

Warszawa, dnia 7 grudnia 2012 r.

Poz. 54

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3/033/10/423/AEW/12/PT-618
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 27 listopada 2012 r.

**w sprawie kwalifikowania premii pieniężnych (bonusów pieniężnych) w świetle przepisów
o podatku od towarów i usług**

Działając na podstawie art. 14a § 1 oraz art. 14e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), na wniosek z dnia 22 czerwca 2012 r., uzupełniony pismem z dnia 24 lipca 2012 r., w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej w kwestii kwalifikowania premii pieniężnych (bonusów pieniężnych) w świetle przepisów o podatku od towarów i usług, wyjaśniam, co następuje.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054), zwanej dalej „ustawą o VAT”, opodatkowaniu ww. podatkiem, podlegają odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Stosownie do art. 7 ust. 1 tej ustawy, przez dostawę towarów, o której mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel. Jak stanowi art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7, w tym również:

- 1) przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej;
- 2) zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji;
- 3) świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w jego imieniu lub nakazem wynikającym z mocy prawa.

Na podstawie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT podstawą opodatkowania jest obrót, z zastrzeżeniem ust. 2-21, art. 30-32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5. Obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, pomniejszone o kwotę należnego podatku.

Jak stanowi art. 29 ust. 4 ustawy o VAT, podstawę opodatkowania zmniejsza się o kwoty udokumentowanych, prawnie dopuszczalnych i obowiązkowych rabatów (bonifikat, opustów, uznanych reklamacji i skont) i o wartość zwróconych towarów, zwróconych kwot nienależnych w rozumieniu przepisów o cenach oraz zwróconych kwot dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4b.

W przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze, obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje pod warunkiem posiadania, przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługi otrzymał korektę faktury, potwierdzenia otrzymania korekty faktury przez nabywcę towaru lub usługi, dla którego wystawiono fakturę. Uzyskanie potwierdzenia otrzymania przez nabywcę towaru lub usługi korekty faktury po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy uprawnia podatnika do uwzględnienia korekty faktury za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskano (art. 29 ust. 4a ustawy o VAT).

Konstrukcja podstawy opodatkowania w ustawie o VAT, odpowiadająca w swej istocie konstrukcji określonej w dyrektywie 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, str. 1, z późn. zm.), zwanej dalej „dyrektywą VAT”, oparta jest na założeniu proporcjonalności VAT do ceny towarów i usług. Każda bowiem transakcja podlega podatkowi od towarów i usług obliczonemu w sposób proporcjonalny do ceny otrzymanej przez podatnika jako świadczenie wzajemne za dostarczone towary lub usługi z uwzględnieniem stawki, jaka ma zastosowanie do dostawy lub świadczenia takich towarów i usług.

Należy mieć na uwadze, iż konstrukcja podstawy opodatkowania pozwala zrealizować fundamentalną zasadę neutralności podatku VAT. Ekonomiczny ciężar podatku VAT, co do zasady, powinien bowiem ponosić konsument, a nie podatnik. W ślad zatem za obniżeniem ceny transakcyjnej w formie rabatu powinno następować obniżenie podstawy opodatkowania tej transakcji, aby zachowana została zasada proporcjonalności podatku VAT do ceny towarów i usług. Jeśli podstawa opodatkowania przewyższa kwotę wynagrodzenia należnego podatnikowi, przynajmniej w części poniesie on ekonomiczny ciężar podatku, co naruszałoby zasadę neutralności tego podatku. Zwrócił na to uwagę Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-317/94 Elida Gibbs, stwierdzając, że: *„Nie byłoby zatem zgodne z dyrektywą, gdyby podstawa opodatkowania użyta do obliczenia podatku należnego od producenta jako podatnika, przekraczała kwotę ostatecznie przez niego otrzymaną. Gdyby bowiem tak było, zasada neutralności VAT w stosunku do podatników, do których należy przecież także producent, nie byłaby spełniona”* (pkt 28).

Szczególnego podkreślenia wymaga fakt, iż ani w dyrektywie VAT ani też w ustawie o VAT prawodawca nie zdefiniował pojęcia „premia pieniężna” czy też „rabat”. Zatem celem dokonania prawidłowej kwalifikacji premii pieniężnych (bonusów pieniężnych) w świetle przepisów o podatku od towarów i usług, należy przeprowadzić obiektywną analizę całokształtu okoliczności faktycznych konkretnej transakcji, która pozwoli na ocenę skutków takiej transakcji w świetle regulacji dotyczących podatku od towarów i usług. Należy przy tym mieć na uwadze, że sama wola podatnika, znajdująca odzwierciedlenie w treści czynności prawnej, nie może określać charakteru prawnego świadczenia w oderwaniu od jego obiektywnych cech, bowiem nie nazwa, lecz treść świadczenia decyduje o tym jaki ma ono charakter. Nazwanie przez strony umowy danego świadczenia premią nie wyłącza zatem możliwości kwalifikacji tego świadczenia jako rabatu w rozumieniu art. 29 ust. 4 ustawy o VAT.

Warunkiem *sine qua non* uznania, iż premia pieniężna stanowi w istocie rabat, jest wykazanie ścisłego związku pomiędzy premią pieniężną a zrealizowanymi dostawami. W przypadku premii pieniężnych z tytułu osiągnięcia określonego poziomu obrotów (określonej wartości sprzedaży lub ilości sprzedanych towarów) taki związek jest identyfikowalny, bowiem dopiero zrealizowanie wszystkich dostaw (nie tylko jednej z nich) zapewnia osiągnięcie zakładanego poziomu obrotów uprawniającego do uzyskania premii pieniężnej. Premia pieniężna z tytułu osiągnięcia określonych obrotów przez kupującego jest zatem jednocześnie związana z każdą dostawą z osobna (bez jej realizacji warunek uprawniający do uzyskania premii nie zostałaby spełniony) oraz z wszystkimi dostawami łącznie (zrealizowanie dopiero wszystkich dostaw generujących określony poziom obrotów uprawnia do przyznania premii pieniężnej). W związku z tym przyjęcie, że premia pieniężna nie jest związana z żadną konkretną dostawą, nie znajduje uzasadnienia. Bez którejkolwiek bowiem z tych poszczególnych dostaw, mających wpływ na

określony poziom obrotów uprawniający do przyznania premii pieniężnej, premia nie zostałaby wypłacona. Analogicznie również zachodzi ścisły związek pomiędzy premiami pieniężnymi z tytułu terminowego realizowania płatności a poszczególnymi dostawami. Właśnie terminowe realizowanie płatności z tytułu poszczególnych dostaw stanowi warunek uprawniający do przyznania premii pieniężnej. Bez zrealizowania tychże dostaw premia pieniężna nie zostałaby przyznana, a zatem zachodzi ścisła relacja pomiędzy zrealizowanymi dostawami a przyznanymi premiami pieniężnymi z tytułu terminowego realizowania płatności. Relacja ta staje się szczególnie widoczna w przypadku, gdy prawo do przyznania premii pieniężnej i/lub jej wysokość, uzależniona jest od określonego między stronami poziomu obrotów osiągniętego w danym czasie, który ustalany jest na podstawie faktur dokumentujących dokonane w tym czasie dostawy.

Zauważyć należy, że efekt ekonomiczny przyznania premii pieniężnej wyrażonej procentowo w stosunku do obrotów w danym okresie oraz udzielenia rabatu w stosunku do wszystkich transakcji z określonym kontrahentem w tymże okresie, z uwzględnieniem tego samego procentu, będzie zbliżony w tym sensie, że wiązać się będzie z przekazaniem nabywcy przez sprzedawcę określonej kwoty premii obliczonej procentowo w stosunku do obrotów lub odpowiadającej jej kwoty rabatu ustalonego w stosunku do poszczególnych transakcji, z uwzględnieniem tego samego procentu. Podobnie będzie w przypadku premii pieniężnej określonej kwotowo.

Niewątpliwie zatem premia pieniężna za dany okres, w ujęciu ekonomicznym, sprowadza się w istocie do dokonania przez sprzedawcę na rzecz nabywcy zwrotu części uiszczonego wynagrodzenia z tytułu uprzednio dokonanych w danym okresie z nabywcą transakcji – w następstwie czego zmniejszeniu ulega wcześniej określona jego łączna wartość, a tym samym proporcjonalnemu pomniejszeniu ulega wartość wynagrodzenia z tytułu pojedynczych transakcji, zawartych w danym okresie.

Zatem w przedstawionych wyżej sytuacjach podatnik-sprzedawca dysponuje wynagrodzeniem (z tytułu wszystkich zrealizowanych dostaw), które jest następnie pomniejszone o udzieloną premię pieniężną, wywołującą efekt ekonomiczny analogiczny jak w sytuacji udzielenia rabatu, co winno zostać uwzględnione poprzez obniżenie podstawy opodatkowania zgodnie z art. 29 ust. 4 ustawy o VAT, w przeciwnym bowiem razie dojdzie do naruszenia zasady neutralności podatku VAT.

Odnośnie kwestii dokumentacji udzielonych premii pieniężnych wskazać należy, iż zgodnie z art. 106 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy, o których mowa w art. 15, są obowiązani wystawić fakturę stwierdzającą w szczególności dokonanie sprzedaży, datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy, z zastrzeżeniem ust. 1a, 2, 4 i 5 oraz art. 119 ust. 10 i art. 120 ust. 16.

Dokonywanie interpretacji przepisów prawa, w szczególności z uwzględnieniem wykładni systemowej, oznacza w tym przypadku konieczność sięgnięcia do przepisów, wydanego m.in. na podstawie art. 106 ust. 8 ustawy o VAT, rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 68, poz. 360).

Z przepisu § 13 ust. 1 ww. rozporządzenia (analogiczny przepis zawarty był w poprzednio obowiązujących rozporządzeniach wykonawczych do ustawy), *expressis verbis* wynika, że w przypadku gdy po wystawieniu faktury udzielono rabatów określonych w art. 29 ust. 4 ustawy o VAT, podatnik udzielający rabatu jest zobligowany do wystawienia faktury korygującej. Jednocześnie zatem określono formę udokumentowania rabatów, o których mowa w art. 29 ust. 4 ustawy o VAT, w sytuacji gdy pierwotny obrót z kontrahentem był dokumentowany fakturą. Zatem z wykładni gramatycznej oraz systemowej przepisów art. 29 ust. 4 ustawy o VAT i § 13 ust. 1 ww. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r. wynika, że jeżeli podatnik dokonuje obniżenia obrotu z tytułu rabatu udzielonego po wystawieniu faktur, fakt udzielenia takiego rabatu dokumentowany jest fakturą korygującą.

Jeżeli obrót został udokumentowany fakturą, to w pełni logicznym jest, że w przypadku obniżenia obrotu z tytułu przyznanego rabatu - z uwagi na rolę faktury w systemie podatku od towarów i usług w zakresie odliczania podatku naliczonego w niej wykazanego - obniżenie to powinno zostać

udokumentowane również fakturą, z tym, że fakturą korygującą pierwotną fakturę, w której wykazano obrót i kwotę podatku podlegającą obniżeniu. Na istotną dla systemu podatku od towarów i usług rolę faktury korygującej wskazuje również dyrektywa VAT w art. 219, zgodnie z którym każdy dokument lub notę, która zmienia fakturę pierwotną i odnosi się do niej w sposób wyraźny i jednoznaczny, uznaje się za fakturę.

Przedstawiając powyższe wyjaśnienia dotyczące stosowania art. 29 ust. 4 ustawy o VAT w odniesieniu do przyznawanych premii pieniężnych, należy podnieść, że w orzecznictwie sądów administracyjnych przepis ten w związku z wypłacaniem lub otrzymywaniem tzw. premii pieniężnych był interpretowany w różny sposób, co stało się przyczyną podjęcia przez Naczelną Sąd Administracyjny uchwały z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. akt I FPS 2/12, zgodnie z którą: „*Wypłata kontrahentowi bonusu warunkowego (premię pieniężną) z tytułu osiągnięcia określonej wielkości sprzedaży lub terminowości regulowania należności stanowi rabat w rozumieniu art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.), zmniejszający podstawę opodatkowania*”. Przedstawione wyjaśnienia wpisują się zatem w powyższą tezę zawartą w ww. uchwale z dnia 25 czerwca 2012 r. oraz rozstrzygnięcia wydawane przez Naczelną Sąd Administracyjny po tej uchwale (vide wyrok z dnia 20 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1888/11).

Należy jednak zwrócić uwagę, że powyższe wyjaśnienia nie dotyczą sytuacji, gdyby w stanie faktycznym danej sprawy zostało ustalone, że pomiędzy dostawcą i nabywcą istniał stosunek prawny, w oparciu o który nabywca dokonując zakupów u dostawcy uzyskał premię przede wszystkim za realizację przez nabywcę określonych czynności na rzecz dostawcy, np. stosowania szczególnych, czy też określonych przez dostawcę zasad eksponowania jego towarów klientom a nie za satysfakcjonującą dostawcę wartość dokonanych zakupów lub terminowość regulowania należności z tytułu dokonanej sprzedaży. Podobnie nie można przedstawionych wyjaśnień odnosić do wypłacania premii pieniężnej nabywcom za niedokonywanie przez nich nabyć podobnych towarów u innych podatników. W takich przypadkach mielibyśmy do czynienia ze świadczeniem usługi przez nabywcę na rzecz dostawcy, wynagradzanej przez niego stosowną premią, które powinno zostać opodatkowane i udokumentowane fakturą.

Powyższe stwierdzenie koresponduje z prezentowanym w orzecznictwie sądów administracyjnych jednolitym poglądem, że premie pieniężne, czy też bonusy otrzymywane przez nabywcę od dostawcy za dokonanie nabycia określonej ilości towarów, czy uzyskanie określonego poziomu wartości sprzedanych towarów, co do zasady, nie są wynagrodzeniem za świadczenie usługi, a wypłacenie takiej premii nie kreuje odrębnej od dostawy towaru czynności objętej podatkiem od towarów i usług. Nie może bowiem wystąpić taka sytuacja faktyczna, która stanowiłaby jednocześnie dostawę towaru i świadczenie usług. Niedopuszczalne jest to w świetle regulacji zawartej w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT. Stanowisko to przedstawione zostało m.in. w wyrokach NSA z dnia: 8 kwietnia 2010 r., sygn. I FSK 308/09 oraz 11 czerwca 2010 r., sygn. I FSK 972/09.

Mając na uwadze powyższe należy wskazać, że rozstrzygnięcie podejmowane w zakresie kwalifikowania premii pieniężnych (bonusów pieniężnych) w świetle przepisów ustawy o VAT wymaga każdorazowo szczegółowej i obiektywnej analizy stanu faktycznego konkretnej sprawy.

Wobec uznania przedstawionej wyżej wykładni za dominującą zasadne stało się wskazanie, że wyjaśnienia zawarte w piśmie Ministra Finansów z dnia 30 grudnia 2004 r. Nr PP3-812-1222/2004/AP/4026 (Dz. Urz. Ministra Finansów z 2005 r. Nr 2, poz. 22), utraciły swoją aktualność.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski