

БЕСПЛАТНОЕ РАСПРОСТРАНЕНИЕ ПЕРИОДИЧЕСКИХ ПЕЧАТНЫХ ИЗДАНИЙ В ЦЕЛЯХ РЕКЛАМЫ САМОГО СРЕДСТВА МАССОВОЙ ИНФОРМАЦИИ

В. В. АВДЕЕВ,
консультант по налогам и сборам

Для организаций, специализирующихся на выпуске и распространении печатной продукции (включая средства массовой информации), характерно проведение рекламных кампаний, связанных с бесплатным распространением выпускаемой продукции. При этом предполагается, что распространение тиражей таких изданий будет осуществляться на безвозмездной основе (путем доставки экземпляров издания в почтовые ящики жителей города либо путем их раздачи в местах свободного доступа).

Рассмотрим особенности налогообложения операций, связанных с бесплатным распространением периодических печатных изданий в целях рекламы.

В соответствии с Законом РФ от 27.12.1991 № 2124-1 «О средствах массовой информации» под продукцией средств массовой информации понимается тираж или часть тиража отдельного номера периодического печатного издания, отдельный выпуск радио-, теле-, кинохроникальной программы, тираж или часть тиража аудио- или видеозаписи программы.

Под распространением продукции средства массовой информации понимается продажа (подписка, доставка, раздача) периодических печатных изданий, аудио- или видеозаписей программ, трансляция радио-, телепрограмм (вещание), демонстрация кинохроникальных программ.

Распространение продукции средств массовой информации считается коммерческим, если за нее взимается плата.

Продукция, предназначенная для некоммерческого распространения, должна иметь пометку «Бесплатно» и не может быть предметом коммерческого распространения.

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 Налогового кодекса РФ (НК РФ) объектом налогообложения

признается реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ. Передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе также признается реализацией товаров (работ, услуг).

При этом в соответствии с подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб., освобождается от налогообложения.

Таким образом, безвозмездную передачу периодических печатных изданий в целях рекламы самого средства массовой информации следует рассматривать для целей налога на добавленную стоимость (НДС) как безвозмездную передачу товаров.

Учитывая изложенное, распространение периодического печатного издания на безвозмездной основе подлежит налогообложению НДС в общеустановленном порядке. Данный вывод содержится в письме Минфина России от 20.04.2005 № 03-04-05/12.

Такая точка зрения подкрепляется арбитражной практикой, в частности постановлением ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.07.2005 по делу № А19-31826/04-43-Ф02-3508/05-С1.

Применительно к безвозмездной передаче товаров (работ, услуг) порядок определения налоговой базы установлен п. 2 ст. 154 НК РФ. В соответствии с указанной нормой при реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе налоговая база определяется как стоимость указанных товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в порядке, аналогичном предусмотренному ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизных товаров) и без включения в них налога.

Согласно п. 6 ст. 167 НК РФ при реализации товаров (работ, услуг) на безвозмездной основе мо-

мент определения налоговой базы определяется как день отгрузки (передачи) товара (работ, услуг).

В связи с этим при предоставлении дополнительного количества товаров покупателю бесплатно у издательства возникает обязанность исчислить налоговую базу по НДС на дату осуществления передачи исходя из рыночной стоимости указанных товаров.

Реализация печатной продукции на безвозмездной основе облагается налогом по следующим ставкам:

1) по ставке 10 % в соответствии с подп. 3 п. 2 ст. 164 НК РФ облагаются:

— периодические печатные издания, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;

— книжная продукция, связанная с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера.

В целях налогообложения НДС к периодическим печатным изданиям рекламного характера относятся периодические печатные издания, в которых реклама превышает 40 % объема одного номера периодического печатного издания.

Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации НДС по ставке 10 %, утвержден постановлением Правительства РФ от 23.01.2003 № 41.

Согласно Общероссийскому классификатору (ОК 005-93) ставка 10 % применяется по следующим периодическим печатным изданиям:

— 95 2000 — код газеты;

— 95 3000 — код журналов, сборников, бюллетеней;

— 95 8100 — код журналов, сборников, бюллетеней информационных агентств в электронном виде;

2) ставка 18 % применяется в отношении иной печатной продукции.

Поскольку операции по безвозмездной передаче товаров признаются объектом обложения по НДС в соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ, при приобретении таких товаров НДС, уплаченный поставщику, принимается к вычету в общеустановленном порядке на основании подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ.

Что касается налога на прибыль, то согласно п. 16 ст. 270 НК РФ при определении налоговой базы не учитываются расходы в виде стоимости безвозмездно переданного имущества и расходов, связанных с его передачей.

Таким образом, стоимость безвозмездно переданной печатной продукции не учитывается в целях налогообложения прибыли. Также не учитываются

при налогообложении расходы на оплату услуг по почтовой пересылке продукции и другие аналогичные расходы.

Пример 1. Издательство при проведении рекламной акции бесплатно передало 20 экз. издаваемого журнала. Себестоимость одного номера — 150 руб. Цена, по которой издательство реализует журналы покупателям, — 200 руб. (без НДС).

Так как себестоимость одного журнала составила 150 руб., издательство не вправе использовать льготу, установленную подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, согласно которой не облагается НДС передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб.

В целях исчисления налога на прибыль расходы в виде стоимости безвозмездно переданной печатной продукции и начисленного на нее НДС не учитываются на основании п. 16, 19 ст. 270 НК РФ.

В бухгалтерском учете издательства операции по передаче печатной продукции отражаются записями:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 43 «Готовая продукция» — 3 000 руб. (150 руб. × 20 экз.) — списана себестоимость журналов, переданных бесплатно;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 72 руб. [(200 руб. × 20 экз.) × 18 %] — начислен НДС.

Пример 2. Издательство безвозмездно передает школе 40 экз. учебников литературы, цена реализации которого составила 200 руб. (без НДС) и 50 экз. сборника стихов, цена реализации которого — 150 руб. (без НДС).

Себестоимость одного экземпляра учебника литературы составила 120 руб., сборника стихов — 110 руб.

Налог на добавленную стоимость начисляется по ставке 10 % на стоимость передаваемых учебников литературы, поскольку она связана с образованием, наукой и культурой. На стоимость сборника стихов НДС начисляется по ставке 18 %, так как эта книга не соответствует критериям налогообложения по ставке 10 %.

Стоимость почтовых услуг по пересылке учебников литературы составила 118 руб. (в том числе НДС — 18 руб.). Стоимость почтовых услуг по пересылке сборников стихов — 236 руб. (в том числе НДС — 36 руб.).

В бухгалтерском учете издательства операции по передаче печатной продукции отражаются записями:

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» К-т сч. 43 «Готовая продукция» —

4 800 руб. (120 руб. × 40 экз.) — списана себестоимость безвозмездно переданных учебников литературы;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» **К-т сч. 43** «Готовая продукция» — 5 500 руб. (110 руб. × 50 экз.) — списана себестоимость безвозмездно переданных сборников стихов;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» **К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 800 руб. (200 руб. × 40 экз. × 10 %) — начислен НДС на стоимость безвозмездно переданных учебников литературы;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» **К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 1 350 руб. (150 руб. × 50 экз. × 18 %) — начислен НДС на стоимость безвозмездно переданных сборников стихов;

Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» **К-т сч. 71** «Расчеты с подотчетными лицами» — 354 руб. (118 руб. + 236 руб.) — оплачены услуги связи;

Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы» **К-т сч. 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 300 руб. (100 руб. + 200 руб.) — отражены расходы на оплату услуг связи;

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» **К-т сч. 76** «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 54 руб. (18 руб. + 36 руб.) — отражен НДС по услугам связи;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» **К-т сч. 19** «НДС по приобретенным ценностям» — 54 руб. — возмещен НДС по услугам связи.

Издательство может бесплатно распространять периодические печатные издания в целях рекламы самого средства массовой информации.

Согласно подп. 28 п. 1 и п. 4 ст. 264 НК РФ расходы на размещение собственной рекламы относятся к прочим расходам, связанным с производством и (или) реализацией. Указанные расходы уменьшают доходы издательства в составе косвенных расходов.

Поскольку условия, необходимые для признания операции объектом налогообложения по НДС в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 146 НК РФ не выполняются, начислять НДС при передаче собственной печатной продукции, использованной в целях рекламы самого средства массовой информации, не нужно.

Пример 3. Издательство опубликовало в журнале собственную рекламу, которая занимает 3 % объема издания. Тираж журнала — 1 000 экз., себестоимость одного экземпляра — 80 руб. Издательство участвовало в выставке, во время которой в рекламных целях бесплатно было роздано 100 экз. журнала. За участие в выставке издательство уплатило 1 180 руб. (в том числе НДС — 180 руб.).

Выручка от реализации остальной части тиража составила 236 000 руб. (в том числе НДС — 36 000 руб.).

В целях бухгалтерского учета все произведенные расходы на рекламу учитываются в полном объеме. Для целей налогового учета полностью принимаются в составе расходов затраты на участие в выставке и на публикацию рекламы в журнале. Стоимость розданных журналов учитывается в сумме, не превышающей 1 % от суммы выручки от реализации, — 2 000 руб. [(236 000 руб. — 36 000 руб.) × 1 %].

Так как себестоимость одного журнала составила 80 руб., издательство вправе использовать льготу, установленную подп. 25 п. 3 ст. 149 НК РФ, согласно которой не облагается НДС передача в рекламных целях товаров (работ, услуг), расходы на приобретение (создание) единицы которых не превышают 100 руб.

В бухгалтерском учете издательства ранее названные операции отражаются следующими записями:

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» **К-т сч. 20** «Основное производство» — 2 400 руб. (80 руб. × 1 000 экз. × 3 %) — отражены расходы на размещение собственной рекламы в журнале;

Д-т сч. 43 «Готовая продукция» **К-т сч. 20** «Основное производство» — 78 820 руб. (80 руб. × 1 000 экз. — 1 180 руб.) — отражена себестоимость готового тиража;

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» **К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 1 000 руб. — отражены расходы на участие в выставке;

Д-т сч. 19 «НДС по приобретенным ценностям» **К-т сч. 60** «Расчеты с поставщиками и заказчиками» — 180 руб. — отражена сумма НДС по расходам на участие в выставке;

Д-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по НДС» **К-т сч. 19** «НДС по приобретенным ценностям» — 180 руб. — принята к вычету сумма НДС по расходам на участие в выставке;

Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками» **К-т сч. 51** «Расчетные счета» — 1 180 руб. — оплачено участие в выставке;

Д-т сч. 44 «Расходы на продажу» **К-т сч. 43** «Готовая продукция» — 7 882 руб. (78 820 руб. / 1 000 экз. × 100 экз.) — списана себестоимость экземпляров журнала, розданных в рекламных целях;

Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» **К-т сч. 90** «Продажи», субсчет 1 «Выручка» — 236 000 руб. — отражена выручка от продажи журнала;

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 3 «НДС» **К-т сч. 68** «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «НДС» — 36 000 руб. — начислена сумма НДС;

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» К-т сч. 43 «Готовая продукция» — 70 938 руб. (78 820 руб. / 1 000 экз. × 900 экз.) — списана себестоимость проданных журналов;

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж» К-т сч. 44 «Расходы на продажу» — 11 282 руб. (2 400 руб. + 1 000 руб. + 7 882 руб.) — списаны расходы на продажу;

Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 9 «Прибыль (убыток) от продаж» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — 117 780 руб. (236 000 руб. — 36 000 руб. — 70 938 руб. — 11 282 руб.) — определен финансовый результат.

В целях налогового учета издательства в состав расходов, принимаемых для расчета налоговой базы, рекламные расходы включаются в следующем порядке:

— расходы на участие в выставке (1 000 руб.) и на публикацию своей рекламы в журнале (2 400 руб.) учитываются в полном объеме;

— стоимость журналов, переданных бесплатно в рекламных целях, учитывается в пределах 1 % от выручки (2 000 руб.).

Сумма рекламных расходов, учтенных издательством в целях налогообложения прибыли, составит 5 400 руб. (2 400 руб. + 1 000 руб. + 2 000 руб.).

Следует обратить внимание на то, что согласно п. 7 ст. 171 НК РФ налог на добавленную стоимость

по нормируемым расходам принимается к вычету в размере, соответствующем указанным нормам. Сумма не принятого к вычету НДС (превышающего норму) на основании п. 44 ст. 270 НК РФ не учитывается при налогообложении прибыли.

Налоговая база по налогу на прибыль определяется издательством в следующем порядке:

1) выручка от продажи журналов (без НДС) — 200 000 руб.;

2) расходы, связанные с производством и реализацией, — 13 282 руб. (7 882 руб. + 5 400 руб.);

3) налоговая база — 186 718 руб. (200 000 руб. — 13 282 руб.).

Список литературы

1. Налоговый кодекс РФ (часть вторая): Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ.

2. Перечень видов периодических печатных изданий и книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, облагаемых при их реализации налогом на добавленную стоимость по ставке 10 процентов: постановление Правительства РФ от 23.01.2003 № 41.

3. Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 25.07.2005 по делу № А19-31826/04-43-Ф02-3508/05-С1.

* * *