

НДС: скидки, бонусы, премии



Продолжением начатого в предыдущем номере журнала «Налоговая политика и практика» разговора о проблемах исчисления НДС в 2012 году стало активное обсуждение всеми участниками круглого стола вопроса о налогообложении скидок и премий, предоставленных продавцом покупателю. Заместитель начальника Управления налогообложения ФНС России, советник государственной гражданской службы РФ 2-го класса **Дмитрий Станиславович Сатин** также ответил на вопросы специалистов и экспертов ведущих аудиторских фирм, касающиеся применения налоговых вычетов по расходам будущих периодов и товарам, находящимся в пути.

НДС по скидкам, бонусам, премиям

Вначале Дмитрий Станиславович напомнил присутствующим **позицию арбитражных судов.**

В постановлении Президиума ВАС РФ от 22.12.2009 № 11175/09¹ указано следующее. Независимо от системы поощрения, используемой сторонами соглашения, — предоставление *скидки* в виде возможного уменьшения базисной цены товара, указанной в договоре, либо

предоставление продавцом покупателю *бонуса* (дополнительного вознаграждения, премии) за выполнение условий сделки — при исчислении налоговой базы по НДС сумма выручки подлежит определению с учетом скидок, а в случае необходимости — корректировке за тот налоговый период, в котором отражена реализация товаров.

На основе данной позиции судом сделан такой вывод: скидки (бонусы), предоставленные продавцом покупателю, неразрывно связаны с реализацией товара, в связи с чем продавец правомерно умень-

шил цену реализации товара, корректируя налоговую базу по НДС.

В постановлении Президиума ВАС РФ от 07.02.2012 № 11637/11² отмечается, что *премии* непосредственно связаны с поставками товаров и потому являются формой торговых скидок, применяемых к стоимости товаров. По мнению суда, премии, выплачиваемые продавцом покупателю на основании договора поставки, уменьшают стоимость поставленных товаров. А это влечет не-

¹ URL: <http://www.arbitr.ru> (дата размещения: 11.02.2010).

² URL: <http://www.arbitr.ru> (дата размещения: 29.03.2012).

обходимость изменения налоговой базы по НДС у поставщика и суммы налогового вычета у покупателя. При этом указанные премии не могут быть квалифицированы в качестве платы за услуги, оказываемые покупателем поставщику.

Позиция Минфина России, как пояснил Д.С. Сатин, сформирована с учетом арбитражной практики и изложена в письме от 03.09.2012 № 03-07-15/120 (доведено до налоговых органов и налогоплательщиков письмом ФНС России от 18.09.2012 № ЕД-4-3/15464@).

Согласно указанному письму Минфина России премия (вознаграждение), перечисленная продавцом *непродовольственных товаров* покупателю, может как изменять стоимость ранее поставленных товаров, так и не изменять ее. Все зависит от условий договора. Если продавец выплачивает покупателю премию (вознаграждение), которая непосредственно связана с поставкой этих товаров, то указанная премия (вознаграждение) является формой торговой скидки и изменяет цену товаров. При уменьшении стоимости товаров покупатель должен восстановить сумму налога, ранее принятую к вычету, после получения первичных документов на изменение стоимости отгруженных товаров или корректировочного счета-фактуры. Правила восстановления НДС предусмотрены подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ.

Указанный порядок корректировки стоимости ранее поставленных товаров распространяется на случаи, когда изменение цены произошло *после 1 октября 2011 г.* Если изменение цены произошло до этой даты, то корректировка налоговой базы осуществляется исходя из норм Налогового кодекса, действовавших на тот момент, и с учетом требова-

ний п. 29 Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость (утв. постановлением Правительства РФ от 02.12.2000 № 914). В данном пункте содержатся правила внесения исправлений в счет-фактуру.

Татьяна Николаевна Бабченко, руководитель отдела консалтинга и аудита группы компаний «Актив», попросила дополнительно разъяснить такую ситуацию.

■ **Поставщик перечисляет премию за достижение определенного объема закупок товаров. Нужно ли корректировать налоговую базу по НДС, если в договоре не было предусмотрено предоставление скидок (бонусов, премий) покупателю путем изменения цены ранее отгруженных товаров?**

Если продавец выплачивает покупателю премию (вознаграждение) за достижение объема закупок товаров, которая непосредственно связана с поставкой этих товаров, то с учетом арбитражной практики данная премия (вознаграждение) изменяет цену товаров. Соответственно, у продавца товаров разница между суммами НДС, исчисленными исходя из стоимости отгруженных товаров до ее уменьшения и после уменьшения, на основании п. 13 ст. 171 НК РФ подлежит вычету. Указанные вычеты производятся в порядке, установленном п. 10 ст. 172 НК РФ.

Согласно подп. 4 п. 3 ст. 170 НК РФ покупатель, получив от продавца премию (вознаграждение) за достижение определенного объема закупок товаров, должен восстановить сумму налога, ранее принятую к вычету, после получения пер-

вичных документов на изменение стоимости отгруженных товаров в сторону уменьшения или корректировочного счета-фактуры.

Максим Игоревич Владимиров, руководитель отдела налогообложения и финансовых услуг ООО «Нёрр», спросил:

■ **Нужно ли продавцу продовольственных товаров корректировать налоговую базу и сумму НДС, если по договору поставки продовольственных товаров предусмотрено вознаграждение за достижение определенного объема закупок этих товаров?**

В п. 4 ст. 9 Федерального закона от 28.12.2009 № 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации» указано, что соглашением сторон договора может предусматриваться вознаграждение, выплачиваемое хозяйствующему субъекту, осуществляющему торговую деятельность, в связи с приобретением определенного количества *продовольственных товаров*. Размер указанного вознаграждения согласовывается сторонами договора и подлежит включению в цену договора, но не должен учитываться при определении цены продовольственных товаров. Напомню, что размер указанного вознаграждения не может превышать 10% от цены приобретенных продовольственных товаров.

Позиция Минфина России по данному вопросу, выраженная в его письме от 03.09.2012 № 03-07-15/120, сформирована с учетом указанной нормы закона и состоит в следующем. В случае перечисления покупателю поставщиком продовольственных товаров вознаграждения за достижение определенного объема закупок стоимость ранее по-

ставленных продовольственных товаров *не изменяется*. В связи с этим у продавца отсутствуют основания для корректировки налоговой базы по НДС. Следовательно, налоговый вычет по продовольственным товарам, ранее произведенный покупателем, не корректируется и восстанавливать НДС покупатель не должен. Кроме того, в данном письме разъясняется, что премии (бонусы), полученные покупателем продовольственных товаров за достижение определенного объема закупок, налогообложению НДС не подлежат.

Товары в пути

В договорах поставки товаров может быть предусмотрен особый момент перехода права собственности. По таким сделкам у налогоплательщиков, как правило, возникают вопросы.

Инна Юрьевна Новикова, генеральный директор аудиторской фирмы «Аудит, Консалтинг, Право+», спросила:

■ Право собственности на товар перешло к покупателю в момент отгрузки товара со склада поставщика. Может ли покупатель принять к вычету НДС по товару, находящемуся в пути и не оприходованному на склад?

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету при выполнении условий, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» ПБУ 5/01 (утв. приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н). Согласно п. 26 этого документа материально-производственные запасы, принадлежащие организации,

но находящиеся в пути, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Право на применение налогового вычета по НДС возникает у покупателя товаров в том налоговом периоде, в котором будут соблюдены все обязательные условия, предусмотренные нормами главы 21 НК РФ.

Напомню, что речь идет об одновременном выполнении следующих условий:

- товары приобретены покупателем (к нему перешло право собственности на товары);
- покупателем получены от продавца счет-фактура и первичные документы;
- товары приняты к учету;
- товары приобретены для использования в операциях, облагаемых НДС.

Расходы будущих периодов

Некоторые виды расходов, относящиеся к будущим периодам, организации отражают в бухгалтерском учете на счете 97 и затем постепенно списывают их в уменьшение финансовых результатов. Как следует применять налоговые вычеты по НДС по таким расходам?

И.Ю. Новикова попросила Д.С. Сатина разъяснить следующую ситуацию.

■ Организация приобрела программный продукт (антивирусную программу), стоимость которого включает НДС. Платежи за пользование программой учитываются на счете 97 «Расходы будущих периодов». В каком порядке применяется налоговый вычет по

программному продукту — равными долями или единовременно?

Порядок бухгалтерского учета операций, связанных с получением права использования нематериальных активов на основе лицензионного договора, регламентируется п. 39 Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (утв. приказом Минфина России от 27.12.2007 № 153н). Согласно указанной норме платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, производимые в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя (лицензиата) как расходы будущих периодов и подлежат списанию в течение срока действия договора.

В п. 7 ст. 171 НК РФ установлены особенности применения налоговых вычетов по нормируемым расходам.

Затраты на приобретение программных продуктов не относятся к перечисленным нормируемым расходам при формировании налоговой базы по налогу на прибыль. Поэтому налогоплательщик вправе принять к вычету сумму НДС по антивирусной программе *в полном объеме* в общеустановленном порядке. Вычет НДС можно произвести в том налоговом периоде, в котором получены счет-фактура и соответствующие первичные документы и принят к учету на счете 97 программный продукт. Кроме того, для правомерного применения налогового вычета приобретенная программа должна использоваться в последующем при осуществлении облагаемых НДС операций.

М.С. Полякова