

Gazeta prawa i podatków

Lektura orzeczeń może czasem uchronić przed błędami

16.04.2010, Korneliusz Sawiński Elżbieta Skurczak

Prawidłowe określenie podstawy opodatkowania jest kluczowe dla właściwego rozliczenia VAT od transakcji. Ponieważ przepisy nie zawsze są jasne i precyzyjne, warto przeglądać orzeczenia sądów

Jednym z podstawowych elementów konstrukcyjnych każdego podatku jest podstawa opodatkowania – czyli wartość, od której dany podatek jest obliczany i odprowadzany do fiskusa. Prawidłowe określenie podstawy opodatkowania ma bowiem bezpośrednie przełożenie na wysokość obciążenia podatkowego, który musi ponieść dany podmiot.

Także w zakresie VAT podstawa opodatkowania, obok stawki podatku, jest elementem kluczowym, jeżeli chodzi o określenie wysokości podatku należnego. Niemniej prawidłowe określenie podstawy opodatkowania może być dla wielu przedsiębiorców nie lada trudnością, bo wymaga znajomości skomplikowanych i niejednolicie interpretowanych przepisów prawa.

Zasady ogólne

Zgodnie z zasadą generalną podstawą opodatkowania w VAT jest obrót. Rozumiany jest on jako kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Obrót zwiększa się o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające bezpośredni wpływ na cenę.

Co do zasady, podstawa opodatkowania powinna być ustalana w oparciu o wartość rzeczywiście otrzymaną w każdym konkretnym przypadku, a nie jako wartość oszacowana według obiektywnych kryteriów. Podstawą opodatkowania jest zatem kwota wynagrodzenia, które sprzedawca otrzymał (lub które jest mu należne) z tytułu dokonanej transakcji.

Taki sposób kalkulowania oznacza, że nawet w przypadku, gdy sprzedaż jest dokonywana przez podatnika poniżej kosztów związanych z wytworzeniem (nabyciem) towarów lub świadczeniem usług, podstawą opodatkowania powinna być kwota wynagrodzenia ustalonego przez strony transakcji.

Przykład

Przedsiębiorca kupił partię towarów za 1000 zł (netto), a następnie – w związku ze zmianą cen na rynku – odprzedał ją za 800 zł (netto). W takim przypadku podstawą opodatkowania powinno być właśnie 800 zł

Przy powiązaniach rodzinnych określa fiskus

Przepisy o VAT przewidują jednak pewne odstępstwa od omawianej zasady. I tak, organy podatkowe mogą określić wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej w specyficznych sytuacjach (szczegółowo określonych w przepisach), jeżeli pomiędzy stronami danej transakcji istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym, majątkowym lub wynikającym ze stosunku pracy.

W takich przypadkach podstawa opodatkowania będzie więc określona na podstawie obiektywnego kryterium wartości rynkowej, bez względu na cenę (kwotę należną) faktycznie uzgodnioną pomiędzy stronami.

Rabaty

Zgodnie z jedną z podstawowych zasad VAT kwota podatku powinna być wprost proporcjonalna do ceny towarów lub usług, niezależnie od liczby transakcji, które mają miejsce na etapach poprzedzających moment obciążenia tym podatkiem.

Dlatego też, jeżeli po dokonaniu transakcji została zmniejszona jej cena (np. poprzez udzielenie rabatu czy upustu), zmniejszeniu powinna ulec także podstawa opodatkowania (obróć) oraz kwota należnego podatku.

Przykład

Jeżeli strony uzgodniły, że cena netto za dostawę partii towarów wyniesie 100 (i od tej kwoty został obliczony VAT), a następnie – już po dokonaniu transakcji – obniżyły tę cenę do 95, to ta właśnie kwota 95 powinna stanowić ostatecznie podstawę opodatkowania.

Z polskich przepisów o VAT wynika obowiązek, zgodnie z którym w przypadku gdy podstawa opodatkowania ulega zmniejszeniu w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze, obniżenia podstawy opodatkowania podatnik dokonuje pod warunkiem posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę.

Oznacza to, że sprzedawca będzie uprawniony do obniżenia podstawy opodatkowania z tytułu dostawy towarów dopiero po otrzymaniu potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę.

Wymóg ten – uzależniający możliwość obniżenia obrotu (i kwoty należnego podatku) od potwierdzenia przez nabywcę – budzi sporo wątpliwości i kontrowersji. Jego praktyczną konsekwencją może być bowiem, w niektórych sytuacjach, uniemożliwienie (bądź znaczne utrudnienie) podatnikowi obniżenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku w przypadku obniżenia ceny transakcji.

Dlatego też w orzecznictwie części sądów administracyjnych wymóg ten został uznany za sprzeczny z zasadami prawa wspólnotowego (w szczególności neutralności i proporcjonalności).

Pośrednie upusty

W praktyce życia gospodarczego coraz większą popularność zyskują tzw. rabaty pośrednie, czyli upusty przyznawane przez podatników podmiotom niebędącym ich bezpośrednimi klientami, a stanowiącym kolejne ogniwa w łańcuchu dostaw. Przykładowo, producent sprzedaje swoje towary hurtownikowi, ten detaliście, a detalista odprzedaje je ostatecznemu konsumentowi.

W „tradycyjnym” sposobie udzielania rabatów ich przepływ byłby analogiczny do przepływu towarów (tj. producent udzieliłby rabatu hurtownikowi, a ten następnie detaliście). W przypadku tzw. rabatów pośrednich producent może udzielić upustu z pominięciem swojego bezpośredniego klienta (hurtownika), tj. może on dać rabat detaliście lub nawet ostatecznemu konsumentowi (np. w drodze zwrotu części kwoty, którą wydał na zakup towaru producenta).

W takim przypadku pojawia się wątpliwość praktyczna, czy producent może obniżyć swoją podstawę opodatkowania o wartość takiego rabatu. Pozytywnej odpowiedzi na to pytanie udzielił m.in. Europejski Trybunał Sprawiedliwości. Sprawa dotyczyła brytyjskiego producenta kosmetyków, który zorganizował promocję polegającą na oferowaniu kuponów rabatowych na swoje produkty na rzecz klientów finalnych.

Trybunał uznał, że producent ma prawo do obniżenia obrotu i należnego podatku zarówno wtedy, gdy rabat jest wypłacany bezpośrednio odbiorcy towarów (hurtownikowi lub detaliście), jak i wtedy, gdy jest on wypłacany ostatecznym klientom, którzy kupili premiiowane towary.

Niezmiernie istotne jest także to, że według Trybunału obniżenie podstawy opodatkowania przez producenta nie wymaga odpowiednich korekt w całym łańcuchu dostaw, a więc wystawienia faktur korygujących przez producenta hurtownikowi i przez hurtownika detaliście.

Ważna jest znajomość praktyki

Poprawne określenie podstawy opodatkowania jest istotne dla prawidłowego rozliczenia VAT. Z uwagi na kontrowersje towarzyszące niektórym przepisom ustawy o VAT (np. obowiązkowi posiadania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę) czy też zupełny brak uregulowania określonych rozwiązań w przepisach o VAT (np. stosowanie tzw. rabatów pośrednich), narzędziem pomocnym dla podatników w procesie określania podstawy opodatkowania może być weryfikacja bieżącej praktyki orzeczniczej.

Jak traktować transakcje barterowe

W obrocie gospodarczym nierzadko zdarzają się sytuacje, w których umowy zawierane między stronami transakcji przewidują, że zapłata za daną transakcję (czynność) ma charakter niepieniężny.

Innymi słowy, zapłatą za transakcję jest wzajemne świadczenie – tj. dostawa towarów lub świadczenie usług – ze strony nabywcy (tzw. transakcje barterowe).

Zgodnie z przepisami ustawy o VAT, jeżeli należność jest określona w naturze, podstawą opodatkowania jest wartość rynkowa towarów lub usług

Autor jest partnerem w dziale doradztwa podatkowego BT&A

Autorka jest tam konsultantem