

W relacjach producent – firma handlowa/hurtownia system nagradzania przybrał formę bonusów – premii pieniężnej za wykonanie określonej umową handlową wielkości obrotu

Bonusy i rabaty – rozliczanie przepływów finansowych

Janusz Nowastowski

Polska Izba Gospodarcza Elektrotechniki będzie postulować o dopuszczenie stosowania not księgowych jako najprostszej i jedynie dopuszczalnej formy rozliczania premii pieniężnych, przy ustaleniu przez kontrahentów, że ich przyznanie stanowi nagrodę za dobrą współpracę, a nie stanowi rabatu, który powiązać można z konkretną dostawą.

Firmy handlowe, sieci handlowe czy stacje benzynowe w relacjach z klientami detalicznymi lub ostatecznymi odbiorcami tworzą bardzo często tzw. programy lojalnościowe. Bazują one głównie na mechanizmie zbierania punktów, a następnie odbierania nagród lub określonej kwotowej puli towarowej.

W relacjach pomiędzy producentami a firmami handlowymi/hurtowniami od ponad dziesięciu lat system nagradzania przybrał formę bonusów – premii pieniężnej za wykonanie określonej umową handlową wielkości obrotu. Premie pieniężne służą też jako dodatkowy bodziec terminowości zapłat dla producenta, bowiem z reguły to też jest warunkiem wypłaty premii. Premie są naliczane kwartalnie lub rocznie.

Niezależnie od tego systemu w niektórych firmach produkcyjnych lub u dystrybutorów firm zagranicznych funkcjonuje tzw. fundusz marketingowy przeznaczony na prezenty rzeczowe oraz imprezy i wycieczki. Fundusz marketingowy większych graczy jest często postrzegany przez firmy małe i średnie jako przejaw nieuczciwej konkurencji.

System bonusowy

System bonusowy przeniesiony z firm zachodnich początkowo miał wysokość 2-3% obrotu. Z roku na rok producenci, będąc pod coraz mocniejszą presją hurtowni, zgadzają się na coraz wyż-

sze premie. Wynoszą one już często ponad 10% obrotu rocznego, a mówi się także o ekstremach sięgających ponad 20%. Oczywiście wielkości oficjalnie nie są znane, bowiem są objęte tajemnicą handlową. Nawet pracownicy hurtowni znają tylko poziom udzielonych na fakturach rabatów, a nie są wtajemniczani w wielkość bonusów. Jeśli jednak mają zezwolenie, aby udzielić swojemu klientowi nawet najwyższego dopuszczonego rabatu, to jest oczywiste, że musi istnieć spory bonus, z którego zostaną pokryte koszty i jeszcze powstanie zysk. Praktyka ta obejmuje coraz większy zakres obrotu naszej branży, a pomiędzy większymi podmiotami obejmuje całość obrotu. Nie to jest jednak problemem wymagającym uregulowania.

Rozliczanie księgowe – inicjatywy PIGE

Polska Izba Gospodarcza Elektrotechniki z siedzibą w Bydgoszczy, a poprzednio Stowarzyszenie Producentów Kabli i Osprzętu Elektrycznego z siedzibą w Bydgoszczy, podjęła temat sposobu księgowego rozliczania tych przepływów finansowych. Poprzez Kancelarię Prawną wystąpiliśmy o interpretację indywidualną do Ministra Finansów, w której zajęliśmy stanowisko, iż przyznanie i wypłata premii pieniężnej jest neutralna w zakresie podatku od towarów i usług a dokumentem księgowym potwierdzającym

przyznanie premii pieniężnej/bonusu jest nota księgową: uznaniową lub obciążającą. Minister Finansów uznał to stanowisko za nieprawidłowe. Interpretacje te zostały uchylone przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, który podzielił nasze stanowisko, o którym mowa powyżej. Po złożeniu skarg kasacyjnych przez Ministra Finansów, wyżej wskazane orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy nie są jeszcze prawomocne.

Celem naszych działań jest przerwanie niekończącego się ciągu sprzecznych interpretacji i orzeczeń sądowych w materialnie i faktycznie identycznych sprawach. W obrocie prawnym znajdują się bowiem wciąż obowiązujące i wywołujące skutki prawne określone w Ordynacji podatkowej interpretacje indywidualne Ministra Finansów, zarówno dopuszczające, jak i zakazujące stosowania:

- uznaniowych lub obciążeniowych not księgowych – przyznanie premii pieniężnych neutralne z punktu widzenia podatku VAT,
- faktury VAT za działania marketingowe – opodatkowanie podatkiem VAT usługi marketingowej,
- korekt faktur VAT za dostawy towarów – przyznanie premii pieniężnych traktowane jako rabat w rozumieniu art. 29 ust. 4 ustawy o podatku od towarów i usług.

Zalecane przez Ministra Finansów, lecz nie zawsze dopuszczalne i mało praktyczne, okazały się:

- faktury VAT korygujące do każdej wystawionej w roku faktury VAT,
- faktury VAT korygujące zbiorcze – dopuszczone od stycznia 2011 r.

Orzecznictwo sądowe i nastawienie kontroli skarbowych jest w ciągłej ewolucji – tak więc każda firma posługuje się interpretacją własną, ale będącą często w sprzeczności z interpretacją swego partnera z innej jurysdykcji izby skarbowej, czy też wydanej w innym terminie, lecz nadal wiążącej.

Odbyły się już dwa spotkania robocze mające wypracować nasze stanowisko odnośnie tego problemu. Zamierzamy postulować wydanie przez Ministra Finansów interpretacji ogólnej zastępującej wszystkie interpretacje dotychczasowe – wydawane przez naczelników Urzędów Skarbowych czy też dyrektorów poszczególnych Izb Skarbowych działających w imieniu Ministra Finansów. Podniemiemy również kwestię, że w taki sposób działamy z partnerami zagranicznymi, i że nie ma to żadnego wpływu na wielkość odprowadzonego podatku VAT.

Stanowisko NSA

Stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w kwestii charakteru prawnego bonusów i premii pieniężnych z punktu widzenia prawa podatkowego jest stosunkowo jednolite. Naczelny Sąd Administracyjny kwestionuje zarówno stanowisko Ministra Finansów, iż stanowi to usługę opodatkowaną podatkiem od towarów i usług, której przyznanie obciąża podmiot, który ją otrzymał, do wystawienia faktury VAT, jak i kwestionuje stanowisko Ministra Finansów, iż jest to rabat pomniejszający podstawę opodatkowania z tytułu dostawy towarów i wymaga wystawienia przez dostawcę faktury korygują-

cej. Dodatkowo orzekając po dniu 1 stycznia 2011 r. NSA przyjmuje, iż wypracowana nabywcą przez dostawcę premia pieniężna jedynie z tytułu osiągnięcia przez niego satysfakcjonującej dostawę wielkości obrotów, nieodnosząca się do konkretnych transakcji, stanowi nagrodę za osiągnięcie tego rezultatu, jest obojętna z punktu widzenia podatku VAT oraz może być dokumentowana przez wystawienie noty księgowej. W najnowszych orzeczeniach Naczelny Sąd Administracyjny zajmuje stanowisko, iż: *o tym, czy wynagrodzenie motywacyjne wobec kontrahenta z tytułu wielkości sprzedaży lub terminowości regulowania należności przyjmie formę premii pieniężnej (procentowej lub kwotowej), czy rabatu obniżającego obrót 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 ze zm.), decyduje wybrana przez przedsiębiorcę strategia gospodarza, co sprzeciwia się możliwości decydowania przez organ podatkowy o zakwalifikowaniu udzielonej przez podatnika premii pieniężnej jako rabatu obniżającego jego obrót.*

Tak też w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego: I FSK 630/10 z 7 kwietnia 2011 r., I FSK 797/10 z 13 kwietnia 2011 r., I FSK 432/10 z 24 marca 2011 r., z dnia 7 lipca 2011 r. I FSK 1115/10, I FSK 883/2009 z dnia 27 maja 2010 r., 28 czerwca 2011 r. sygn. akt I FSK 1016/10, z dnia 31 sierpnia 2011 r. sygn. akt: I FSK 1202/10. Orzeczenia Wojewódzkich Sądów Administracyjnych wydawane po orzeczeniach NSA z kwietnia 2011 r. zasadniczo przyjmują taką samą tezę.

Premie jako rabat

W tym miejscu należy jednak przywołać dwa stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego (zajęte w sprawach, w których kontrahenci przyjmowali, że wypłacone odbiorcy przez dostawcę kwoty stanowią rabat), istotne z punktu widzenia dokonywania

odliczeń i stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz w/w rozporządzenia z 2011 r. I tak m.in. w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 maja 2011 r. I FSK 783/2010, z dnia 27 maja 2010 r. I FSK 883/2009 podniesiono, iż: *w przypadku udzielenia rabatu, którego cechy opisano w art. 29 ust. 4 ustawy o VAT, podatnik – podmiot go udzielający – obowiązany jest wystawić fakturę korygującą. Z art. 29 ust. 4a i art. 29 ust. 4b wynika jednoznacznie, że jedynymi dokumentami pozwalającymi na zmniejszenie obrotu są faktury korygujące. Z kolei m.in. w wyroku NSA z dnia 24 marca 2011 r. sygn. akt: I FSK 432/10 przyjęto, iż: (...) W takim przypadku nie ma zatem – od 1 stycznia 2011 r. (przyp. autora) – wymogu odnoszenia się w fakturze korygującej do poszczególnych faktur podlegających korekcie za dany okres oraz konkretnych transakcji podlegających korekcie.*

Dopiero zatem z tą datą stworzono możliwość udzielania rabatu o charakterze zbiorczym, lecz tylko w przypadku, gdy rabat ten dotyczy wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych dla jednego odbiorcy w danym okresie. Nie jest zatem w dalszym ciągu możliwe zastosowanie instytucji zbiorczego rabatu w przypadkach, gdy odbiorca ma mieć udzielony rabat tylko z tytułu określonego rodzaju transakcji, z wyłączeniem innych, których w danym okresie rozliczeniowym jest również odbiorcą.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 28 marca 2011 r.

Rozporządzenie 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), wprowadzając w § 13

ust. 3 instytucję „zbiorczych faktur korygujących”, nie rozstrzygnęło jaki jest charakter prawny tak dokonanej korekty faktury oraz udzielonego rabatu.

W szczególności wątpliwości dotyczą tego:

- w jaki sposób uwzględniać lub też czy uwzględniać w kolejnych fakturach korygujących (wystawianych np. w związku ze zwrotem towarów) skutki faktur korygujących, o których mowa w § 13 ust. 3 rozporządzenia;
- faktury korygujące, o których mowa w § 13 ust. 3 rozporządzenia dotyczą wszystkich dostaw w danym czasie. Nie jest możliwe zastosowanie tej konstrukcji, gdy nabywca jest odbiorcą jakichkolwiek dostaw, których nie dotyczy rabat – należy wówczas stosować konstrukcję z ust. 2 – tak też NSA;
- brak regulacji, co czynić w przypadku korekty rabatu ogólnego, o którym mowa w § 13 ust. 3 rozporządzenia, in plus/in minus, czy należałoby zasadniczo wystawić korektę faktury korygującej – brak takiej konstrukcji w ustawie i rozporządzeniu. Jest to natomiast jedyny sposób, w sytuacji gdy zmniejszamy udzielony rabat; czy też jeśli jest to rabat dotyczący tych samych dostaw z tego samego okresu, to możliwe jest wystawienie innej faktury korygującej dotyczącej tego samego okresu.

Opierając się na najnowszych orzeczeniach sądowych z roku 2011 Polska Izba Gospodarcza Elektrotechniki będzie postulować dopuszczenie stosowania not księgowych jako formy najprostszej i jedynie dopuszczalnej przy ustaleniu przez kontrahentów, że przyznanie premii pieniężnych stanowi nagrodę za dobrą współpracę, a nie stanowi rabatu, który powiązać można z konkretną dostawą.

Janusz Nowastowski
Autor jest sekretarzem zarządu
Polskiej Izby Gospodarczej
Elektrotechniki

Współpraca Iwona Pawełko
Kancelaria Prawna

