

**СКИДКИ, ПРЕМИИ, БОНУСЫ:**  
***БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ***

28 марта 2018 г.

Лектор – Сокуренок Вера Владимировна

## 1. Виды скидок, премий, бонусов

Ни в гражданском, ни в налоговом законодательстве нет определений таких понятий, как «скидка», «премия» и «бонус». Экономические словари дают следующие определения данных терминов:

**СКИДКА** (англ. – discount) - условие сделки, определяющее размер возможного уменьшения базисной цены товара, указанной в сделке.

**ПРЕМИЯ** (лат. praemium - награда) -

- 1) денежное или материальное поощрение за достижение, заслуги в какой-либо отрасли деятельности
- 2) поощрение поставщиком покупателя за выполнение каких-либо условий договора поставки;
- 3) величина превышения одной цены над другой на один и тот же товар.

**БОНУС**

- 1) дополнительное вознаграждение, поощрение, надбавка к выплате, премия;
- 2) дополнительная скидка с цены товара, предоставляемая продавцом в соответствии с условиями договора о купле-продаже или постоянным покупателям
- 3) предоставление поставщиком покупателю дополнительных единиц товара или иного подарка.

Таким образом, слово «скидка» всегда означает уменьшение поставщиком ранее заявленной цены товара.

Премия и бонус - синонимы и означают форму поощрения поставщиком покупателя за выполнение условий договорных отношений.

Если цена товара остается прежней, а поставщик за выполнение условий сделки предоставляет покупателю вознаграждение (поощрение) в денежной или натуральной форме, то правильнее говорить о выплате премии (бонуса).

### Классификация скидок, премий, бонусов

С точки зрения бухгалтерского учета и налоговых последствий для сторон принципиальное значение имеет классификация скидок, премий, бонусов по их влиянию на ценообразование: влияют ли эти способы поощрения на цену единицы товара (работы, услуги), а если влияют, то к каким продажам они относятся – будущим, сегодняшним или прошедшим:

#### А. Скидки, связанные с изменением цены:

- 1) Скидки, которые изначально учтены в договорной цене. Предоставляются
  - в момент продажи;
  - после продажи – в отношении будущих покупок;
- 2) Скидки, предусмотренные условиями формирования договорной цены единицы товара и отраженные в договоре купли-продажи, предоставляются продавцом путем пересмотра цены единицы товара в отношении прошлых покупок.

#### Б. Премии (бонусы), не связанные с изменением цены товара. Могут предоставляться в виде:

- 1) уменьшения задолженности покупателя перед продавцом (прощения долга);
- 2) денежной премии (покупатель получает скидку в виде определенной денежной суммы);
- 3) подарка в виде дополнительного количества товара данного вида или другого товара.

А нередко премирование покупателя оформляется как самостоятельная товарная операция. То есть бонусы трансформируются в платежи за услуги по проведению рекламных и маркетинговых мероприятий, мониторингу оборота товаров, предоставлению дополнительных площадей внутри торговых сетей и т.п.

По условиям предоставления существует много видов скидок: «ассортиментные» (за приобретение полного ассортимента продукции поставщика); за достижение покупателем определенного объема закупок у поставщика; скидки постоянным клиентам; сезонные, праздничные скидки; за досрочную оплату; за продвижение товаров и другие.

По способу оформления и предоставления применяются:

- 1) Договорная скидка (премия), предоставляемая на основе договора или дополнительного соглашения за выполнение определенных условий, предусмотренных договором;

- 2) Купоны, дисконтные карты, предусматривающие авансовый платеж за право приобрести товар/работу/услугу со скидкой
- 3) Рекламный комплект товара со скидкой (промо-комплект)
- 4) Премиальный товар
- 5) Бонусы, баллы, фиксирующие скидки на будущие покупки или возможность приобрести премиальный товар/работу/услугу
- 6) Программы лояльности, предусматривающие комплекс мероприятий, стимулирующих покупателей.

## **2. Обоснование и документальное подтверждение предоставления скидок, премий, бонусов**

Для учета в целях налогообложения уменьшения выручки за счет предоставленных скидок или признания сумм скидок и премий в составе внереализационных расходов необходимо выполнить следующие условия экономического обоснования и документального подтверждения данных операций:

1. Скидки (премии, бонусы) должны иметь деловую цель и экономическое обоснование, то есть соответствовать критериям, предусмотренным Налоговым кодексом.

Обоснование системы применяемых скидок целесообразно подтвердить соответствующими расчетами.

Следует учесть требования статьи 252 Налогового кодекса об экономической оправданности понесенных организацией расходов в виде себестоимости реализованных товаров. Во избежание претензий налоговых органов о возникновении убытка в случае продажи товаров ниже себестоимости целесообразно обосновать применение таких скидок. «Убыточная» продажа может быть обусловлена рядом объективных причин: демпингованием контрагентов на рынке; моральным или физическим старением продукции, отсутствием спроса на нее и в связи с этим излишними затратами на аренду склада для ее хранения; распродажей товарных остатков и т.п. Для проведения уценки следует оформить распоряжение руководителя о проведении уценки и акт уценки. За основу акта уценки может быть взята форма N МХ-15 "Акт об уценке товарно-материальных ценностей" (утв. Постановлением Росстата от 09.08.1999 N 66).

При продаже товаров со скидкой своим сотрудникам следует помнить, что согласно пункту 27 статьи 270 Налогового кодекса для целей налогообложения прибыли не учитываются расходы на оплату ценовых разниц при реализации по льготным ценам (тарифам) (ниже рыночных цен) товаров работникам.

2. В отношении сделок со взаимозависимыми лицами необходимо учитывать требования налогового контроля над ценами: цена должна соответствовать рыночному уровню.

Налоговый кодекс РФ устанавливает особые правила контроля над ценами только для сделок, совершенных между взаимозависимыми лицами, и приравненных к ним сделок. Налогообложение таких контролируемых сделок регулируется разделом V.1 Налогового кодекса.

3. Система скидок, премий, бонусов, условия их предоставления и методика применения должны быть утверждены учетной, маркетинговой или ценовой политикой организации. Вступление в силу скидок, предусмотренных маркетинговой политикой, следует утвердить приказом или распоряжением руководителя организации.

4. Договор поставки (или дополнительное соглашение к нему) должен содержать условия, при выполнении которых покупателю будет выплачиваться скидка (премия) в рамках проведения организацией маркетинговой (в том числе ценовой) политики. При отсутствии указанных документов устные ссылки на проводимую маркетинговую политику могут не быть приняты во внимание (Постановление ФАС Поволжского округа от 24.11.2011 по делу N А57-9351/2010).

Причем все условия предоставления скидки должны быть согласованы до поставки, чтобы стимулировать покупателя. В противном случае скидка (премия) не признается экономически обоснованной, следовательно, не учитывается у поставщика для целей налогообложения (определение ВС РФ от 20.03.2015г. №305-КГ15-816).

5. Факт выполнения покупателем условий предоставления скидки (премии) необходимо документально подтвердить.

Если скидка (премия) предоставляется на основании договора поставки, то выполнение соответствующих условий должно подтверждаться документами, предусмотренными договором, например, актом сверки, протоколом и др. В этом документе целесообразно привести расчет скидки. Если же в рамках договора поставки продавец перечисляет покупателю авансовые платежи в счет будущей премии, то он вправе включать расходы на выплату премий в базу по налогу на прибыль только после фактического выполнения покупателем условий премирования (письмо Минфина России от 21.11.2007г. № 03-03-06/1/822).

### **3. Бухгалтерский и налоговый +учет скидок с изменением цены товара**

Поощрение покупателей может осуществляться в связи с наступлением различных событий, установленных маркетинговой политикой поставщика, и в различной форме (договорные скидки, дисконтные карты, купоны на скидку, бонусные товары, подарки, денежные премии и проч.) Но с точки зрения бухгалтерского учета и налоговых последствий принципиальное значение имеют два фактора: влияют ли эти способы поощрения на цену единицы товара (работы, услуги), а если влияют, то к каким продажам они относятся – сегодняшним, будущим или прошедшим.

Если предоставляемая скидка влияет на цену товара (работы, услуги), то в соответствии с п. 6.5 ПБУ 9/99 «Доходы организации» выручку в бухгалтерском учете нужно отражать с учетом всех скидок, независимо от их вида. А в соответствии с п. 6.5 ПБУ 10/99 «Расходы организации» величина оплаты и или кредиторской задолженности также должна отражаться с учетом всех скидок.

#### **А. Скидка в момент продажи**

Сумма выручки продавца определяется за вычетом скидки (п. 6.5 ПБУ 9/99):

**Дебет 62      Кредит 90-1**

– отражена выручка от реализации (с учетом скидки);

**Дебет 90-3    Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»**

– начислен НДС с фактической суммы реализации (если организация является плательщиком налога);

**Дебет 51      Кредит 62**

– получена оплата от покупателя (с учетом скидки).

Если уменьшение стоимости товаров (работ, услуг) на сумму скидки (премии) предусмотрено договором, налог на прибыль и НДС рассчитываются с уменьшенной цены (п. 2.1 ст. 154, ст. 249 Налогового кодекса).

#### **Б. Скидка после продажи в отношении будущих покупок**

Сумма выручки в бухгалтерском учете определяется за вычетом скидки. Если уменьшение стоимости товаров (работ, услуг) на сумму скидки (премии) предусмотрено договором, налог на прибыль и НДС также рассчитываются с уменьшенной цены (п. 2.1 ст. 154, ст. 249 Налогового кодекса).

В момент продажи товаров:

**Дебет 62      Кредит 90-1**

– отражена выручка от реализации (с учетом скидки);

**Дебет 90-3    Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС»**

– начислен НДС с фактической суммы реализации (если организация является плательщиком налога);

**Дебет 51      Кредит 62**

– получена оплата от покупателя (с учетом скидки).

#### **В. Скидка после продажи в отношении прошлых покупок (ретро-скидка)**

Если скидка относится к прошлым покупкам, отражение ее в бухучете зависит от того, когда скидка была предоставлена:

- до окончания года, в котором прошла реализация;
- после окончания года, в котором прошла реализация, но до утверждения отчетности;
- после утверждения отчетности за год, в котором прошла реализация.

При этом операции, связанные с учетом предоставленных скидок, не являются исправлением ошибок. То есть требования ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» на данную ситуацию не распространяются: не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации,



году (п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»), а покупатель - в составе прочих доходов, как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году (п. 7 ПБУ 9/99).

3. Скидка предоставлена **в текущем году по продажам прошлого года после утверждения и представления отчетности** за предыдущий год:

- **у продавца** сумма предоставленной скидки отражается в учете в текущем периоде в составе прочих расходов, как выявленные убытки прошлых лет (п. 12 ПБУ 10/99):

**Дебет 91-2      Кредит 62**

– выявлены убытки прошлых лет, связанные с предоставлением скидки покупателю.

**Дебет 68 «Расчеты по НДС»      Кредит 90-3**

– принят к вычету на основании корректировочного счета-фактуры ранее начисленный НДС, относящийся к сумме скидки.

- **у покупателя** сумма скидки, предоставленной после окончания года, в котором товары были приобретены и реализованы, отражается в учете в текущем периоде в составе прочих доходов (п. 7 ПБУ 9/99), как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году:

**Дебет 60      Кредит 91-1**

– скорректирована стоимость проданных товаров на сумму предоставленной ретроскидки (с учетом НДС);

**Дебет 19      Кредит 68 «Расчеты по НДС»**

– восстановлен НДС, принятый ранее к вычету (исходя из суммы предоставленной ретроскидки).

### **Налоговые последствия предоставления ретроскидки**

**НДС.** Если в соответствии с условиями договора предоставление продавцом покупателю скидки (премии) за выполнение определенных условий договора поставки товаров (работ, услуг) уменьшает для налогообложения их цену, то продавец должен составить корректировочный счет-фактуру и на его основании отразить уменьшение НДС по отгруженным ранее товарам в книге покупок.

Покупатель в этом случае обязан восстановить часть принятого к вычету налога, соответствующую предоставленной скидке, путем записи в книге продаж. Причем восстановить НДС покупатель должен в наиболее раннюю из двух дат: получения корректировочного счета-фактуры или документа, подтверждающего предоставление скидки.

В случае предоставления ретроскидки на отгруженные товары (выполненные работы, услуги) сумма предоплаты, оставшаяся у продавца, может быть зачтена в качестве предоплаты по другим договорам, заключенным с этим покупателем. При этом в том периоде, когда договором или соглашением подтверждено согласие (факт уведомления) покупателя на уменьшение стоимости, продавец должен включить сумму переплаты в налоговую базу по НДС (письмо Минфина России от 03.10.2017 N 03-07-11/64367).

**Налог на прибыль.** Продавец, предоставивший покупателю ретроскидку, может подать уточненную декларацию за период отгрузки или учесть сумму скидки, на которую уменьшились его доходы, в периоде, когда были выполнены условия предоставления скидки, в составе внереализационных расходов как убыток прошлых лет. В данной ситуации применяются нормы, установленные статьей 54 Налогового кодекса, поскольку в результате изменений цены происходит искажение налоговой базы по налогу на прибыль организаций за прошлый отчетный (налоговый) период (письма Минфина России от 15.03.2018 N 03-03-06/1/1584, от 07.10.2016 N 03-03-06/1/58514, от 22.05.2015 № 03-03-06/1/29540). При этом необходимо помнить, что в соответствии со статьей 54 Налогового кодекса отражение скидки в текущем периоде возможно только при условии, что в периоде, к которому относится скидка, у организации была положительная налоговая база, то есть был уплачен налог на прибыль.

А покупатель при получении скидки на приобретенные ранее и реализованные товары обязан подать уточненную декларацию по налогу на прибыль за период, когда списал стоимость товаров, т.к. в том периоде у него оказалась занижена налоговая база.

**Пример.** ООО "Союз" заключило договор купли-продажи товара с покупателем ООО "Химреактив" на приобретение партии товара на сумму 45 000 руб. (в т.ч. НДС - 18%). По условиям договора при

*Скидки, премии, бонусы: бухгалтерский учет и налогообложение*

достижении покупателем объема закупок на сумму свыше 60 000 руб. цена на приобретенный товар снижается на 10%, начиная с первой партии товара.

В сентябре 2017 г. покупатель приобрел товар на сумму 45 000 руб. (в т.ч. НДС - 6864 руб.), в декабре - 25 000 руб. (в т.ч. НДС - 3814 руб.).

В декабре 2017г. (вариант 2 – в апреле 2018г.) общий объем закупок превысил 60 000 руб., и покупатель получил право на скидку.

**Продавец**

**Сентябрь 2017 г.**

1) признана выручка от реализации:

Дебет 62 Кредит 90-1 45 000 руб.;

2) начислен НДС со стоимости реализованного товара:

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» 6 864 руб.

**Декабрь 2017 г.**

1) признана выручка от реализации с учетом предоставляемой скидки (25 000 - 10%):

Дебет 62 Кредит 90-1 22 500 руб.;

2) начислен НДС со стоимости реализованного товара:

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» 3 432 руб.;

3) уменьшена выручка от реализации товара за август на сумму предоставленной скидки по первой партии товара (45 000 - 10% x 45 000):

Дебет 62 Кредит 90-1 *стorno* 4 500 руб.;

4) уменьшен ранее начисленный НДС, относящийся к сумме скидки:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 90-3 686 руб.

***Если вторая партия приобретена в апреле 2018г., то***

**Апрель 2018 г.**

1) признана выручка от реализации с учетом предоставляемой скидки (25 000 - 10%):

Дебет 62 Кредит 90-1 22 500 руб.;

2) начислен НДС со стоимости реализованного товара:

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» 3 432 руб.;

3) отражен убыток прошлых лет на сумму предоставленной скидки по первой партии товара:

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы» Кредит 62 4 500 руб.;

4) уменьшен (принят к вычету) ранее начисленный НДС, относящийся к сумме скидки:

Дебет 68 субсчет «Расчеты по НДС» Кредит 91 686 руб.

Продавец может подать уточненную декларацию по налогу на прибыль или учесть уменьшение выручки в периоде предоставления скидки

**Покупатель**

***В момент оприходования товара – сентябрь 2017 г.***

Дебет 41 Кредит 60 38 136 руб.

- отражено оприходование товара по договорной стоимости без скидки (без учета НДС)

Дебет 19 Кредит 60 6 864 руб.

- учтен НДС, предъявленный поставщиком (с договорной стоимости без скидки)

Дебет 68 Кредит 19 6 864 руб.

- принят к вычету НДС с договорной стоимости товара (без скидки)

Дебет 62 Кредит 90-1 53 100 руб.

– отражена выручка от реализации приобретенных товаров;

Дебет 90-2 Кредит 41 38 136 руб.

– списана покупная стоимость реализованных товаров;

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет «Расчет по НДС» 8 100 руб.

– начислен НДС с выручки от реализации.

***В момент предоставления скидки (декабрь 2017 г.)***

Дебет 41 Кредит 60 19 968 руб.

- отражено оприходование второй партии товара по договорной стоимости с учетом скидки

## Скидки, премии, бонусы: бухгалтерский учет и налогообложение

Дебет 19 Кредит 60 3 432 руб.

- учтен НДС, предъявленный поставщиком по второй партии товара (с учетом скидки)

Дебет 68 Кредит 19 3 432 руб.

- принят к вычету НДС с договорной стоимости товара

Дебет 41 Кредит 60 *сторно* 3 814 руб.

– уменьшена стоимость приобретенных ранее товаров на величину скидки;

Дебет 90-2 Кредит 41 *сторно* 3 814 руб.

– уменьшена покупная стоимость реализованных товаров;

Дебет 19 Кредит 60 *сторно* 686 руб.

– уменьшен НДС с суммы скидки (*на наиболее раннюю дату: получение корректировочного счета-фактуры или акта о скидке*);

Дебет 19 Кредит 68 субсчет «Расчеты по НДС» 686 руб.

– восстановлен НДС с суммы скидки, ранее принятый к вычету (*на наиболее раннюю дату: получение корректировочного счета-фактуры или акта о скидке*).

Покупатель должен подать уточненную декларацию по налогу на прибыль, т.к. в прошедшем налоговом периоде у него оказалась занижена налоговая база.

### Скидки с изменением цены при комиссионной торговле

Налоговый кодекс разрешает списывать премии или скидки, предоставленные продавцом покупателям за выполнение определенных условий договора (подп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ). Поэтому комиссионер (агент), который продает товары комитента (принципала), вправе учесть в расходах скидки, предоставленные за счет своего вознаграждения, но только если они предусмотрены в договоре комиссии (агентирования), заключенном с собственником товара. То есть в договоре необходимо указать, что посредник вправе предоставить покупателям скидки за свой счет, уменьшив свое вознаграждение, а также добавить условие о том, что комитент (принципал) не возмещает посреднику его расходы на скидку (письмо Минфина России от 31.01.2013 № 03-03-06/1/1838).

Если комитент поощряет работу комиссионера, выплачивая ему ретроспективную премию в зависимости от стоимости реализованной комиссионером продукции за отчетный период, то такие расходы комитент может учесть для налогообложения на основании пп. 20 п. 1 ст. 265 НК РФ как другие обоснованные затраты (письмо Минфина России от 23.07.2013 N 03-03-06/1/28984).

### Скидки с изменением цены при УСН

В случае применения продавцом УСН налоговый учет доходов зависит от момента предоставления такой скидки.

1. Скидка предоставляется до оплаты товара. В этом случае доход признается поставщиком в сумме, поступившей от покупателя за вычетом скидки (п. 1 ст. 346.17 НК РФ, письмо Минфина России от 11.03.2013 № 03-11-06/2/7121). Таким образом, налогооблагаемый доход в случае оплаты после предоставления скидки признается поставщиком в сумме поступившей оплаты от покупателя, то есть с учетом скидки.
2. Скидка предоставляется после оплаты товара.

Если покупатель оплатил товар по стоимости, превышающей общую сумму покупки с учетом скидки, в учете поставщика образуется переплата. Поставщик может либо вернуть переплату покупателю, либо зачесть ее в счет следующей поставки.

На основании абз. 3 п. 1 ст. 346.17 НК РФ в случае возврата налогоплательщиком сумм, ранее полученных в счет предварительной оплаты поставки товаров (работ, услуг, имущественных прав), на сумму возврата уменьшаются доходы того налогового (отчетного) периода, в котором произведен возврат. Поэтому в случае возврата покупателю денежных средств в размере предоставленной скидки, в учете поставщика доходы налогового (отчетного) периода, в котором списаны средства со счета в банке или возвращены из кассы, уменьшаются на сумму возврата.

Перечисление продавцом покупателю ретроскидки не является возвратом аванса, так как товар фактически уже поставлен. Но при возврате полученной от покупателя (заказчика) выручки от реализации Минфин рекомендовал отражать в налоговом учете продавца на УСН уменьшение

доходов, аналогично порядку, установленному для возврата авансов (письма Минфина России от 25.03.2013 № 03-11-11/114, от 20.01.2014 № 03-11-06/2/1478).

Хотя есть и иная точка зрения: рассматривать перечисление покупателю продавцом ретроскидки как возврат аванса не корректно, так как продавец получил плату за отгруженный в полном объеме товар. А такой вид расхода, как скидка, выплаченная покупателю за приобретение определенного объема товаров, не поименован в установленном п. 1 ст. 346.16 НК РФ закрытом перечне расходов, учитываемых при определении налоговой базы по УСН. Поэтому при перечислении продавцом покупателю суммы скидки, предоставленной по договору в зависимости от объема выкупленного товара, доходы от реализации товаров на сумму перечисленной скидки не уменьшаются.

Если же возврат денежных средств не производится, а сумма скидки засчитывается в счет будущей оплаты, то полученный доход уменьшению не подлежит. В данном случае сумма скидки фактически является авансом в счет будущих платежей, и, как следствие, признается доходом поставщика в периоде получения оплаты от покупателя.

#### **4. Премии (скидки) без изменения цены товара**

Скидка или премия без изменения цены товара представляет собой уменьшение кредиторской задолженности покупателя.

С точки зрения налоговых последствий такие премии нужно разделить на два вида (письма Минфина России от 26.07.2007 N 03-07-15/112, от 20.12.2006 N 03-03-04/1/847):

- предоставляемые за выполнение определенных условий договора, то есть фактически на возмездной основе,
- предоставляемые безвозмездно.

Определить, к какому виду относится премия без изменения цены можно по условиям ее выплаты, установленным договором купли-продажи (поставки). Именно от этого зависит порядок налогообложения данной премии НДС и возможность учета расходов для налога на прибыль.

##### **А. Премия (скидка) за выполнение определенных условий договора**

Уменьшение задолженности признается возмездной сделкой, если покупатель в обмен на уменьшение суммы долга принимает на себя какие-нибудь обязательства. Если эти условия связаны с реализацией товаров, то уменьшение задолженности рассматривается как премия, предоставленная без изменения цены. Например, для того чтобы продавец уменьшил сумму задолженности, покупатель обязан достичь определенного объема покупок. Или при оплате товара на условиях отсрочки платежа устанавливается премия покупателю за досрочную оплату. В данных случаях уменьшение задолженности покупателя или предоставление ему денежного вознаграждения признается возмездной сделкой, поскольку обеспечивает увеличение дохода продавца при увеличении объема продаж или ускорение оборачиваемости денежных средств при ранней оплате товара.

В бухгалтерском учете предоставление такой премии отражается как отдельная хозяйственная операция, поскольку период реализации и период предоставления премии могут иметь существенный временной интервал. При этом на момент продажи товаров продавец отразил доходы, а покупатель расходы без ошибок, исходя из фактической цены.

Поскольку цену товара сумма такой премии не уменьшает, в бухучете **продавца** она отражается в момент предоставления в составе прочих расходов:

**Дебет 91-2 Кредит 62 (76)**

а в учете **покупателя** - в составе прочих доходов (п. 11 ПБУ 10/99):

**Дебет 60 (76) Кредит 91-1**

При этом премия может предоставляться различными способами: в виде денежной выплаты (в случае, если товар был полностью оплачен авансом), путем уменьшения долга покупателя за поставленный ранее товар, путем поставки покупателю в рамках «сэкономленных средств» дополнительной партии такого же или другого («премиального») товара.

##### **Налоговые последствия:**

При предоставлении в соответствии с условиями договора премии без изменения цены стоимость отгруженных товаров не меняется, поэтому НДС ни у продавца, ни у покупателя не корректируется. Премии включаются в налоговую базу по НДС у покупателя только в случае, если договор поставки содержит элементы других договоров, предусматривающих оказание покупателем продавцу каких-

либо услуг (письма Минфина России от 16.08.2017 г. № 03-07-11/52516, от 17.12.2015 г. N 03-07-11/74079).

При расчете налога на прибыль организация может учесть в составе внереализационных расходов премии (скидки), предоставленные покупателю за выполнение определенных условий договора (пп. 19.1 п. 1 ст. 265 НК РФ).

При этом согласно пункту 1 статьи 252 Налогового Кодекса расходами признаются только обоснованные (экономически оправданные) и документально подтвержденные затраты. Обоснованность расходов, учитываемых при расчете налоговой базы, должна оцениваться с учетом обстоятельств, свидетельствующих о намерениях организации получить экономический эффект в результате реальной предпринимательской или иной экономической деятельности (письма Минфина России от 06.10.2017 N 03-03-06/1/65423).

Следовательно, для признания сумм предоставленных покупателю скидок и премий в составе внереализационных расходов продавец должен выполнить условия экономического обоснования и документального подтверждения данных операций:

1. Скидки (премии) должны иметь деловую цель, то есть их предоставление должно быть направлено на увеличение доходов организации.
2. Система применяемых скидок (премий) и условия их предоставления должны быть отражены в локальном нормативном акте предприятия: маркетинговой, ценовой или учетной политике. А применение конкретных скидок (премий) в отдельных операциях следует утвердить приказом или распоряжением руководителя организации.
3. Договор поставки (или дополнительное соглашение к нему) должен содержать условия, при выполнении которых покупателю будет предоставляться скидка (премия). Причем чтобы стимулировать покупателя, все условия ее предоставления должны быть согласованы до поставки. В противном случае скидка (премия) не признается экономически обоснованной и не учитывается у поставщика для целей налогообложения (определение ВС РФ от 20.03.2015г. №305-КГ15-816).
4. Факт выполнения покупателем условий предоставления скидки (премии) необходимо документально подтвердить (п. 1 ст. 252 НК РФ).

Если скидка (премия) предоставляется на основании договора купли-продажи (поставки), то выполнение соответствующих условий должно подтверждаться документами, предусмотренными договором, например, актом сверки, протоколом и др. В этом документе целесообразно привести расчет скидки.

Затраты по выплате покупателю премии за выполнение им определенных условий договора без изменения цены товара учитываются продавцом в составе внереализационных расходов на дату предъявления документов, которые служат основанием для произведенных расчетов (письмо Минфина России от 26.08.2016 г. N 03-03-07/49936). Корректировать налоговую базу периода реализации товаров (работ, услуг) в этом случае не нужно (п. 1 ст. 54, п. 1 ст. 81). При этом покупатель сумму полученной премии должен учесть в составе внереализационных доходов (ст. 250 НК РФ).

Если же в рамках договора купли-продажи (поставки) продавец перечисляет покупателю авансовые платежи в счет будущей премии, то он вправе включать расходы на выплату премий в базу по налогу на прибыль только после фактического выполнения покупателем условий премирования (письмо Минфина России от 21.11.2007г. № 03-03-06/1/822).

**Пример.** В апреле организации ООО "Ветерок" и ООО "Ручеек" заключили договор поставки товаров. По условиям договора если покупатель ООО "Ручеек" оплачивает в течение месяца заказ на полный ассортиментный перечень продукции поставщика ООО "Ветерок", то покупатель получает от поставщика премию в размере 5% от стоимости заказа.

16 апреля отгружен товар на сумму 1 180 000 руб. (в т.ч. НДС - 180 000 руб.).

17 апреля организация ООО "Ручеек" оплатила товар полностью.

30 апреля по итогам проведенной инвентаризации товарного остатка в магазинах организации ООО "Ручеек" было выявлено наличие 100% ассортимента товаров организации ООО "Ветерок", подписан акт о предоставлении премии.

30 апреля организация ООО "Ветерок" направила письмо организации ООО "Ручеек" о выплате премии и перечислила на ее расчетный счет 59 000 руб. (1 180 000 руб. x 5%).

4 мая на расчетный счет организации ООО "Ручеек" поступила полная сумма премии.

**Отражение операций в бухгалтерском учете продавца:**

*16 апреля*

- выручка от реализации:

Дебет 62 Кредит 90-1 1 180 000 руб.

- НДС с выручки:

Дебет 90-3 Кредит 68 субсчет «НДС» 180 000 руб.

*17 апреля*

- оплата от покупателя:

Дебет 51 Кредит 62 1 180 000 руб.

*30 апреля*

- начислена премия покупателю:

Дебет 91-2 Кредит 62 59 000 руб.

*4 мая*

- перечислена премия покупателю:

Дебет 62 Кредит 51 59 000 руб.

**Отражение операций в бухгалтерском учете покупателя:**

*16 апреля*

- получен товар от поставщика:

Дебет 41 Кредит 60 1 000 000 руб.

- отражен НДС по поступившим товарам:

Дебет 19 Кредит 60 180 000 руб.

- принят к вычету НДС по поступившему товару:

Дебет 68 субсчет «НДС» Кредит 19 180 000 руб.

*17 апреля*

- перечислена оплата поставщику за приобретенный товар:

Дебет 60 Кредит 51 1 180 000 руб.

*30 апреля*

- начислена премия к получению от поставщика:

Дебет 60 Кредит 91-1 59 000 руб.

*4 мая*

- получена премия:

Дебет 51 Кредит 60 59 000 руб.

По мнению Минфина России, при оказании услуг или выполнении работ отнести скидки (премии) к внереализационным расходам на основании подпункта 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса нельзя: в Налоговом кодексе говорится о премиях, выданных продавцом покупателю, следовательно, данная норма применяется только в отношении договоров купли-продажи (поставки). При выполнении работ или оказании услуг стороны сделки являются заказчиком и исполнителем, а они в подпункте 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса не упоминаются. Однако при выполнении работ или оказании услуг исполнитель вправе учесть в составе внереализационных расходов премии, предоставленные заказчику, как «другие обоснованные расходы» на основании подпункта 20 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса. Важно только, чтобы их предоставление соответствовало критериям, предусмотренным статьей 252 Налогового кодекса: было экономически обосновано, документально подтверждено и направлено на получение дохода (письма Минфина России от 20.10.2014 № 03-03-06/1/52651, от 09.04.2010 № 03-03-06/1/248 и др.).

Организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения с объектом «доходы за вычетом расходов» не могут учесть при расчете налоговой базы премии (скидки), предоставленные покупателям за выполнение определенных условий договора. Приведенный в статье 346.16 перечень расходов, признаваемых на УСН, ограничен. И в нем не предусмотрены расходы в

виде премии (скидки) покупателю за выполнение условий договора (письмо Минфина России от 07.02.2008 №03-11-05/27).

**Б. Задолженность покупателя уменьшается безвозмездно**

Если в договоре поставки не оговорены условия, при выполнении которых покупатель имеет право на премию (скидку) либо установленные условия не выполнены (документально не подтверждены), то одностороннее прощение продавцом части задолженности покупателя признается безвозмездной сделкой.

Поскольку такая операция не связана с реализацией, в отношении НДС никаких последствий у сторон сделки не возникает. При этом для налога на прибыль покупатель должен признать внереализационный доход на сумму прощенной задолженности, связанной с приобретением товара (п. 8 ст. 250 НК РФ). А продавец не вправе учесть расходы (убытки) в размере уменьшения задолженности покупателя для налога на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

В бухгалтерском учете прощение задолженности отражается в составе прочих расходов продавца и прочих доходов покупателя в момент оформления и подписания сторонами документов (например, акта) о прощении задолженности (п. 12, 16 ПБУ 10/99):

**У продавца:**

**Дебет 91-2      Кредит 62 (76)**

– отражена сумма уменьшения задолженности покупателя.

**У покупателя:**

**Дебет 60 (76)    Кредит 91-1** – отражена сумма уменьшения задолженности.

**5. Премия, как вознаграждение за услуги, оказанные покупателем**

Нередко премирование покупателя осуществляется путем выплаты ему вознаграждения за оказанные услуги. Налоговые последствия применения таких премий зависят от их обоснованности с точки зрения деловой цели, связанной с продвижением товаров (письма Минфина России от 26.07.2007 N 03-07-15/112, от 20.12.2006 N 03-03-04/1/847, УФНС России по г. Москве от 29.02.2008 N 19-11/19244, от 18.12.2007 N 19-11/120976).

***Вознаграждения, связанные с продвижением товара***

Если покупатель выполняет конкретные действия, направленные на продвижение товаров поставщика (например, размещение сведений о товарах в каталогах магазинов, радиотрансляция в помещении магазина, консультирование покупателей в месте размещения товаров и т.п.), то премирование покупателя рассматривается как вознаграждение за оказанные им услуги по рекламе. При надлежащем документальном подтверждении поставщик вправе учесть такие расходы для налога на прибыль в пределах 1% выручки от реализации (письма Минфина России от 13.12.2011 N 03-03-06/1/818, от 16.09.2011 N 03-03-06/1/556).

При поставке непродовольственных товаров размер и условия выплаты покупателю вознаграждения за продвижение товара поставщика могут предусматриваться в самом договоре поставки. Или на оказание таких услуг может быть заключен отдельный договор.

При поставке продовольственных товаров премирование покупателя за продвижение товаров поставщика может осуществляться только на основании отдельного договора на оказание таких услуг. Особенности оформления договорных отношений между поставщиком и торговой сетью при поставке продовольственных товаров рассмотрены далее в разделе «Ограничение размера и порядка выплаты вознаграждения торговой сети при поставке продовольственных товаров».

**У покупателя** премия за продвижение товаров поставщика является оплатой за оказанные ему услуги. Она подлежит обложению НДС, не зависимо от того, как расплатится продавец с покупателем за услуги: скидкой, дополнительной партией товара или денежными выплатами (письма Минфина России от 08.02.2018г. № 03-07-11/7487, от 07.05.2010 N 03-03-06/1/316, от 05.05.2010 N 03-07-14/31, от 26.07.2007 N 03-07-15/112):

**Дебет 62              Кредит 90 -1**    - начислена премия (вознаграждение за оказанные услуги)

**Дебет 62              Кредит 68 «НДС»** – начислен НДС

**Дебет 51              Кредит 62**        - получена денежная премия (вознаграждение)

*или Дебет 60 Кредит 62* - на основании соглашения зачтено вознаграждение в счет расчетов по оплате товаров.

**У продавца** вознаграждение, причитающееся покупателю за услуги по продвижению товаров, относится к расходам по обычным видам деятельности (издержкам обращения). Поэтому в бухучете продавца его следует отразить на счете 44 «Расходы на продажу»:

**Дебет 44 Кредит 76** - начислена премия покупателю

**Дебет 19 Кредит 76** - учтен НДС по счету-фактуре, предъявленному покупателем

**Дебет 76 Кредит 51** - выплачена премия (вознаграждение) покупателю

*или Дебет 76 Кредит 62* - зачтено вознаграждение покупателю в счет расчетов по оплате товаров.

Для налогообложения прибыли расходы продавца на вознаграждение за услуги, оказанные покупателем (магазином), которые способствуют привлечению внимания к товарам поставщика, рассматриваются в качестве нормируемых рекламных расходов. *Таким образом, в части налога на прибыль продавцу выгоднее скидка – ее можно полностью учесть во внереализационных расходах.*

### ***Вознаграждения, не связанные с продвижением товара***

По мнению финансовых органов, не связаны с продвижением товаров премии торговым сетям за факт заключения договора поставки или за поставку товаров во вновь открывшиеся магазины, то есть за возможность розничной продажи продукции от имени сетевых брендов. Это обосновывается тем, что данные операции осуществляются в рамках деятельности покупателя по оказанию услуг розничной торговли и поэтому не могут рассматриваться как услуги, оказываемые покупателем поставщику.

В результате данные премии:

- не облагаются НДС, так как не признаются выплатами, связанными с расчетами за поставляемые товары (у покупателей не возникает обязанности оказать какие-либо услуги в рамках договора поставки);

- не учитываются у продавца в расходах по налогу на прибыль;

- включаются в налогооблагаемую прибыль покупателя как безвозмездные поступления.

Вместе с тем есть судебная практика, подтверждающая возможность обосновать деловую цель расходов на вхождение в торговую сеть (Постановление ФАС Московского округа от 07.11.2006 по делу N КА-А40/10838-06) или плату за услуги по централизации поставок (постановление ФАС МО от 23.04.2010 №КА-А40/3691-10-1,2).

*Обоснование признания таких расходов для налога на прибыль:*

1. План мероприятий по стабилизации и расширению сбыта в составе маркетинговой политики организации. Целесообразность единовременных расходов на вхождение в торговую сеть следует обосновать цифрами роста объемов продаж

2. Исключить необходимость оплачивать такие расходы нельзя. Если представители розничной компании заявят в ходе переговоров о непреклонности этих требований, они станут существенными условиями договора поставки. Без согласия поставщика на такие условия сделка не состоится (п. 1 ст. 432 ГК РФ), и компания не получит экономической выгоды.

3. Сборы, которые взимают с поставщиков розничные сети, можно рассматривать как выполнение условий конкурса на право заключения договора поставки (п. 4 ст. 447 и п. 5 ст. 448 ГК РФ).

## **6. Ограничения при предоставлении скидок, премий, бонусов**

В ряде случаев возможность корректировки цены или установления дополнительного вознаграждения покупателю ограничена нормами законодательства. При этом в целях налогообложения прибыли учитываются только те премии (скидки), предоставление которых не противоречит законодательству Российской Федерации (письмо Минфина России от 26.08.2016 г. N 03-03-07/49936).

### **Ограничение вознаграждения торговой сети при поставке продовольственных товаров**

Договор должен соответствовать обязательным для сторон правилам, установленным законом и иными правовыми актами, действующим в момент его заключения (п. 1 ст. 422 ГК РФ). В частности, при купле-продаже продовольственных товаров необходимо руководствоваться нормами Федерального закона от 28.12.2009 N 381-ФЗ «Об основах государственного регулирования торговой деятельности в Российской Федерации».

Установленный законодательством порядок государственного регулирования торговой деятельности при поставке продовольственных товаров следует учитывать как поставщикам продовольственных товаров в торговые сети, так и ритейлерам (торговым сетям). С 01.01.2017г. условия договоров, противоречащие новой редакции Федерального закона от 28.12.2009 г. N381-ФЗ, признаются утратившими силу (ч. 2, 3 ст. 3 Федерального закона от 03.07.2016 г. № 273-ФЗ).

В соответствии с пунктом 4 статьи 9 Закона № 381-ФЗ стороны могут в договоре поставки продовольственных товаров предусмотреть вознаграждение ритейлеру в связи с приобретением им у поставщика определенного количества товаров. Это вознаграждение включается в цену договора и не учитывается при определении цены продовольственных товаров. То есть при поставке продовольственных товаров скидка с изменением цены единицы товара невозможна.

Включение в цену договора поставки продовольственных товаров иных видов вознаграждения не допускается (п. 6 ст. 9 Закона N 381-ФЗ). Кроме того, запрещено выплачивать вознаграждение торговым сетям при поставке социально значимых продовольственных товаров по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ от 15.07.2010 N 530 (п. 5 ст. 9 Закона №381-ФЗ).

Стороны могут заключить договор на оказание ритейлером поставщику продовольственных товаров услуг по продвижению товаров путем их рекламирования, специальной выкладки, исследования потребительского спроса, подготовки отчетности, содержащей информацию о таких товарах, либо осуществления иной деятельности, направленной на продвижение товаров. Однако включить в договор поставки условие об оплате услуг ритейлера нельзя (п. 12 ст. 9 Закона №381-ФЗ). Данное условие следует отразить в отдельном договоре на оказание услуг. При этом сумма платы за оказание услуг по продвижению товаров, по мнению Федеральной антимонопольной службы, должна быть фиксированной (письмо ФАС России от 22.07.2016 N АК/50406/16). Если размер платы за одинаковые по содержанию и объему услуги торговая сеть установит в процентах от товарооборота, то разные поставщики заплатят разные суммы за одну и ту же услугу, а это будет расцениваться антимонопольным органом как создание дискриминационных условий (п.1 ч. 1 ст. 13 Закона №381-ФЗ), за что установлен штраф от 2 млн. руб. до 5 млн. руб. (ч.2 ст. 14.40 КоАП).

Совокупный размер вознаграждения ритейлеру в связи с приобретением им у поставщика определенного количества продовольственных товаров, и платы за оказание услуг по продвижению товаров, логистических услуг, услуг по подготовке, обработке, упаковке этих товаров, а также иных подобных услуг с 15.07.2016г. не может превышать 5% от цены приобретенных продовольственных товаров (п. 4 ст. 9 Закона № 381-ФЗ). При расчете такого вознаграждения не учитывается сумма НДС, предъявляемая поставщиком продовольственных товаров ритейлеру в связи с приобретением данных товаров, а в отношении подакцизных продовольственных товаров не учитывается также сумма акциза.

#### **Налоговые ограничения размера скидок (налоговый контроль над трансфертными ценами)**

Следует проверять возможность применения скидок с цен по сделкам, которые попадают под налоговый контроль.

Контролируемыми являются сделки между взаимозависимыми лицами, а также приравненные к ним сделки, если в результате их совершения хотя бы одной из сторон нужно учесть доходы, расходы или стоимость добытых полезных ископаемых, которые приведут к увеличению или уменьшению базы по налогу на прибыль, НДС, НДФЛ или налог на добычу полезных ископаемых (ст. 105.14 НК РФ).

Взаимозависимыми признаются лица, которые могут оказывать влияние на условия сделок между этими лицами, или результаты этих сделок, или экономические результаты деятельности этих лиц (ст. 105.1 НК РФ).

Для взаимозависимых лиц, являющихся налоговыми резидентами России, сделки являются контролируемыми при следующих дополнительных условиях:

- 1) если сумма цен по сделкам между данными лицами за календарный год превышает 1 млрд. руб.;
- 2) если одна из сторон сделки является плательщиком налога на добычу полезных ископаемых по процентной ставке; или резидентом особой экономической зоны; или освобождена от уплаты налога на прибыль, или применяет ставку 0% по налогу на прибыль как участник проекта «Сколково», при этом сумма цен по контролируемым сделкам за год превышает 60 млн. руб.;
- 3) если одна из сторон сделки является плательщиком ЕНВД или ЕСХН, и сумма цен по контролируемым сделкам превышает 100 млн. рублей.

Сделки между взаимозависимыми лицами, одно из которых не является резидентом РФ, признаются контролируемыми независимо от суммы доходов, полученных по таким сделкам.

Кроме того, под налоговый контроль попадают внешнеторговые сделки, предметом которых являются нефть и нефтепродукты, черные и цветные металлы, минеральные удобрения, драгоценные металлы и камни, если сумма годового дохода с одним лицом превышает 60 млн. руб., а также сделки с участием оффшорных компаний при годовом доходе с одним таким лицом свыше 60 млн. руб.

Для оценки соответствия цен контролируемых сделок рыночному уровню для целей налогообложения могут использоваться 5 методов, предусмотренных статьей 105.7 НК РФ. Правила использования каждого из этих методов регламентированы в гл. 14.3 НК РФ.

Если цена контролируемой сделки находится в пределах интервала рыночных цен, она признается соответствующей рыночному уровню. Если при предоставлении скидки цена контролируемой сделки не будет соответствовать рыночному уровню, потребуется ее корректировка для налогообложения.

## **7. Особенности учета и налогообложения различных вариантов оформления скидок и премий (бонусов)**

### **7.1. Купоны**

Купон удостоверяет предоставление скидки при продаже товара (работы, услуги). Реализация товаров (работ, услуг) по купону подразумевает снижение их цены в рамках конкретной сделки в момент продажи (оказания услуг).

Затраты на изготовление купонов включаются в расходы по обычным видам деятельности и отражаются по дебету счета 44 «Расходы на продажу» в корреспонденции со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сами бланки учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности» в условной оценке, например, один документ – один рубль.

В налоговом учете скидки, предоставляемые по купону, формируют уменьшенную выручку непосредственно в момент продажи товара или оказания услуги. НДС также начисляется на стоимость товара/услуги, уменьшенную на сумму скидки (п. 1 ст. 154 и п. 4 ст. 166 НК РФ).

Вознаграждение, которое организация платит посреднику за размещение купонов, для целей налогообложения относится к прочим расходам (подп. 3 п. 1 ст. 264 НК РФ).

При использовании купонов следует обратить внимание на их документальное оформление:

- в специальном внутреннем документе (например, маркетинговой политике) следует указать способ и условия распространения и использования купонов. Данные условия следует приложить к каждому купону при передаче его покупателю. Это требуется для подтверждения обоснованности уменьшения выручки для целей налогообложения;
- необходимо вести учет выпущенных купонов и купонов, которые предъявляли покупатели при покупке товара (услуги);
- сумму предоставляемой скидки следует отражать в документах, выдаваемых покупателю (акте выполненных услуг, кассовом чеке или бланке строгой отчетности), отдельной строкой.

Согласно п. 7 статьи 4.7 Федерального закона от 22.05.2003 N 54-ФЗ "О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт", кассовый чек и бланк строгой отчетности (БСО) могут содержать не только обязательные, но и дополнительные реквизиты. Поэтому в случае осуществления расчетов с использованием скидки продавец может указать на кассовом чеке дополнительно сумму данной скидки.

### **7.2. Дисконтные карты, бонусы, баллы**

Дисконтная карта представляет собой обязательство продавца (исполнителя работ, услуг) по предоставлению скидки владельцу данной карты.

Дисконтные карты бывают простыми и накопительными.

Простая дисконтная карта предусматривает право покупателя на скидку фиксированного размера. При этом не имеет значения, на какую сумму он приобретает товары (работы, услуги).

Накопительная дисконтная карта содержит данные о накопленных клиентом скидках (баллах, бонусах). При этом размер скидки может увеличиваться по мере накопления баллов. Либо покупатель вправе при покупке очередного товара (работы, услуги) воспользоваться скидкой путем уменьшения его цены на полную (или частичную) сумму накопленных баллов (бонусов).

Различаются и условия распространения дисконтных карт:

- дисконтные карты продаются покупателям за установленную цену;

- дисконтные карты раздаются бесплатно во время рекламных кампаний с целью увеличения числа постоянных покупателей и, следовательно, продвижения товаров (работ, услуг). Владелец такой карты получает право в течение установленного времени пользоваться скидками при приобретении товаров (работ, услуг) в определенной торговой сети;
- дисконтные карты выдают покупателям бесплатно при выполнении определенных условий (например, приобретении товаров определенной фирмы, приобретении товаров в данном магазине на определенную сумму одновременно или за некоторый период времени и др.).

В любом случае дисконтная карта является подтверждением права ее владельца на заключение в будущем договора по льготной (меньшей) цене.

Для введения при продажах товаров (работ, услуг) системы скидок на основе дисконтных карт организации необходимо:

1) разработать и утвердить локальные нормативные акты, регламентирующие распространение дисконтных карт и предоставление по ним скидок:

- положение о применении дисконтных карт;
- приказ о маркетинговой политике или раздел учетной политики организации;
- приказ руководителя об утверждении прайс-листов с перечнем ассортимента товаров (работ, услуг), при реализации которых предусматриваются скидки на основе дисконтных карт;
- локальный нормативный акт (положение, приказ) о порядке введения в действие скидок на отдельные товары (работы, услуги) и изменение их размера. Например, приказ об оценке сезонного товара; положение о переоценке товара по причине истечения его срока годности, а также приближения даты истечения срока годности или срока реализации;

2) в реестре цен предусмотреть графу «цена со скидкой по дисконтной карте» (чтобы не производить цену товара и не составлять соответствующий акт на каждый вид товара);

3) разработать и утвердить приказом об учетной политике методы и способы учета продаж по дисконтным картам, а также порядок отражения данных операций в бухгалтерском учете;

4) сформировать соответствующую систему документооборота.

На основании пункта 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» дисконтные карты следует учитывать в составе материально-производственных запасов и принимать к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, которой при приобретении за плату признается сумма фактических затрат на их приобретение или изготовление за исключением НДС (п. 5, 6 ПБУ 5/01).

Оприходование дисконтных карт, приобретенных для реализации (передачи) покупателям, отражается двумя возможными способами:

- в составе материалов - счет 10 «Материалы» субсчет «Прочие материалы» субсчет второго порядка (субконто) «Дисконтные карты»
- в составе товаров - счет 41 «Товары» субсчет «Дисконтные карты»

В бухгалтерском учете оприходование дисконтных карт отражается проводками

**Дебет 10 (41) Кредит 60** – отражены затраты на приобретение (изготовление) дисконтных карт

**Дебет 19 Кредит 60** – учтен НДС, предъявленный изготовителем дисконтных карт

Если дисконтные пластиковые карты не приобретаются специально для распространения в рамках рекламной кампании, затраты на их изготовление не могут трактоваться как рекламные, поскольку реклама – это информация, предназначенная для неопределенного круга лиц. А дисконтная карта и предоставляемая на ее основании скидка не являются информацией. Кроме того, дисконтная карта передается только определенному кругу лиц при выполнении заранее установленных условий. Поэтому затраты на изготовление дисконтных пластиковых карт могут быть полностью учтены при расчете налога на прибыль в составе «прочих расходов на производство и реализацию» при условии соответствия порядка их изготовления и распространения требованиям статьи 252 Налогового кодекса РФ. То есть предоставление покупателям дисконтных карт должно быть экономически обосновано, документально подтверждено и направлено на получение дохода. В связи с этим следует особо внимательно подойти к обоснованию бесплатного распространения дисконтных карт, если это осуществляется не в рамках рекламной кампании.

При применении упрощенной системы налогообложения расходы на изготовление дисконтных карт могут быть учтены, только если в качестве объекта налогообложения выбраны «доходы, уменьшенные

на величину расходов». В этом случае при реализации покупателям дисконтных карт расходы на их приобретение организация (или индивидуальный предприниматель) вправе учесть в соответствии с подпунктом 23 пункта 1 статьи 346.16 Налогового кодекса РФ в качестве расходов, связанных с оплатой стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации (с учетом норм п. 2 ст. 346.17 Налогового кодекса РФ о фактической оплате приобретенных товаров). В случае бесплатной передачи дисконтных карт покупателям не в рамках рекламной компании признание расходов на их изготовление при применении упрощенной системы налогообложения сомнительно, поскольку такие затраты в «закрытом» перечне расходов, приведенном в статье 346.16 Налогового кодекса РФ не поименованы.

В бухгалтерском учете отражение операций по передаче дисконтных карт покупателям зависит от способа их распространения. При этом на стоимость переданной покупателю карты необходимо начислить НДС, поскольку в соответствии со статьей 146 Налогового кодекса такая операция признается реализацией:

- при безвозмездной передаче дисконтной карты:

**Дебет 44      Дебет 10 (41)** – передана покупателю безвозмездно дисконтная карта

**Дебет 91.3    Кредит 68** - начислен НДС на рыночную стоимость переданной карты. В данном случае рыночная стоимость равна стоимости приобретения (изготовления) карты.

- при реализации дисконтной карты:

**Дебет 62      Кредит 91.1** – отражен доход от продажи дисконтной карты;

**Дебет 91.2    Кредит 10 (41)** – списана стоимость дисконтной карты при реализации покупателю

**Дебет 91.3    Кредит 68** - начислен НДС на стоимость реализованной карты

Если безвозмездная передача покупателям дисконтных карт производится в рамках рекламной компании, а стоимость изготовления одной карты не превышает 100 руб., то данная операция освобождается от НДС в соответствии с подпунктом 25 пункта 3 статьи 149 Налогового кодекса РФ. При этом сумму НДС, предъявленную поставщиком дисконтных карт, необходимо включить в стоимость приобретенных дисконтных карт (подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ).

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 9/99 "Доходы организации" в бухгалтерском учете выручка определяется с учетом всех предоставленных согласно договору скидок (накидок). Поэтому в момент отгрузки продавец отражает сумму выручки от реализации товаров (работ, услуг), уменьшив ее на сумму скидки, предоставленной покупателю на основании дисконтной карты.

В целях исчисления НДС сумма выручки определяется с учетом скидки (п. 1 ст. 154, п. 4 ст. 166 НК РФ).

При расчете налога на прибыль скидки, предоставляемые по дисконтной карте, также формируют уменьшенную выручку непосредственно в момент продажи товара (выполнения работы, оказания услуги).

Поэтому при предоставлении скидки покупателю по дисконтной карте продавец в момент отпуска товара (работы, услуги) формирует данные для бухгалтерского и налогового учета на основании отгрузочных документов, счетов-фактур, контрольных лент контрольно-кассовой техники и т.п., составленных с учетом предоставленной скидки.

Если организация применяет систему скидок на реализуемые товары (работы, услуги) с использованием накопленных покупателем бонусов (баллов), которые уменьшают цену, то в кассовом чеке цена и стоимость должны быть указаны с учетом скидки, то есть накопленных бонусов (баллов). При этом согласно действующему законодательству (п. 7 статьи 4.7 Федерального закона N 54-ФЗ), кассовый чек и бланк строгой отчетности могут содержать не только обязательные, но и дополнительные реквизиты. Поэтому в случае осуществления расчетов с использованием скидки в виде баллов продавец может указать на кассовом чеке дополнительно количество этих баллов и их стоимостный эквивалент (письмо ФНС от 26.09.2017 № ЕД-3-20/6387).

### **7.3. Промо-комплекты товаров**

Достаточно часто организация-продавец предлагает клиентам принять участие в рекламной акции, суть которой можно выразить словами: «При покупке двух товаров - третий в подарок». По условиям такой акции товар реализуется ее участникам по фиксированной цене, а система начисления бонусов

не предусматривает перерасчета цены товара. Такие акции налоговые органы рассматривают не как скидку, а как безвозмездную передачу имущества.

Передача права собственности на товары на безвозмездной основе признается реализацией, которая, в свою очередь, является объектом обложения НДС (п. 1 ст. 146 НК РФ). Таким образом, у продавца появляется обязанность заплатить НДС со стоимости безвозмездно переданных товаров.

Себестоимость безвозмездно передаваемых товаров представляет собой затраты, не связанные с получением дохода, следовательно, не учитывается в составе расходов продавца при исчислении налога на прибыль (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Во избежание уплаты лишних налогов целесообразно оформлять промо-акции не по принципу «покупателю двух предметов - третий в подарок», а путем предоставления скидок по принципу продажи «трех предметов по цене двух». Высший арбитраж подтверждает, что НДС на стоимость подарков клиенту нужно начислять, только если поставщик не докажет, что цена основного товара уже включает в себя стоимость дополнительно переданного (п. 12 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.05.2014г.). То есть чтобы при передаче бонусного товара избежать налоговых последствий безвозмездной передачи, необходимо на этапе подготовки акции или договора с покупателем сформировать промо-комплект (партию, включающую основные товары и бонусный) и установить скидки с цен входящих в него товаров таким образом, чтобы цена комплекта включала стоимость будущего подарка.

**Пример.** ООО "Флора" продает живые растения в розницу. В рамках проводимой акции при покупке двух горшков с бегонией третий предлагается покупателю «бесплатно». Акция названа «Три предмета по цене двух». Стоимость одного горшка составляет 118 руб., в т. ч. НДС по ставке 18%. Себестоимость одного горшка - 70 руб. Товар учитывается по приходным ценам.

Цена двух горшков цветов вне акции 118 руб. x 2 шт. = 236 руб.

В рамках акции на основании приказа предоставляются скидки с цены в размере 33,3% и формируется комплект, включающий три единицы товара, на общую сумму 236 руб. В учетных регистрах отражается продажа трех единиц товара по цене 78,67 руб. (236 руб.: 3 шт. = 78,67 руб.):

**Дебет 50 Кредит 90** - 236 руб. - отражена выручка от реализации товара;

**Дебет 90 Кредит 41** - (70 руб. x 3 шт.) = 210 руб. - списана себестоимость товара;

**Дебет 90 Кредит 68** - (236 руб.: 118 x 18) = 36 руб. - начислен НДС.

#### 7.4. Бонусные товары

Предоставление бонусного товара означает, что в случае выполнения покупателем договорных условий он получает дополнительную партию приобретаемого товара или подарок.

Документальное оформление предоставления скидок за счет накопленных бонусов (баллов):

##### 1. Приказ (распоряжение) определяющий

- 1) какие категории покупателей и при каких условиях имеют право на скидку за счет накопленных бонусов (баллов)
  - 2) чем подтверждается предоставление скидки
  - 3) форма предоставления бонусного товара (услуги): дополнительная партия товара, подарок, денежная премия
2. Документы, подтверждающие выполнение условий для предоставления скидки за счет накопленных бонусов (баллов)

Существует несколько вариантов учета бонусных товаров:

##### 1. Поставщик отражает отгрузку товаров как безвозмездную передачу.

При безвозмездной передаче бонусного товара (дополнительной партии или экземпляра) нужно начислить НДС на его рыночную стоимость (пп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ) (письмо Минфина России от 11.03.2010г. №03-03-06/1/123). При этом покупатель не может принять НДС к вычету, так как вычету подлежит НДС, предъявленный поставщиком при приобретении покупателем товаров, а не при их безвозмездном получении (п. 1 ст. 171 НК РФ). Кроме того, у получателя такого товара отсутствует счет-фактура: при безвозмездной передаче поставщик составляет счет-фактуру в одном экземпляре.

При расчете налога на прибыль покупатель должен признать внереализационный доход со стоимости безвозмездного поступления (п. 8 ст. 250 НК РФ). При этом продавец не может учесть стоимость переданных товаров в расходах (п. 16 ст. 270 НК РФ).

Отражение операции в бухгалтерском учете:

**Продавец:**

**Дебет 62 (50) Кредит 90-1** – отражена выручка от реализации;

**Дебет 90-3 Кредит 68** субсчет «Расчеты по НДС» – начислен НДС с суммы выручки, включая рыночную стоимость предоставленного подарка (если организация является плательщиком налога);

**Дебет 90-2 Кредит 41 (20, 23...)** – списана себестоимость (в т. ч. себестоимость предоставленного бонуса).

**Покупатель:**

Товар принимается на учет по фактической себестоимости, которая для ТМЦ, полученных организацией безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Стоимость бонусного товара признается прочим доходом организации.

**Дебет 41 Кредит 60** - получен товар-бонус;

**Дебет 60 Кредит 98-2** - рыночная стоимость бонусного товара отражена в составе доходов будущих периодов;

**Дебет 98-2 Кредит 91** - отражен прочий доход при реализации бонусного товара.

2. *Передача бонусных товаров осуществляется за счет предоставленной скидки с цены единицы продукции* (если бонусные товары поставляются в виде дополнительной партии или экземпляра товара). В этом случае поставщик пересчитывает стоимость всей партии товаров, корректирует сумму предъявленного ранее НДС и начисляет НДС на стоимость бонусного товара исходя из его цены, сформированной с учетом скидки. А себестоимость бонусных товаров учитывается продавцом в расходах в обычном порядке.

3. *Продавец относит передачу бонусных товаров к рекламным расходам.*

Если в качестве бонусных товаров передаются неопределенному кругу лиц сувениры (календари, авторучки и т. п.) с логотипом продавца, расходы могут быть отнесены к рекламным. Такие расходы признаются для налога на прибыль в размере, не превышающем 1% выручки от реализации за налоговый период (п. 4 ст. 264 НК РФ).

Однако если организация передает бонусные товары конкретным покупателям, а не неопределенному кругу лиц, данные расходы не признаются рекламными (письмо Федеральной антимонопольной службы России от 23.01.2006 г. № АК/582, письмо ФНС России от 25.04.2007 г. №ШТ-6-03/348, письмо УФНС России по г. Москве от 30.04.2008 г. № 20-12/041966.2) и, следовательно, их нельзя учесть для налога на прибыль.

Начисление НДС при передаче бонусных товаров в рекламных целях зависит от их стоимости. Если стоимость единицы товара не превышает 100 руб., передача их в рекламных целях от НДС освобождена (пп. 25 п. 3 статьи 149 НК РФ). Если же расходы на приобретение или создание единицы товара превышают 100 рублей, при его безвозмездной передаче необходимо начислить НДС.

Следует подчеркнуть, что организация, которая воспользовалась льготой по НДС при передаче в рамках рекламной акции недорогих (стоимостью не более 100 руб.) подарков, обязана вести раздельный учет НДС. В соответствии с пунктом 4 статьи 170 НК РФ при использовании приобретенных товаров для осуществления операций, облагаемых НДС, суммы предъявленного поставщиком налога принимаются к вычету, а для осуществления операций, освобожденных от НДС – суммы налога включаются в стоимость приобретенных ценностей (работ, услуг). При отсутствии раздельного учета сумма НДС по приобретенным товарам вычету не подлежит и в расходы для налога на прибыль не включается.

Для оформления бонусных товаров в качестве рекламных расходов необходим приказ о проведении рекламной акции, ее программа, акт на списание товаров в рекламных целях и отчет о проделанной работе.

4. *Передача бонусных товаров осуществляется в рамках программы лояльности клиентов за счет накопленных баллов.*

Если по акции покупатели полностью оплачивают товар бонусами, безопаснее пробить чек хотя бы на 1 копейку. Иначе такую реализацию налоговики могут приравнять к безвозмездной передаче, при которой надо начислить с рыночной цены товаров НДС (п. 2 ст. 154 НК РФ). А рыночной в этом

случае будет та цена, по которой компания реализует данные товары другим покупателям. Если организация пробивает чек на копейку, для целей продажи такая цена будет рыночной, и с нее и надо платить НДС.

Предоставление бонусных товаров за счет накопленных баллов нельзя рассматривать как безвозмездную передачу. Следовательно, стоимость товара или услуги, предоставляемых в обмен на бонусные баллы, можно учесть в составе прочих расходов, связанных с реализацией, на основании пп. 49 п. 1 ст. 264 НК РФ. Условие – данное мероприятие должно проходить в рамках программы лояльности, то есть для привлечения большего числа клиентов или сохранения уже имеющейся клиентской базы (письма Минфин России от 03.06.2011 г. № 03-03-06/2/86, от 31.08.2009 № 03-03-06/1/55 и др.).

Организации на УСН учесть данные затраты не могут, т.к. они не предусмотрены статьей 346.16 Налогового кодекса.

По мнению Минфина России, полученный организацией бонусный товар с нулевой ценой необходимо включить в состав внереализационных доходов, подлежащих обложению налогом на прибыль, как доход в виде безвозмездно полученного имущества. Он оценивается исходя из рыночной стоимости, но не ниже определяемой в соответствии с Налоговым кодексом остаточной стоимости - по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) - по иному имуществу (выполненным работам, оказанным услугам). Однако вопрос о том, будет ли в таком случае полученный бонусный товар доходом покупателя, является спорным, поскольку его получение обусловлено обязанностью оплатить другой товар.

Услуги, приобретенные физическим лицом за счет накопленных баллов в рамках бонусной программы, не являются его экономической выгодой, поскольку эти баллы можно рассматривать как авансовую оплату физическим лицом стоимости товаров (работ, услуг). То есть оплата носит возмездный характер и представляет собой взаимные расчеты в рамках договорных отношений. Следовательно, стоимость предоставленных в обмен на накопленные баллы услуг не облагается НДФЛ (письма Минфина России от 08.07.2014 N 03-03-06/1/32881, от 05.02.2013 № 03-03-06/1/2421, от 19.04.2012 № 03-04-08/0-78).