Премии, полученные от продавца

Минфин России считает, что премии, получаемые покупателями от продавцов по результатам продаж за определенный период, НДС не облагаются.

В письме от 28.09.2006 N 03-04-11/182 указано, что эти суммы не связаны с оплатой реализованных товаров (работ, услуг) и, следовательно, на основании п. 2 ст. 162 НК РФ не подлежат обложению НДС.

В письме Минфина от 14.12.2010 N 03-07-07/78 указано, что отношения по приобретению определенного количества товаров являются предметом конкретного договора поставки и не являются отношениями по возмездному оказанию услуг. Поэтому при получении покупателем товаров вознаграждения за достижение определенного объема закупок НДС не исчисляется.

Эта позиция сохраняется в неизменном виде уже много лет (см. письмо Минфина России от 22.01.2020 N 03-07-11/3355).

В письме Минфина России от 28.04.2014 N 03-07-РЗ/19784 содержится аналогичное разъяснение в отношении вознаграждения, выплачиваемого покупателю за достижение определенного объема услуг, приобретенных у компании-посредника, реализующей услуги третьего лица от своего имени. В случае если соглашение, на основании которого покупателю выплачиваются суммы вознаграждения, не предусматривает оказание покупателем компании-посреднику каких-либо услуг, то суммы вознаграждения в налоговую базу по налогу на добавленную стоимость не включаются.

Похожие разъяснения даны в письме Минфина от 17.07.2020 N 03-07-11/62477: премии, выплачиваемые продавцом покупателю за выполнение определенных условий договора, в том числе за выполнение условий по выборке объема оказанных услуг, в налоговую базу по налог у на добавленную стоимость у покупателя не включаются.

В письме Минфина России от 16.08.2017 N 03-07-11/52516 сделан вывод о том, что премии (вознаграждения), выплачиваемые продавцом товаров покупателю за досрочную оплату товаров, не связаны с оказанием услуг покупателем, поэтому такие премии (вознаграждения) в налоговую базу по НДС у покупателя не включаются.

Однако вопрос о порядке налогообложения премий, выплачиваемых покупателю, нужно решать очень осторожно.

Если из договора, заключенного между поставщиком и покупателем, можно сделать вывод о том, что премии выплачиваются покупателю в качестве вознаграждения за услуги, оказанные поставщику, то налоговые органы будут настаивать на уплате НДС с сумм таких премий.

Соответствующие разъяснения можно найти, в частности, в письмах Минфина России от 17.04.2018 N 03-07-11/25596, от 08.02.2018 N 03-07-11/7487, от 22.10.2015 N 03-07-11/60829, ФНС России от 21.03.2007 N ММ-8-03/207@.

При этом анализ арбитражной практики показывает, что судьи в подобном споре вполне могут встать на сторону налогового органа.

Такое решение принял, например, ФАС Московского округа в Постановлении от 26.05.2011 N КА-А40/4206-11-2.

В суде рассматривалась следующая ситуация. Налогоплательщик и его поставщик заключили дистрибьюторское соглашение. В соответствии с ним поставщик предоставляет налогоплательщику ретроспективные бонусы по результатам деятельности в предыдущем месяце или квартале. Бонусы начисляются в процентах от объема поступивших денежных средств и предоставляются в зависимости от соблюдения совокупности условий. В соглашении были прописаны следующие условия:

- выборка установленного объема продукции в единицах упаковок;

- соблюдение территории ответственности;

- соблюдение сроков, установленных для выборки товаров;

- выполнение плана продаж по общему товарообороту;

- продажа товаров через профильные каналы сбыта.

Суд заключил, что полученные налогоплательщиком бонусы связаны с реализацией товаров и поэтому должны облагаться НДС.

Отметим, что наиболее полно позиция Минфина России по вопросу налогообложения премий изложена в письме от 26.07.2007 N 03-07-15/112 (доведено до налоговых органов письмом ФНС России от 30.08.2007 N ШС-6-03/688@).

Она такова.

В случае если предоставление премий или скидок направлено на продвижение товаров, заключенное между продавцом товаров и их покупателем (магазином) соглашение определяет целенаправленное выполнение покупателем товаров (магазином) за вознаграждение конкретных действий, например обеспечивающих создание конкретных обстоятельств, привлекающих дополнительное внимание покупателей к наименованию и ассортименту товаров поставщика-продавца (в частности, за размещение товаров на полках магазинов в оговоренных местах и выделение для товаров постоянного и (или) дополнительного места в магазине). Данное соглашение может быть заключено как в виде отдельного договора на выполнение магазином или торговой сетью указанных услуг, так и являться составной частью сложного договора, включающего в себя элементы других видов договоров (в том числе договора поставки).

Если у организации-заказчика (продавца товаров) есть основания полагать, что целенаправленные оговоренные в договоре действия исполнителя (покупателя товаров - организации розничной торговли) способствуют привлечению внимания к товарам определенного наименования, продаваемым этим продавцом, либо подобные услуги в явном виде указаны в договоре между продавцом и покупателем, то такие действия рассматриваются в качестве услуг (например, услуг по рекламе, продвижению товаров, прочих аналогичных услуг). В таких случаях указанные услуги подлежат обложению НДС у покупателя товаров, а продавец товаров имеет право в установленном порядке заявлять эти суммы НДС к вычету.

В то же время во взаимоотношениях между продавцами товаров и их покупателями могут применяться различные премии и вознаграждения, выплачиваемые продавцами товаров их покупателям, не связанные с оказанием услуг по рекламе и продвижению товаров, например за факт заключения с продавцом договора поставки; за поставку товаров во вновь открывшиеся магазины торговой сети; за включение товарных позиций в ассортимент магазинов и т.п.

Плата продавцов товаров их покупателям за данные действия не связана с возникновением у покупателей обязанностей передать продавцам товаров имущество (имущественные права), выполнить работы или оказать услуги в рамках договора поставки. Перечисленные выше операции, за которые выплачиваются премии и вознаграждения, осуществляются в рамках деятельности покупателя товаров (магазина) в области розничной торговли и не связаны с деятельностью продавца товаров.

Поэтому на суммы таких премий и вознаграждений, полученные покупателем товаров от продавца, не распространяются требования подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ (то есть указанные суммы не облагаются НДС).

Таким образом, вопрос о налогообложении премий, получаемых от продавцов (поставщиков, заказчиков), решается в зависимости от того, какие действия должен выполнить покупатель (исполнитель) для получения премии.

Если речь идет о выполнении комплекса действий, направленных на продвижение товаров (работ, услуг) продавца (поставщика, заказчика) на рынке, то получаемые покупателем (исполнителем) премии следует квалифицировать как плату за услуги и облагать НДС (см. приведенное на с. 309 Постановление ФАС Московского округа).

Так, например, в письме ФНС от 19.03.2021 N СД-4-3/3651@ рассмотрен вопрос о налогообложении премий, которые организация - владелец специализированной электронной площадки (далее - агрегатор) выплачивает таксопаркам-партнерам за выполнение определенных условий договоров.

Премии выплачиваются за выполнение следующих условий:

- достижение партнерами определенного объема услуг по перевозке;

- достижение партнерами определенного времени оказания услуг по перевозке;

- оказание партнерами определенного объема услуг по перевозке в определенное время и определенном месте;

- оказание определенного объема услуг, характеризующихся как поездки протяженностью менее определенного количества километров;

- привлечение партнерами новых водителей.

ФНС считает, что перечисленные действия партнеров следует квалифицировать как оказание услуг по продвижению сервиса агрегатора, поэтому получаемые ими премии должны облагаться НДС.

Если премии за объем продаж выплачиваются продавцом не покупателю в рамках договора поставки, а комиссионеру в рамках договора комиссии, то такие премии у комиссионера следует квалифицировать как дополнительное вознаграждение за оказываемые им в рамках договора комиссии услуги. Поэтому полученные премии, безусловно, должны включаться комиссионером в налоговую базу по НДС.

Аналогичные разъяснения приведены в письме Минфина России от 16.03.2018 N 03-07-11/16393.

Еще одна проблемная ситуация - выплата премий дилерам.

На практике активно применяется такая схема взаимоотношений между поставщиками (производителями) и дилерами.

По согласованию с поставщиком (производителем) дилер дает покупателям скидки от рекомендованной поставщиком (производителем) розничной цены, а поставщик (производитель) выплачивает дилеру премию в процентах от предоставленной скидки.

Вопрос: облагаются ли такие премии, полученные дилером, НДС?

Минфин России отвечает на этот вопрос так (см. письмо от 13.10.2020 N 03-07-15/89774):

квалификация полученных налогоплательщиком премий в качестве денежных средств, связанных или не связанных с оплатой реализованных им товаров (работ, услуг), должна проводиться в каждом конкретном случае с учетом оценки условий заключенных договоров. В связи с этим в случае, когда из условий заключенных договоров следует, что премии, выплачиваемые автопроизводителем дилеру связаны не с оплатой реализованных дилером автомобилей, а с поддержанием экономического интереса дилера увеличивать объемы закупок новых партий автомобилей у автопроизводителя и повышать объемы продаж автомобилей на рынке в целом, но при этом расчет премий в привязке к величине скидки, предоставленной конечному покупателю, является лишь способом оценки экономического интереса дилера увеличивать объем последующих закупок новых партий автомобилей, положения п. 2 ст. 153 и подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ на указанные премии не распространяются, в связи с чем суммы премий, получаемые дилером от автопроизводителя, в налоговую базу по НДС у дилера не включаются.

Назвать позицию Минфина России предельно ясной, конечно, трудно. Тем не менее данное письмо Минфина России разослано Федеральной налоговой службой по налоговым инспекциям для использования в текущей работе (письмо ФНС от 06.11.2020 N СД-4-3/18281@).

При этом заметим, что, когда на практике в подобной ситуации налоговый орган доначислил НДС на сумму премии, полученной дилером, суд встал на сторону налогового органа.

В суде рассматривался такой спор (Постановление АС Волго-Вятского округа от 19.01.2021 N Ф01-14234/2020 по делу N А29-14874/2019).

В соответствии с дилерским соглашением в целях стимулирования оптовых покупок и поддержки дистрибьюции товара на территории России поставщик выплачивает покупателю (дилеру) премии при выполнении следующих условий:

- покупатель продает товар по сниженным розничным ценам, рекомендованным поставщиком;

- покупатель достигает заранее определенного объема продаж товара за период проведения промоакций;

- покупатель достигает заранее определенного объема закупок товара за период проведения акции;

- покупатель достигает качественных целевых показателей, в том числе выполняет стандарты качества продаж и обслуживания клиентов, определяемые поставщиком.

Размер премий, выплачиваемых дилеру за соблюдение условий договора поставки, напрямую зависел от суммы скидок, предоставленных конечному покупателю при продаже новых транспортных средств за отчетный период, и рассчитывался за единицу конкретного товара.

Суд согласился с позицией налогового органа, который посчитал, что премии, полученные дилером от поставщика, по своей правовой природе являются выплатами в счет увеличения дохода дилера, связанными с оплатой автомобилей, реализованных конечным покупателям со скидкой, и, как следствие, подлежат включению в налоговую базу по НДС в соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 162 НК РФ.

Похожее решение принял и АС Северо-Кавказского округа в постановлениях от 12.08.2020 N Ф08-5983/2020 по делу N А25-2650/2019 и от 31.10.2017 N Ф08-7479/2017 по делу N А20-638/2016 (Определением ВС РФ от 12.03.2018 N 308-КГ18-190 отказано в пересмотре дела).