

Czy od bonu towarowego trzeba naliczyć VAT

Mikołaj Bokowy 07-10-2010, ostatnia aktualizacja 07-10-2010 03:47

Wydanie bonów towarowych pracownikom w zamian za rezygnację przez nich z części wynagrodzenia jest odpłatnym świadczeniem usług podlegającym VAT



źródło: Rzeczpospolita

[Co dalej z VAT od bonów towarowych](#)
[Promocyjne kupony są bez VAT](#)

Tak wynika z wyroku Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości z 27 lipca 2010 r. (w sprawie C-40/09 Astra Zeneca).

Trybunał stwierdził, że gdy istnieje bezpośredni związek między rezygnacją z części wynagrodzenia przez pracownika i przekazaniem mu bonów, należy uznać, że przekazanie to jest odpłatne, a w konsekwencji mamy do czynienia z odpłatnym świadczeniem usług przez pracodawcę na rzecz pracownika.

Dlatego kwota, o jaką jest zmniejszana wysokość wynagrodzenia pracownika, zawiera w sobie VAT, a pracodawca może od niej

odliczyć podatek naliczony przy nabyciu bonów.

Orzeczenie to istotnie zmienia sposób traktowania przekazania bonów towarowych dla celów VAT.

Dotąd bez VAT

W praktyce, także organów podatkowych, ugruntowało się stanowisko, że sprzedaż bonów, jako sprzedaż znaków legitymacyjnych uprawniających do otrzymywania w przyszłości towarów lub usług, pozostaje poza zakresem VAT.

Z dotychczasowych **wyroków ETS (m.in. z 24 października 1996 r. w sprawie C- 288/94 Argos Distributors)** można było wywnioskować, że Trybunał również podziela ten pogląd. Dlatego obrót bonami w Polsce nie był opodatkowany.

Może się jednak okazać, że interpretacja przepisów wspólnotowych przyjęta przez ETS zmieni diametralnie zasady rozliczania przekazywania bonów. Wydaje się, że w świetle tego wyroku zarówno emitent bonów, pośrednik w obrocie nimi, jak i pracodawca przekazujący bono pracownikowi będą świadczyli usługę, a zatem będą zobowiązani do naliczenia VAT i odpowiedniego udokumentowania tych czynności.

Co z nieodpłatnym przekazaniem

Należy zauważyć, że **wyrok ETS nie odnosi się do przypadku, gdy pracodawca przekazuje pracownikowi bono nieodpłatnie**. Jest to o tyle istotne, że z taką sytuacją będziemy mieli najczęściej do czynienia w praktyce.

Mając na uwadze tezy zaprezentowane przez ETS, wydaje się, że w świetle obowiązujących regulacji takie przekazanie należałoby uznać za nieodpłatne świadczenie usług opodatkowane VAT.

W takiej sytuacji pracodawca również byłby zobowiązany do rozliczenia VAT z tytułu przekazania bonów i to on poniósłby jego ekonomiczny ciężar.

Od czego podatek

Jak słusznie zauważył ETS, **podstawą opodatkowania powinna tu być kwota faktycznie otrzymana przez sprzedawcę bonu, a nie jego wartość nominalna**. Dotyczy to również dostawcy towarów lub usług, u którego bon jest realizowany. Jest to potwierdzenie stanowiska zaprezentowanego we wspomnianym wyżej wyroku w sprawie C- 288/94 Argos Distributors.

Sytuacja staje się nieco bardziej skomplikowana, gdy emitentem bonów nie jest ten sam podmiot co dostawca towarów lub usług. Mimo różnych wątpliwości wydaje się, że w takim wypadku podstawą opodatkowania również powinna być kwota faktycznie otrzymana przez dostawcę towarów lub usług, u którego bon jest realizowany, a nie wartość nominalna bonu.

Dostawa czy usługa

Zdaniem ETS w zakresie, w jakim przekazanie bonów nie łączy się od razu z faktycznym przekazaniem prawa do rozporządzania towarami, powinno być traktowane jako świadczenie usług. Trzeba zauważyć, że przekazanie bonów samo w sobie nie może być uznane za dostawę towarów. Wynika to z tego, że bony towarowe są znakami legitymacyjnymi, niespełniającymi definicji towarów zawartej w [przepisach o VAT](#). Zastępują jedynie środki pieniężne, za które zwyczajowo nabywa się towary lub usługi.

Co ciekawe, ETS uznając wydanie bonów za świadczenie usług, nie zgodził się ze stanowiskiem Komisji Europejskiej, że sposób traktowania bonów na gruncie VAT powinien zależeć od późniejszego ich wykorzystania, tj. od tego czy zostały za nie nabyte towary czy usługi.

Takie podejście spotkało się zresztą z krytyką rzecznika generalnego, który w opinii z 22 kwietnia 2010 r. zauważył, że przyjęcie interpretacji przepisów wspólnotowych proponowanej przez Komisję prowadziłoby do znacznego skomplikowania rozliczeń podatkowych, co mogłoby zniechęcić przedsiębiorców do stosowania bonów jako formy rozliczeń z kontrahentami.

Stanowisko ETS i rzecznika generalnego w pewnym stopniu zasługuje na aprobatę. Rozwiązanie zaproponowane przez Komisję mogłoby bez przeszkód funkcjonować jedynie w odniesieniu do dostawcy towarów emitującego bony, bo rozliczenie przez niego sprzedaży bonów według stanowiska ETS ma nastąpić dopiero po faktycznej dostawie towarów lub usług (patrz niżej).

Natomiast w odniesieniu do pozostałych uczestników opisanego wcześniej łańcucha dostaw wymagałoby zawieszenia rozliczenia transakcji sprzedaży bonów do momentu ich wykorzystania przez finalnego nabywcę towarów lub usług, ze względu na potrzebę uzyskania odpowiednich informacji od podmiotu, u którego bony zostałyby zrealizowane.

Takie rozwiązanie z pewnością odbiłoby się negatywnie na przejrzystości rozliczeń podatkowych i wprowadziłoby ich niepotrzebną komplikację.

Niemniej oderwanie oceny prawnej sprzedaży bonów od późniejszej dostawy towarów lub usług, przy jednoczesnym traktowaniu przekazania bonów jako świadczenia usług, rodzi poważne problemy związane z rozliczeniem podatkowym transakcji tego typu.

Kiedy naliczany i według jakiej stawki

Te wątpliwości wynikają z mechanizmu, jaki przyjął ETS w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania bonów, tj. zarówno w momencie ich sprzedaży przez emitenta, będącego dostawcą towarów lub usług, jak i w momencie zakupu towarów lub usług (realizacji bonu).

Zgodnie z jego założeniami **dostawca towarów lub usług emitujący bony powinien rozliczyć należny VAT nie w momencie sprzedaży bonów, lecz w momencie nabycia towarów lub usług przez finalnego kontrahenta.**

Takie rozwiązanie, choć korzystne dla podatników, sprawia, że wyrok ETS jest wewnętrznie sprzeczny i niezgodny z regulacjami w zakresie VAT. Z jednej strony Trybunał nakazuje traktować przekazanie bonów jako osobną czynność opodatkowaną VAT (wyrok odnosi się co prawda jedynie do przekazania bonów pracownikom, lecz ze sformułowań w nim użytych jasno wynika, że przekazanie bonów jest świadczeniem usług na każdym etapie obrotu nimi), a z drugiej strony wiąże moment rozliczenia transakcji z późniejszą dostawą towarów lub usług.

Ponadto ETS nie wypowiedział się, jak należy opodatkować dostawę towarów lub świadczenie usług w wyniku realizacji bonu. Wskazywałoby to, że ich opodatkowanie odbywa się w ramach przekazania bonów. Na ten problem zwróciła uwagę Komisja Europejska, która nie tylko podnosiła, że sposób podatkowego traktowania bonów powinien zależeć od tego, czy służą nabyciu towarów, czy usług (czyli de facto wskazywała, że opodatkowane powinno być wydanie towaru lub świadczenie usługi), ale także proponowała, aby stawka VAT zależała od przedmiotu transakcji, za którą płatność następuje bonem.

Przyjmując, że sprzedaż bonów jest świadczeniem usług, ETS doprowadził do sytuacji, w której późniejsza dostawa towarów lub świadczenie usług, niezależnie od swojego charakteru, będzie opodatkowana jako świadczenie usług (w ramach przekazania bonów).

Co więcej wydaje się, że w takim wypadku zastosowanie powinna mieć podstawowa stawka VAT. Brak jest bowiem regulacji pozwalających na zastosowanie do takiej transakcji obniżonej stawki podatku, związanej z określonym rodzajem dostarczanego towaru lub świadczonej usługi.

Jak udokumentować

Problemy pojawiają się również przy dokumentacji transakcji tego typu. O ile sposób fakturowania sprzedaży bonów przez pośredników i pracodawców nie sprawia problemów, o tyle staje się to bardziej skomplikowane w przypadku dostawcy towarów lub usług.

Przyjmując bowiem, że dostawa towarów lub usług finalnemu konsumentowi nie jest opodatkowana VAT, dochodzimy do wniosku, że dostawca nie powinien dokumentować jej poprzez wystawienie faktury VAT lub paragonu fiskalnego. Takie rozwiązanie wydaje się trudne do zaakceptowania, ze względu na obowiązujące uregulowania prawne.

Nieprzemyślane rozwiązanie

Wydaje się, że ETS stworzył rozwiązanie, którego funkcjonowanie w praktyce, bez odpowiednich zmian w przepisach, może okazać się znacznie utrudnione. Brak odniesienia się przez Trybunał do pewnych kluczowych zagadnień, dotyczących właściwej stawki VAT oraz relacji emisji bonów do późniejszej dostawy towarów lub usług, może tworzyć poważne trudności interpretacyjne dla podatników.

Dlatego do czasu ewentualnej zmiany polskich przepisów podatnicy biorący udział w obrocie bonami, w celu zabezpieczenia swoich interesów, mogą pomyśleć o uzyskaniu od ministra finansów wiążącej interpretacji prawa podatkowego.

Autor jest doradcą podatkowym i aplikantem radcowskim w Dziale Doradztwa Podatkowego kancelarii Domański Zakrzewski Palinka

Rzeczpospolita