



АПРЕЛЬ 2013

НОВОЕ В НДС

Федеральным законом от 05.04.2013 № 39-ФЗ (далее – закон № 39-ФЗ) внесен ряд важных и актуальных поправок в Налоговый кодекс РФ, касающихся НДС при выплате премий покупателям, увеличении стоимости товаров. Ниже предлагаем ознакомиться с ключевыми моментами налоговых новелл, а также с их кратким анализом.

1. ПРЕМИИ (ПООЩРИТЕЛЬНЫЕ ВЫПЛАТЫ)

Статья 154 НК РФ дополнена **новым пунктом 2.1.**, согласно которому с **1 июля 2013 г.** (III квартал 2013 года) **выплата/предоставление** продавцом товара (работ, услуг) их покупателю **премии** (поощрительной выплаты) за выполнение **покупателем определенных условий** (по объему продаж, например) **не уменьшает** стоимости отгруженных товаров (работ, услуг) для целей исчисления налоговой базы по НДС продавцом (и применяемых налоговых вычетов покупателем соответственно), за исключением случаев, когда уменьшение стоимости товаров (работ, услуг) на сумму выплачиваемой премии прямо предусмотрено договором.

Если из текста договора следует, что премия не изменяет цену/стоимость товаров (работ, услуг), то при предоставлении ее:

! продавец по ранее отгруженной продукции **не уменьшает налоговую базу по НДС** и корректировочный счет-фактуру не выставляет; сумма выплаченной премии учитывается в составе внереализационных расходов по подпункту 19.1 пункта 1 статьи 265 Налогового кодекса РФ;

! покупатель **налог** на добавленную стоимость, ранее принятый к вычету, **не восстанавливает**; премия является внереализационным доходом.

Если из текста договора следует, что премия уменьшает первоначальную стоимость товара, то:

! продавец должен выписать **корректировочный счет-фактуру** и на его основании **уменьшить начисленный налог** на добавленную стоимость;

! покупатель обязан **восстановить часть** принятого ранее **вычета** по налогу на добавленную стоимость.



Выбор формулировки договорного условия о стоимости/цене товара

Формулировка договора	Для продавца	Для покупателя
«Премии, предусмотренные настоящим договором, не изменяют стоимость ранее отгруженных товаров»	НЕВЫГОДНО, поскольку продавец не сможет снизить базу по НДС	ВЫГОДНО, поскольку не придется восстанавливать ранее принятый к вычету НДС
«Премии, предусмотренные настоящим договором, уменьшают стоимость ранее отгруженных товаров»	ВЫГОДНО, поскольку продавец вправе уменьшить базу по НДС на сумму премии	НЕВЫГОДНО, так как на сумму премии покупатель восстанавливает ранее принятый к вычету НДС

До принятия Закона № 39-ФЗ специальных правил о порядке налогового учета премий законом не устанавливалось – действовали подходы арбитражных судов и разъяснения финансового ведомства.

В частности, в Постановлении Президиума ВАС РФ № 111175/09 от 22.12.2009 года (**дело «Дирол-Кэдбери»**) был сделан вывод о возможности корректировки обязательств по НДС в связи с применением бонусных скидок, т.к. последние неразрывно связаны с реализацией товара. На тот момент это постановление казалось прорывным решением горячего спора налогоплательщиков с контролирующими органами.

Однако выработанная ВАС РФ позиция широкого применения не получила, поскольку она не могла применяться ко всем видам стимулирующих выплат.

Например, в письмах Минфина России от 14.12.2010 N 03-07-07/78, от 13.11.2010 N 03-07-11/436, от 31.05.2012 N 03-07-11/163 указывалось, что если выплата премии, исходя из конкретных обстоятельства, не привязана к конкретной реализации товаров (работ, услуг), то у поставщика нет оснований начислять НДС. В силу того что получение премии не связано с оплатой реализованных товаров (работ, услуг), то, соответственно, у покупателя сумма премии не может рассматриваться как сумма, увеличивающая его налоговую базу по НДС на основании п. 1 ст. 162 НК РФ.

Согласны были с таким подходом и работники налоговых служб (см. Письмо ФНС России от 01.04.2010 N 3-0-06/63 и Письмо Управления ФНС России по г. Москве от 06.04.2010 N 16-15/035737).

Поддерживали эту точку зрения и региональные арбитражные суды, о чем свидетельствуют Постановления Федерального арбитражного суда (ФАС) Московского округа от 27.02.2012 по делу N А40-55887/11-99-250, ФАС Северо-Западного округа от 30.08.2011 по делу N А56-66131/2010, ФАС Поволжского округа от 02.08.2011 по делу N А55-22303/2010 и др.



Впоследствии ВАС РФ вновь затронул тему выплат стимулирующих премий при принятии Постановления Президиума ВАС РФ № 11637/11 от 07.02.2012 года (**дело “Леруа Мерлен Восток”**), в котором поддержал свою прежнюю точку зрения о том, что стимулирующие премии являются формой торговых скидок и изменяют стоимость реализованных товаров, поэтому налоговые обязательства поставщика и покупателя в результате выплаты стимулирующей премии должны быть пересмотрены.

В случае с настоящими изменениями ст. 154 НК РФ законодатель пошел более широким путем и попытался включить в налоговое поле не только те стимулирующие выплаты, которые уменьшают стоимость товаров, но и те, что оплачиваются независимо от реализации. Выбор же конкретного вида выплаты и, соответственно, дальнейших последствий, втч налоговых, теперь возлагается на участников договора.

Однако в сложных, многоуровневых соглашениях порой не так просто определить, за что именно выплачивается та или иная стимулирующая выплата. Поэтому мы рекомендуем внимательно отнестись к вопросу определения характера премии (скидки) и того, за что в действительности она выплачивается. В противном случае велик риск обоснованных претензий со стороны контролирующих органов.

2. УВЕЛИЧЕНИЕ СТОИМОСТИ ТОВАРОВ (РАБОТ, УСЛУГ)

Внесены изменения в п. 10 ст. 154 НК РФ: Закон № 39-ФЗ дал ответ на вопрос, **в каком налоговом периоде** учитывать **увеличение стоимости** товаров (работ, услуг), имущественных прав для целей исчисления налога на добавленную стоимость, если **отгрузка** произошла **в одном** налоговом периоде, а **увеличение** цены – **в другом**.

Речь идет о ситуациях, когда продавец (подрядчик, исполнитель) **после отгрузки** увеличивает стоимость уже отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав.

С 1 июля 2013 года организация **должна увеличить налоговую базу** по налогу на добавленную стоимость за налоговый период, в котором были **составлены документы**, являющиеся **основанием** для выставления корректировочных счетов-фактур **в связи с увеличением стоимости**. Соответственно уплатить НДС необходимо в периоде корректировки на увеличение, то есть в текущем налоговом периоде (п. 10 ст. 154 НК РФ, пп. «б» ч. 1 ст. 1, ч. 2 ст. 5 Закона № 39-ФЗ).

Принятое нововведение означает, что продавец должен, как и раньше, выписать корректировочный счет-фактуру, но **с III квартала 2013 года** увеличивать налоговую базу по НДС продавец должен в периоде, когда изменена стоимость товара (работ, услуг) и выставлен корректировочный счет-фактура.

Сравнение редакций пункта 10 ст. 154 НК РФ

Старая редакция	Новая редакция
Изменение в сторону увеличения стоимости (без учета налога) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения количества (объема) отгруженных	Изменение в сторону увеличения стоимости (без учета налога) отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, в том числе из-за увеличения цены (тарифа) и (или) увеличения количества (объема) отгруженных товаров (выполненных работ,



товаров (выполненных работ, оказанных услуг), переданных имущественных прав, учитывается при определении налогоплательщиком налоговой базы **за налоговый период, в котором осуществлена отгрузка соответствующих товаров (выполнены работы, оказаны услуги), передача имущественных прав.**

оказанных услуг), переданных имущественных прав, учитывается при определении налогоплательщиком налоговой базы **за налоговый период, в котором были составлены документы, являющиеся основанием для выставления корректировочных счетов-фактур** в соответствии с пунктом 10 статьи 172 НК РФ.

Ранее же продавец должен был увеличивать налоговую базу по НДС за налоговый период, в котором была осуществлена отгрузка соответствующих товаров (выполнены работы, оказаны услуги), передача имущественных прав, что порождало необходимость внесения изменений уже в подготовленную отчетность.

С учетом новых правил, увеличить налоговую базу в том периоде, в котором были составлены, например соответствующие документы (речь здесь идет о следующих документах: договоре, соглашении, ином первичном документе, подтверждающем согласие (факт уведомления) покупателя на изменение стоимости отгруженных товаров (выполненных работ, оказанных услуг, переданных имущественных прав) в сторону увеличения).

Контакты



Максим КАМЕНКОВ

Юрист, налоговая практика

maksim_kamenkov@epam.ru

+7 (812) 322 9681

Управление подпиской

Вы получили этот бюллетень, так как данная тематика может представлять для вас интерес. Если данная информация была направлена Вам по ошибке, приносим извинения и просим направить отказ от рассылки.

Отказ от рассылки: отправьте в ответ на это письмо сообщение с темой [Unsubscribe](#).

Подписка: для внесения Вашего адреса в список получателей информационных сообщений Адвокатского Бюро «Егоров, Пугинский, Афанасьев и партнеры», пожалуйста, направьте в ответ на это письмо сообщение с темой [Subscribe](#).