

**что проверяли** Налог на прибыль организаций и НДС  
**какие претензии предъявили** Проверяющие сочли, что расходы на рекламу не являются экономически обоснованными  
**цена вопроса** около 2 млн рублей

# Мы доказали, что можно оплачивать рекламу уже проданных товаров



**Аркадий Капкаев,**  
начальник отдела на-  
логовых споров и на-  
логового планирования  
ООО «Правовой сервис»

В ходе проверки нашего клиента налоговики обратили внимание на заключаемые им договоры на оказание рекламных услуг, исполнителем которых был покупатель товаров — розничный продавец. Инспекторы сочли, что расходы на рекламу уже проданных товаров не направлены на получение дохода, а значит, не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль. На этом основании клиенту было отказано и в вычете НДС, предъявленного данным исполнителем.

Общество обратилось к нам с просьбой осуществить правовую поддержку при составлении и рассмотрении возражений на акт выездной налоговой проверки. По итогам их рассмотрения налоговики сняли свои претензии по данному пункту.

**Проверяющие указали, что общество оплачивало рекламу уже не принадлежащих ему товаров.** Инспекторы отметили, что покупатель — он же исполнитель по договорам на оказание рекламных услуг — приобретал товары по договорам поставки. Право собственности на них переходило в момент отгрузки (ст. 223, 506 ГК РФ). Таким образом, фактически компания оплачивала рекламу уже проданных товаров. А покупатель рекламировал собственные товары в собственных интересах.

Кроме того, налоговики указали на то, что размещение рекламы является одним из инструментов поиска и привлечения потенциальных контрагентов. Но у проверяемой компании такой контрагент уже был и он уже купил рекламируемые товары. Более того, существуют и другие поставщики аналогичных товаров, чей сбыт стимулирует реклама, оплаченная компанией. Таким образом, проверяющие сделали вывод, что расходы общества не были направлены на поиск

клиентов и на получение дохода. А значит, не являются экономически оправданными и не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль (п. 1 ст. 252 НК РФ).

**текст возражений** «Статья 252 НК РФ устанавливает следующие требования к расходам: обоснованность и документальная подтвержденность. Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Спорные расходы полностью удовлетворяют названным условиям.

Данные проверки подтверждают, что по договорам, заключенным с обществом, исполнитель осуществлял рекламу тех товаров, которые у него приобретал. Тот факт, что товар переходил в собственность покупателя, на правомерность учета расходов на спорные услуги не влияет. Не имеет значения и то, что общество не являлось единственным оптовым продавцом товаров.

Это обусловлено тем, что доход налогоплательщика зависит от спроса на товар у конечного покупателя. А спрос – от эффективности размещаемой рекламы этих товаров. Чем большей популярностью пользуется товар у потребителей, тем больше его продает розничный продавец и тем больше его поставляет в розницу продавец оптовый.

Отметим, что заключение договоров об оказании рекламных услуг является необходимым и вынужденным условием маркетинговой политики покупателя. Это обусловлено спецификой товара. В связи с регулярным выходом новых моделей реализуемых обществом товаров покупательский спрос на многие позиции может падать достаточно быстро (в течение одного продажного сезона).

Кроме того, оптовый поставщик связан достаточно жесткими закупочными условиями со стороны своих иностранных коммерческих партнеров

и их российских дистрибьюторов. Условия контрактов устанавливают, в частности, обязательные объемы и сроки поставок товаров. Поэтому расходы на продвижение товаров, на которые может падать спрос, и их рекламу – обязательное условие заключения договоров поставки с розничным продавцом товаров.

Подпункт 28 пункта 1, пункт 4 статьи 264 НК РФ не устанавливают каких-либо специальных условий для рекламы товаров в зависимости от наличия права собственности в момент рекламы. Таким образом, оптовый поставщик вправе учесть при налогообложении прибыли расходы на рекламу товаров после их реализации покупателю. Аналогичные разъяснения неоднократно давал Минфин России (письма от 05.08.10 № 03-03-06/1/527, от 02.11.09 № 03-03-06/1/723).

Данная позиция подтверждается также судебной практикой. Так, например, в постановлении Федерального арбитражного суда Московского округа от 08.10.12 № А40-15384/12-99-73 установлено, что налогоплательщик правомерно учел затраты на оказание ему рекламных услуг. Хотя инспекция обратила внимание суда на то, что рекламируемые товары на момент оказания услуг принадлежали не налогоплательщику, а розничным предприятиям. Аналогичные выводы содержат постановления Федерального арбитражного суда Московского округа от 11.03.12 № А41-43832/09, от 15.07.11 № КА-А40/7114-11».

**В качестве дополнительного аргумента в акте отмечено, что реклама не содержала указаний на проверяемую компанию.** Согласно договорам на оказание рекламных услуг, исполнитель размещал рекламу о товарах и бренде на щитах и стендах торговых точек, в выпускаемом им рекламном издании,



ИФНС России № ...

## Акт № 11 выездной налоговой проверки ЗАО «Компания»

<...> Проверкой установлено, что общество неправомерно уменьшило налогооблагаемую прибыль на расходы на рекламу перепродаваемых им товаров. Данные товары приобретаются обществом у производителя «А» и реализуются розничному продавцу «Б». По договору возмездного оказания услуг покупатель «Б» осуществляет также действия, связанные с рекламой реализованных ему товаров.

Размещение рекламы является одним из инструментов поиска и привлечения потенциальных клиентов (контрагентов). В соответствии со статьей 506 ГК РФ по договору поставки поставщик передает товар в собственность покупателя. Согласно статье 223 ГК РФ, если иное не предусмотрено договором или законом, право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи. Таким образом, с момента передачи обществом товара покупателю «Б» к нему перешло право собственности на них. Это означает, что расходы по оказанию рекламных услуг в торговых точках покупателя «Б» о поставляемых обществом товарах связаны с розничной продажей этих товаров. Следовательно, **эти расходы осуществляются в рамках деятельности и в интересах покупателя «Б».** Действия общества, связанные с заключением договоров возмездного оказания услуг, не направлены на поиск клиентов.

В представленных рекламных материалах не содержится информации об обществе – его наименовании, сайте. Таким образом, общество никак не фигурирует в распространяемой исполнителем рекламе.

Следовательно, **расходы общества не были направлены на получение им дохода. А значит, данные расходы не являются экономически оправданными.** Соответственно, общество неправомерно учло данные расходы в целях налогообложения прибыли (п. 1 ст. 252 НК РФ).

<...> Общество неправомерно заявило налоговые вычеты НДС, предъявленного покупателем «Б» по договорам возмездного оказания услуг. Исполнение подтверждено актами, покупателем «Б» выставлены счета-фактуры. Однако **поскольку расходы на рекламные услуги не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль, то общество не вправе принять к вычету НДС, предъявленный покупателем «Б» по данным услугам.**

некорректный  
аргумент

Наличие выгоды иных лиц не уменьшает выгоду поставщика

ошибочное  
законное

Утверждение не соответствует фактическим обстоятельствам

неправильное  
применение  
нормы

Право на вычет НДС не зависит от правомерности учета расходов

телевизионных и радиороликах. Также исполнитель предоставлял в торговых точках место для демонстрации образцов товаров. Осуществлял консультирование покупателей по качествам и использованию товаров, выкладку товаров в наиболее выгодных для продаж местах, проводил рекламные акции, направленные на стимулирование продаж. Как следует из заключенных договоров, ни наименование, ни адрес или другие контактные данные общества при рекламе товаров не упоминались. Таким образом, проверяемая компания никак не фигурирует в распространяемой исполнителем рекламе.

**текст возражений** «Указание на то, что реклама товаров не упоминает общество и не содержит ссылки на его сайт, не может быть признано весомым аргументом. Понятие рекламы раскрыто в пункте 1 статьи 3 Федерального закона от 13.03.06 № 38-ФЗ «О рекламе». Исходя из приведенного определения, реклама – это информация, направленная на привлечение внимания к объекту рекламирования, формирование или поддержание интереса к нему и его продвижение на рынке.

Изготовитель или продавец товара могут быть объектами рекламирования согласно пункту 2 статьи 3 закона о рекламе. Но в данном случае осуществлялась реклама не общества, а товаров, которые оно перепродавало. Общество не реализует товары конечному потребителю самостоятельно, следовательно, наличие или отсутствие информации о самом обществе не может способствовать или препятствовать продвижению товаров.

Гражданское законодательство не предусматривает обязанности упоминать при размещении рекламы товаров наименование самого продавца (ни оптового, ни розничного) данных товаров. Как

и их собственника или каких-либо иных лиц, задействованных в цепочке реализации при поступлении в продажу товаров того или иного вида. Налоговое законодательство не связывает возможность признания расходов на рекламу товаров с указанием в ней информации о заказчике рекламы».

**Налоговики сочли, что общество не вправе принять к вычету предъявленный исполнителем НДС.** Поскольку, по мнению инспекции, расходы на рекламные услуги являются необоснованными и не могут уменьшать налогооблагаемую прибыль, то общество не вправе принять к вычету входной НДС.

**текст возражений** «Исчерпывающий перечень необходимых условий для вычета НДС установлен пунктом 1 статьи 172 НК РФ. Компанией эти условия выполнены. В акте отмечено, что по всем рекламным услугам оформлены надлежащие документы, выставленные счета-фактуры не имеют дефектов. Услуги приняты к учету. Право на вычет само по себе не может быть поставлено в зависимость от признания понесенных расходов для целей уплаты налога на прибыль.

Это подтверждает имеющаяся судебная практика. Например, Федеральный арбитражный суд Московского округа в постановлениях от 18.08.09 № КА-А40/6957-09, № КА-А40/6947-09, от 11.11.09 № КА-А40/12028-09 указал на то, что налоговое законодательство не ставит обоснованность применения налогового вычета по НДС в зависимость от признания понесенных расходов для целей уплаты налога на прибыль.

Следовательно, у проверяющих отсутствовали основания для вывода о неправомерном включении компанией в состав налоговых вычетов соответствующей суммы НДС».