

Мария КОЗЛОВА

## СКИДКИ И БОНУСЫ: НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ

---

---

*Приведена возможная классификация различных видов скидок. Классификация основана на различиях в их признании для целей налогового учета. Рассмотрены произошедшие изменения в порядке учета бонусов и возможные налоговые риски в связи с вступлением в силу нового Федерального закона.*

---

---

Торговые компании всегда заинтересованы в увеличении объемов своих продаж и привлечении большего количества покупателей. Одним из самых эффективных способов привлечения и удержания клиентов является система скидок и бонусов. Предоставление скидок является элементом маркетинговой политики продавца с целью повышения заинтересованности покупателей и завоевания рынка.

Все скидки условно можно разделить на две группы:

- связанные с изменением цены единицы товара;
- не связанные с изменением цены единицы товара.

Такое деление обусловлено различным порядком налогового и бухгалтерского учета скидок.

К скидкам первой группы можно отнести: сезонные скидки, скидки, связанные с истечением срока годности товара, праздничные скидки, скидки постоянным покупателями, т. п.

Скидки второй группы, обычно предоставляются в виде уменьшения долга покупателя, перечисления покупателю денежных средств, либо отгрузки ему бесплатного товара [1].

Наибольший интерес в целях налогообложения, по нашему мнению, представля-

ют бонусные скидки (скидки без изменения цены товара).

Скидка без изменения цены (бонус) представляет собой дополнительное вознаграждение, предоставляемое продавцом покупателю за выполнение условий сделки, например, за приобретение определенного количества и (или) ассортимента товаров.

Исходя из формы предоставления, такие скидки можно условно разделить на три группы. Итак, не изменяя цену товара, продавец может: выплатить покупателю денежную премию, пересмотреть сумму задолженности покупателя, отгрузить в части предоставленной скидки дополнительную партию товара [1].

Рассмотрим более подробно порядок учета скидок, не связанных с изменением цены, а также возможные налоговые риски, связанные с учетом того или иного вида скидок.

Порядок учета при предоставлении денежной премии.

Налоговый учет у продавца.

В налоговом учете бонус покупателям, которые выполнили определенные условия, учитывается в составе внереализационных расходов на основании пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ [2]. Плюсом данного варианта является тот факт, что налоговая база

по НДС и налогу на прибыль по прошлым отгрузкам не меняется.

Налоговый учет у покупателя.

В налоговом учете сумма полученной премии включается покупателем в состав внереализационных доходов. Основанием является п. 8 ст. 250 НК РФ (безвозмездно полученное имущество) [2]. Данная премия налогом на добавленную стоимость не облагается, поскольку она не связана с оплатой реализованных товаров (работ, услуг). Данной позиции придерживаются и контролирующие органы (Письма Минфина РФ от 28.09.06 № 03-04-11/182, от 20.12.06 0№ 3-03-04/1/847).

Необходимо отметить, что предоставление скидки путем пересмотра задолженности долгое время налоговыми органами трактовалось как прощение долга. В свою очередь операции по прощению долга приравниваются для целей налогообложения к дарению (безвозмездная передача). Считаем, что предоставленный бонус нельзя признать дарением: его получение связано с выполнением определенных условий, а согласно абз. 2 п. 1 ст. 572 ГК РФ при наличии встречной передачи вещи или права либо встречного обязательства договор не признается дарением [3]. Таким образом, если между сторонами заключено соглашение о скидке с подробным описанием всех обязательств покупателя для ее получения, то претензии по поводу перекалфикации сделки в договор дарения или прощения долга не имеют под собой никакой основы, так как не выполняется основное условие – отсутствует безвозмездность.

Отметим, что контролирующие органы такой вид премии рассматривают как безвозмездную передачу той части товара, которая не оплачена покупателем. Расходы по безвозмездной передаче в соответствии с п. 16 ст. 270 НК РФ не будут учитываться в целях налогообложения [2].

С мнением налоговых органов можно не согласиться, так как при наличии встречной передачи вещи или права либо встречного обязательства договор не признается дарением в соответствии со ст. 572 ГК РФ и следовательно передача товара не может быть признана безвозмездной [3]. Передача товара (бонус в виде дополнительного товара) покупателю осуществляется при соблюдении конкретного условия, а именно приобретения определенного количества и ассортимента товаров. Таким образом, в целях исчисления налога на прибыль организация уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов (стоимость переданных товаров).

Передача бонусной продукции производится на возмездной основе, таким образом, у продавца возникает объект обложения НДС. Исчислять НДС необходимо исходя из цен, по которым аналогичная продукция реализуется покупателю.

При получении бонусного товара для покупателя главным налоговым последствием является двойное налогообложение по налогу на прибыль. Это связано с тем, что, например, при последующей реализации безвозмездно полученного товара покупатель не сможет признать в составе расходов по налогу на прибыль его стоимость на основании ст. 270 НК РФ [2] (подобное мнение выражено в Письме Минфина РФ от 19.01.06 № 03-03-04/1/44).

Покупатель при получении бонусных товаров права на вычет не имеет. При безвозмездной передаче товара сумма налога покупателю к оплате не предъявляется.

Исходя из анализа налоговых последствий предоставления бонусных скидок в трех различных формах, можно сделать вывод, что премия в виде бонусного товара влечет за собой наибольшие негативные налоговые последствия и не выгодна

с точки зрения налогообложения как для продавца, так и для покупателя.

При рассмотрении вопроса предоставления различных скидок, бонусов и премии, нельзя не упомянуть о вступившем в силу 01.02.10 Федеральном законе от 28.12.09 № 381-ФЗ “Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации”.

Остановимся подробнее на положениях нового Закона, которые могут внести коррективы в налоговый учет скидок и бонусов торговых организаций.

Во-первых, торговая организация – покупатель продовольствия – может получить от поставщика только один вид так называемого бонуса – бонус за определенный объем закупки, то есть включение в цену договора поставки продовольствия любых иных бонусов и вознаграждений за исполнение покупателем условий договора не допускается [4].

Во-вторых, ограничен максимальный размер этого бонуса – 10% от цены приобретенного продовольствия. Более того, по социально значимым товарам нельзя устанавливать даже 10-ти процентную скидку [4].

И, в-третьих, запрещено включать в договор поставки продовольственных товаров условия об оказании услуг по рекламированию товаров, маркетингу и подобных услуг, направленных на продвижение продовольственных товаров. Эти услуги могут оказываться только на основании отдельных договоров возмездного оказания соответствующих услуг.

Таким образом, данные положения Закона о торговле могут привести к определенным налоговым рискам, а именно:

– часть “объемного” бонуса, превышающая 10% от цены поставленных товаров, может быть исключена налоговыми органами из расходов, формирующих на-

логовую базу по прибыли, у поставщиков данных товаров;

– иные бонусы и платежи, выплачиваемые торговой организации – покупателю продовольствия, если выплата этих платежей предусмотрена договором поставки, а не отдельным договором, также будет исключена проверяющими органами из состава налогооблагаемой прибыли.

Указанную позицию в части исключения расходов в виде предоставленных бонусов, превышающих предельно допустимый уровень в 10%, а также исключения из налогооблагаемой базы по налогу на прибыль иных видов премий (например, за расширение ассортимента, за открытие нового магазина и т. п.), поддерживают контролирующие органы (Письмо Минфина РФ от 19.02.10 № 03-03-06/1/85).

Конечно, такое решение налоговиков можно будет оспорить в суде. Ведь суды исходят из того, что, если необходимость соблюдения норм гражданского и иных отраслей законодательства не указана непосредственно в НК РФ, их несоблюдение не влечет налоговых последствий. Такой подход используется, например, при нарушении налогоплательщиком градостроительных норм (Постановление ФАС Московского округа от 11.06.09 № КА-А41/5145-09), законодательства в сфере трудовой миграции и положения иностранных граждан на территории РФ (Постановление ФАС Московского округа от 23.06.08 № КА-А40/5494-08), законодательства в сфере государственного надзора за связью и информатизацией (Постановление Президиума ВАС РФ от 18.09.07 № 5600/07). Поэтому, даже если размер вознаграждения превысит 10-ти процентный порог, для целей налогообложения прибыли это не должно иметь никакого значения, так как в налоговом законодательстве подобных ограничений нет [5].

Однако нельзя исключать, что именно по данному вопросу суды могут занять иную позицию, учитывая большую социальную значимость Закона о торговле.

Вместе с тем, считаем, что лучше до споров не доводить, а пересмотреть условия договора в соответствии с нормами нового закона, поскольку нарушение этих норм приведет не только к налоговым, но и к коммерческим рискам в части признания договора недействительным и привлечения к административной ответственности [5].

Подводя итоги, отметим, что в данной статье приведена возможная классификация различных видов скидок, в частности все скидки условно поделены на две большие группы, такие как: связанные с изменением цены единицы товара и не связанные с ее изменением соответственно. Указанные группы подразделяются на более мелкие в соответствии с их особенностями признания в налоговом учете.

Кроме этого, в статье отмечено существенное влияние нового Федерального закона от 28.12.09 № 381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" на порядок учета бонусов, а именно на возможность возникновения налоговых рисков, связанных с ограничением размера предо-

ставляемого бонуса за определенный объемом закупки 10-ти процентным пределом, связанных с исключением из состава расходов иных видов вознаграждений (например, бонуса за расширение ассортимента, за открытие магазина), а также расходов поставщика в виде платы за услуги по рекламированию товаров, маркетингу и других подобных услуг, направленных на продвижение товаров, в том случае, если они осуществляются в рамках договора поставки.

### Литература

1. Семинар ООО "Листик и партнеры" "Порядок налогового и бухгалтерского учета скидок и бонусов".
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2 (Справочно-правовая система Консультант-Плюс).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть 2 (Справочно-правовая система Консультант-Плюс).
4. Федеральный закон от 28.12.09 №381-ФЗ "Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации" (Справочно-правовая система Консультант-Плюс).
5. Закон о торговле: налоговые последствия предоставления бонусов и скидок // Новая бухгалтерия. – 2010. – № 5.