

KOREKTA KOSZTÓW I PRZYCHODÓW



PYTANIA I ODPOWIEDZI



Wolters Kluwer

Adam Bartosiewicz

Mariusz Gumola

Marek Jurek

Krzysztof Kamiński

Krzysztof Klimek

Radosław Kowalski

Tomasz Krywan

Sławomir Liżewski

Łukasz Postrzech

Karol Różycki

Tadeusz Waślicki

Paweł Ziółkowski

KOREKTA KOSZTÓW I PRZYCHODÓW PYTANIA I ODPOWIEDZI

Tekst pochodzi z serwisów Vademecum Głównego Księgowego
i Vademecum Doradcy Podatkowego

*Stan prawny na 1 listopada 2015 r. z uwzględnieniem zmian, które wejdą w życie
od 1 stycznia 2016 r.*

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Kinga Zajęc

Redaktor merytoryczny
Magdalena Stankiewicz

Łamanie
Kamila Tomecka

Projekt okładki i stron tytułowych
Studio Kozak

Ilustracja na okładce
© *iStockphoto.com/-Mosquito-*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej
w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło.
A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by
Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-9924-1

Wydane przez:
Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl

———— SPIS TREŚCI ————

CZĘŚĆ I KOMENTARZ

Rozdział 1

Ograniczenia w korekcie kosztów podatkowych oraz przychodu

– zmiany w PIT i CIT	17
1. Korekta przychodów – zasady obowiązujące do końca 2015 r.	17
2. Korekta przychodów – zasady obowiązujące od początku 2016 r.	18
3. Korekta kosztów uzyskania przychodów – zasady obowiązujące do końca 2015 r.	21
4. Korekta kosztów uzyskania przychodów – zasady obowiązujące od początku 2016 r.	21
5. Podsumowanie	24

Rozdział 2

Korygowanie przychodów związanych z działalnością gospodarczą

– co zmieni się od dnia 1 stycznia 2016 r.	25
1. Przychody związane z działalnością gospodarczą i moment ich powstania	25
2. Co zmieni się od dnia 1 stycznia 2016 r.	28
3. Jak było przed wejściem w życie nowych przepisów?	36
3.1. Stanowisko organów podatkowych.....	36
3.2. Praktyczne konsekwencje stanowiska organów podatkowych.....	39
3.3. Stanowisko sądów administracyjnych.....	43
4. Podsumowanie	45

Rozdział 3

Korekta kosztów i przychodów w PIT 46 |

1. Korekty przychodów i kosztów w aktualnym jeszcze stanie prawnym – zarys problemu	46
---	----

2. Od dnia 1 stycznia 2016 r. korekta korekcie nierówna – przychody.....	49
3. Po przedawnieniu bez korekty (również bieżącej), a przy zmianie formy opodatkowania albo zakończeniu działalności – jednak historycznie.....	54
4. Korekta kosztów według zasad niemal identycznych jak korekta przychodów	55
5. Przepisy przejściowe.....	57

Rozdział 4

Korekta przychodu w CIT po nowemu – krok po kroku	59
1. Przychód podatkowy	59
2. Konsekwencje braku korekty	68

Rozdział 5

Praktyczne problemy w korygowaniu kosztów uzyskania przychodu w CIT	70
1. Zagadnienia ogólne.....	70
2. Korekta kosztów <i>in plus</i> a korekta <i>in minus</i>	72
3. Korekta historyczna a korekta w bieżącym rozliczeniu	74
4. Charakter kosztu a korekta	78
5. Korekta kosztów w trakcie roku podatkowego	80
6. Błędy w rozliczeniach a korekta kosztu.....	81
7. Amortyzacja a korekta kosztów	81
8. Korekta kosztów wyrażonych w walucie obcej	83
9. Brak zapłaty – szczególny przypadek korekty.....	84
10. Korekta kosztu a problematyka odliczenia VAT	84
11. Podsumowanie	85

Rozdział 6

Korekta kosztów ze względu na uznanie gwarancji lub reklamę towaru oraz środka trwałego	86
1. Moment potrącenia kosztów.....	86
1.1. Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe	86
1.2. Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR).....	87

2. Kiedy można skorygować koszty uzyskania przychodów.....	87
2.1. Zwrot i obniżenie ceny towarów handlowych	88
2.2. Korekta remanentu sporządzonego na koniec roku.....	90
2.3. Korekty wpływają na wysokość zaliczek na podatek	90
2.4. Darowizna składników majątku.....	91
2.5. Moment korekty kosztów odpisów amortyzacyjnych od wartości środka trwałego sfinansowanego dotacją.....	92
2.6. Wymiana środka trwałego w związku z uznaniem gwarancji	95
3. Moment korekty kosztów z powodu innego niż błąd rachunkowy lub oczywista omyłka.....	97

Rozdział 7

Gwarancja i rękojmia w CIT a korekta przychodów i kosztów.....	100
1. Rękojmia i gwarancja w kodeksie cywilnym	100
2. Skutki podatkowe rękojmi.....	102
2.1. Odstąpienie od umowy – zmiany dla zbywcy.....	102
2.2. Odstąpienie od umowy od strony nabywcy.....	107
2.3. Obniżenie ceny.....	108
2.4. Wymiana rzeczy na wolną od wad	110
2.5. Usunięcie wady.....	112
3. Skutki podatkowe gwarancji.....	113
4. Odszkodowanie	114

Rozdział 8

Korekta deklaracji podatkowej w CIT – co zmieni się od 2016 r.	116
1. Błąd w rozliczeniach przychodów lub kosztów a korekta deklaracji	116
2. Brak błędu a korekta przychodu.....	118
3. Poniesienie kosztów i zmiana wysokości kosztów a korekta deklaracji... ..	121
4. Procedura korekty deklaracji w CIT	125
5. Podsumowanie	127

Rozdział 9

Likwidacja obowiązkowej korekty kosztów podatkowych	128
1. Dotychczasowe przepisy budziły wiele zastrzeżeń	128
2. Uwaga na przepisy przejściowe.....	130

CZĘŚĆ II

ODPOWIEDZI NA PYTANIA

1. W jakim momencie i w jaki sposób dokonać korekty przychodów w związku z wystawieniem faktury korygującej?	133
2. Jak rozliczyć w czasie korektę kosztów bezpośrednio związanych z przychodem, jeśli nie da się jednoznacznie ustalić, kiedy uzyskano odpowiadający im przychód?	136
3. Jak rozliczać koszty i przychody z tytułu odsprzedaży energii i korekt wystawianych przez jej producenta?.....	138
4. Kiedy powinna nastąpić korekta kosztów uzyskania przychodów?	140
5. Kiedy będzie konieczna korekta poniesionych kosztów uzyskania przychodu?.....	142
6. Czy zmniejszenie kosztów wynikające z otrzymanej faktury korygującej dotyczące kosztów 2015 r. należy wykazać w zeznaniu rocznym za 2015 r.?	144
7. W którym momencie zaksięgować fakturę korygującą cenę towaru?.....	146
8. Czy jeżeli podatnik dokonał zakupu towaru, a następnie otrzymał fakturę korygującą, powinien rozliczyć tę korektę w kosztach uzyskania przychodu?.....	149
9. Czy każdorazowo otrzymana faktura korygująca powoduje obowiązek sporządzenia korekty zeznania podatkowego PIT za rok poprzedni?.....	150
10. W którym okresie należy zaksięgować fakturę korygującą koszty?.....	152
11. W którym momencie ująć w kosztach podatkowych fakturę korygującą wystawioną w związku z udzielonym rabatem?	154
12. Czy należy korygować odpisy amortyzacyjne od środka trwałego, na który podatnik uzyska dofinansowanie?	158
13. Kiedy dokonać korekty w związku ze zwrotem towarów potwierdzonym fakturami korygującymi?.....	162
14. W którym momencie ująć w kosztach podatkowych fakturę korygującą wystawioną w związku z ujawnieniem się wady fabrycznej towaru handlowego?	163
15. Jak prawidłowo uwzględnić w kosztach faktury korygujące?	165

CZĘŚĆ III

WYJAŚNIENIA URZĘDOWE

1. Nowe reguły dokonywania korekt przychodów
oraz kosztów uzyskania przychodów korzystne
dla przedsiębiorców – komunikat Ministerstwa Gospodarki..... 169
2. Korekta przychodów i kosztów podatkowych
w podatkach dochodowych – komunikat Ministerstwa Finansów..... 170

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- | | |
|---------------------|---|
| k.c. | – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.) |
| u.n.o.p. | – ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2015 r. poz. 1197) |
| o.p. | – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) |
| u.p.d.o.f. | – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) |
| u.p.d.o.p. | – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.) |
| ustawa nowelizująca | – ustawa z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów (Dz. U. poz. 1595) |
| u.z.p.d. | – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.) |

Inne

- | | |
|-------|---|
| KŚT | – Klasyfikacja Środków Trwałych |
| KUP | – koszty uzyskania przychodów |
| NSA | – Naczelny Sąd Administracyjny |
| PKPiR | – podatkowa księga przychodów i rozchodów |

PZ	– przyjęcie zewnętrzne
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny
ZW	– zwolniony z opodatkowania

WSTĘP

Przedsiębiorcy nieustannie poddani są presji wolnego rynku. Przejawia się to w szczególności dostosowywaniem cen do działań konkurencji (np. przez udzielanie rabatów), reagowaniem na wielkość popytu czy też uwzględnianiem zasad rękojmi i gwarancji. To z kolei wpływa na wysokość deklarowanych przez nich przychodów i kosztów podatkowych, niejednokrotnie wymuszając ich korektę.

W ciągu ostatnich lat wykształciła się dyskusyjna i uciążliwa praktyka władz skarbowych nakładająca na podatników obowiązek wstecznego rozpoznawania wszelkiego rodzaju korekt przychodów i kosztów podatkowych. Dotyczyło to zarówno korekt wynikających z popełnionych błędów, jak i okoliczności wynikłych już po dokonanej transakcji. Zasadność takiej praktyki potwierdziło także orzecznictwo sądowe, co ostatecznie zmusiło podatników do uwzględnienia wstecznej korekty w swoich rozliczeniach podatkowych.

Bez względu na słuszność takiej interpretacji, z którą można się zgadzać lub nie, przyczyną zaistniałych problemów był brak odpowiednich przepisów regulujących tę kwestię. Prowadziło to do niepożądanego sytuacji, w której podatnicy są zmuszeni na bieżąco dostosowywać się do zmiennej, niekiedy bardzo profiskalnej, interpretacji prawa. Od dnia 1 stycznia 2016 r. ta sytuacja ulegnie zmianie i to na lepsze. Ustawodawca, uwzględniając dorobek orzecznicy, który przewidywał w pewnych sytuacjach możliwość korekty w bieżącym okresie rozliczeniowym, wprowadza regulacje określające zasady takiej korekty. Obowiązek wstecznej korekty przychodów i kosztów będzie dotyczył jedynie sytuacji zaistnienia błędu lub pomyłki, w pozostałych przypadkach korekty będą dokonywane na bieżąco. Zmianę należy ocenić jednoznacznie pozytywnie co najmniej z dwu powodów, po pierwsze, w miejsce wykładni organów podatkowych zostaną wprowadzone dosyć klarowne regulacje, po drugie, ich treść wychodzi naprzeciw oczekiwaniom przedsiębiorców, ograniczając do minimum sytuacje, w których będą oni zmuszeni do korekty przeszłych rozliczeń.

Ale to niejedynie zmiany, jakie czekają od nowego roku na podatników w zakresie korekty kosztów. Przypomnijmy, że na fali liberalizacji przepisów podatkowych mającej na celu łatwiejsze, tańsze i sprawniejsze prowadzenie działalności gospodarczej z dniem 1 stycznia 2013 r. wprowadzono przepisy o obowiązkowej korekcie kosztów dokonywanej w przypadku niezapłaconych zobowiązań lub zobowiązań o znacznie wydłużonym okresie płatności. W założeniu korekta miała przyczynić się do likwidacji tzw. zatorów płatniczych, w szczególności bronić małych i średnich przedsiębiorców przed – często wymuszonym przez dużych (głównie właścicieli sklepów wielkopowierzchniowych) – kredytem kupieckim, objawiającym się skrajnie wydłużonym terminem płatności za dostarczane towary i świadczone usługi. Intencja zmian była słuszna, niestety, całkowicie zawiodła koncepcja. Jej wadliwa konstrukcja zrównała nieuczciwych przedsiębiorców z tymi, którzy np. z uwagi na specyfikę branży z zasady korzystali z wydłużonych terminów płatności (np. branża budowlana). Co więcej, wprowadzenie omawianej korekty skutkowało niemal dyskryminacyjnym traktowaniem niektórych form płatności i obrotu, jak chociażby płatności ratalnych czy instytucji leasingu finansowego.

Ustawodawca, świadomy powszechnej krytyki tych przepisów, chyłkiem się z nich wycofuje. O skali bubla prawnego, jakim niewątpliwie są te regulacje, niech świadczą wnioski płynące wprost z uzasadnienia projektu nowelizacji, który z dniem 1 stycznia 2016 r. uchyla przedmiotowe przepisy. Jak czytamy w uzasadnieniu, celem nowelizacji jest „wyeliminowanie tych regulacji, które w praktyce powodują wiele uciążliwych obowiązków dla podatników, nie przynosząc w zamian oczekiwanych efektów”. Co więcej, omawiane regulacje „które w założeniu miały pomóc najmniejszym i najsłabszym podmiotom na rynku, *de facto* im zaszkodziły”. Nic dodać, nic ująć. Jedynym pocieszeniem jest to, że tym razem naprawa błędu zajęła ustawodawcy jedynie 3 lata. Lepiej późno niż wcale.

Lukasz Postrzech

———— Część I ————

KOMENTARZ

————— **Rozdział 1** —————

**OGRANICZENIA W KOREKCIE KOSZTÓW
PODATKOWYCH ORAZ PRZYCHODU
– ZMIANY W PIT I CIT**

Obecnie w ustawach o podatku dochodowym nie ma przepisów określających zasad korygowania przychodów, stąd od wielu lat budzi to wiele wątpliwości. Ustawodawca zdecydował się więc uregulować te kwestie i od dnia 1 stycznia 2016 r. wejdą w życie przepisy określające zasady korygowania przychodów i kosztów podatkowych. Ale uwaga, taka możliwość pojawi się tylko, jeżeli konieczność korekty nie będzie spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką. W pozostałych przypadkach, tak jak dotychczas, pozostaje korekta wsteczna.

**1. Korekta przychodów – zasady obowiązujące
do końca 2015 r.**

Zasady, które będą obowiązywać od dnia 1 stycznia 2016 r., zostały wprowadzone ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem polubownych metod rozwiązywania sporów (Dz. U. poz. 1595) – dalej ustawa nowelizująca. Zanim jednak przejdziemy do ich omówienia, przypomnijmy jak jest obecnie.

Otóż w ustawach o podatku dochodowym nie ma przepisów określających zasady korygowania przychodów. Przyjmuje się w związku z tym, że przychody korygowane powinny być wstecznie, tj. poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów w okresie rozliczeniowym ich powstania. Dotyczy to również sytuacji, gdy korekta przychodów nie jest spowodowana błędem lub pomyłką, np. w przypadkach gdy korekta przychodów