

20-026 LUBLIN,
ul. FRYDERYKA CHOPINA 8 lok.5
TEL. 48 81 532 95 54
48 81 470 50 49
48 81 470 50 50
FAX 48 81 532 96 54
<http://www.sokolowski.com.pl>,
e-mail: info@sokolowski.com.pl

BIULETYN INFOMACJI PRAWNEJ

nr 3/2007

Premie pieniężne a podatek VAT

oprac. Maciej Miłośz

Powszechną dziś praktyką występującą w obrocie gospodarczym jest promowanie nabywców towarów i usług w zamian za „przywiązanie” do produktu sprzedawcy. takie działanie jest prawnie obojętne z punktu widzenia podatkowego.

Sprzedawca z różnych przyczyn (np. dokonania u niego zakupów w dużych ilościach w określonym czasie lub terminowego wywiązywania się przez nabywcę z zapłaty za dostarczony towar) po dokonaniu dostawy udziela nabywcy premii pieniężnej polegającej na wypłacaniu określonych kwot pieniężnych lub udzieleniu upustów i rabatów.

Skutki podatkowe dotyczące wypłacania premii pieniężnych nabywcom zależą m.in. od ustalenia jak jest przyczyna ich udzielenia.

Premia pieniężna związana z konkretną jednostką dostawą

W przypadkach, gdy wypłacona premia pieniężna jest związana z konkretną dostawą, nawet jeżeli jest

to premia wypłacona po dokonaniu zapłaty, powinna być traktowana jak rabat (bonifikata, opust, uznana reklamacja), o którym mowa w art. 29 ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2004, Nr 54, poz. 535 z późn. zm.), ponieważ ma bezpośredni wpływ na wartość konkretnej dostawy, co w efekcie prowadzi do obniżenia wartości dostawy. W takim przypadku zastosowanie będzie miał przepis § 16 ust. 1 i 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. 2005, Nr 95, poz. 798 z późn. zm.)

Premia pieniężna związana z wielkością obrotów lub w związku z terminowością zapłaty

Bardzo częstym rozwiązaniem stosowanymi przez sprzedawców towarów są te, w których kontrahenci kształtują wzajemne relacje pomiędzy sobą w ten sposób, że premie pieniężne wypłacane są z tytułu dokonywania przez nabywcę np. nabyć określonej wartości czy ilości towarów w określonym czasie lub też rzetelnego wykonywania umowy, np. dokonywania terminowych płatności za zrealizowane dostawy w pewnym okresie i w określony sposób. Premie te nie są związane z żadną konkretną

Biuletyn został opracowany przez prawników Kancelarii w celu umożliwienia identyfikacji potencjalnych zagrożeń związanych z działalnością Państwa przedsiębiorstwa. Biuletyn sygnalizuje określone problemy, nie dokonuje oceny konkretnych stanów faktycznych, nie stanowi wyczerpującego omówienia danej problematyki, nie stanowi porady prawnej. Jeżeli są Państwo zainteresowani uzyskaniem szczegółowych informacji na temat poruszonych zagadnień prosimy o kontakt z pracownikami Kancelarii: info@sokolowski.com.pl

dostawą, lecz z zachowaniem ciągłym dotyczącym szeregu dostaw.

Do tej pory stanowisko Ministerstwa Finansów i Urzędów Skarbowych nakazywało uznawać, iż tak wypłacona premia pieniężna związana jest z określonymi zachowaniami nabywcy, a zatem ze świadczeniem usług przez nabywcę otrzymującego taką premię, które to usługi podlegają opodatkowaniu na ogólnych zasadach (m. in. wyjaśnienie Podsekretarza Stanu z dnia 30 grudnia 2004 roku Nr PP3-812-1222/2004/AP/4026 w sprawie premii pieniężnych wypłacanych nabywcom). Stanowisko to było kwestionowane.

Wywołany takim stanowiskiem organów skarbowych spór sprowadzał się do udzielenia odpowiedzi, czy zrealizowanie przez kupującego określonej wielkości obrotu z tytułu realizowanych zakupów kontrahenta, czy też terminowe realizowanie płatności z tytułu zawartego kontraktu skutkuje wykonaniem usługi na rzecz sprzedawcy. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, który rozstrzygnął wskazane zagadnienie w wyroku z dnia 26 lutego 2007 roku (sygn. akt I FSK 94/06) nie można postawić tezy o świadczeniu przez kupującego usługi w rozumieniu [ustawy](#) o podatku od towarów i usług, jak i [VI Dyrektywy VAT](#).

Określony pułap obrotów składa się odpowiednia liczba transakcji sprzedaży - dostawy towarów w rozumieniu [art. 7](#) ustawy VAT. Czynności stanowiące dostawę towaru nie mogą jednocześnie poprzez ich zsumowanie stanowić usługi. Przeszkodą do takiej konstatacji - jak wcześniej zauważono - jest treść [art. 8](#) ust. 1 VAT, z której to wynika, że dostawa nie może być jednocześnie usługą. Podobnie unormowania [VI Dyrektywy VAT](#), a w szczególności [art. 6](#) definiują pojęcie "świadczenia usług" oznaczające każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu [art. 5](#) VI Dyrektywy VAT. Dostawa towaru nie może jednocześnie stanowić świadczenia usługi. Konsekwencją tego jest twierdzenie, że we wspólnotowym systemie podatku od wartości dodanej określona ilość dostaw towarów nie może stanowić usługi, albo mamy do czynienia z dostawą towarów, albo świadczeniem usług. W przeciwnym przypadku dochodziłoby do podwójnego opodatkowania tej samej transakcji.

Jak słusznie zważył Naczelny Sąd Administracyjny podwójne opodatkowanie stoi w sprzeczności z konstytucyjną zasadą równości i powszechności opodatkowania, wyrażoną w [art. 84](#) oraz w pewnym sensie w [art. 217](#) Konstytucji i wypracowaną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego. *Podnieść także trzeba, że podwójne opodatkowanie podatkiem od wartości dodanej we wspólnotowym systemie podatku od wartości dodanej, jest także niedopuszczalne. Państwa Członkowskie zobowiązane są do podjęcia niezbędnych środków, aby uniknąć podwójnego opodatkowania. Wynika to wprost z treści przepisów VI Dyrektywy VAT - [art. 8](#) ust. 1, [art. 9](#) ust. 3 oraz [art. 14](#) ust. 2. Zgodnie z [art. 8](#) ust. 1.*

Według [art. 5](#) ust. 1 pkt 1, [art. 7](#) ust. 1 i [art. 8](#) ust. 1 ustawy o VAT premia pieniężna czy bonus nie mogą być traktowane ani jako towar ani jako usługa. Ich ewentualne otrzymanie od kontrahentów nie prowadzi w żaden sposób do uzyskania od podatnika świadczenia wzajemnego, gdyż za takie świadczenie nie można uznać zwyczajowego dokonywania zakupów. Uzyskanie pewnego pułapu obrotów jest zdarzeniem niepewnym, a między stronami nie istnieje umowny obowiązek jego osiągnięcia. Wobec tego mamy do czynienia z brakiem ekwiwalentności świadczenia, o której mowa w [art. 2](#) VI Dyrektywy VAT.

Osiągnięcie przez nabywcę towarów określonej umownie wielkości obrotów (zakupów) z danym sprzedawcą nie jest usługą w rozumieniu [art. 8](#) ust. 1 ustawy o VAT, a zatem wypłacana temuż nabywcy towarów przez sprzedawcę premia (bonus, nagroda) za uzyskanie tegoż pułapu obrotów - nie stanowi odpłatności (wynagrodzenia za świadczenie usług). Tym samym wypłacenie tego rodzaju premii (bonusa, nagrody) jest obojętne z punktu widzenia podatku od towarów i usług, podlega natomiast u nabywcy towarów, któremu ta premia jest przekazywana, zaliczeniu do przychodów w podatku dochodowym.

Z identyczną sytuacją mamy do czynienia w przypadku wypłaty premii przez sprzedawcę nabywcy towarów, z tytułu prawidłowego wykonywania przez nabywcę obowiązków wynikających z umowy sprzedaży (np. dokonywanie

terminowej zapłaty za dostarczony towar) (opodatkowanej dostawy towarów) opodatkowanej z tytułu dostawy. Takie zachowanie nie jest usługą nabywcy na rzecz sprzedawcy, która podlegałaby opodatkowaniu VAT (tak: J. Zubrzycki, *Leksykon VAT*, Tom I 2006, Wydawnictwo UNIMEX, s. 498).

Premia pieniężna za powstrzymaniem się od dokonywania zakupów u innych podmiotów

Inna sytuacja występuje w przypadku wypłacenia premii pieniężnej nabywcom za spełnienie takich zachowań, jak niedokonywanie zakupów podobnych towarów u innych podatników. Wówczas wypłacona premia pieniężna jest wynagrodzeniem za świadczenie usług, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Zgodnie z brzmieniem art. 8 ust. 1 ustawy przez świadczenie usług rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Usługą jest zobowiązanie do powstrzymania się od dokonania czynności lub do tolerowania czynności lub sytuacji. Dla uznania danej czynności za opodatkowaną podatkiem od towarów i usług, zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy VAT, konieczne jest istnienie dwóch świadczeń wzajemnych. Z kolei usługa ma charakter odpłatny wtedy, gdy świadczący ją podmiot uzyskuje świadczenie wzajemne od odbiorcy, o ile występuje bezpośredni związek pomiędzy usługą i otrzymanym świadczeniem wzajemnym.

W związku z powyższym, dla celów podatkowych wypłacone premie pieniężne mogą być traktowane jak zapłata za usługę.

Jednocześnie należy pamiętać, że takie zachowanie sprzedawcy może zostać uznane za czyn nieuczciwej konkurencji, o którym mowa w art. 15 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 roku o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. 2003, Nr 153, poz. 1503 z późn. zm.). Czynem nieuczciwej konkurencji jest bowiem utrudnianie innym przedsiębiorcom dostępu do rynku poprzez nakłanianie osób trzecich do niedokonywania zakupu towarów lub usług od innych przedsiębiorców.

Podsumowanie

Z uwagi na różnorodny charakter wykonywanych czynności lub zachowań, w wyniku których wypłacane są premie pieniężne, dokonując oceny takich czynności z punktu widzenia konsekwencji prawno – podatkowych, należy mieć na uwadze określony indywidualny stan faktyczny występujący u konkretnego podatnika. Sposób opodatkowania udzielanych premii w ogromnej mierze zależy od przyjętej konstrukcji umowy. Dlatego już na etapie zawierania umów należy zadbać o wybór odpowiedniej konstrukcji tak aby uniknąć niepotrzebnych obciążeń podatkowych oraz zbędnych formalności rachunkowych.

