

# Kłopoty z wcześniejszą zapłatą

**RABATY** | Fiskus nie ma wątpliwości, jak rozliczać przyznaną gratyfikację u sprzedawcy. Nie może się jednak zdecydować, w jakim terminie ująć obniżkę u nabywcy towarów i usług.

**ALEKSANDRA MIKLASZEWSKA**

Skonto, czyli procentowy rabat z tytułu wcześniejszej zapłaty, jest popularną formą gratyfikacji kontrahenta, który szybko płaci za nabyty towar lub usługę. Wiąże się on jednak z koniecznością korekty rozliczeń u sprzedawcy i nabywcy w VAT. Sposób dokonania tej korekty na gruncie przepisów obowiązujących od 1 stycznia 2014 r., w szczególności w zakresie momentu korekty przez sprzedawcę i nabywcę, nie jest oczywisty. Organy podatkowe wydają w tym zakresie niejednolite interpretacje, a w niektórych przypadkach stosowana przez nie wykładnia przepisów budzi wątpliwości co do jej prawidłowości.

## Kiedy potrzebna faktura korygująca

O tym, czy skonto powinno być udokumentowane fakturą korygującą, decyduje moment spełnienia warunków do udzielenia obniżki: przed lub po wystawieniu faktury dokumentującej sprzedaż. Wynika to z art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT (zgodnie z nim podstawa opodatkowania nie obejmuje kwot stanowiących obniżkę cen w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty) oraz art. 106j ustawy o VAT (mówi on, że jeśli po wystawieniu faktury udzielono obniżki ceny w formie rabatu, o której mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy, podatnik wystawia fakturę korygującą). Prowadzi to do wniosku, że faktura powinna uwzględniać cenę ze skontem tylko i wyłącznie w sytuacji, gdy warunki do udzielenia zniżki zostały spełnione przed jej wystawieniem. W innym wypadku, tzn. gdy spełnienie warunków do uzyskania skonta nastąpiło już po

wystawieniu faktury, konieczne jest wystawienie faktury korygującej. Wówczas wcześniejsza zapłata przez nabywcę spowoduje obniżenie ustalonej przednio ceny.

Nie jest jednak prawidłowe wystawianie faktury już uwzględniającej skonto przed faktycznym spełnieniem warunków do jego uzyskania. Udzielenie rabatu ma bowiem charakter warunkowy. Ustalona cena ulegnie obniżce dopiero wtedy, jeżeli nabywca skorzysta ze swojego uprawnienia. Potwierdzają to organy podatkowe w wydawanych interpretacjach, m.in. **Izba Skarbowa: w Warszawie (interpretacja z 16 czerwca 2014 r., IPPP3/443-243/14-2/JK)** oraz **w Poznaniu (interpretacja z 12 czerwca 2014 r., ILPP2/443-286/14-2/Akr, i z 20 maja 2014 r., ILPP2/443-210/14-2/Akr)**.

## Potwierdzenie doręczenia zbędne

Gdy konieczne jest wystawienie faktury korygującej, dostawca powinien uwzględnić udzielone skonto w okresie rozliczeniowym, w którym wystawił korektę. W tej sytuacji nie ma zastosowania obowiązek uzyskania potwierdzenia doręczenia faktury korygującej nabywcy. Wynika to z zestawienia art. 29a ust. 7 pkt 1, ust. 10 pkt 1-3 oraz art. 106j ustawy o VAT, które wyraźnie wskazują na to, że „rabat z tytułu wcześniejszej zapłaty” jest odrębną kategorią od „udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen”, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT. Natomiast obowiązek uzyskania potwierdzenia doręczenia faktury korygującej nabywcy dotyczy wyłącznie przypadków, gdy obniżenie podstawy opodatkowania następuje na podstawie art. 29a ust. 10 pkt 1-3 lub

w związku z pomyłką w kwocie podatku na fakturze. Potwierdziła to **Izba Skarbowa w Łodzi w interpretacji z 18 czerwca 2014 r. (IPTPP2/443-208/14-4/JN)**.

## Ile VAT naliczonego

Wątpliwości budzi kwestia, czy nabywca towaru lub usługi, dokonując wcześniejszej zapłaty i korzystając ze skonta, powinien odliczyć VAT od razu w pomniejszonej wysokości czy też powinien dokonać korekty na podstawie otrzymanej od sprzedawcy faktury korygującej.

Moim zdaniem przepisy pozwalają nabywcy na odliczenie całego podatku naliczonego, wskazanego na fakturze, a następnie skorygowanie go po otrzymaniu faktury korygującej. Wynika to z art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT. Zgodnie z nim podatkiem naliczonym jest kwota podatku wynikająca z faktury zakupowej. Odliczenie podatku pozostaje uprawnieniem podatnika, z którego może on nie skorzystać. Zaden przepis nie uprawnia go zaś do szacowania podatku naliczonego w innej wysokości niż wskazana na fakturze.

Inaczej stwierdziła jednak **Izba Skarbowa w Bydgoszczy w interpretacji z 2 lipca 2014 r. (ITPP3/443-193/14/AT)**. Jej zdaniem w przypadku zrealizowania warunków do udzielenia skonta nabywca nie ma prawa do odliczenia podatku naliczonego w pełnej wysokości wynikającej z faktury, lecz jedynie w odniesieniu do zapłaconej faktycznie kwoty. Gdy spełnienie warunków uzyskania obniżki nastąpiło w kolejnym okresie rozliczeniowym, nabywca w tym okresie ma obowiązek pomniejszenia podatku naliczonego niezależnie od faktu oraz daty otrzymania faktury korygującej.

Dyrektor izby wywiódł to z brzmienia art. 29a ust. 7 pkt 1 ustawy o VAT, zgodnie z którym w podstawie opodatkowania nie uwzględnia się rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty.

Trzeba jednak podkreślić, że żaden przepis nie obliguje nabywcy do ustalania podstawy opodatkowania. Wręcz przeciwnie, przepisy regulujące zasady odliczania podatku nakazują opieranie się na kwotach wynikających z faktur, a nie na szacunkach nabywcy. Tym samym, w mojej ocenie, podejście zaprezentowane przez Izbę Skarbową w Bydgoszczy nie ma oparcia w obowiązujących przepisach i narusza art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT. Obecnie jest to jedyna interpretacja odnosząca się do rozliczenia skonta u nabywcy, należy zatem mieć nadzieję, że podejście to zostanie skorygowane w interpretacjach i decyzjach innych organów podatkowych.

## Szczególna transakcja

Inaczej jest w przypadku rozliczania skonta przy wewnątrzwspólnotowym nabywaniu towarów (WNT). Tu w celu ustalenia podstawy opodatkowania art. 30a ust. 1 ustawy o VAT nakazuje odpowiednie stosowanie m.in. art. 29a ust. 7 pkt 1, a jednocześnie wyłączony jest obowiązek uzyskania potwierdzenia dostarczenia faktury korygującej w celu obniżenia podstawy opodatkowania.

Prowadzi to do wniosku, że nabywca rozliczający WNT na zasadzie odwrotnego obciążenia i korzystający ze skonta może samodzielnie dokonać obniżenia podstawy opodatkowania, niezależnie od faktu oraz daty otrzymania faktury korygującej. Obniżenie podstawy powinno – moim zdaniem – nastąpić w okresie

rozliczeniowym, w którym spełnione zostały warunki do skonta, ponieważ skorzystanie z tego uprawnienia przez nabywcę ma charakter kształtujący wysokość ceny. Ten sposób rozliczeń potwierdził **Izba Skarbowa w Katowicach w interpretacji z 12 czerwca 2014 r. (IBPP4/443-129/14/LG)**. Z kolei **Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 16 maja 2014 r. (ILPP4/443-54/14-4/BA)** wskazała, że obniżenie podstawy opodatkowania powinno nastąpić w danym okresie rozliczeniowym, jeśli warunki do skonta zostały spełnione przed złożeniem deklaracji za ten okres.

Moim zdaniem prawidłowe jest podejście izby w Katowicach, ponieważ deklaracja VAT obejmuje zdarzenia, które miały miejsce w dokumentowanym przez nią okresie. Nie ma zatem podstaw, aby obniżenie podstawy opodatkowania nastąpiło w danym okresie rozliczeniowym, jeśli w rzeczywistości przesłanki jej obniżenia zaistniały w późniejszym czasie.

Widać wyraźnie, że stanowisko organów podatkowych w zakresie rozliczenia skonta u sprzedawcy nie budzi wątpliwości. Natomiast w zakresie terminu rozliczenia obniżki u nabywcy towarów lub usług, w tym również podatnika dokonującego WNT, podejście fiskusa jest niejednolite lub budzi wątpliwości co do jego prawidłowości. Ponieważ nowe przepisy obowiązują stosunkowo krótko, należy mieć nadzieję, że w najbliższym czasie stanowisko to będzie się stopniowo ujednotaczać albo skorygują je sądy administracyjne w swoich orzeczeniach. ■

*Autorka jest konsultantką podatkową w kancelarii KSP Legal & Tax Advice w Katowicach*