

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

RABATY, PREMIE I ZWROTY TOWARÓW – W PODATKACH I RACHUNKOWOŚCI

- Jak rozliczyć VAT i dokumentować zwrot towarów
- Kiedy rozliczyć w VAT udzielone skonto
- Kiedy skorygować przychód w przypadku reklamacji
- Jak ująć w księgach rachunkowych udzielone i otrzymane rabaty



INDEKS 331783

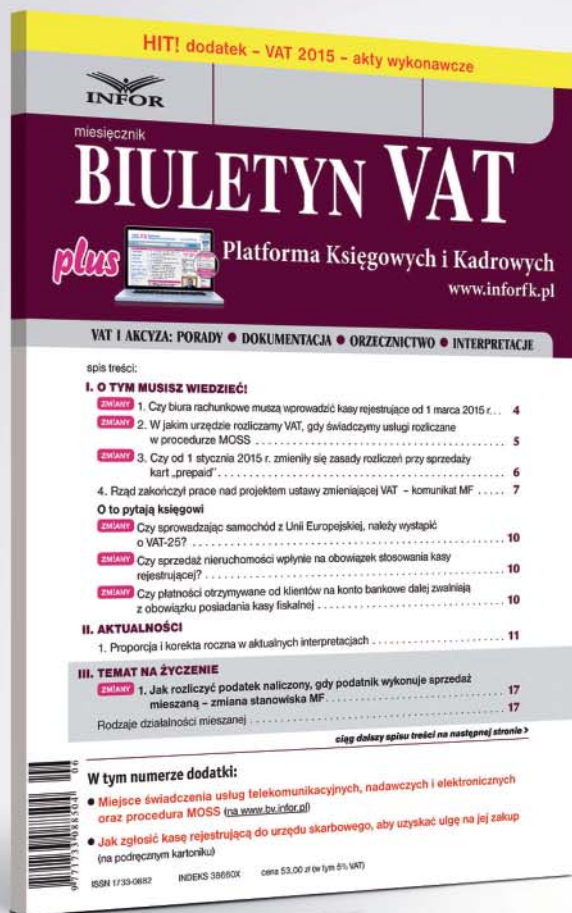
ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny

 **IFK** Platforma
Księgowych i Kadrowych

Bądź na bieżąco ze zmianami w VAT i akcyzie!



UWAGA!

W 2015 r. zostaną zmienione zasady:

- rozliczania ulgi na złe długi,
- składania informacji podsumowujących,
- rozliczania dostaw dla których podatnikiem jest nabywca tzw. „odwrotne obciążenie”,
- ponoszenia odpowiedzialności podatkowej przez nabywcę tzw. „towarów wrażliwych”.

Aby być na bieżąco ze zmianami, zamów prenumeratę BIULETYNU VAT na 2015 r.

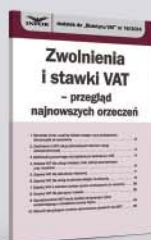
W ramach prenumeraty otrzymasz:



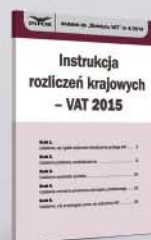
książkę „Przewodnik po zmianach w VAT i akcyzie 2014/2015”



Kodeks księgowy



Przegląd najnowszych interpretacji i orzeczeń



Instrukcje rozliczeń



Ściągi Księgowego – praktyczne instrukcje, procedury, zestawienia



płytę CD z przepisami i aktywnymi formularzami oraz archiwum BIULETYNU VAT 2014



telefoniczne porady ekspertów



e-wydanie BV dostępne na www.bv.infor.pl



www.sklep.infor.pl



801 626 666, 22 212 07 30



bok@infor.pl

Rabaty, premie i zwroty towarów – w podatkach i rachunkowości

RABATY, PREMIE I ZWROTY TOWARÓW – W PODATKU DOCHODOWYM I RACHUNKOWOŚCI	5
1. Rabaty	5
1.1. Rabaty a przychody sprzedawców	5
1.2. Rabaty na kolejne zakupy	10
1.3. Rabaty a koszty uzyskania przychodów nabywców	11
1.4. Rabaty dotyczące środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	13
1.5. Rabaty a różnice kursowe	15
1.6. Przychody z tytułu otrzymania rabatu	16
1.7. Rabaty pośrednie	19
1.8. Rabaty towarowe	21
2. Premie pieniężne	22
2.1. Premie pieniężne jako rodzaj rabatu	22
2.2. Premie pieniężne jako wynagrodzenie z tytułu świadczenia usług	23
2.3. Pozostałe premie pieniężne	24
2.4. Premie pieniężne a podatek „u źródła”	26
3. Zwroty towarów	27
3.1. Korygowanie przychodów w związku ze zwrotem towarów	27
3.2. Korygowanie kosztów uzyskania przychodów w związku ze zwrotem towarów	31
3.3. Zwroty towarów a różnice kursowe	32
3.4. Zwrot towarów w pkipr	33
RABATY, PREMIE I ZWROTY TOWARÓW – W VAT I RACHUNKOWOŚCI	38
1. Rabaty pieniężne dokumentowane fakturami	38
1.1. Rabaty udzielane w momencie sprzedaży	38
1.2. Rabaty udzielane po sprzedaży	40
1.3. Skonto	41
1.3.1. Skonto w transakcjach krajowych	42
1.3.2. Skonto w transakcjach zagranicznych	44
2. Rabaty towarowe	46
3. Premie pieniężne	49
3.1. Premia pieniężna rabatem	49
3.2. Rozliczenie premii pieniężnych dotyczących WNT	52
3.3. Premia jakościowa zapłatą za świadczenie usług	54
3.4. Rozliczenie premii u nabywcy	54

4. Rabaty pośrednie	55
5. Rozliczenie faktur korygujących dokumentujących przyznane rabaty u wystawcy	58
5.1. Przypadki, gdy można rozliczyć fakturę korygującą bez potwierdzenia jej odbioru	61
5.2. Terminy rozliczenia faktur zmniejszających VAT, gdy nie ma potwierdzenia odbioru	62
5.3. Kursy walut do przeliczania faktur korygujących	63
5.4. Rozliczenie rabatów przyznanych w przypadku transakcji zagranicznych	63
6. Rozliczenie zakupów przez kupującego, gdy otrzymał rabat	64
7. Konsekwencje udzielenia rabatów przez sprzedawcę	64
7.1. Odliczenie VAT od dostawy towarów sprzedanych po cenie promocyjnej	64
7.2. Szacowania obrotu przy sprzedaży promocyjnej	65
8. Rabaty przy sprzedaży ewidencjonowanej na kasie rejestrującej	66
9. Zwroty towarów	67
9.1. Rozliczenie zwrotów towarów, reklamacji przy sprzedaży zaewidencjonowanej na kasie rejestrującej	67
9.1.1. Ewidencjonowanie zwrotu towarów i uznanych reklamacji	67
9.1.2. Korekta VAT gdy klient nie ma paragonu	71
9.1.3. Zwrot towaru, którego sprzedaż została udokumentowana fakturą VAT i zaewidencjonowana na kasie	72
9.1.4. Zwrot towarów sprzedawanych przez Internet	73
9.2. Zwrot towarów w przypadku dostaw dokumentowanych fakturą	74
9.2.1. Rozliczenie zwrotu towarów w księgach rachunkowych sprzedawcy i nabywcy	76
9.2.2. Zwrot towarów w księgach po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego	77
9.2.3. Zbiorcza faktura korygująca dokumentująca zwrot kilku towarów	82
9.2.4. Faktura korygująca wystawiona przed fizycznym zwrotem towarów	82
9.2.5. Faktura korygująca, gdy tę samą sprzedaż dokumentują dwie faktury	83
9.2.6. Zwrot przeterminowanych towarów	84
9.2.7. Anulowanie faktur zwróconych wraz z towarem	85
9.2.8. Dokumentowanie poniesionych kosztów zwrotu towaru	85
9.2.9. Zwrot towarów przed wystawieniem faktury	86
9.3. Zwrot towarów w transakcjach zagranicznych	87
9.3.1. Eksport towarów	87
9.3.2. Otrzymanie zwrotu towarów sprzedanych do innego kraju UE	88
9.3.3. Zwrot towarów zakupionych w innych krajach UE	89
9.3.4. Zwrot importowanych towarów	91
9.4. Zwrot towaru opodatkowanego na zasadzie „odwrotnego obciążenia”	92
9.5. Zwrot towarów udokumentowanych fakturą VAT RR	94
9.6. Zwrot towarów opodatkowanych od marży	96
9.7. Zwrot towaru udokumentowany fakturą uproszczoną	97

Rabaty, premie i zwroty towarów

– w podatku dochodowym i rachunkowości

W trakcie prowadzonej działalności gospodarczej sprzedawcy często udzielają rabatów, przyznają premie i przyjmują zwroty towarów. Skutkuje to koniecznością dokonania przez nich korekty przychodów. Konsekwencje takich działań dotyczą również nabywców, a dokładniej mówiąc – ich kosztów uzyskania przychodów.

1. Rabaty

Sprzedawcy towarów i usług często udzielają różnego rodzaju rabatów (w tym bonifikat i skont). Udzielanie rabatów polega najczęściej na (procentowym lub kwotowym) obniżeniu ceny za sprzedawany towar czy usługę. Są to tzw. rabaty pieniężne (istnieją również tzw. rabaty towarowe/naturalne – zob. **punkt 1.8. Rabaty towarowe**).

Istnieje wiele rodzajów rabatów. Do najczęściej spotykanych należą bonifikaty, upusty, uznane reklamacje i skonta. I tak:

- **bonifikata** to obniżka ceny, przyznawana po dokonaniu transakcji, najczęściej jako zachęta do zwiększenia zakupów lub forma rekompensaty z powodu gorszej jakości towaru,
- **upust** polega na obniżeniu ceny dla zachęcenia do kupna, stosowany najczęściej wobec stałych klientów lub odbiorców hurtowych,
- **uznana reklamacja** oznacza obniżenie ceny z powodu uprawnień nabywcy z tytułu gwarancji lub rękojmi,
- **skonto** jest procentowym obniżeniem ceny za natychmiastową zapłatę lub zapłatę przed ustalonym terminem albo zapłatę gotówkową za towar objęty sprzedażą kredytową lub ratalną.

Rabaty, co do zasady, wpływają na przychody sprzedawców (obniżają te przychody – zob. **punkt 1.1. Rabaty a przychody sprzedawców**) oraz koszty uzyskania przychodów nabywców (obniżają te koszty – zob. **punkt 1.3. Rabaty a koszty uzyskania przychodów nabywców**). Niekiedy jednak udzielane rabaty generują u otrzymujących je osób przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym (zob. **punkt 1.6. Przychody z tytułu otrzymania rabatu**), zaś u przyznających je sprzedawców – koszty uzyskania przychodów (zob. **punkt 1.7. Rabaty pośrednie**).

1.1. Rabaty a przychody sprzedawców

Za przychód z działalności gospodarczej uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości, między innymi, udzielonych bonifikat i skont (art. 14 ust. 1 ustawy o PIT). Ta sama zasada wynika z art. 12 ust. 3 ustawy o CIT.

Należy przy tym wskazać, że udzielane rabaty dzielą się na rabaty transakcyjne (udzielone przed lub w momencie dokonania sprzedaży) i rabaty potransakcyjne (udzielone po dokonaniu sprzedaży). Rabaty transakcyjne pomniejszają przychód sprzedawców od razu (w dacie powstania przychodu) i nie muszą być w żaden szczególny sposób rozliczane dla celów podatku dochodowego.

Inaczej ma się rzecz w przypadku rabatów potransakcyjnych, gdyż ich udzielanie uprawnia podatników do korygowania (zmniejszania) przychodów. Co istotne, wśród organów podatkowych od kilku lat dominuje stanowisko, że korekty przychodów z tytułu udzielania rabatów powinny być dokonywane wstecz,

tj. poprzez zmniejszanie przychodów okresów rozliczeniowych i lat podatkowych, w których zostały uzyskane przychody, których dotyczą rabaty (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 13 czerwca 2012 r., sygn. ILPB3/423-91/12-2/MS czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 1 lipca 2013 r., sygn. IBPBI/1/415-456/13/SK). Stanowisko to organy podatkowe uzasadniają tym, że – jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 12 marca 2013 r., sygn. IPTPB1/415-739/12-4/AG:

MF (...) faktura korygująca nie dokumentuje odrębnego, niezależnego zdarzenia gospodarczego, lecz odnosi się ściśle do stanu zaistniałego w przeszłości. Późniejsze wystawienie faktury korygującej nie powoduje bowiem zmiany daty powstania przychodu, wpływa jedynie na jego wysokość. Punktem odniesienia do faktury korygującej jest zatem faktura pierwotna.

Stanowisko to może budzić pewne wątpliwości, lecz jest również reprezentowane przez sądy administracyjne. Tytułem przykładu wskazać można wyrok WSA w Gdańsku z 26 października 2010 r., sygn. akt I SA/Gd 563/10, wyrok NSA z 2 sierpnia 2012 r., sygn. akt II FSK 180/11, wyrok WSA w Łodzi z 16 października 2013 r., sygn. akt. I SA/Łd 945/13, czy wyrok NSA z 1 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2134/12. W ostatnim ze wskazanych wyroków czytamy, że:

NSA (...) w sytuacji wystawienia faktur korygujących z tytułu udzielenia rabatów (zwrotu sprzedanych towarów, niewykonania usługi w pełnym zakresie) po złożeniu zeznania podatkowego za dany rok podatkowy uczelnia powinna złożyć korektę zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) na druku CIT-8 za rok, w którym wystąpił przychód należny za rok podatkowy, tj. w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu dokonanej sprzedaży (wykonania usługi).

W tej sytuacji podatnikom pozostaje uznać stanowisko reprezentowane przez organy podatkowe za prawidłowe, gdyż skierowanie ewentualnego sporu do sądu administracyjnego ma nikłe szanse powodzenia.

PRZYKŁAD

W marcu 2013 r. podatnik (osoba prawna prowadząca księgi rachunkowe) sprzedał maszynę za 10 000 zł netto + 2300 zł VAT. W styczniu 2015 r. – ze względu na osiągnięcie przez kontrahenta w dwuletnim okresie rozliczeniowym (trwającym od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2014 r.) określonej umową wartości sprzedaży – podatnik udzielił dotyczącego sprzedaży tej maszyny rabatu w wysokości 5% wartości maszyny brutto, tj. na kwotę 1230 zł. Wystawił fakturę korygującą dokumentującą ten rabat. Z tytułu udzielenia tego rabatu podatnik powinien pomniejszyć przychód o kwotę 1000 zł (pozostałe 230 zł to zmniejszenie VAT należnego). Zmniejszenia takiego podatnik nie może jednak rozliczyć na bieżąco. W tym celu konieczna jest korekta przychodów 2013 r., w tym korekta zeznania złożonego za 2013 r.

W księgach rachunkowych sposób korekty przychodów, które wystąpiły w okresach objętych zatwierdzonym sprawozdaniem finansowym, został jednoznacznie określony w art. 54 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Z regulacji tej wynika, że jeśli po zatwierdzeniu rocznego sprawozdania finansowego jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają wpływ na to sprawozdanie finansowe, czyli także korektach, to ich skutki ujmuje w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała. Zatem w rozpatrywanym przypadku (korekty sprzedaży w 2013 r.), po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za 2013 r., możliwe jest jedynie ujęcie tego zdarzenia w bieżącym roku (a więc w roku 2015). Ustawa o rachunkowości nie wskazuje sposobu ewidencji tych korekt. Przyjmuje się, że w przypadku korekt nieistotnych jednostka ewidencjonuje je identycznie jak korekty bieżące (a więc na tych samych kontach, używając storna czarnego lub czerwonego).

W księgach rachunkowych bieżącego roku (2015) korekty wynikające z przyznanego rabatu mogą zostać ewidencjonowane następująco:

1. Wystawienie faktury korygującej

- a) wartość netto korekty sprzedaży
Wn konto 730 „Sprzedaż towarów” 1 000 zł
- b) zmniejszenie VAT należnego
Wn konto 222 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” 230 zł

- c) zmniejszenie należności od nabywcy/powstanie zobowiązania wobec nabywcy
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 1 230 zł

730 – Sprzedaż towarów			222 – Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego			201 – Rozrachunki z odbiorcami		
1)	1 000,00	xxx	1)	230,00	xxx	xxx	1 230,00	(1

Jeśli jednak korekta przychodów w sposób istotny wpływa na wynik finansowy jednostki, to powinna być odnoszona na konto 820 „Rozliczenie wyniku finansowego”. W rozpatrywanym przypadku faktura korygująca dokumentująca rabat byłaby ujęta w księgach rachunkowych następująco:

1. Wystawienie faktury korygującej

- a) wartość netto korekty sprzedaży
Wn konto 820 „Rozliczenie wyniku finansowego” 1 000 zł
 b) zmniejszenie VAT należnego
Wn konto 222 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego” 230 zł
 c) zmniejszenie należności od nabywcy/powstanie zobowiązania wobec nabywcy
Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 1 230 zł

820 – Rozliczenie wyniku finansowego			222 – Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego			201 – Rozrachunki z odbiorcami		
1)	1 000,00	xxx	1)	230,00	xxx	xxx	1 230,00	(1

Podkreślić należy, że taki sposób zmniejszania przychodów z tytułu udzielenia rabatów obowiązuje zawsze, w tym jeżeli rabaty są przyznawane po sporządzeniu sprawozdania finansowego czy zeznania podatkowego za dany rok. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 28 sierpnia 2014 r., sygn. ITPB3/423-262A/14/KK:

MF (...) z uwagi na udzielanie przez Wnioskodawcę rabatów retrospektywnych zasadne jest zmniejszenie przychodów do opodatkowania. Jednocześnie, korekta przychodu winna odnosić skutek do uprzednio wykazanego przychodu należnego, a więc do roku w którym została wystawiona faktura pierwotnie dokumentująca daną transakcję. Późniejsze wystawienie faktury korygującej nie powoduje bowiem zmiany daty powstania przychodu. Bez znaczenia w kontekście przepisów prawa podatkowego regulujących tą kwestię pozostaje fakt, że faktury korygujące wystawiane są przez Wnioskodawcę po sporządzeniu sprawozdania finansowego. Faktury korygujące, skutkujące koniecznością dokonania korekty wcześniej wykazanego przychodu, powinny być bezwzględnie rozliczone w okresie rozliczeniowym, w którym pierwotnie wykazano przychód dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, również wtedy gdy korekta odnosić się będzie do zdarzeń zakończonego roku podatkowego (po sporządzeniu sprawozdania finansowego i złożeniu zeznania podatkowego CIT-8).

PRZYKŁAD

We wrześniu 2013 r. spółka z o.o. sprzedała klientowi towar. W lipcu 2014 r. klient zareklamował towar. Konsekwencją uznania przez spółkę reklamacji było obniżenie ceny towaru. W tej sytuacji – mimo że obniżenie ceny nastąpiło po sporządzeniu przez spółkę z o.o. sprawozdania finansowego oraz złożeniu przez nią zeznania CIT-8 za 2013 r. – korekta (zmniejszenia) przychodu powinna zostać rozliczona wstecznie, tj. poprzez obniżenie przychodu osiągniętego przez spółkę w 2013 r. (co wiązało się z koniecznością korekty zeznania CIT-8 złożonego przez spółkę za 2013 r.).

Zauważyć przy tym należy, że – w przeciwieństwie do przepisów ustawy o VAT – przepisy ustaw o podatku dochodowym w przypadku udzielenia rabatu do sprzedaży, która została udokumentowana faktu-

raż, nie uzależniają możliwości zmniejszenia przychodów od uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę. Powoduje to, że wsteczne zmniejszenia przychodów na podstawie faktur korygujących dokumentujących rabaty mogą być najczęściej dokonywane wcześniej od obniżenia na podstawie tych faktur podstawy opodatkowania VAT oraz podatku należnego.

PRZYKŁAD

Wróćmy do poprzedniego przykładu ze str. 7 i założmy, że przyznany rabat podatnik udokumentował fakturą wystawioną 10 sierpnia 2014 r. Dla celów podatku dochodowego podatnik może taką fakturę uwzględnić od razu, tj. skorygować na jej podstawie przychody 2013 r. Inaczej ma się rzecz dla celów VAT, gdzie – jeśli nie ma zastosowania jeden z przepisów wyłączających konieczność uzyskania potwierdzenia otrzymania faktury korygującej (zob. art. 29a ust. 15 ustawy o VAT) – zmniejszenie podstawy opodatkowania i podatku należnego będzie możliwe dopiero po otrzymaniu potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę (zob. art. 29a ust. 13 ustawy o VAT).

Dominuje przy tym stanowisko, że w przypadku rabatów dotyczących sprzedaży udokumentowanej fakturami obniżenie przychodu wymaga, co do zasady, wystawienia faktury korygującej, tj. nie jest możliwe obniżenie przychodu bez jej wystawienia.

PRZYKŁAD

Na początku stycznia 2015 r. podatnik poinformował kontrahenta o przyznaniu mu rabatu do dostaw dokonanych w 2014 r. i przelał na rachunek bankowy kontrahenta kwotę rabatu. Podatnik zapomniał jednak wystawić zbiorczej faktury korygującej dokumentującej przyznanie rabatu. W tej sytuacji do momentu wystawienia takiej faktury korygującej podatnik nie może obniżyć osiągniętych w 2014 r. przychodów ze sprzedaży na rzecz kontrahenta, któremu przyznał rabat.

Obecnie organy podatkowe nakazują wystawianie faktur korygujących, gdy warunki do udzielenia skonta zostały spełnione po wystawieniu faktury pierwotnej (faktura korygująca nie jest jednak potrzebna do korekty WNT). Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 16 czerwca 2014 r., sygn. IPPP3/443-243/14-2, organ podatkowy stwierdził, że:

MF Wnioskodawca nie ma możliwości wykazywania w fakturze ceny jednostkowej netto po skoncie, wartości netto i brutto po skoncie – bez oddzielnego wykazywania wartości skonta, a następnie, w przypadku niespełnienia przez Odbiorcę warunków do otrzymania skonta, wystawiania faktury korygującej na plus zwiększającej wartość podstawy opodatkowania o wartość udzielonego skonta. (...) Wnioskodawca ma możliwość wykazywania w fakturze wartości podstawy opodatkowania netto i brutto bez skonta, wartości skonta liczonego jako procent od wartości netto i brutto oraz podstawy opodatkowania po zastosowaniu rabatu z tytułu wcześniejszej płatności. Jednak kiedy Odbiorca zapłaci za daną fakturę w terminie 14 dni od jej wystawienia, przez co skorzysta ze skonta, Spółka powinna wystawić fakturę korygującą. W analizowanym przypadku bowiem przedmiotowe skonto stanowi rabat z tytułu wcześniejszej zapłaty, który jest przyznawany po wystawieniu faktury.

W związku z tym należy przyjąć, że obniżanie przychodu z tytułu udzielonego skonta bez faktury korygującej jest ryzykowne.

PRZYKŁAD

30 stycznia 2015 r. podatnik sprzedał towary za 5000 zł netto + 1150 zł VAT. Sprzedaż została udokumentowana fakturą zawierającą informację, że dokonanie zapłaty w terminie 5 dni uprawnia nabywcę do skonta w wysokości 2% wartości brutto faktury, tj. w kwocie 123 zł ($6150 \text{ zł} \times 2\% = 123 \text{ zł}$). 2 lutego 2015 r. nabywca dokonał zapłaty w kwocie 6027 zł. Za bezpieczniejsze należy uznać, że podatnik może zmniejszyć przychód stycznia 2015 r. o kwotę netto przyznanego

skonta (tj. o kwotę 100 zł) dopiero po wystawieniu faktury korygującej zmniejszającej wartość netto o 100 zł, zaś VAT należny o 23 zł.

Konieczność dokonywania korekty przychodów wstecz w przypadku udzielenia skonta potwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 13 czerwca 2012 r., sygn. ILPB3/423-91/12-2/MS. Stwierdził w niej, że:

MF (...) skonto jest (...) rodzajem rabatu, tj. obniżeniem ustalonej ceny określonego towaru lub usługi, wyrażonej kwotowo bądź procentowo. Zatem udzielenie rabatu w postaci obniżki ceny za towar stanowi podstawę do pomniejszenia przychodów z tytułu sprzedaży.

(...) udzielenie rabatu czy skonta nie należy traktować jak odrębne zdarzenie gospodarcze, ale jak skorygowanie mającej wcześniej miejsce czynności prawnej.

(...) udzielenie rabatu i skonta powinno skutkować dokonaniem korekty tych przychodów uzyskanych z tytułu sprzedaży towarów, z którymi dany rabat czy skonto są związane. (...)

Również w interpretacji indywidualnej Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu z 17 czerwca 2014 r., sygn. ILPB3/423-150/14-4/JG, czytamy, że:

MF W konsekwencji, wystawiając faktury korygujące dokumentujące zwroty towarów, udzielenie rabatu lub skonta albo zmianę ceny towaru, Spółka powinna pomniejszyć/powiększyć przychód w tym okresie rozliczeniowym, w którym wykazane zostały przychody podatkowe z faktury pierwotnej. Zatem nieprawidłowe jest dokonanie zmniejszenia lub zwiększenia przychodów podatkowych z przyczyn przedstawionych w opisie sprawy, w roku podatkowym, w którym wystawiono fakturę korygującą.

Wystawianie faktur korygujących nie jest warunkiem pomniejszania przychodów w przypadku rabatów udzielanych do sprzedaży „bezfakturowej”. W takich przypadkach udzielenie rabatu może zostać, co do zasady, udokumentowane w dowolny sposób. W tym miejscu należy podkreślić, że w przypadku rabatów do sprzedaży zaewidencjonowanej za pomocą kasy rejestrującej nie jest konieczne uzyskanie od nabywcy wydanego mu paragonu. Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 10 sierpnia 2011 r., sygn. ILPB3/423-212/11-2/MM, w której czytamy, że:

MF (...) kwestię dokumentowania przychodów normują odrębne przepisy. Tym samym, jeżeli na gruncie przepisów o rachunkowości, przedmiotowe dowody (wyciąg z terminala lub paragon kasowy potwierdzony oświadczeniem o zagubieniu paragonu fiskalnego podpisanym przez klienta oraz ujęcie korekty w ewidencji korekt lub oświadczenie podpisane przez klienta oraz ujęcie korekty w ewidencji korekt), stanowią dowody księgowe, będące podstawą wprowadzenia do ksiąg rachunkowych, taki sposób udokumentowania jest wystarczający również dla celów podatku dochodowego od osób prawnych. Odnosząc powyższe uregulowania do przedstawionego opisu sprawy, należy stwierdzić, iż możliwa jest korekta przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych w przypadku zwrotu/reklamacji towaru, jeżeli klient nie posiada paragonu fiskalnego, a Spółka dysponuje dokumentami (...), gdy przedmiotowe udokumentowanie zwrotów/reklamacji spełnia wymogi przepisów o rachunkowości.

Jak stanowi § 3 ust. 4 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących, uznane reklamacje towarów i usług, które skutkują zwrotem całości lub części należności (zapłaty) z tytułu sprzedaży, ujmuje się w odrębnej ewidencji zawierającej:

- 1) datę sprzedaży,
- 2) nazwę towaru lub usługi pozwalającą na jednoznaczną ich identyfikację i ewentualnie opis towaru lub usługi stanowiący rozwinięcie tej nazwy,
- 3) termin reklamacji towaru lub usługi,
- 4) wartość brutto towaru lub usługi będących przedmiotem reklamacji oraz wartość podatku należnego – w przypadku zwrotu całości należności z tytułu sprzedaży,
- 5) zwracaną kwotę (brutto) oraz odpowiadającą jej wartość podatku należnego – w przypadku zwrotu części należności z tytułu sprzedaży,
- 6) dokument potwierdzający dokonanie sprzedaży. Nie musi to być paragon wydany nabywcy. Jak wyjaśnił Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 11 lipca 2013 r., sygn. IBPP3/443-484/13/KG:

MF (...) paragon fiskalny nie jest jedynym dokumentem przesądzającym o stanie faktycznym, który znajduje odzwierciedlenie w rzeczywistości. Dowodzenie zwrotu towaru, będącego podstawą dokonania korekty, na podstawie innych dokumentów aniżeli paragon fiskalny nie stoi w sprzeczności z obowiązującymi w tym zakresie przepisami prawa podatkowego,

- 7) protokół reklamacji towaru lub usługi podpisany przez sprzedawcę i nabywcę.

Gdy przychód ze sprzedaży jest wyrażony w walucie obcej, przelicza się go na złote według średniego kursu ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu (zob. art. 12 ust. 2 ustawy o CIT i art. 11a ust. 1 ustawy o PIT). Jeśli w związku z udzielonym rabatem podatnik wystawi fakturę korygującą w walucie obcej, to przeliczenia tej faktury na złote powinien dokonać według tego samego kursu, jaki zastosował do wyceny faktury pierwotnej.

Należy przy tym wskazać, że nie jest w takich przypadkach dopuszczalne zastępowanie kursów pierwotnie zastosowanych kursami wyliczonymi w sposób szacunkowy, np. kursami średnioważonymi. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 października 2012 r., sygn. ILPB4/423-217/12-2/ŁM:

MF (...) faktury korygujące wystawione przez Spółkę służą rzetelnemu obliczeniu (doprecyzowaniu) prawidłowej wysokości już osiągniętego przychodu należnego za dany okres rozliczeniowy. W związku z tym, przychody objęte takimi fakturami winny korygować przychody właściwego okresu rozliczeniowego, czyli w przedstawionym stanie faktycznym, w dacie uzyskania pierwotnego przychodu związanego z dokonywaną sprzedażą. Konsekwencją powyższego twierdzenia jest to, że do przeliczenia przychodu z waluty obcej na złote polskie należy zastosować kurs średni Narodowego Banku Polskiego z dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania pierwotnego przychodu, nie zaś średnioważony kurs euro, gdyż jak wskazano powyżej wystawienie takiej faktury nie prowadzi do powstania przychodu podatkowego, ale do skorygowania przychodu już uzyskanego. Co za tym idzie, to właśnie moment uzyskania przychodu, który następnie jest korygowany, stanowi punkt odniesienia dla przeliczenia uzyskanego przychodu z waluty obcej na złote polskie. Wobec powyższego, Spółka nie jest uprawniona do przeliczania faktury korygującej wg średnioważonego kursu euro.

Osobną kwestią jest powstawanie w takich przypadkach różnic kursowych (więcej na ten temat w **punkcie 1.5. Rabaty a różnice kursowe**).

1.2. Rabaty na kolejne zakupy

Bywa tak, że dokonywanie zakupów przez klientów (np. na określoną kwotę) uprawnia ich do dokonania kolejnych zakupów z rabatem. W przypadkach takich przyznawane rabaty mają charakter rabatów transakcyjnych, a więc ich przyznawanie nie wiąże się z koniecznością korygowania uzyskanych wcześniej przychodów. Stanowisko to potwierdzają również organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 września 2014 r., sygn. IBPBI/2/423-678/14/AP, czytamy, że:

MF (...) Zdaniem Spółki, nie jest ona zobowiązana do korygowania przychodów z tytułu wcześniej dokonanych dostaw. Dostawy te są jedynie podstawą do określenia ilości bonusów, a w dalszej kolejności do określenia wartości upustu transakcyjnego na kolejne dokonane przez klientów zakupy.

Wnioskodawca nie będzie zmniejszał ceny dostaw już zrealizowanych, tylko będzie udzielał rabatu transakcyjnego do kolejnych dostaw. Stąd też Spółka stoi na stanowisku, że prawidłowym jest obniżenie wartości sprzedaży w momencie faktycznego udzielenia upustu, bez konieczności korygowania przychodów w okresach poprzednich.

Ostateczne rozliczenie nagromadzonych Bonusów po zakończeniu ostatniego etapu programu, poprzez zamianę ich na upust transakcyjny, obniży w efekcie obrót Spółki w miesiącu lipcu i sierpniu, czyli w kolejnym roku podatkowym.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za prawidłowe.

PRZYKŁAD

Spółka zorganizowała promocję, w ramach której dokonanie zakupu o wartości przynajmniej 1000 zł, uprawnia klientów do dokonania kolejnego zakupu z rabatem 10%, zaś dokonanie kolejnego zakupu (z rabatem 10%) o wartości przynajmniej 1000 zł uprawnia klientów do dokonania kolejnego zakupu z rabatem 20%. W tej sytuacji w związku z dokonywaniem przez klientów zakupów z rabatem spółka nie musi zmniejszać wcześniej uzyskanych przychodów (tj. przychodów ze sprzedaży, której dokonanie umożliwiło klientom dokonanie kolejnych zakupów z rabatem). Przyznawane przez spółkę rabaty mają bowiem charakter rabatów transakcyjnych (a nie rabatów potransakcyjnych, które zmniejszają przychody wstecz).