

Sprawdź, jak poprawnie rozpoznać sprzedaż w VAT, PIT i CIT



Redaktor: **Rafał Kuciński**

Wydawca: **Renata Grochowska-Siudaj**

Koordynator produkcji: **Mariusz Jezierski**

Skład i łamanie: **Raster studio, Norbert Bogajczyk**

05-071 Sulejówek, ul. Konopnickiej 46

ISBN: 978-83-269-5514-3

Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

ul. Łotewska 9a, 03-918 Warszawa

tel.: 22 518 29 29, faks: 22 617 60 10

e-mail: serwispodatkowyvat@wip.pl

NIP: 526-19-92-256

Numer KRS: 0000098264 – Sąd Rejonowy

dla m.st. Warszawy, Sąd Gospodarczy

XIII Wydział Gospodarczy Rejestrowy.

Wysokość kapitału zakładowego: 200.000 zł

Copyright by Wydawnictwo Wiedza i Praktyka sp. z o.o.

Warszawa 2016

„Sprawdź, jak poprawnie rozpoznać sprzedaż w VAT, PIT i CIT” wraz z przysługującymi Czytelnikom innymi elementami dostępnymi w subskrypcji (e-letter, strona WWW i inne) chronione są prawem autorskim. Przedruk materiałów opublikowanych w tej publikacji oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji – bez zgody wydawcy – jest zabroniony. Zakaz nie dotyczy cytowania publikacji z powołaniem się na źródło. Publikacja „Sprawdź, jak poprawnie rozpoznać sprzedaż w VAT, PIT i CIT” została przygotowana z zachowaniem najwyższej staranności i wykorzystaniem wysokich kwalifikacji, wiedzy i doświadczenia autorów oraz konsultantów. Zaproponowane w tej publikacji oraz w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówki, porady i interpretacje nie mają charakteru porady prawnej. Ich zastosowanie w konkretnym przypadku może wymagać dodatkowych, pogłębionych konsultacji. Publikowane rozwiązania nie mogą być traktowane jako oficjalne stanowisko organów i urzędów państwowych. W związku z powyższym redakcja nie może ponosić odpowiedzialności prawnej za zastosowanie zawartych w publikacji „Sprawdź, jak poprawnie rozpoznać sprzedaż w VAT, PIT i CIT” lub w innych dostępnych elementach subskrypcji wskazówek, przykładów, informacji itp. do konkretnych przypadków.

Biuro Obsługi Klienta:

tel.: 22 518 29 29

e-mail: cok@wip.pl

SPRAWDŹ, JAK POPRAWNIE ROZPOZNAĆ SPRZEDAŻ W VAT, PIT I CIT

Sprzedaż prowadzona przez Twoją firmę generuje przychody opodatkowane zarówno VAT, jak i podatkami dochodowymi. Przychody te powinny być jednak w odpowiednim momencie rozpoznane, aby nie narazić się na powstanie zaległości podatkowej. Po przeczytaniu tego artykułu będziesz wiedział, jak zrobić to bezbłędnie.

VAT

Obecnie obowiązek podatkowy w VAT powstaje z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi (art. 19a ust. 1 ustawy o VAT). Co istotne, wystawienie faktury (poza nielicznymi wyjątkami) nie ma żadnego wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego. O ile określenie momentu wykonania usługi nie powinno budzić większych wątpliwości, o tyle prawidłowe określenie momentu dostawy towarów jest nieco bardziej kłopotliwe.

W zakresie ustalenia momentu powstania obowiązku podatkowego dla dostawy towarów resort finansów przypominał, że zasadniczo moment dokonania dostawy towarów powinien być równoznaczny z momentem wydania towarów. Ponadto, w sytuacji gdy:

- ▶ towar jest wydawany bezpośrednio nabywcy lub osobie przez niego wskazanej – dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą jego wydania;
- ▶ towar jest dostarczany transportem własnym dostawcy lub najętym przez niego do miejsca wskazanego zgodnie z umową przez nabywcę – dokonanie dostawy towaru następuje najczęściej z chwilą dostarczenia towaru do miejsca wskazanego przez nabywcę;
- ▶ towar jest pozostawiany w miejscu wskazanym przez nabywcę (np. nabywca prosi o pozostawienie – odpłatnie lub nieodpłatnie – towaru na określony czas w magazynie dostawcy) – dokonanie dostawy towarów następuje z chwilą pozostawienia tego towaru w uzgodniony sposób do dyspozycji nabywcy;
- ▶ towar jest wysyłany przez dostawcę nabywcy za pośrednictwem przewoźnika, kuriera, poczty itp. (ryzyko utraty towaru ponosi nabywca) – dokonanie dostawy towaru następuje z chwilą wydania towaru podmiotowi, który jest zobowiązany do jego dostarczenia, z tym bowiem momentem dostawca przenosi prawo do rozporządzaniem towarem jak właściciel.

Zauważ jednak, że te wytyczne nie dają jednoznacznych wskazówek odnośnie do rozpoznania momentu przeniesienia prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, jeżeli sprzedawca nie

stosuje na fakturach formuł *Incoterms*, które wskazywałyby na moment, kiedy ryzyko utraty czy uszkodzenia towaru przechodzi na nabywcę. Określanie warunków dostaw według reguł *Incoterms* jest generalnie stosowane w dostawach międzynarodowych. W obrocie krajowym nie ma takich wymogów, natomiast część sprzedawców powołuje te zasady na wystawianych fakturach, co może być pomocne w określeniu momentu dokonania dostawy do celów VAT.

Przykładowo stosując dla dostawy warunki CPT, które oznaczają, że towar opłaca sprzedawca, ale ryzyko związane z nim przechodzi na nabywcę w momencie przekazania towaru przewoźnikowi. W takiej sytuacji, w przypadku braku innych umownych ustaleń z nabywcą, moment przeniesienia prawa do rozporządzaniem towarem jak właściciel, a tym samym moment powstania obowiązku podatkowego w VAT, będzie powstawał w chwili wydania towaru przewoźnikowi. Stosując takie zasady, możesz łatwo wskazać na fakturze jako datę dostawy dzień wydania towaru przewoźnikowi. Będzie to też moment powstania obowiązku podatkowego w VAT – a więc dzień, w którym dana sprzedaż trafia do rejestru VAT.

Określenie ceny decyduje o podatku od usługi wykonanej częściowo

Z kolei zgodnie z art. 19a ust. 2 ustawy o VAT w odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, usługę uznaje się za wykonaną, w przypadku wykonania części usługi, dla której to części określono zapłatę. Przepis ten ma zastosowanie w stosunku do każdego rodzaju usług przyjmowanych częściowo, pod warunkiem że w stosunku do części usługi określono zapłatę. Brak określenia zapłaty za konkretną część usługi nie rodzi obowiązku rozliczenia VAT należnego w związku z jej realizacją. Przepis ten w szczególności odnosi się do usług budowlanych, które nie spełniają kryteriów usługi ciągłej.

Dla świadczeń ciągłych decydujące są płatność lub rozliczenie

Usługę ciągłą musisz uznać za wykonaną z upływem każdego okresu, do którego odnoszą się związane z nią płatności lub rozliczenia. Będzie tak, aż do momentu zakończenia wykonywania tej usługi. Z kolei czynności świadczone w sposób ciągły przez okres dłuższy niż rok, dla których w związku z ich świadczeniem w danym roku nie będą upływały terminy płatności lub rozliczeń, są uznawane za wykonane z upływem każdego roku podatkowego (także do momentu zakończenia wykonywania tych usług). W konsekwencji 31 grudnia każdego roku jest tym dniem, w którym musisz rozpoznać obowiązek podatkowy od tego typu usług. Tak rozumiany moment wykonania usługi wskazuje okres rozliczeniowy, w którym dana transakcja powinna zostać wykazana w składanych deklaracjach VAT i opodatkowana.

Regulacja ta ma zastosowanie także do dostawy towarów. Wyłączeniu podlega jednak dostawa towarów na podstawie umowy leasingu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze zawartej na czas określony lub umowy sprzedaży na warunkach odroczonej płatności,

jeżeli umowa przewiduje, że w następstwie normalnych zdarzeń przewidzianych tą umową lub z chwilą zapłaty ostatniej raty prawo własności zostanie przeniesione.

Pamiętaj, że ustawa o VAT nie definiuje świadczeń ciągłych jako takich. Na bazie wypracowanej praktyki sądów administracyjnych musisz jednak uznać, że kilka regularnych dostaw, spośród których da się jednak wyróżnić pojedyncze transakcje, nie może stanowić dostaw ciągłych w rozumieniu przepisów o VAT (zob. wyrok NSA z 17 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 935/11). Oznacza to, że stosowanie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT wymaga uprzedniej weryfikacji charakteru świadczenia. W szczególności jest to konieczne w odniesieniu transakcji towarowych, gdzie o ciągłość znacznie trudniej niż w przypadku świadczenia usług.

Dla niektórych czynności obowiązek podatkowy wyznacza otrzymanie płatności

Pamiętaj, że na podstawie art. 19a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT otrzymanie całości lub części zapłaty jest zdarzeniem kreującym obowiązek podatkowy w odniesieniu do następujących czynności:

- a) Wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisu.
- b) Przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie.
- c) Dostaw towarów w trybie egzekucyjnym wskazanych w art. 18 ustawy o VAT.
- d) Świadczenia – na podstawie odrębnych przepisów – na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym (z wyjątkiem czynności, do których stosuje się art. 28b ustawy o VAT, stanowiących import usług).
- e) Wykonywania usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37-41 ustawy o VAT.

Otrzymanie dotacji i subwencji podlega VAT

Zdarzeniem skutkującym powstaniem obowiązku podatkowego jest również otrzymanie całości lub części dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnych charakterze (art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT). W każdym z opisanych wyżej przypadków obowiązek podatkowy powstaje jedynie w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 6 ustawy o VAT).

Wystawienie faktury określa moment rozliczenia VAT od usług budowlanych

Choć obecnie moment wystawienia faktury nie jest już podstawową zasadą determinującą powstanie obowiązku podatkowego, to w niektórych przypadkach (określonych w art. 19a ust. 5

pkt 3 ustawy o VAT) wciąż decyduje o tym, kiedy należy rozliczyć podatek. Sytuacja taka ma nastąpić m.in. w przypadku świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych (art. 19a ust. 5 pkt 3a ustawy o VAT).

Pamiętaj, że data wystawienia faktury decyduje o momencie powstania obowiązku podatkowego jedynie w sytuacji, gdy zgodnie z przepisami powstanie obowiązek wystawienia faktury na podstawie art. 106b ust. 1 ustawy o VAT. Dotyczy to więc w zasadzie świadczenia usług dla podatnika VAT, podatnika podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem. W konsekwencji wykonanie takich czynności dla osób fizycznych niebędących podatnikami powinno być opodatkowane na zasadach ogólnych, tj. z chwilą wykonania usługi (chyba że będą to usługi ciągłe).

WAŻNE

W praktyce obowiązek podatkowy od usług budowlanych powstaje najpóźniej 30. dnia od wykonania tych usług.

VAT od dostawy książek i prasy rozliczasz na szczególnych zasadach

Analogicznie jak w przypadku usług budowlanych i budowlano-montażowych, zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 3b i 3c ustawy o VAT, musisz rozpoznać obowiązek podatkowy w odniesieniu do dostaw niektórych kategorii książek drukowanych, gazet, czasopism, magazynów drukowanych oraz czynności polegających na drukowaniu książek, gazet, czasopism, magazynów (z wyjątkiem usług stanowiących import usług). Najpóźniejszym terminem rozpoznania obowiązku podatkowego jest 60. dzień od dostawy książek, czasopism itp. oraz 90. dzień od wykonania czynności polegających na drukowaniu książek, czasopism itp.

Obowiązek podatkowy od mediów określasz w odrębny sposób

Ustawa o VAT przewiduje kilka czynności, dla których ze względu na ich specyfikę zdecydowano się określać obowiązek podatkowy na szczególnych zasadach. Dotyczy to następujących czynności:

1. Dostaw energii elektrycznej, ciepłej lub chłodniczej oraz gazu przewodowego.
2. Świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych.
3. Świadczenia usług wymienionych w poz. 140-153, 174 i 175 załącznika nr 3 do ustawy.
4. Świadczenia usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze.
5. Świadczenia usług ochrony osób oraz usług ochrony, dozoru i przechowywania mienia
6. Świadczenia usług stałej obsługi prawnej i biurowej.

W tych przypadkach VAT jest wymagalny w dniu wystawienia faktury, nie później jednak niż z upływem terminu płatności. W odniesieniu do czynności wskazanych w punktach 1–3

oznacza to, że upływ terminu płatności określonego w umowie nie jest już jedynym i wyłącznym determinantem momentu powstania obowiązku podatkowego. Określa on tylko najpóźniejszy termin, w jakim taki obowiązek musi powstać, gdy nie została wystawiona faktura.

Jeśli natomiast do dnia upływu terminu płatności wystawisz fakturę dokumentującą jedną z ww. czynności, to obowiązek podatkowy musisz rozpoznać właśnie z momentem wystawienia faktury. Pamiętaj, że przepisy dotyczące faktur pozwalają na wystawienie faktury do 30 dni przed dniem dostawy towarów/wykonania usługi, pod warunkiem że zawiera ona informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy. Możesz wystawić ją nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu dostawy towarów/wykonania usługi).

Inaczej kształtuje się moment powstania obowiązku podatkowego dla usług wymienionych w punktach 4–6. W pierwszej kolejności decyduje o nim wystawienie faktury, natomiast otrzymanie całości lub części zapłaty pozostaje bez wpływu. Konsekwentnie, opisane powyżej negatywne skutki rozliczeń dla czynności określonych w punktach 1-3 mogą wystąpić również w odniesieniu do usług wskazanych w punktach 4–6.

Zaliczka skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego

Pamiętaj, że otrzymanie całości lub części zapłaty (w szczególności: przedpłaty, zaliczki, zadatku czy raty) przed dostawą towaru lub wykonaniem usługi skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego z chwilą jej uiszczenia w odniesieniu do otrzymanej kwoty. Zasada ta nie ma jednak zastosowania do sytuacji, gdy obowiązek podatkowy powstaje z dniem wystawienia faktury, nie później jednak niż z upływem terminu płatności. Chodzi tu o sytuacje wymienione w art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT, czyli m.in. o usługi telekomunikacyjne, najmu, dzierżawy, leasingu czy też dostawy energii.

PIT/CIT

Sprawdź, kiedy powstaje przychód w podatku dochodowym

Zauważ, że w przepisach o podatku dochodowym określenie momentu powstania przychodu z działalności gospodarczej nie zostało uregulowane jednolicie (tak samo zresztą ustawodawca zróżnicował zasady dotyczące powstawania obowiązku podatkowego w VAT). Ogólne zasady rozpoznawania przychodu, które obowiązują większość podatników, nie będą bowiem miały zastosowania m.in. do niektórych usług (o charakterze ciągłym). W odmienny sposób będzie się też ustalać moment powstania w przypadku przychodów innych niż z tytułu dostaw towarów oraz świadczenia usług. Kwestie te zostały omówione niżej.

Rozpoznawanie przychodu na zasadach ogólnych

Podatnicy podatku dochodowego powinni rozpoznawać przychody (w podatkowej księdze przychodów i rozchodów bądź w księgach rachunkowych) w dacie ich powstania. Moment rozpoznawania sprzedaży przez podatników prowadzących działalność gospodarczą na gruncie podatków dochodowych określają przepisy art. 14 ust. 1c–1k ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 3a–3h ustawy o CIT.

Zasadą wynikającą z tych przepisów jest, że za datę powstania przychodu z działalności gospodarczej uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego bądź wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później jednak niż dzień:

- ▶ wystawienia faktury albo
- ▶ uregulowania należności (art. 14 ust. 1c ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 3a ustawy o CIT).

W konsekwencji na gruncie podatku dochodowego momentem powstania przychodu jest dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonanie usługi. Jeżeli jednak wcześniej zostanie wystawiona faktura bądź uregulowana należność, zdarzenie wymienione wyżej jako pierwsze będzie pociągało za sobą powstanie przychodu podatkowego.

Warto o tym pamiętać szczególnie w sytuacjach, gdy faktura jest wystawiana w innym okresie, niż następuje zakończenie usługi czy dostawa towaru. Jeżeli bowiem faktura taka zostanie wystawiona w okresie wcześniejszym niż wydanie rzeczy czy wykonanie usługi, to data wystawienia faktury będzie określała moment powstania przychodu. Jeżeli zaś faktura taka zostanie wystawiona w okresie późniejszym, nie będzie miała wpływu na powstanie przychodu.

PRZYKŁAD

Przychód przy opóźnionym wystawieniu faktury

Pan Jan Nowak zajmuje się handlem tekstyliami. W dniu 28 maja wydał towar kontrahentowi. Odbiorcą towaru był przedsiębiorca, z którym pan Jan utrzymuje kontakty handlowe od wielu lat. Faktura VAT została przez sprzedawcę wystawiona dopiero w lipcu. W takim przypadku podatnik powinien był wykazać przychód w dniu 28 maja (stosownie do treści art. 14 ust. 1c ustawy o PIT).

Podobne uwagi, jak w stosunku do faktury VAT, należy odnieść do kwestii uregulowania należności przez kontrahenta. Jest to konsekwencją wynikającej z przepisów o podatku dochodowym zasady, że za przychody związane z działalnością gospodarczą, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się co do zasady przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane (art. 14 ust. 1 ustawy o PIT, art. 12 ust. 3 ustawy o CIT). Przyjęcie tej zasady oznacza obowiązek wykazania przychodu niezależnie od faktycznego otrzymania środków pieniężnych.

UWAGA

Pamiętaj, że przychód powstaje w dacie tego ze zdarzeń (wydanie rzeczy, wykonanie usługi, zbycie prawa majątkowego, względnie wystawienie faktury albo uregulowanie należności), które wystąpiło najwcześniej.

Stosowanie tej (tj. określonej w 14 ust. 1c ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 3a ustawy o CIT) zasady nie budziłoby wątpliwości, gdyby nie przepis, w świetle którego do przychodów nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT).

Okresem sprawozdawczym na gruncie przepisów ustaw o podatku dochodowym jest miesiąc. Brzmienie tego przepisu powoduje więc, że otrzymywanie zaliczek i przedpłat na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych miesiącach – nie skutkuje powstawaniem u podatników przychodów. W konsekwencji wartość otrzymanej zaliczki (przedpłaty) nie będzie dla sprzedawcy przychodem podatkowym aż do momentu faktycznej realizacji sprzedaży, tj. np. wydania objętych nią towarów bądź wykonania (całkowitego bądź częściowego) usługi. Potwierdzały to w swoich wyjaśnieniach organy podatkowe. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach nr IBPBI/2/423-1507/09/BG,

„(...) Otrzymane należności nie są przychodami w rozumieniu ustawy podatkowej, jeżeli nie stanowią zapłaty za wykonane świadczenie, a są jedynie przedpłatą lub zaliczką na poczet przyszłych świadczeń. Przysporzenia majątkowe, kwalifikowane jako przychody, muszą mieć bowiem charakter definitywny. Zatem pobrana wpłata (zaliczka) na poczet ceny sprzedaży lub wykonania usługi, która ma być wykonana w następnym okresie sprawozdawczym, staje się przychodem dopiero na skutek realizacji umowy przez jej strony”.

Omawiany przepis (art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT) nie dotyczy jednak każdej sprzedaży. Jak bowiem czytamy w interpretacji indywidualnej dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie nr IPPB5/423-347/10-4/PS „(...) Zapłata z góry za wykonanie usługi w następnych okresach sprawozdawczych, mająca ostateczny i definitywny charakter, związana z uregulowaniem należności przed wykonaniem usługi, nie może być potraktowana jako nieuznana za przychody podatkowe wpłata na poczet usług, które będą wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych). Otrzymana zapłata (uregulowana należność) niemająca charakteru zaliczki (przedpłaty) podlegającej w późniejszym terminie rozliczeniu lub zwrotowi jest przychodem na podstawie art. 12 ust. 3a pkt 2 ww. ustawy”.

PRZYKŁAD

Przychód powstały w momencie otrzymania zapłaty

Spółka świadczy usługi archiwizacyjne, tj. usługi polegające na ewidencjonowaniu, przechowywaniu, zabezpieczeniu i udostępnianiu przyjętej dokumentacji oraz wydawaniu z niej odpisów i kopii. Długoterminowe umowy o przechowywanie dokumentów cechują się tym, że podmiot przekazujący dokumenty do przechowania uiszcza z góry należność w wysokości całej ceny usługi, a skarżąca wystawia fakturę zaliczkową na wartość otrzymanej kwoty.

W takim przypadku zasada określona w przepisach art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT nie ma zastosowania, a w konsekwencji przychody w spółce powstają z chwilą otrzymania wskazanych należności.

Stanowisko zaprezentowane w przykładzie znajduje poparcie w orzecznictwie NSA. W powołanym orzeczeniu, które zostało wydane na gruncie analogicznego stanu faktycznego wskazano m.in., że:

Wyrok NSA

„(...) Jakkolwiek usługi te są usługami o charakterze ciągłym, jednakże nie występuje w nich element rozliczeń okresowych. Nie można w związku z tym uznać, że dokonane wpłaty względnie ich część mogą być zarachowane na poczet usług wykonanych w następnym okresie sprawozdawczym. Tym samym wpłaty te nie spełniają warunków określonych w art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o CIT i nie podlegają wyłączeniu z kategorii przychodów podatkowych. Datę powstania przychodów wynikających z tych wpłat należy więc rozpoznać w oparciu o przepisy art. 12 ust. 3a–3e ustawy o CIT”.

Wyrok NSA z 2 czerwca 2010 r. (sygn. akt II FSK 274/09).

PRZYKŁAD

Sprzedaż usług ciągłych

Podatnik ZET prowadzi kancelarię prawną i świadczy usługi doradcze firmie. Rozlicza się na zasadzie miesięcznego okresu rozliczeniowego. Fakturę za usługi z kwietnia wystawia 25 maja. Na konto pieniądze dostaje 5 czerwca. W tym przypadku przychód powstanie 31 maja (określony miesięczny okres rozliczeniowy).

Z kolei firma JOTKA wynajmuje lokal. W umowie wynajmu wskazano jako okres rozliczeniowy kwartał. Firma wystawiła fakturę 5 kwietnia, a zapłatę za II kwartał otrzyma 15 kwietnia. Data powstania przychodu w tym przypadku to 30 czerwca (określony kwartalny okres rozliczeniowy).

Zaliczki ewidencjonowane na kasie fiskalnej

Pamiętaj, że ww. reguła nie ma zastosowania do wpłat na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegających zarejestrowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Generalnie dzień otrzymania zapłaty może być również datą powstania przychodu w przypadku otrzymanych zaliczek. Według ogólnej zasady otrzymanie zaliczki nie powoduje powstania przychodu do celów podatkowych, jednak ustawodawca przewidział pewne uproszczenia dla osób ewidencjonujących zaliczki za pomocą kasy rejestrującej.

W przypadku pobrania wpłat na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegających zarejestrowaniu na kasie – za datę powstania przychodu uznajesz dzień pobrania wpłaty. Konieczne jest jednak, abyś o wyborze tego sposobu ustalania daty powstania przychodu zawiadomił fiskusa. Musisz to zrobić w terminie do 20 stycznia roku podatkowego, a w przypadku podatników rozpoczynających ewidencjonowanie obrotów przy zastosowaniu kasy rejestrującej – w terminie do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym rozpocząłeś ewidencjonowanie obrotów przy zastosowaniu kasy rejestrującej.

PRZYKŁAD

Zaliczki ewidencjonowane na kasie fiskalnej

Podatnik ALFA ewidencjonuje sprzedaż za pomocą kasy fiskalnej oraz zgłosił do urzędu skarbowego chęć skorzystania z uproszczonej metody ustalania przychodu przy zaliczkach. Wartość sprzedanych towarów 1.000 zł. Otrzymał zaliczkę na poczet dostawy towarów o wartości 200 zł. Przychód w wysokości 200 zł powstanie w dacie otrzymania zaliczki, natomiast pozostała kwota w dacie wydania towaru/wystawienia faktury końcowej.

Z kolei firma BETA ewidencjonuje sprzedaż za pomocą kasy fiskalnej oraz zgłosiła do urzędu skarbowego chęć skorzystania z uproszczonej metody ustalania przychodu przy zaliczkach. Otrzymała zaliczkę na poczet dostawy towarów, które pokrywają 100% wartości towaru. Przychód powstanie w dacie otrzymania zaliczki.

Przychody rozliczane w okresach rozliczeniowych

Zwróć uwagę, że nie zawsze jednak przychody z działalności gospodarczej powstają na zasadach określonych w art. 14 ust. 1c ustawy o PIT czy art. 12 ust. 3a ustawy o CIT. Przepisy te nie mają zastosowania w szczególności do przychodów z usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych, tj. (jak wskazał dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej nr IBPBI/1/415-367/10/BK) usług o charakterze ciągłym, gdy strony uzgodnią,

że regulowanie wzajemnych należności i zobowiązań pomiędzy stronami będzie obejmować kolejne określone okresy świadczenia tych usług w czasie trwania umowy. Nie stosuje się ich także w odniesieniu do rozliczanych w okresach rozliczeniowych dostaw energii elektrycznej i ciepłej oraz gazu przewodowego.

Za datę powstania takich przychodów uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie bądź na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku (zob. art. 14 ust. 1e i 1h ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 3c i 3d ustawy o CIT).

PRZYKŁAD

Stała obsługa księgowa

Spółka ABC świadczy usługi stałej obsługi księgowej. Usługi rozliczane są w ramach miesięcznych, kalendarzowych okresów rozliczeniowych. A zatem przychód z tytułu usług wykonanych w maju powstał 31 maja niezależnie od innych okoliczności, np. terminu zapłaty.

Nie jest przy tym jasne, jak należy rozumieć zwrot: „nie rzadziej niż raz w roku”. Po pierwsze nie wiadomo, czy ustawodawcy chodzi o rok kalendarzowy, rok podatkowy, czy okres 12 miesięcy. Według mnie ustawodawca miał na myśli rok kalendarzowy, jednak można się także spotkać ze stanowiskiem, że chodzi o okres nie dłuższy niż 12 miesięcy, który nie musi pokrywać się z rokiem kalendarzowym.

Za przykład takiego stanowiska może tutaj posłużyć interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach nr IBPBI/2/423-1258/09/MS, w której stwierdzono, że sformułowanie „nie rzadziej niż raz w roku” oznacza, iż okres rozliczeniowy nie może być dłuższy niż 12 miesięcy.

Druga wątpliwość dotyczy skutku ustalenia przez strony okresu rozliczeniowego dłuższego niż rok (niezależnie od sposobu interpretacji określenia „rok”). W mojej ocenie przychód powstaje w takich przypadkach w ostatnim dniu roku (tj. 31 grudnia).

PRZYKŁAD

Okres rozliczeniowy dłuższy niż rok

Podatnik wydzierżawił grunt od 1 czerwca 2016 r. do 31 maja 2022 r. Strony ustaliły, że czynsz będzie płacony za dwuletnie, kalendarzowe okresy rozliczeniowe, tj. pierwszy okres rozliczeniowy będzie trwać od 1 czerwca 2016 r. do 31 maja 2018 r. W tej sytuacji podatnik jest obowiązany rozpoznać:

- ▶ w dniu 31 grudnia 2016 r. przychód w wysokości $\frac{7}{24}$ czynszu (tj. czynsz przypadający na 7 z 24 miesięcy pierwszego okresu rozliczeniowego),
- ▶ w dniu 31 grudnia 2017 r. przychód w wysokości $\frac{12}{14}$ (czyli $\frac{1}{2}$) czynszu (tj. czynsz przypadający na 12 z 24 miesięcy pierwszego okresu rozliczeniowego),
- ▶ w dniu 31 maja 2018 r. przychód w wysokości $\frac{5}{24}$ czynszu (tj. czynsz przypadający na 5 z 24 miesięcy pierwszego okresu rozliczeniowego).

Pozostałe przychody

W jeszcze odmienny sposób powstają również przychody, do których nie stosuje się omówionych wcześniej przepisów (tj. art. 14 ust. 1c, 1e i 1h ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 3a, 3c i 3d ustawy o CIT), a więc inne przychody niż przychody z tytułu dostaw towarów oraz świadczenia usług (w tym z tytułu zbywania praw majątkowych oraz częściowego wykonania usług).

UWAGA

Za datę powstania takich pozostałych przychodów uznaje się zasadniczo dzień otrzymania zapłaty (art. 14 ust. 1i ustawy o PIT oraz art. 12 ust. 3e ustawy o CIT).

Zasada ta ma zastosowanie m.in. do otrzymywanych przez podatników kwot odszkodowań i kar umownych (zob. np. interpretację indywidualną dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy nr ITPB3/423-225a/10/DK czy interpretację indywidualną dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu nr ILPB4/423-283/10-4/ŁM). Stosuje się ją także w odniesieniu do rozliczania różnego rodzaju dotacji i refundacji (zob. np. interpretację indywidualną dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie nr IPPB3/423-266/07/09-7/S/JB).

§ Podstawa prawna:

- ▶ Art. 19a-21 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.),
- ▶ Art. 14 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012r. poz. 361 ze zm.),
- ▶ Art. 12 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.).

Rafał Kuciński

prawnik, specjalista z zakresu VAT



Wszystko w jednym miejscu!

Wydatki rozliczane od strony VAT, PIT/CIT oraz ustawy o rachunkowości

Czy poprawnie wyliczasz koszty uzyskania przychodu?

- ❖ Ile razy zastanawiałeś się, co możesz w nie wliczyć?
- ❖ Czy jesteś pewien, że poprawnie odliczasz VAT?
- ❖ Ile razy brak pewności co do zgodności z prawem sprawia, że rezygnujesz z bardzo korzystnych dla firmy rozwiązań?
- ❖ Czy dokonujesz rozliczeń zgodnie z ustawą o rachunkowości?

Sięgnij po praktyczne wsparcie na najwyższym poziomie
– magazyn „Koszty Podatkowe w Praktyce”

Zobacz więcej na www.kosztypodatkowe.wip.pl

Skontaktuj się z naszym Centrum Obsługi Klienta i zamów prenumeratę już dziś:
telefonicznie: 22 518 29 29, e-mailem: cok@wip.pl lub na www.fabrykawiedzy.com

Więcej ebooków
o tematyce finansowo-księgowej:
www.fabrykawiedzy.com

2VA0010
ISBN: 978-83-269-5514-3