

KOSZTY PODATKOWE W PODATKACH DOCHODOWYCH w 2019 roku

Anna Kędzierska-Adamczyk
akedzierskaskolenie@gmail.com

KOSZTY PODATKOWE W PODATKACH DOCHODOWYCH w 2019 roku

1. **DEFINICJE: PRZYCHODU, DOCHODU I KOSZTU PODATKOWEGO**
 - przychód
 - dochód
 - koszt poniesiony i koszt odliczony
 - związek kosztów z przychodami
 - związek z prowadzoną działalnością gospodarczą – opodatkowaną
2. **DOKUMENTOWANIE WYDATKÓW JAKO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW**
 - faktury
 - inne dokumenty księgowe – zasady wystawiania i przechowywania
 - ustalanie dochodu z uwzględnieniem różnicy remanentowej
3. **KOSZTY NEGATYWNE – katalog i dokumentowanie**
 - wynagrodzenie małżonka i małoletnich dzieci – zmiana 2019
 - wydatki na naprawę samochodu bez OC
 - reprezentacja i reklama
 - składki na rzecz organizacji
 - wynagrodzenia i ZUS
 - fundusz pracy przedsiębiorcy
 - kary umowne i sankcje administracyjne
 - inne z katalogu kosztów negatywnych
4. **SAMOCHÓD -przypadek pod szczególnym nadzorem**
 - samochód osobowy czy ciężarowy – definicja i różnice w rozliczaniu kosztów
 - zasady rozliczania wydatków na nabycie samochodu i wszystkich wydatków związanych z eksploatacją i używaniem
 - sytuacja po 01.01.2019 roku – reperkusje zmian w ustawach o podatkach dochodowych PIT/CIT
 - samochód prywatny przedsiębiorcy
 - leasing, najem, dzierżawa i umowy o podobnym charakterze
5. **MEMORIAŁOWA ZASADA UJMOWANIA KOSZTÓW I WYJĄTKI WYNIKAJĄCE Z PRZEPISÓW SZCZEGÓLNYCH**
 - zasady ujmowania wydatków w koszty
 - wyjątki
 - konieczność prowadzenia ewidencji zapłat i korygowania kosztów w związku z brakiem uregulowania należności wynikających z dokumentów „kosztowych” -do 31.12.2015
 - zmiana przepisów od 01.01.2016 i jej konsekwencje
 - problematyka rozliczania remanentu, zmiana rozporządzenia w sprawie PKPiR
6. **ODPIS AMORTYZACYJNY JAKO SZCZEGÓLNY PRZYPADEK KOSZTÓW PODATKOWYCH**
 - definicja środka trwałego i wartości niematerialnej i prawnej
 - zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych i katalog negatywny
 - dokumentowanie wydatków na zakup środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych oraz dokumentowanie odpisów amortyzacyjnych
7. Analiza najnowszego orzecznictwa w zakresie dokumentowania i zaliczania wydatków do kosztów uzyskania przychodów.
8. Panel dyskusyjny, pytania i odpowiedzi.

1. DEFINICJE: PRZYCHODU, DOCHODU I KOSZTU PODATKOWEGO

- przychód
- dochód
- koszt poniesiony i koszt odliczony
- związek kosztów z przychodami
- związek z prowadzoną działalnością gospodarczą – opodatkowaną

Przychody (PIT)

Art. 14. [Przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej]

1. Za przychód z działalności, o której mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont. U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

1c. Za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 1, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 1e, 1h-1j i 1n-1p, dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- 1) wystawienia faktury albo
- 2) uregulowania należności.

1ca. ⁵⁵ Przy ustalaniu wysokości przychodu uwzględnia się:

- 1) korektę cen transferowych zmniejszającą przychody, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 230, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 23p ust. 1-3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 23q pkt 1-5;
- 2) korektę cen transferowych zwiększającą przychody, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 230, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 23p ust. 1-3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 23q pkt 1 i 2.

1e. Jeżeli strony ustalały, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku.

1h. Przepis ust. 1e stosuje się odpowiednio do dostawy energii elektrycznej i ciepłej oraz gazu przewodowego.

1i. W przypadku otrzymania przychodu z działalności gospodarczej, do którego nie stosuje się ust. 1c, 1e i 1h, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.

1j. ⁵⁶ W przypadku pobrania wpłat na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegających zarejestrowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej zgodnie z przepisami [ustawy](#) o podatku od towarów i usług, za datę powstania przychodu podatnik może uznać dzień pobrania wpłaty. W przypadku wyboru takiego sposobu ustalania daty powstania przychodu podatnik jest obowiązany stosować go przez cały rok podatkowy. Podatnik informuje o tym wyborze w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 lub ust. 1a pkt 2, składanym za rok podatkowy, w którym stosował ten sposób.

1ja. ⁵⁷ Jeżeli zmarły przedsiębiorca w roku podatkowym, w którym zmarł, ustalał datę powstania przychodu w sposób, o którym mowa w ust. 1j, przedsiębiorstwo w spadku jest obowiązane stosować ten sposób do końca tego roku podatkowego.

1l. ⁵⁹ W przypadku prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej w formie spółki niebędącej osobą prawną wszyscy wspólnicy informują o wyborze sposobu ustalania daty powstania przychodu, o którym mowa w ust. 1j.

1m. Jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

1n. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 1m, podatnik nie osiągnął przychodów lub

osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

10. ⁶⁰ Przepisów ust. 1m i 1n nie stosuje się do:

1) korekty dotyczącej przychodu związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;

2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 23q.

1p. Jeżeli korekta, o której mowa w ust. 1m, następuje po likwidacji pozarolniczej działalności gospodarczej, likwidacji działów specjalnych produkcji rolnej albo zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym, [ustawie](#) z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w [ustawie](#) z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłach komplementarnych, lub zmianie zasad ustalania dochodu w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej, zmniejszenia lub zwiększenia przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed likwidacją pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, zmianą formy opodatkowania lub zmianą zasad ustalania dochodu w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej.

2. Przychodem z działalności gospodarczej są również:

1) przychody z odpłatnego zbycia składników majątku będących:

a) środkami trwałymi albo wartościami niematerialnymi i prawnymi, podlegającymi ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,

b) składnikami majątku, o których mowa w art. 22d ust. 1, z wyłączeniem składników, których wartość początkowa ustalona zgodnie z art. 22g nie przekracza 1500 zł,

c) składnikami majątku, które ze względu na przewidywany okres używania równy lub krótszy niż rok nie zostały zaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,

d) składnikami majątku stanowiącymi spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego lub udział w takim prawie, które zgodnie z art. 22n ust. 3 nie podlegają ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

- wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą lub przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej, z zastrzeżeniem ust. 2c; przy określaniu wysokości przychodów przepisy ust. 1 i art. 19 stosuje się odpowiednio;

2) dotacje, subwencje, dopłaty, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 13, i inne nieodpłatne świadczenia otrzymane na pokrycie kosztów albo jako zwrot wydatków, z wyjątkiem gdy przychody te są związane z otrzymaniem, zakupem albo wytworzeniem we własnym zakresie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, od których, zgodnie z art. 22a-22o, dokonuje się odpisów amortyzacyjnych;

3) różnice kursowe;

4) otrzymane kary umowne;

5) odsetki od środków pieniężnych na rachunkach rozliczeniowych, o których mowa w przepisach prawa bankowego, lub rachunkach w spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych, prowadzonych w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą, w tym także odsetki od lokat terminowych oraz innych form oszczędzania, przechowywania lub inwestowania, tworzonych na tych rachunkach;

6) wartość umorzonych lub przedawnionych zobowiązań, z zastrzeżeniem ust. 3 pkt 6, w tym z tytułu zaciągniętych kredytów (pożyczek), z wyjątkiem umorzonych pożyczek z Funduszu Pracy;

7) wartość zwróconych wierzytelności, które zostały, zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 20, odpisane jako nieściągalne albo na które utworzono rezerwy zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów;

7a) wartość zwróconych wierzytelności wynikających z umowy, o której mowa w art. 23f, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 23h;

7b) wartość należności umorzonych, przedawnionych lub odpisanych jako nieściągalne w tej części, od której dokonane odpisy aktualizujące zostały uprzednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów;

7c) równowartość odpisów aktualizujących wartość należności, uprzednio zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w przypadku ustania przyczyn, dla których dokonano tych odpisów;

- 7ca) przychody z odpłatnego zbycia wierzytelności dotyczącej prowadzonej działalności gospodarczej, w tym w sposób określony w art. 17 ust. 1 pkt 9, w wysokości jej wartości wyrażonej w cenie określonej w umowie; w tym przypadku przepisy pkt 7b, 7c i 7e stosuje się odpowiednio;
- 7d) w przypadku obniżenia lub zwrotu podatku od towarów i usług lub zwrotu podatku akcyzowego zgodnie z odrębnymi [przepisami](#) - naliczony podatek od towarów i usług lub zwrócony podatek akcyzowy, w tej części, w której podatek uprzednio został zaliczony do kosztów uzyskania przychodów;
- 7e) równowartość rozwiązanych lub zmniejszonych rezerw, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 22, zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów;
- 7f) kwota podatku od towarów i usług:
- niewuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 22a-22o, lub
 - dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi, o których mowa w lit. a
- w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zwiększenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami [ustawy](#) o podatku od towarów i usług;
- 7g) przychody osiągnięte w związku ze zwrotem lub otrzymaniem pożyczki (kredytu), jeżeli pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, w przypadku gdy:
- pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości wyższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) - w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwróconego kapitału a kwotą udzielonej pożyczki (kredytu),
 - pożyczkobiorca (kredytobiorca) zwraca tytułem spłaty pożyczki (kredytu) środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty otrzymanej pożyczki (kredytu) - w wysokości różnicy pomiędzy kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału;
- 8) ⁶¹ wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń, obliczonych zgodnie z art. 11 ust. 2-2b, z zastrzeżeniem ust. 2g i art. 21 ust. 1 pkt 125 i 125a;
- 9) otrzymane wynagrodzenie za obsługę pracowniczego programu emerytalnego uczestnika, w związku ze zwrotem środków pochodzących ze składki dodatkowej;
- 10) wynagrodzenia płatników z tytułu:
- terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa,
 - (uchylona),
 - wykonywania zadań związanych z ustalaniem prawa do świadczeń i ich wysokości oraz wypłatą świadczeń z ubezpieczenia chorobowego, określonych w [przepisach](#) o systemie ubezpieczeń społecznych;
- 11) przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz z innych umów o podobnym charakterze, składników majątku związanych z działalnością gospodarczą;
- 12) otrzymane odszkodowania za szkody dotyczące składników majątku związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą lub z prowadzeniem działów specjalnych produkcji rolnej;
- 14) przychody uzyskane z tytułu odpłatnego zbycia:
- świadcstw pochodzenia otrzymanych przez podmioty zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej z odnawialnych źródeł energii wydawanych na wniosek, o którym mowa w [art. 45 ust. 1](#) ustawy z dnia 20 lutego 2015 r. o odnawialnych źródłach energii (Dz. U. z 2018 r. poz. 1269 i 1276),
 - świadcstw pochodzenia biogazu rolniczego otrzymanych przez podmioty zajmujące się wytwarzaniem biogazu rolniczego wydawanych na wniosek, o którym mowa w [art. 49 ust. 1](#) ustawy wymienionej w lit. a,
 - świadcstw pochodzenia z kogeneracji otrzymanych przez przedsiębiorstwa energetyczne zajmujące się wytwarzaniem energii elektrycznej w wysokosprawnej kogeneracji na wniosek, o którym mowa w [art. 91 ust. 3](#) ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne (Dz. U. z 2018 r. poz. 755, 650, 685, 771, 1000 i 1356);
- 16) środki pieniężne otrzymane przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki;
- 17) przychody z odpłatnego zbycia składników majątku:
- pozostałych na dzień likwidacji działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej,

prowadzonych samodzielnie,

b) otrzymanych w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki;

18) opłata recyklingowa, o której mowa w [art. 40c](#) ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 150 i 650).

2a. W razie zwrotu części wierzytelności, o których mowa w ust. 2 pkt 7, przychód ustala się proporcjonalnie do udziału zwróconej części wierzytelności w jej ogólnej kwocie.

2b. W przypadku umowy najmu lub dzierżawy rzeczy albo praw majątkowych oraz umów o podobnym charakterze, których przedmiotem są składniki majątku związane z działalnością gospodarczą, jeżeli wynajmujący lub wydzierżawiający przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat wynikających z takich umów, a umowy te między stronami nie wygasają, do przychodów wynajmującego lub wydzierżawiającego nie zalicza się kwot wypłaconych przez osobę trzecią z tytułu przeniesienia wierzytelności. Opłaty ponoszone przez najemcę lub dzierżawcę na rzecz osoby trzeciej stanowią przychód wynajmującego lub wydzierżawiającego w dniu wymagalności zapłaty.

2c. Do przychodów, o których mowa w ust. 2 pkt 1, nie zalicza się przychodów z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej: budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie. Przepis art. 30e stosuje się odpowiednio.

2d. Przepis ust. 2 pkt 7f stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w przepisach [ustawy](#) o podatku od towarów i usług.

2e. W przypadku gdy podatnik przez wykonanie świadczenia niepieniężnego reguluje w całości lub w części zobowiązanie, w tym z tytułu zaciągniętej pożyczki (kredytu), przychodem takiego podatnika jest wysokość zobowiązania uregulowanego w następstwie takiego świadczenia. Jeżeli jednak wartość rynkowa świadczenia niepieniężnego jest wyższa niż wysokość zobowiązania uregulowanego tym świadczeniem, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej świadczenia niepieniężnego. Przepis art. 19 stosuje się odpowiednio.

2f. Przepis ust. 2e stosuje się odpowiednio w przypadku wykonania świadczenia niepieniężnego przez spółkę niebędącą osobą prawną.

2g. ⁶² W przypadku transakcji kontrolowanej w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 6 wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń ustala się na podstawie przepisów art. 23o i art. 23p.

3. Do przychodów, o których mowa w ust. 1 i 2, nie zalicza się:

1) pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, a także otrzymanych lub zwróconych pożyczek (kredytów), w tym również uregulowanych w naturze, z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów);

2) kwot naliczonych, lecz nieotrzymanych odsetek od należności, w tym również od udzielonych pożyczek;

3) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat stanowiących dochody budżetu państwa albo budżetów jednostek samorządu terytorialnego, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;

3a) zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;

3b) zwróconych, umorzonych lub zaniechanych wpłat dokonywanych na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych na podstawie odrębnych [przepisów](#), niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów;

4) (uchylony);

5) przychodów, które w rozumieniu [przepisów](#) o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych -

zwiększają ten fundusz;

6) kwoty stanowiącej równowartość umorzonych zobowiązań, w tym także umorzonych pożyczek (kredytów), jeżeli umorzenie zobowiązań jest związane z postępowaniem restrukturyzacyjnym lub postępowaniem upadłościowym;

7) zwolnionych od wpłat należności z tytułu podatku od towarów i usług oraz zwróconej różnicy podatku od towarów i usług, dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów;

8) przychodów z odpłatnego zbycia na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu - do czasu ostatecznego przeniesienia własności przedmiotu umowy;

10) środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu likwidacji takiej spółki;

11) środków pieniężnych otrzymanych przez wspólnika spółki niebędącej osobą prawną z tytułu wystąpienia z takiej spółki, w części odpowiadającej uzyskanej przed wystąpieniem przez wspólnika nadwyżce przychodów nad kosztami ich uzyskania, o których mowa w art. 8, pomniejszonej o wypłaty dokonane z tytułu udziału w tej spółce i wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów;

12) przychodów z odpłatnego zbycia składników majątku:

a) pozostałych na dzień likwidacji prowadzonej samodzielnie działalności gospodarczej lub prowadzonych samodzielnie działów specjalnych produkcji rolnej,

b) otrzymanych w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki

- jeżeli od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła likwidacja: prowadzonej samodzielnie działalności gospodarczej, prowadzonych samodzielnie działów specjalnych produkcji rolnej, spółki niebędącej osobą prawną lub nastąpiło wystąpienie wspólnika z takiej spółki, do dnia ich odpłatnego zbycia upłynęło sześć lat i odpłatne zbycie nie następuje w wykonaniu działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej;

13) kwot otrzymanych od agencji wykonawczych, jeżeli agencje te otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa.

3a. Przepisu ust. 3 pkt 1 nie stosuje się do przychodów, o których mowa w ust. 1j.

7. Przy określaniu wysokości przychodów, o których mowa w ust. 2 pkt 17, przepisy ust. 1 i art. 19 stosuje się odpowiednio.

8. Przez środki pieniężne, o których mowa w ust. 3 pkt 10 i 11, rozumie się również wartość wierzytelności uprzednio zarachowanej jako przychód należny, pomniejszonej o należny podatek od towarów i usług, oraz wierzytelności z tytułu udzielonej przez spółkę niebędącą osobą prawną pożyczki - z wyjątkiem wierzytelności z tytułu odsetek od opóźnionej zapłaty oraz wierzytelności z tytułu odsetek od takiej pożyczki, jeżeli wierzytelności te zostały spłacone na rzecz otrzymującego je wspólnika.

Art. 14b. [Różnice kursowe]

1. Podatnicy ustalają różnice kursowe na podstawie art. 24c, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe mogą ustalać różnice kursowe na podstawie przepisów o rachunkowości, pod warunkiem że w okresie, o którym mowa w ust. 4, sporządzane przez podatników sprawozdania finansowe będą badane przez firmy audytorskie.

3. Podatnicy, którzy wybrali metodę, o której mowa w ust. 2, zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów ujęte w księgach rachunkowych różnice kursowe z tytułu transakcji walutowych i wynikające z dokonanej wyceny składników aktywów i pasywów wyrażonych w walucie obcej, a także wyceny pozabilansowych pozycji w walutach obcych. Wycena ta dla celów podatkowych powinna być dokonywana na ostatni dzień każdego miesiąca i na ostatni dzień roku podatkowego lub na ostatni dzień kwartału i na ostatni dzień roku podatkowego albo tylko na ostatni dzień roku podatkowego, z tym że wybrany termin wyceny musi być stosowany przez pełny rok podatkowy i nie może być zmieniony.

4. ⁶³ W przypadku wyboru metody, o której mowa w ust. 2, podatnicy mają obowiązek stosować tę metodę przez okres nie krótszy niż trzy lata podatkowe, licząc od początku roku podatkowego, w którym została przyjęta ta metoda. Podatnicy informują o wyborze tej metody w zeznaniu, o którym

mowa w art. 45 ust. 1 lub ust. 1a pkt 2, składanym za rok podatkowy, w którym rozpoczęli jej stosowanie.

4a. ⁶⁴ Jeżeli zmarły przedsiębiorca w roku podatkowym, w którym zmarł, stosował metodę, o której mowa w ust. 2, przedsiębiorstwo w spadku jest obowiązane stosować tę metodę do końca tego roku podatkowego.

5. ⁶⁵ O rezygnacji ze stosowania metody, o której mowa w ust. 2, podatnicy informują w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 lub ust. 1a pkt 2, składanym za ostatni rok podatkowy, w którym stosowali tę metodę. Rezygnacja może nastąpić po upływie okresu, o którym mowa w ust. 4.

6. W przypadku wyboru metody ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 2, podatnicy na pierwszy dzień roku podatkowego, w którym została wybrana ta metoda, zaliczają odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów naliczone różnice kursowe ustalone na podstawie [przepisów](#) o rachunkowości na ostatni dzień poprzedniego roku podatkowego. Od pierwszego dnia roku podatkowego, w którym wybrali tę metodę, stosują zasady, o których mowa w ust. 3.

7. W przypadku rezygnacji z metody ustalania różnic kursowych, o której mowa w ust. 2, podatnicy:
1) zaliczają na ostatni dzień roku podatkowego, w którym stosowali tę metodę, odpowiednio do przychodów lub kosztów uzyskania przychodów naliczone różnice kursowe ustalone na podstawie [przepisów](#) o rachunkowości;

2) od pierwszego dnia roku podatkowego, następującego po roku, w którym stosowali tę metodę, stosują zasady, o których mowa w art. 24c, ustalając różnice kursowe od dnia, o którym mowa w pkt 1.

Koszty uzyskania przychodów

Kosztem uzyskania przychodu jest zgodnie z doktryną i orzecznictwem wydatek:

- ⇒ Poniesiony przez **podatnika**
- ⇒ Związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, opodatkowaną
- ⇒ Poniesiony w celu uzyskania przychodu bądź zachowania źródła przychodu
- ⇒ Poniesiony rzeczywiście (faktycznie)
- ⇒ Prawidłowo udokumentowany
- ⇒ Nie wymieniony w katalogu negatywnym (art. 23 PIT i 16 CIT- NKUP)

Art. 22. [Koszty uzyskania przychodów]

1. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

1aa. Kosztem uzyskania przychodów jest również wniesiona opłata recyklingowa, o której mowa w [art. 40c](#) ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi.

1ab. ¹¹¹ Przy ustalaniu wysokości kosztów uzyskania przychodów uwzględnia się:

1) korektę cen transferowych zmniejszającą koszty uzyskania przychodów, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 230, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 23p ust. 1-3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 23q pkt 1 i 2;

2) korektę cen transferowych zwiększającą koszty uzyskania przychodów, mającą na celu spełnienie wymogów, o których mowa w art. 230, poprzez prawidłowe zastosowanie metod, o których mowa w art. 23p ust. 1-3, spełniającą warunki, o których mowa w art. 23q pkt 1-5.

2. Koszty uzyskania przychodów z tytułu stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej:

1) wynoszą 111 zł 25 gr miesięcznie, a za rok podatkowy nie więcej niż 1335 zł, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody z tytułu jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;

2) nie mogą przekroczyć łącznie 2002 zł 05 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy,

spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej;

3) wynoszą 139 zł 06 gr miesięcznie, a za rok podatkowy łącznie nie więcej niż 1668 zł 72 gr, w przypadku gdy miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę;

4) nie mogą przekroczyć łącznie 2502 zł 56 gr za rok podatkowy, w przypadku gdy podatnik uzyskuje przychody równocześnie z tytułu więcej niż jednego stosunku służbowego, stosunku pracy, spółdzielczego stosunku pracy oraz pracy nakładczej, a miejsce stałego lub czasowego zamieszkania podatnika jest położone poza miejscowością, w której znajduje się zakład pracy, a podatnik nie uzyskuje dodatku za rozłąkę.

3. Jeżeli podatnik ponosi koszty uzyskania przychodów ze źródeł, z których dochód podlega opodatkowaniu, oraz koszty związane z przychodami z innych źródeł, a nie jest możliwe ustalenie kosztów uzyskania przypadających na poszczególne źródła, koszty te ustala się w takim stosunku, w jakim pozostają przychody z tych źródeł w ogólnej kwocie przychodów.

3a. Zasadę, o której mowa w ust. 3, stosuje się również w przypadku, gdy część dochodów z tego samego źródła przychodów podlega opodatkowaniu, a część jest wolna od opodatkowania, z wyłączeniem źródeł przychodów określonych w art. 10 ust. 1 pkt 1 i 2.

4. Koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 5, 6 i 10.

5. U podatników prowadzących księgi rachunkowe koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 5a i 5b.

5a. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po zakończeniu tego roku podatkowego do dnia:

1) sporządzenia sprawozdania finansowego, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia zeznania, jeżeli podatnicy są obowiązani do sporządzania takiego sprawozdania, albo

2) złożenia zeznania, nie później jednak niż do upływu terminu określonego do złożenia tego zeznania, jeżeli podatnicy, zgodnie z odrębnymi przepisami, nie są obowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego

- są potrącalne w roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody.

5b. Koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, odnoszące się do przychodów danego roku podatkowego, a poniesione po dniu, o którym mowa w ust. 5a pkt 1 albo pkt 2, są potrącalne w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane jest zeznanie.

5c. Koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

5d. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego

dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

5e. Koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji.

6. Zasady określone w ust. 5-5c, z zastrzeżeniem ust. 6b, mają zastosowanie również do podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów, pod warunkiem że stale w każdym roku podatkowym księgi te będą prowadzone w sposób umożliwiający wyodrębnienie kosztów uzyskania przychodów odnoszących się tylko do tego roku podatkowego.

6a. W celu ustalenia wartości zużytych w pozarolniczej działalności gospodarczej lub w działach specjalnych produkcji rolnej surowców i materiałów pochodzących z własnej produkcji roślinnej lub zwierzęcej oraz własnej gospodarki leśnej stosuje się odpowiednio przepis art. 11 ust. 2.

6b. Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypadku podatników, o których mowa w ust. 6, z zastrzeżeniem ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b, uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu.

6ba. ¹²¹ Należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 i 6, oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakład pracy, z zastrzeżeniem ust. 6bc, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są należne, pod warunkiem że zostały wypłacone lub postawione do dyspozycji w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony. W przypadku uchybienia temu terminowi do należności tych stosuje się art. 23 ust. 1 pkt 55.

6bb. ¹²² Składki z tytułu należności, o których mowa w ust. 6ba, określone w [ustawie](#) z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, składki na Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, z zastrzeżeniem art. 23 ust. 1 pkt 37, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który należności te są należne, pod warunkiem że składki zostaną opłacone:

1) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu, za który są należne - w terminie wynikającym z odrębnych [przepisów](#);

2) z tytułu należności wypłacanych lub postawionych do dyspozycji w miesiącu następnym, w terminie wynikającym z przepisów prawa pracy, umowy lub innego stosunku prawnego łączącego strony - nie później niż do 15 dnia tego miesiąca.

W przypadku uchybienia tym terminom do składek tych stosuje się art. 23 ust. 1 pkt 55a i ust. 3d.

6bc. ¹²³ Wpłaty dokonywane do pracowniczych planów kapitałowych, o których mowa w ustawie o pracowniczych planach kapitałowych, w części finansowanej przez podmiot zatrudniający w rozumieniu tej ustawy, z zastrzeżeniem art. 23 ust. 1 pkt 37a, stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu, za który są one należne, pod warunkiem że zostaną odprowadzone w terminie określonym w tej ustawie. W przypadku uchybienia temu terminowi do wpłat tych stosuje się przepisy art. 23 ust. 1 pkt 55aa.

6c. Koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, z zastrzeżeniem ust. 6d, stanowią udokumentowane koszty nabycia lub udokumentowane koszty wytworzenia, powiększone o udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania.

6d. ¹²⁴ Za koszty uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, uważa się udokumentowane nakłady, które zwiększyły wartość rzeczy i praw majątkowych, poczynione w czasie ich posiadania oraz kwotę zapłaconego podatku od spadków i darowizn w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub prawa przyjęta do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych przyjętej do opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Do kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości i praw, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c, nabytych w drodze spadku zalicza się również udokumentowane koszty nabycia lub wytworzenia poniesione przez spadkodawcę oraz przypadające na podatnika ciężary spadkowe, w takiej części, w jakiej wartość zbywanej rzeczy lub zbywanego prawa odpowiada łącznej wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych przez podatnika. Przez ciężary spadkowe, o których mowa w zdaniu drugim, rozumie się spłacone przez podatnika długi spadkowe, zaspokojone roszczenia o zachówek oraz wykonane zapisy zwykłe i polecenia, również w przypadku, gdy podatnik spłacił długi spadkowe, zaspokoił roszczenia o zachówek lub wykonał zapisy zwykłe i polecenia po dokonaniu odpłatnego zbycia, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. a-c.

6e. Wysokość nakładów, o których mowa w ust. 6c i 6d, ustala się na podstawie faktur VAT w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz dokumentów stwierdzających poniesienie opłat administracyjnych.

6f. Koszty nabycia lub koszty wytworzenia, o których mowa w ust. 6c, są corocznie podwyższane, począwszy od roku następującego po roku, w którym nastąpiło nabycie lub wytworzenie zbywanych rzeczy lub praw majątkowych, do roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym nastąpiło ich zbycie, w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w okresie pierwszych trzech kwartałów roku podatkowego w stosunku do tego samego okresu roku ubiegłego, ogłaszanemu przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski".

7b. Koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- 1) w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- 2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
- 3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 22m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22b ust. 2 pkt 2.

7c. Jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczynę korekty.

7d. Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w ust. 7c, podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

7e. ¹²⁵ Przepisów ust. 7c i 7d nie stosuje się do:

- 1) korekty dotyczącej kosztu uzyskania przychodów związanego z zobowiązaniem podatkowym, które uległo przedawnieniu;
- 2) korekty cen transferowych, o której mowa w art. 23q.

7f. Jeżeli korekta, o której mowa w ust. 7c, następuje po likwidacji pozarolniczej działalności gospodarczej, likwidacji działów specjalnych produkcji rolnej albo zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w [ustawie](#) o zryczałtowanym podatku dochodowym,

[ustawie](#) z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w [ustawie](#) z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłach komplementarnych, lub zmianie zasad ustalania dochodu w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej, zmniejszenia lub zwiększenia kosztów uzyskania przychodów dokonuje się w ostatnim okresie rozliczeniowym przed likwidacją pozarolniczej działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, zmianą formy opodatkowania lub zmianą zasad ustalania dochodu w odniesieniu do działów specjalnych produkcji rolnej.

7g. ¹²⁶ Przepisy ust. 7c i 7d stosuje się odpowiednio do korekty wartości rynkowej składnika majątku, wynikającej z decyzji organu podatkowego określającej wartość rynkową składnika majątku podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 1 lub 2a, w innej wysokości niż przyjęta dla celów opodatkowania podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 30da, przez państwo członkowskie Unii Europejskiej, z którego terytorium składnik ten został przeniesiony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

8. Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o, z uwzględnieniem art. 23.

8a. W przypadku odpłatnego zbycia przez spółkę niebędącą osobą prawną rzeczy i praw będących przedmiotem wkładu do takiej spółki za koszt uzyskania przychodu uważa się:

- 1) wartość początkową przyjętą przez spółkę w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 4, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych - jeżeli rzeczy te lub prawa były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki;
- 2) wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie - jeżeli rzeczy te lub prawa nie były zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych spółki.

9. Koszty uzyskania niektórych przychodów określa się:

- 1) z tytułu zapłaty twórcy za przeniesienie prawa własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego - w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a;
- 2) z tytułu opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa stosowania wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego, otrzymanej w pierwszym roku trwania licencji od pierwszej jednostki, z którą zawarto umowę licencyjną - w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a;
- 3) z tytułu korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów wykonawców z praw pokrewnych, w rozumieniu odrębnych przepisów, lub rozporządzania przez nich tymi prawami - w wysokości 50% uzyskanego przychodu, z zastrzeżeniem ust. 9a i 9b, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód;
- 3a) (uchylony);
- 4) z tytułów określonych w art. 13 pkt 2, 4, 6 i 8 - w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których podstawę wymiaru stanowi ten przychód;
- 5) z tytułów określonych w art. 13 pkt 5, 7 i 9 w wysokości określonej w ust. 2 pkt 1, a jeżeli podatnik tego samego rodzaju przychody uzyskuje od więcej niż jednego podmiotu albo od tego samego podmiotu, ale z tytułu kilku stosunków prawnych, w wysokości określonej w ust. 2 pkt 2;
- 6) z innych źródeł, o których mowa w art. 10 ust. 1 pkt 9, uzyskanych na podstawie umowy, do której stosuje się przepisy prawa cywilnego dotyczące umowy zlecenia lub o dzieło - w wysokości 20% uzyskanego przychodu, z tym że koszty te oblicza się od przychodu pomniejszonego o potrącone przez płatnika lub opłacone przez podatnika w danym miesiącu składki na ubezpieczenia emerytalne i rentowe oraz na ubezpieczenie chorobowe, o których mowa w art. 26 ust. 1 pkt 2 lit. b, których

podstawę wymiaru stanowi ten przychód.

9a. W roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3, nie mogą przekroczyć kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1.

9b. ¹²⁷ Przepis ust. 9 pkt 3 stosuje się do przychodów uzyskiwanych z tytułu:

- 1) działalności twórczej w zakresie architektury, architektury wnętrz, architektury krajobrazu, inżynierii budowlanej, urbanistyki, literatury, sztuk plastycznych, wzornictwa przemysłowego, muzyki, fotografii, twórczości audialnej i audiowizualnej, programów komputerowych, gier komputerowych, teatru, kostiumografii, scenografii, reżyserii, choreografii, lutnictwa artystycznego, sztuki ludowej oraz dziennikarstwa;
- 2) działalności artystycznej w dziedzinie sztuki aktorskiej, estradowej, tanecznej i cyrkowej oraz w dziedzinie dyrygentury, wokalistyki i instrumentalistyki;
- 3) produkcji audialnej i audiowizualnej;
- 4) działalności publicystycznej;
- 5) działalności muzealniczej w dziedzinie wystawienniczej, naukowej, popularyzatorskiej, edukacyjnej oraz wydawniczej;
- 6) działalności konserwatorskiej;
- 7) prawa zależnego, o którym mowa w art. 2 ust. 2 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1191 i 1293), do opracowania cudzego utworu w postaci tłumaczenia;
- 8) działalności badawczo-rozwojowej, naukowej, naukowo-dydaktycznej, badawczej, badawczo-dydaktycznej oraz prowadzonej w uczelni działalności dydaktycznej.

10. Jeżeli podatnik udowodni, że koszty uzyskania przychodów były wyższe niż wynikające z zastosowania normy procentowej określonej w ust. 9 pkt 1-4 i pkt 6, koszty uzyskania przyjmuje się w wysokości kosztów faktycznie poniesionych. Przepisy ust. 5 i ust. 5a pkt 2 stosuje się odpowiednio.

10a. Przepis ust. 10 stosuje się również, jeżeli podatnik udowodni, że w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1-3, były wyższe niż kwota określona w ust. 9a.

11. Jeżeli roczne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 2, są niższe od wydatków na dojazd do zakładu lub zakładów pracy środkami transportu autobusowego, kolejowego, promowego lub komunikacji miejskiej, w rocznym rozliczeniu podatku koszty te mogą być przyjęte przez pracownika w wysokości wydatków faktycznie poniesionych, udokumentowanych wyłącznie imiennymi biletami okresowymi.

12. Do przychodów, o których mowa w art. 14, nie mają zastosowania koszty uzyskania przychodów określone w ust. 9.

13. Przepisów ust. 2 pkt 3 i 4 oraz ust. 11 nie stosuje się w przypadku, gdy pracownik otrzymuje zwrot kosztów dojazdu do zakładu pracy, z wyjątkiem, gdy zwrócone koszty zostały zaliczone do przychodów podlegających opodatkowaniu.

14. ¹²⁸ Koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej stanowią udokumentowane wydatki bezpośrednio poniesione na nabycie waluty wirtualnej oraz koszty związane ze zbyciem waluty wirtualnej, w tym udokumentowane wydatki poniesione na rzecz podmiotów, o których mowa w art. 2 ust. 1 pkt 12 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

15. ¹²⁹ Koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 14, są potrącane w tym roku podatkowym,

w którym zostały poniesione, z zastrzeżeniem ust. 16.

16. ¹³⁰ Nadwyżka kosztów uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 14, nad przychodami z odpłatnego zbycia waluty wirtualnej uzyskanymi w roku podatkowym powiększa koszty uzyskania przychodów z tytułu odpłatnego zbycia waluty wirtualnej poniesione w następnym roku podatkowym.

2. DOKUMENTOWANIE WYDATKÓW JAKO KOSZTÓW UZYSKANIA PRZYCHODÓW

- faktury
- inne dokumenty księgowe – zasady wystawiania i przechowywania
- ustalanie dochodu z uwzględnieniem różnicy remanentowej

Kosztem uzyskania przychodu jest zgodnie z doktryną i orzecznictwem wydatek:

- ⇒ Poniesiony przez **podatnika**
- ⇒ Związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, opodatkowaną
- ⇒ Poniesiony w celu uzyskania przychodu bądź zachowania źródła przychodu
- ⇒ Poniesiony rzeczywiście (faktycznie)
- ⇒ Prawidłowo udokumentowany
- ⇒ Nie wymieniony w katalogu negatywnym (art. 23 PIT i 16 CIT- NKUP)

Dokumentowanie wydatków:

- ⇒ Faktura, rachunek, umowa, paragon
- ⇒ Wyciąg bankowy i inne dokumenty „urzędowe”
- ⇒ Załącznik numer 1 – rozporządzenie w sprawie PKPIR

Wyciąg z ustawy o VAT:

Art. 106a. [Faktura]

Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się do:

- 1) sprzedaży, z wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 i 5 oraz ust. 1a, w których usługodawca lub dokonujący dostawy towarów nie rozlicza podatku należnego i faktura dokumentująca te transakcje nie jest wystawiana przez usługobiorcę lub nabywcę towarów w imieniu i na rzecz usługodawcy lub dokonującego dostawy towarów;
- 2) dostawy towarów i świadczenia usług dokonywanych przez podatnika posiadającego na terytorium kraju siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, z którego dokonywane są te czynności, a w przypadku braku na terytorium kraju siedziby działalności gospodarczej oraz stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej - posiadającego na terytorium kraju stałe miejsce zamieszkania albo zwykłe miejsce pobytu, z którego dokonywane są te czynności, w przypadku gdy miejscem świadczenia jest terytorium:
 - a) państwa członkowskiego inne niż terytorium kraju, a osobą zobowiązaną do zapłaty podatku od wartości dodanej jest nabywca towaru lub usługobiorca i faktura dokumentująca te czynności nie jest wystawiana przez tego nabywcę lub usługobiorcę w imieniu i na rzecz podatnika,
 - b) państwa trzeciego;
- 3) ⁶⁹ świadczenia usług telekomunikacyjnych, nadawczych i elektronicznych, dla których miejscem świadczenia jest miejsce określone zgodnie z art. 28k ust. 1, przez podatników zidentyfikowanych na potrzeby procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziałach 6a i 7, dla których państwem członkowskim identyfikacji jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 106b. [Obowiązek wystawienia faktury]

1. Podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

- 1) sprzedaż, a także dostawę towarów i świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2, dokonywane przez niego na rzecz innego podatnika podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze lub na rzecz osoby prawnej niebędącej podatnikiem;
- 2) sprzedaż wysyłkową z terytorium kraju i sprzedaż wysyłkową na terytorium kraju na rzecz

podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;

3) wewnątrzwspólnotową dostawę towarów na rzecz podmiotu innego niż wskazany w pkt 1;

4) otrzymanie przez niego całości lub części zapłaty przed dokonaniem czynności, o których mowa w pkt 1 i 2, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów lub czynności, dla których obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4.

2. Podatnik nie jest obowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 lub przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3.

3. Na żądanie nabywcy towaru lub usługi podatnik jest obowiązany wystawić fakturę dokumentującą:

1) czynności, o których mowa w ust. 1 pkt 1, z wyjątkiem czynności, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4, oraz otrzymanie całości lub części zapłaty przed wykonaniem tych czynności, z wyjątkiem przypadku, gdy zapłata dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów - jeżeli obowiązek wystawienia faktury nie wynika z ust. 1,

2) sprzedaż zwolnioną, o której mowa w ust. 2, z zastrzeżeniem art. 117 pkt 1 i art. 118

- jeżeli żądanie jej wystawienia zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty.

4. ^{7o} Do świadczenia usług, o których mowa w art. 106a pkt 3, przepis ust. 3 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

Art. 106c. [Faktura dokumentująca dostawę towarów, dokonywaną w trybie egzekucji]

Faktury dokumentujące dostawę towarów, o której mowa w art. 18, z tytułu której na dłużniku ciąży obowiązek podatkowy, wystawiają w imieniu i na rzecz dłużnika:

1) organy egzekucyjne określone w ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;

2) komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego.

Art. 106d. [Umowa w sprawie wystawiania faktur]

1. Podmiot, o którym mowa w art. 106b ust. 1 pkt 1, nabywający towary lub usługi od podatnika może wystawiać w imieniu i na rzecz tego podatnika faktury:

1) dokumentujące dokonanie przez podatnika sprzedaży na rzecz tego podmiotu,

2) o których mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,

3) dokumentujące dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w art. 106a pkt 2 lit. b

- jeżeli ten podmiot i ten podatnik wcześniej zawarli umowę w sprawie wystawiania faktur w imieniu i na rzecz tego podatnika, w której została określona procedura zatwierdzania poszczególnych faktur przez podatnika dokonującego tych czynności.

2. Faktury może wystawiać w imieniu i na rzecz podatnika również upoważniona przez niego osoba trzecia, w szczególności jego przedstawiciel podatkowy, o którym mowa w art. 18a.

Art. 106e. [Elementy składowe faktury]

1. Faktura powinna zawierać:

1) datę wystawienia;

2) kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;

3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;

4) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. a;

5) numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. b;

6) datę dokonania lub zakończenia dostawy towarów lub wykonania usługi lub datę otrzymania zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, o ile taka data jest określona i różni się od daty wystawienia faktury;

7) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi;

- 8) miarę i ilość (liczbę) dostarczonych towarów lub zakres wykonanych usług;
 - 9) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto);
 - 10) kwoty wszelkich opustów lub obniżek cen, w tym w formie rabatu z tytułu wcześniejszej zapłaty, o ile nie zostały one uwzględnione w cenie jednostkowej netto;
 - 11) wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług, objętych transakcją, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto);
 - 12) stawkę podatku;
 - 13) sumę wartości sprzedaży netto, z podziałem na sprzedaż objętą poszczególnymi stawkami podatku i sprzedaż zwolnioną od podatku;
 - 14) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto, z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku;
 - 15) kwotę należności ogółem;
 - 16) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług, w odniesieniu do których:
 - a) obowiązek podatkowy powstaje zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 1 lub art. 21 ust. 1, lub
 - b) w przepisach wydanych na podstawie art. 19a ust. 12 określono termin powstania obowiązku podatkowego z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty - wyrazy "metoda kasowa";
 - 17) w przypadku faktur, o których mowa w art. 106d ust. 1 - wyraz "samofakturowanie";
 - 18) w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze jest nabywca towaru lub usługi - wyrazy "odwrotne obciążenie";
 - 19) w przypadku dostawy towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1, art. 113 ust. 1 i 9 albo przepisów wydanych na podstawie art. 82 ust. 3 - wskazanie:
 - a) przepisu ustawy albo aktu wydanego na podstawie ustawy, na podstawie którego podatnik stosuje zwolnienie od podatku,
 - b) przepisu [dyrektywy](#) 2006/112/WE, który zwalnia od podatku taką dostawę towarów lub takie świadczenie usług, lub
 - c) innej podstawy prawnej wskazującej na to, że dostawa towarów lub świadczenie usług korzysta ze zwolnienia;
 - 20) w przypadku, o którym mowa w art. 106c - nazwę i adres organu egzekucyjnego lub imię i nazwisko komornika sądowego oraz jego adres, a w miejscu określonym dla podatnika - imię i nazwisko lub nazwę dłużnika oraz jego adres;
 - 21) w przypadku faktur wystawianych w imieniu i na rzecz podatnika przez jego przedstawiciela podatkowego - nazwę lub imię i nazwisko przedstawiciela podatkowego, jego adres oraz numer, za pomocą którego jest on zidentyfikowany na potrzeby podatku;
 - 22) w przypadku gdy przedmiotem wewnątrzwspólnotowej dostawy są nowe środki transportu - datę dopuszczenia nowego środka transportu do użytku oraz:
 - a) przebieg pojazdu - w przypadku pojazdów lądowych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. a,
 - b) liczbę godzin roboczych używania nowego środka transportu - w przypadku jednostek pływających, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. b, oraz statków powietrznych, o których mowa w art. 2 pkt 10 lit. c;
 - 23) w przypadku faktur wystawianych przez drugiego w kolejności podatnika, o którym mowa w art. 135 ust. 1 pkt 4 lit. b i c, w wewnątrzwspólnotowej transakcji trójstronnej (procedurze uproszczonej) - dane określone w art. 136;
 - 24) w przypadkach, o których mowa w art. 97 ust. 10 pkt 2 i 3:
 - a) numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, poprzedzony kodem PL,
 - b) numer, za pomocą którego nabywca towaru lub usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej w danym państwie członkowskim, zawierający dwuliterowy kod stosowany na potrzeby podatku od wartości dodanej właściwy dla tego państwa członkowskiego.
2. W przypadku świadczenia usług turystyki, dla których podstawę opodatkowania stanowi zgodnie z art. 119 ust. 1 kwota marży, faktura - w zakresie danych określonych w ust. 1 pkt 1-17 - powinna zawierać wyłącznie dane określone w ust. 1 pkt 1-8 i 15-17, a także wyrazy "procedura marży dla biur podróży".

3. W przypadku dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków, dla których podstawę opodatkowania stanowi zgodnie z art. 120 ust. 4 i 5 marża, faktura - w zakresie danych określonych w ust. 1 pkt 1-17 - powinna zawierać wyłącznie dane określone w ust. 1 pkt 1-8 i 15-17, a także odpowiednio wyrazy "procedura marży - towary używane", "procedura marży - dzieła sztuki" lub "procedura marży - przedmioty kolekcjonerskie i antyki".

4. Faktura nie zawiera:

1)w przypadku dostawy towarów lub wykonania usługi, dla których obowiązującym do rozliczenia podatku, zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 7 i 8, jest nabywca towaru lub usługobiorca - danych określonych w ust. 1 pkt 12-14;

2)w przypadku, o którym mowa w art. 16 - danych określonych w ust. 1 pkt 4;

3)w przypadku, o którym mowa w art. 106b ust. 3 pkt 2 - danych określonych w ust. 1 pkt 12-14;

4) ⁷¹ w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 3, jeżeli usługodawcą jest podmiot zagraniczny, o którym mowa w art. 131 pkt 2, zidentyfikowany na potrzeby procedury szczególnej, o której mowa w dziale XII w rozdziale 7 - danych określonych w ust. 1 pkt 4.

5. Faktura może nie zawierać:

1)w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 2 lit. a - danych określonych w ust. 1 pkt 10 i 12-14;

2)w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 2 lit. b - danych określonych w ust. 1 pkt 5 i 12-14;

3)w przypadku gdy kwota należności ogółem nie przekracza kwoty 450 zł albo kwoty 100 euro, jeżeli kwota ta określona jest w euro - danych określonych w ust. 1 pkt 3 dotyczących nabywcy i danych określonych w ust. 1 pkt 8, 9 i 11-14, pod warunkiem że zawiera dane pozwalające określić dla poszczególnych stawek podatku kwotę podatku.

6. Przepisu ust. 5 pkt 3 nie stosuje się w przypadku sprzedaży wysyłkowej z terytorium kraju i sprzedaży wysyłkowej na terytorium kraju, sprzedaży, dla której nie jest na fakturze podawany numer, o którym mowa w ust. 1 pkt 5, wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów oraz w przypadku, o którym mowa w art. 106a pkt 2 lit. a.

7. Kwotę podatku w odniesieniu do dostarczanych towarów lub świadczonych usług objętych daną stawką podatku podatnik może obliczyć według następującego wzoru:

$$KP = \frac{WB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP - oznacza kwotę podatku,

WB - oznacza wartość dostarczonych towarów lub wykonanych usług objętych stawką podatku, uwzględniającą kwotę podatku (wartość sprzedaży brutto),

SP - oznacza stawkę podatku.

8. W przypadku gdy podatnik oblicza kwotę podatku zgodnie z ust. 7, zamiast ceny jednostkowej netto podatnik może wykazywać na fakturze cenę wraz z kwotą podatku (cenę jednostkową brutto), a zamiast wartości sprzedaży netto - wartość sprzedaży brutto.

9. W przypadku, o którym mowa w ust. 8, sumę wartości sprzedaży netto stanowi różnica między wartością sprzedaży brutto a kwotą podatku, z podziałem na poszczególne stawki podatku.

10. Podatnik może określić w fakturze również kwoty podatku dotyczące wartości poszczególnych dostarczonych towarów i wykonanych usług wykazanych w tej fakturze; w tym przypadku łączna kwota podatku może być ustalona w wyniku podsumowania jednostkowych kwot podatku.

11. Kwoty podatku wykazuje się w złotych. Kwoty podatku wyrażone w walucie obcej wykazuje się w złotych przy zastosowaniu zasad przeliczania na złote przyjętych dla przeliczania kwot stosowanych do określenia podstawy opodatkowania. Kwoty wykazywane w fakturze zaokrągla się do pełnych groszy, przy czym końcówki poniżej 0,5 grosza pomija się, a końcówki od 0,5 grosza zaokrągla się do 1 grosza.

Art. 106f. [Faktura dokumentująca otrzymanie zapłaty lub jej części przed

dokonaniem czynności]

1. Faktura, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, powinna zawierać:

- 1) dane, o których mowa w art. 106e ust. 1 pkt 1-6;
- 2) otrzymaną kwotę zapłaty;
- 3) kwotę podatku wyliczoną według wzoru:

$$KP = \frac{ZB \times SP}{100 + SP}$$

gdzie:

KP - oznacza kwotę podatku,

ZB - oznacza kwotę otrzymanej całości lub części zapłaty,

SP - oznacza stawkę podatku;

4) dane dotyczące zamówienia lub umowy, a w szczególności: nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę jednostkową netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług bez kwoty podatku, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość zamówienia lub umowy z uwzględnieniem kwoty podatku.

2. Przepisy art. 106e ust. 1 pkt 16-21 i 24 oraz ust. 2-6, 10 i 11 stosuje się odpowiednio.

3. Jeżeli faktura, o której mowa w ust. 1, nie obejmuje całej zapłaty, w fakturze wystawianej po wydaniu towaru lub wykonaniu usługi sumę wartości towarów lub usług pomniejsza się o wartość otrzymanych części zapłaty, a kwotę podatku pomniejsza się o sumę kwot podatku wykazanego w fakturach dokumentujących otrzymanie części zapłaty. Faktura, o której mowa w zdaniu pierwszym, powinna również zawierać numery faktur wystawionych przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi.

4. W przypadku gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą otrzymanie części zapłaty, a faktury te obejmują łącznie całą zapłatę, ostatnia z tych faktur powinna zawierać również numery poprzednich faktur.

Art. 106g. [Sposób wystawiania faktury]

1. Faktury wystawia się co najmniej w dwóch egzemplarzach, z których jeden otrzymuje nabywca, a drugi zachowuje w swojej dokumentacji podatnik dokonujący sprzedaży.

2. W przypadku, o którym mowa w art. 106c, faktura jest wystawiana w trzech egzemplarzach, z których jeden jest wydawany nabywcy, drugi - podmiot ją wystawiający pozostawia w swojej dokumentacji, a trzeci - przekazuje dłużnikowi.

3. W przypadku faktur przesyłanych w formie elektronicznej:

1) podatnik dokonujący sprzedaży lub upoważniona przez niego do wystawiania faktur osoba trzecia przesyła je lub udostępnia nabywcy,

2) nabywca, o którym mowa w art. 106d ust. 1, przesyła je lub udostępnia podatnikowi, który upoważnił go do wystawiania faktur, z uwzględnieniem zasad wynikających z procedury zatwierdzania faktur przez podatnika dokonującego sprzedaży,

3) nabywca, o którym mowa w art. 106k ust. 1, przesyła je lub udostępnia wystawcy faktury,

4) podmiot, o którym mowa w art. 106c, przesyła je lub udostępnia nabywcy i dłużnikowi - zachowując je jednocześnie w swojej dokumentacji.

4. W przypadku wewnątrzspółnotowej dostawy nowych środków transportu na rzecz nabywcy, o którym mowa w art. 13 ust. 2 pkt 4, podatnik, w terminie 14 dni od dnia dokonania dostawy, przesyła kopię wystawionej faktury lub dane w niej zawarte do wyznaczonej jednostki, o której mowa w art. 97 ust. 17.

Art. 106h. [Obowiązek dołączenia paragonu do faktury]

1. W przypadku gdy faktura dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, do egzemplarza faktury pozostającego u podatnika dołącza się paragon dokumentujący tę sprzedaż.

2. Przepis ust. 1 nie dotyczy sprzedaży dokumentowanej fakturą emitowaną przy zastosowaniu kasy rejestrującej, w przypadkach gdy wartość sprzedaży i kwota podatku są zarejestrowane w raporcie fiskalnym dobowym kasy.

3. W przypadku gdy faktura w formie elektronicznej dotyczy sprzedaży zarejestrowanej przy zastosowaniu kasy rejestrującej, podatnik zostawia w dokumentacji paragon dotyczący tej sprzedaży z danymi identyfikującymi tę fakturę.

4. Przepisu ust. 1 nie stosuje się w przypadku, gdy paragon został uznany za fakturę wystawioną zgodnie z art. 106e ust. 5 pkt 3.

Art. 106i. [Termin wystawienia faktury]

1. ⁷² Fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę, z zastrzeżeniem ust. 2-9.

2. Jeżeli przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4, fakturę wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym otrzymano całość lub część zapłaty od nabywcy.

3. Fakturę wystawia się nie później niż:

1) 30. dnia od dnia wykonania usług - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. a;

2) 60. dnia od dnia wydania towarów - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b, z zastrzeżeniem ust. 4;

3) 90. dnia od dnia wykonania czynności - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. c;

4) z upływem terminu płatności - w przypadku, o którym mowa w art. 19a ust. 5 pkt 4.

4. W przypadku dostawy towarów, o których mowa w art. 19a ust. 5 pkt 3 lit. b, gdy umowa przewiduje rozliczenie zwrotów wydawnictw, fakturę wystawia się nie później niż 120. dnia od pierwszego dnia wydania towarów.

5. W przypadku, o którym mowa w art. 29a ust. 12, fakturę wystawia się nie później niż:

1) 7. dnia od określonego w umowie dnia zwrotu opakowania;

2) 60. dnia od dnia wydania opakowania, jeżeli w umowie nie określono terminu zwrotu opakowania.

6. W przypadkach, o których mowa w art. 106b ust. 3, fakturę wystawia się:

1) zgodnie z ust. 1 i 2 - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone do końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty;

2) nie później niż 15. dnia od dnia zgłoszenia żądania - jeżeli żądanie wystawienia faktury zostało zgłoszone po upływie miesiąca, o którym mowa w pkt 1.

6a. ⁷³ W przypadku, o którym mowa w art. 106b ust. 4, przepisy ust. 6 stosuje się odpowiednio.

7. Faktury nie mogą być wystawione wcześniej niż 30. dnia przed:

1) dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi;

2) otrzymaniem, przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi, całości lub części zapłaty.

8. Przepis ust. 7 pkt 1 nie dotyczy wystawiania faktur w zakresie dostawy i świadczenia usług, o których mowa w art. 19a ust. 3, 4 i ust. 5 pkt 4, jeżeli faktura zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy.

9. ⁷⁴ Przepisów ust. 3, 4 i 8 nie stosuje się do wystawiania faktur w zakresie dostawy towarów lub świadczenia usług, o których mowa w art. 8a ust. 1 i 3.

Art. 106j. [Faktura korygująca]

1. W przypadku gdy po wystawieniu faktury:

1) udzielono obniżki ceny w formie rabatu, o której mowa w art. 29a ust. 7 pkt 1,

2) udzielono opustów i obniżek cen, o których mowa w art. 29a ust. 10 pkt 1,

3) dokonano zwrotu podatnikowi towarów i opakowań,

4) dokonano zwrotu nabywcy całości lub części zapłaty, o której mowa w art. 106b ust. 1 pkt 4,

5) podwyższono cenę lub stwierdzono pomyłkę w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiegokolwiek innej pozycji faktury

- podatnik wystawia fakturę korygującą.

2. Faktura korygująca powinna zawierać:

1) wyrazy "FAKTURA KORYGUJĄCA" albo wyraz "KOREKTA";

2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;

3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:

a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6,

- b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;
- 4) przyczynę korekty;
- 5) jeżeli korekta wpływa na zmianę podstawy opodatkowania lub kwoty podatku należnego - odpowiednio kwotę korekty podstawy opodatkowania lub kwotę korekty podatku należnego z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku i sprzedaży zwolnionej;
- 6) w przypadkach innych niż wskazane w pkt 5 - prawidłową treść korygowanych pozycji.
 - 3. W przypadku gdy podatnik udziela opustu lub obniżki ceny w odniesieniu do wszystkich dostaw towarów lub usług dokonanych lub świadczonych na rzecz jednego odbiorcy w danym okresie, faktura korygująca, o której mowa w ust. 2:
 - 1) powinna zawierać dodatkowo wskazanie okresu, do którego odnosi się udzielany opust lub obniżka;
 - 2) może nie zawierać danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 5 i 6 oraz nazwy (rodzaju) towaru lub usługi objętych korektą.

Art. 106k. [Nota korygująca]

- 1. Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę zawierającą pomyłki, z wyjątkiem pomyłek w zakresie danych określonych w art. 106e ust. 1 pkt 8-15, może wystawić fakturę nazywaną notą korygującą.
 - 2. Faktura, o której mowa w ust. 1, wymaga akceptacji wystawcy faktury.
 - 3. Faktura, o której mowa w ust. 1, powinna zawierać:
 - 1) wyrazy "NOTA KORYGUJĄCA";
 - 2) numer kolejny i datę jej wystawienia;
 - 3) imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy i numer za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, a także numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej;
 - 4) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura, o której mowa w ust. 1, określone w art. 106e ust. 1 pkt 1-6;
 - 5) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej.
 - 4. Przepisy ust. 1-3 nie naruszają przepisów dotyczących wystawiania faktur korygujących.

Art. 106l. [Postępowanie w przypadku zniszczenia albo zaginięcia faktury]

- 1. W przypadku gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie:
 - 1) podatnik lub upoważniona przez niego do wystawiania faktur osoba trzecia, wystawia ponownie fakturę:
 - a) na wniosek nabywcy - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika,
 - b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy;
 - 2) nabywca, o którym mowa w art. 106d ust. 1 lub art. 106k ust. 1, wystawia ponownie fakturę:
 - a) na wniosek podatnika - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy,
 - b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu podatnika;
 - 3) podmiot, o którym mowa w art. 106c, wystawia ponownie fakturę:
 - a) na wniosek nabywcy lub dłużnika - zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu tego podmiotu,
 - b) zgodnie z danymi zawartymi w fakturze będącej w posiadaniu nabywcy lub dłużnika.
 - 2. Faktura wystawiona ponownie powinna zawierać wyraz "DUPLIKAT" oraz datę jej wystawienia.
 - 3. Do faktur wystawionych ponownie przepisu art. 106g ust. 4 nie stosuje się.

Art. 106m. [Autentyczność pochodzenia, integralność treści, czytelność faktury]

- 1. Podatnik określa sposób zapewnienia autentyczności pochodzenia, integralności treści i czytelności faktury.
 - 2. Przez autentyczność pochodzenia faktury rozumie się pewność co do tożsamości dokonującego dostawy towarów lub usługodawcy albo wystawcy faktury.
 - 3. Przez integralność treści faktury rozumie się, że w fakturze nie zmieniono danych, które powinna zawierać faktura.
 - 4. Autentyczność pochodzenia, integralność treści oraz czytelność faktury można zapewnić za pomocą dowolnych kontroli biznesowych, które ustalają wiarygodną ścieżkę audytu między

fakturą a dostawą towarów lub świadczeniem usług.

5. Poza wykorzystaniem kontroli biznesowych, określonych w ust. 4, autentyczność pochodzenia i integralność treści faktury elektronicznej są zachowane, w szczególności, w przypadku wykorzystania:

- 1) kwalifikowanego podpisu elektronicznego lub
- 2) elektronicznej wymiany danych (EDI) zgodnie z umową w sprawie europejskiego modelu wymiany danych elektronicznych, jeżeli zawarta umowa dotycząca tej wymiany przewiduje stosowanie procedur gwarantujących autentyczność pochodzenia faktury i integralność jej danych.

Art. 106n. [Faktura elektroniczna]

1. Stosowanie faktur elektronicznych wymaga akceptacji odbiorcy faktury.
2. W przypadku przesyłania lub udostępniania temu samemu odbiorcy jednocześnie więcej niż jednej faktury elektronicznej dane wspólne dla poszczególnych faktur mogą zostać podane tylko raz, o ile dla każdej faktury są dostępne wszystkie te dane.

Art. 106o. [Delegacja ustawowa]

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których faktury mogą zawierać zakres danych węższy niż określony w art. 106e, oraz zakres tych danych, uwzględniając:

- 1) konieczność zapewnienia odpowiedniego dokumentowania dostawy towarów lub świadczenia usług i identyfikacji czynności dokonanych przez niektóre kategorie podatników;
- 2) niską wartość transakcji lub specyfikę niektórych rodzajów działalności związaną z liczbą lub rodzajem wykonywanych czynności.

Art. 106p. [Delegacja ustawowa]

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, w odniesieniu do niektórych rodzajów towarów lub usług, inny niż określony w art. 31a ust. 1 sposób przeliczania wykazywanych na fakturach kwot w walutach obcych, stosowanych do określenia podstawy opodatkowania, z uwzględnieniem specyfiki rozliczania należności z tytułu dostaw tych towarów lub świadczenia tych usług.

Art. 106q. [Delegacja ustawowa]

Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, późniejsze niż określone w art. 106i terminy wystawiania faktur, uwzględniając specyfikę niektórych rodzajów działalności związaną z liczbą lub rodzajem wykonywanych czynności.

Art. 108. [Zasada podatku wykazanego w fakturze]

1. W przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty.
2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku wyższą od kwoty podatku należnego.
3. W przypadku, o którym mowa w art. 43 ust. 12a, do zapłaty podatku jest obowiązana organizacja pożytku publicznego.
4. W przypadku, o którym mowa w art. 17 ust. 2a, do zapłaty podatku jest obowiązany podmiot, który nabył towary.

Art. 111. [Kasy rejestrujące]

1. Podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących.
 - 1a. Do obrotu wykazywanego w ewidencji, o której mowa w ust. 1, nie wlicza się kwoty podatku należnego.

3. **KOSZTY NEGATYWNE** – katalog i dokumentowanie
- wynagrodzenie małżonka i małoletnich dzieci – zmiana 2019
 - wydatki na naprawę samochodu bez OC
 - reprezentacja i reklama
 - składki na rzecz organizacji
 - wynagrodzenia i ZUS
 - fundusz pracy przedsiębiorcy
 - kary umowne i sankcje administracyjne
 - inne z katalogu kosztów negatywnych

Art. 23 PIT i 16 CIT – katalog kosztów negatywnych

Art. 23. [Wyłączenia od kosztów uzyskania przychodów]

1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:

1) wydatków na:

a) nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów,

b) nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części,

c) ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 22g ust. 17 powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych

- wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, są jednak kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia rzeczy określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d, oraz gdy odpłatne zbycie rzeczy i praw jest przedmiotem działalności gospodarczej, a także w przypadku odpłatnego zbycia składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, bez względu na czas ich poniesienia;

4) ¹³⁸ odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 22a-22o, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

a) 225 000 zł - w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu [art. 2 pkt 12](#) ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych (Dz. U. poz. 317 i 1356),

b) 150 000 zł - w przypadku pozostałych samochodów osobowych;

5) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1;

6) strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności;

6a) ¹³⁹ strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, jeżeli te środki lub wartości zostały przeniesione poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w sposób określony w art. 30da;

7) odpisów i wpłat na różnego rodzaju fundusze tworzone przez podatnika; kosztem uzyskania przychodów są jednak:

a) podstawowe odpisy i wpłaty na te fundusze, jeżeli obowiązek lub możliwość ich tworzenia w ciężar kosztów określają odrębne ustawy,

b) odpisy i zwiększenia, które w rozumieniu przepisów o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych obciążają koszty działalności pracodawcy, jeżeli środki pieniężne stanowiące

równowartość tych odpisów i zwiększeń zostały wpłacone na rachunek Funduszu;

8) wydatków na:

a) spłatę pożyczek (kredytów), z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych pożyczek (kredytów), z tym że kosztem uzyskania przychodów są wydatki na spłatę pożyczki (kredytu) w przypadku, gdy pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej, jeżeli:

– pożyczkobiorca (kredytobiorca) w związku ze spłatą pożyczki (kredytu) zwraca kwotę kapitału większą niż kwota otrzymanej pożyczki (kredytu) - w wysokości różnicy pomiędzy kwotą zwrotu kapitału a kwotą otrzymanej pożyczki (kredytu),

– pożyczkodawca (kredytodawca) otrzymuje środki pieniężne stanowiące spłatę kapitału w wysokości niższej od kwoty udzielonej pożyczki (kredytu) - w wysokości różnicy pomiędzy kwotą udzielonej pożyczki (kredytu) a kwotą zwróconego kapitału,

b) spłatę innych zobowiązań, w tym z tytułu udzielonych gwarancji i poręczeń,

c) umorzenie kapitałów pozostających w związku z utworzeniem (nabyciem), powiększeniem lub ulepszeniem źródła przychodów;

9) odsetek od własnego kapitału włożonego przez podatnika w źródło przychodów;

9a) odsetek od udziału kapitałowego wspólnika spółki niebędącej osobą prawną;

10) ¹⁴⁰ wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą prawną - także małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki; kosztem uzyskania przychodów jest jednak wynagrodzenie małżonka podatnika i małoletnich dzieci podatnika, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą prawną - także małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki, należne z tytułów określonych w art. 12 ust. 1, art. 13 pkt 2, 8 i 9 lub z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w [ustawie](#) z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (Dz. U. z 2018 r. poz. 1244), z zastrzeżeniem pkt 55 i art. 22 ust. 6ba;

10a) ¹⁴¹ wartości pracy osób, o których mowa w art. 3 ustawy o zarządzie sukcesyjnym, na rzecz przedsiębiorstwa w spadku;

11) darowizn i ofiar wszelkiego rodzaju, z tym że kosztem uzyskania przychodów są koszty wytworzenia lub cena nabycia produktów spożywczych, o których mowa w [art. 43 ust. 1 pkt 16](#) ustawy o podatku od towarów i usług, przekazanych na rzecz organizacji pożytku publicznego w rozumieniu przepisów [ustawy](#) o działalności pożytku publicznego, z przeznaczeniem wyłącznie na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje;

12) podatku dochodowego, podatku od spadków i darowizn;

13) jednorazowych odszkodowań z tytułu wypadków przy pracy i chorób zawodowych w wysokości określonej przez właściwego ministra oraz dodatkowej składki ubezpieczeniowej w przypadku stwierdzenia pogorszenia warunków pracy;

14) kosztów egzekucyjnych związanych z niewykonaniem zobowiązań;

15) grzywien i kar pieniężnych orzeczonych w postępowaniu karnym, karnym skarbowym, administracyjnym i w sprawach o wykroczenia oraz odsetek od tych grzywien i kar;

16) kar, opłat i odszkodowań oraz odsetek od tych zobowiązań z tytułu:

a) nieprzestrzegania przepisów w zakresie ochrony środowiska,

b) niewykonania nakazów właściwych organów nadzoru i kontroli dotyczących uchybień w dziedzinie

bezpieczeństwa i higieny pracy;

16a) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w [art. 17 ust. 2](#) ustawy z dnia 11 maja 2001 r. o obowiązkach przedsiębiorców w zakresie gospodarowania niektórymi odpadami oraz o opłacie produktowej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1478, z 2017 r. poz. 2056 oraz z 2018 r. poz. 650), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata produktowa, o której mowa w [art. 12 ust. 2](#) tej ustawy;

16b) dodatkowej opłaty za brak sieci zbierania pojazdów, o której mowa w [art. 17 ust. 2](#) ustawy z dnia 20 stycznia 2005 r. o recyklingu pojazdów wycofanych z eksploatacji (Dz. U. z 2018 r. poz. 578), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione opłaty, o których mowa w [art. 14 ust. 1](#) oraz [art. 28a ust. 1](#) tej ustawy, z wyłączeniem połowy opłaty ustalonej zgodnie z [art. 28a ust. 4](#) tej ustawy;

16c) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w [art. 77 ust. 2](#) ustawy z dnia 11 września 2015 r. o zużytych sprzęcie elektrycznym i elektronicznym (Dz. U. poz. 1688, z 2017 r. poz. 2056 oraz z 2018 r. poz. 650), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata, o której mowa w [art. 72 ust. 2](#) tej ustawy;

16d) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w [art. 42 ust. 2](#) ustawy z dnia 24 kwietnia 2009 r. o bateriach i akumulatorach (Dz. U. z 2016 r. poz. 1803 oraz z 2018 r. poz. 650), z tym że kosztem uzyskania przychodów są poniesione wydatki, o których mowa w art. 37 ust. 4, oraz poniesione opłaty, o których mowa w [art. 38 ust. 2](#) tej ustawy;

16e) dodatkowej opłaty produktowej, o której mowa w [art. 37 ust. 2](#) ustawy z dnia 13 czerwca 2013 r. o gospodarce opakowaniami i odpadami opakowaniowymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 150 i 650), z tym że kosztem uzyskania przychodów jest poniesiona opłata produktowa, o której mowa w [art. 34 ust. 2](#) tej ustawy;

17) wierzytelności odpisanych jako przedawnione;

18) odsetek za zwłokę z tytułu nieterminowych wpłat należności budżetowych i innych należności, do których stosuje się przepisy [ustawy](#) z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa;

19) kar umownych i odszkodowań z tytułu wad dostarczonych towarów, wykonanych robót i usług oraz zwłoki w dostarczeniu towaru wolnego od wad lub zwłoki w usunięciu wad towarów albo wykonanych robót i usług;

20) wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem wierzytelności lub ich części, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w ust. 2;

21) odpisów aktualizujących, z tym że kosztem uzyskania przychodów są odpisy aktualizujące wartość należności, określone w [ustawie](#) o rachunkowości, od tej części należności, która była uprzednio zaliczona na podstawie art. 14 do przychodów należnych, a ich nieściągalność została uprawdopodobniona na podstawie ust. 3;

22) rezerw, jeżeli obowiązek ich tworzenia w ciężar kosztów nie wynika z odrębnych ustaw; nie są jednak kosztem uzyskania przychodów rezerwy utworzone zgodnie z [ustawą](#) o rachunkowości;

23) kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych;

26) kwot dodatkowych opłat rocznych za niezabudowanie bądź niezagospodarowanie gruntów w określonym terminie, wynikającym z [przepisów](#) o gospodarce nieruchomościami;

- 27)udzielonych pożyczek, w tym straconych pożyczek;
- 29)wpłat, o których mowa w [art. 21 ust. 1](#) i w [art. 23](#) ustawy o rehabilitacji zawodowej;
- 30)składek na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa, z wyjątkiem:
- a)wpłat podatników prowadzących działalność gospodarczą w dziedzinie turystyki, wypoczynku, sportu i rekreacji na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej,
 - b)¹⁴² składek na rzecz organizacji zrzeszających przedsiębiorców i pracodawców, działających na podstawie odrębnych [ustaw](#) - do wysokości łącznie nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty odpowiadającej 0,25% kwoty wynagrodzeń wypłaconych w poprzednim roku podatkowym, stanowiących podstawę wymiaru składek na ubezpieczenie społeczne; jeżeli przedsiębiorca nie wypłacał tych wynagrodzeń, kwota składek zaliczana do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym nie może przekroczyć kwoty 250 zł;
- 31)kosztów uzyskania przychodów ze źródeł przychodów znajdujących się na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł w ogóle nie podlegają opodatkowaniu albo są zwolnione od podatku dochodowego;
- 32)naliczonych, lecz niezapłaconych albo umorzonych odsetek od zobowiązań, w tym również od pożyczek (kredytów);
- 33)odsetek, prowizji i różnic kursowych od pożyczek (kredytów) zwiększających koszty inwestycji w okresie realizacji tych inwestycji;
- 34)strat z odpłatnego zbycia wierzytelności, w tym w sposób określony w art. 17 ust. 1 pkt 9, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane jako przychód należny - do wysokości uprzednio zarachowanej jako przychód należny;
- 34a)¹⁴³ strat w części niepokrytej przychodami uzyskanymi z nabytych wierzytelności, w tym nabytego pakietu wierzytelności;
- 34b)¹⁴⁴ wydatków na nabycie wierzytelności, jeżeli wierzytelność ta uprzednio została zbyta przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, w której podatnik jest współnikiem - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z tego uprzedniego lub pierwszego zbycia;
- 36)wydatków ponoszonych na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby wykonywanej działalności:
- a)w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejskowe) w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
 - b)w jazdach lokalnych - w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu, określonych w odrębnych [przepisach](#) wydanych przez właściwego ministra;
- 37)¹⁴⁵ składek na ubezpieczenie społeczne oraz Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych i inne fundusze celowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw - od nagród i premii wypłaconych w gotówce lub papierach wartościowych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym;
- 37a)¹⁴⁶ wpłat dokonywanych do pracowniczych planów kapitałowych, o których mowa w

ustawie o pracowniczych planach kapitałowych - od nagród i premii wypłaconych z dochodu po opodatkowaniu podatkiem dochodowym;

38) ¹⁴⁷ wydatków na objęcie lub nabycie udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, a także wydatków na nabycie tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych; wydatki takie są jednak kosztem uzyskania przychodu z odpłatnego zbycia tych udziałów w spółdzielni, udziałów (akcji) oraz papierów wartościowych, w tym z tytułu wykupu przez emitenta papierów wartościowych, a także z odkupienia albo umorzenia tytułów uczestnictwa w funduszach kapitałowych, z zastrzeżeniem ust. 3e;

38a) wydatków związanych z nabyciem pochodnych instrumentów finansowych - do czasu realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo rezygnacji z realizacji praw wynikających z tych instrumentów albo ich odpłatnego zbycia - o ile wydatki te, stosownie do art. 22g ust. 3 i 4, nie powiększają wartości początkowej środka trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych;

38b) ¹⁴⁸ zapłaconych odsetek i prowizji od kredytu, za który nabyto papiery wartościowe, udziały (akcje), udziały w spółdzielni lub pochodne instrumenty finansowe, przypadających proporcjonalnie na tę część kredytu, która nie została wydatkowana na nabycie tych papierów wartościowych, udziałów (akcji), udziałów w spółdzielni lub pochodnych instrumentów finansowych;

38c) wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia lub umorzenia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej, ustalony zgodnie z pkt 38 i art. 22 ust. 1f;

38d) ¹⁴⁹ poniesionych wydatków związanych z zamianą waluty wirtualnej na inną walutę wirtualną;

40) umorzonych pożyczek, jeżeli ich umorzenie nie jest związane z postępowaniem restrukturyzacyjnym lub postępowaniem upadłościowym;

41) umorzonych wierzytelności, z wyjątkiem wierzytelności lub jej części, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane jako przychody należne - do wysokości zarachowanej jako przychód należny;

42) wydatków pracodawcy na działalność socjalną, o której mowa w przepisach o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych; kosztem uzyskania przychodów są jednak świadczenia urlopowe wypłacone zgodnie z przepisami o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych oraz koszty, o których mowa w art. 22 ust. 1p pkt 2;

43) podatku od towarów i usług, z tym że jest kosztem uzyskania przychodów:

a) podatek naliczony:

- jeżeli podatnik zwolniony jest od podatku od towarów i usług lub nabył towary i usługi w celu wytworzenia albo odprzedaży towarów lub świadczenia usług zwolnionych od podatku od towarów i usług,

- w tej części, w której zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług - jeżeli naliczony podatek od towarów i usług nie powiększa wartości środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,

b) podatek należny:

- w przypadku importu usług oraz wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, jeżeli nie stanowi on podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług; kosztem uzyskania przychodów nie jest jednak podatek należny w części przekraczającej kwotę podatku od nabycia tych towarów i usług, która mogłaby stanowić podatek naliczony w

rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,

–w przypadku przekazania lub zużycia przez podatnika towarów lub świadczenia usług na potrzeby reprezentacji i reklamy, obliczony zgodnie z odrębnymi [przepisami](#),

–od nieodpłatnie przekazanych towarów, obliczony zgodnie z odrębnymi [przepisami](#), w przypadku gdy wyłącznym warunkiem ich przekazania jest uprzednie nabycie przez otrzymującego towarów lub usług od przekazującego w określonej ilości lub wartości,

c)kwota podatku od towarów i usług, nieuwzględniona w wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji zgodnie z art. 22a-22o, lub dotycząca innych rzeczy lub praw niebędących środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi tej amortyzacji - w tej części, w jakiej dokonano korekty powodującej zmniejszenie podatku odliczonego zgodnie z przepisami [ustawy](#) o podatku od towarów i usług;

44)strat powstałych w wyniku nieobjętych zwolnieniem od podatku akcyzowego ubytków wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków;

45)odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 22a-22o, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie;

45a) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

a)nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, jeżeli:

–nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw lub

–dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub

–nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, lub

–nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych [przepisów](#) zaniechano poboru podatku,

b)jeżeli przed dniem 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte lecz niezaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,

c)oddanych do nieodpłatnego używania - za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania;

45b)odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki niebędącej osobą prawną w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how);

45c)odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22b ust. 1 pkt 4-7, jeżeli uprzednio te prawa lub wartości były przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, nabyte lub wytworzone a następnie zbyte - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich uprzedniego zbycia;

46) ¹⁵⁰ poniesionych wydatków z tytułu kosztów używania, stanowiącego własność podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, samochodu osobowego niebędącego składnikiem majątku, o którym mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, oraz składek na ubezpieczenie takiego samochodu; te wydatki i składki w wysokości 20% stanowią jednak koszty uzyskania przychodów pod warunkiem, że samochód ten jest wykorzystywany również do celów związanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika;

46a) ¹⁵¹ 25% poniesionych wydatków, z zastrzeżeniem pkt 36, z tytułu kosztów używania

samochodu osobowego, innego niż określony w pkt 46, na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej - jeżeli samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą prowadzoną przez podatnika;

47) ¹⁵² składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, innego niż określony w pkt 46, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu przyjętej dla celów ubezpieczenia;

47a) ¹⁵³ dotyczących samochodu osobowego opłat wynikających z umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, z wyjątkiem opłat z tytułu składek na ubezpieczenie samochodu osobowego, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150 000 zł pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy;

48) strat powstałych w wyniku utraty lub likwidacji samochodów oraz kosztów ich remontów powypadkowych, jeżeli samochody nie były objęte ubezpieczeniem dobrowolnym;

49) wydatków poniesionych na zakup zużywających się stopniowo rzeczowych składników majątku przedsiębiorstwa, niezaliczanych zgodnie z odrębnymi [przepisami](#) do środków trwałych - w przypadku stwierdzenia, że składniki te nie są wykorzystywane dla celów prowadzonej działalności gospodarczej, lecz służą celom osobistym podatnika, pracowników lub innych osób, albo bez uzasadnienia znajdują się poza siedzibą przedsiębiorstwa;

50) opłat sankcyjnych, które zgodnie z odrębnymi [przepisami](#) podlegają wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego;

51) kosztów utrzymania zakładowych obiektów socjalnych, w części pokrytej ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych;

52) wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących - w części przekraczającej wysokość diet przysługujących pracownikom, określoną w odrębnych [przepisach](#) wydanych przez właściwego ministra;

54) strat (kosztów) powstałych w wyniku utraty dokonanych przedpłat (zaliczek, zadatków) w związku z niewykonaniem umowy;

55) ¹⁵⁴ niewypłaconych, niedokonanych lub niepostawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4-9 oraz w art. 18, świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania praktyk absolwenckich, o których mowa w [ustawie](#) z dnia 17 lipca 2009 r. o praktykach absolwenckich (Dz. U. z 2018 r. poz. 1244) świadczeń pieniężnych z tytułu odbywania stażu uczniowskiego, o którym mowa w art. 121a ustawy z dnia 14 grudnia 2016 r. - Prawo oświatowe, a także zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy, z zastrzeżeniem art. 22 ust. 6ba;

55a) nieopłaconych do Zakładu Ubezpieczeń Społecznych składek, z zastrzeżeniem pkt 37 oraz art. 22 ust. 6bb, określonych w [ustawie](#) z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek;

55aa) ¹⁵⁵ niedokonanych wpłat do pracowniczych planów kapitałowych, o których mowa w ustawie o pracowniczych planach kapitałowych, w części finansowanej przez podmiot zatrudniający, z zastrzeżeniem pkt 37a;

55b) należnych, wypłaconych, dokonanych lub postawionych do dyspozycji wypłat, świadczeń

oraz innych należności z tytułów określonych w art. 12 ust. 1 i art. 13 pkt 2, 5 i 7-9 cudzoziemcowi, który w okresie świadczenia pracy lub wykonywania osobiście działalności na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej nie posiadał ważnego, wymaganego na podstawie odrębnych [przepisów](#), dokumentu uprawniającego do pobytu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także składek z tytułu tych należności w części finansowanej przez płatnika składek oraz zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego wypłacanych przez zakład pracy temu cudzoziemcowi;

56) ¹⁵⁶ wydatków i kosztów bezpośrednio sfinansowanych z dochodów (przychodów), o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 29b, 46, 47a, 47d, 116, 122, 129, 136 i 137;

57) składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu zawartych lub odnowionych umów ubezpieczenia na rzecz pracowników, z wyjątkiem umów dotyczących ryzyka, o którym mowa w dziale I w grupach 1, 3 i 5 oraz w dziale II w grupach 1 i 2 [załącznika](#) do ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2018 r. poz. 999 i 1000), jeżeli uprawnionym do otrzymania świadczenia nie jest pracodawca i umowa ubezpieczenia w okresie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym ją zawarto lub odnowiono, wyklucza:

- a) wypłatę kwoty stanowiącej wartość odstąpienia od umowy,
- b) możliwość zaciągania zobowiązań pod zastaw praw wynikających z umowy,
- c) wypłatę z tytułu dożycia wieku oznaczonego w umowie;

58) składek na ubezpieczenie zdrowotne, opłaconych w roku podatkowym przez podatnika zgodnie z [przepisami](#) o świadczeniach opieki zdrowotnej finansowanych ze środków publicznych;

59) dodatkowej opłaty wymierzanej przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych na podstawie [przepisów](#) o systemie ubezpieczeń społecznych;

61) poniesionych wydatków oraz wartości przekazanych rzeczy, praw lub wykonanych usług, wynikających z czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy, w szczególności w związku z popełnieniem przestępstwa określonego w [art. 229](#) ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny (Dz. U. z 2017 r. poz. 2204 oraz z 2018 r. poz. 20, 305 i 663);

62) podatku od wydobycia niektórych kopalin;

63) specjalnego podatku węglowodorowego;

64) wszelkiego rodzaju opłat i należności za korzystanie lub prawo do korzystania z praw i wartości, o których mowa w art. 22b ust. 1 pkt 4-7, nabytych lub wytworzonych przez podatnika lub spółkę niebędącą osobą prawną, której jest współnikiem, a następnie zbytych - w części przekraczającej przychód uzyskany przez podatnika z ich zbycia;

65) podatku, o którym mowa w art. 30g;

66) ¹⁵⁷ daniny solidarnościowej, o której mowa w rozdziale 6a.

2. Za wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 20, uważa się te wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana:

1) postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako odpowiadające stanowi faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo

2) postanowieniem sądu o:

a) oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości, jeżeli majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub wystarcza jedynie na zaspokojenie tych kosztów, lub

- b)umorzeniu postępowania upadłościowego, jeżeli zachodzi okoliczność, o której mowa w lit. a, lub
- c)zakończeniu postępowania upadłościowego, albo
- 3)protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty.
3. Nieściągalność wierzytelności, w przypadku określonym w ust. 1 pkt 21, uznaje się za uprawdopodobnioną, w szczególności gdy:
- 1)dłużnik zmarł, został wykreślony z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość albo
 - 2)zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne lub został złożony wniosek o zatwierdzenie układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w [ustawie](#) z dnia 15 maja 2015 r. - Prawo restrukturyzacyjne, lub zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu [przepisów](#) o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków, albo
 - 3)wierzytelność została zasądzona prawomocnym orzeczeniem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego, albo
 - 4)wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika, na drodze powództwa sądowego.
- 3b. ¹⁵⁸ W przypadku gdy opłata, w tym czynsz, z tytułu umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze została skalkulowana w sposób obejmujący koszty eksploatacji samochodu osobowego, przepis ust. 1 pkt 46a stosuje się do tej części opłaty, która obejmuje koszty eksploatacji samochodu osobowego.
- 3c. Przepis ust. 1 pkt 43 lit. c stosuje się odpowiednio w przypadku zmiany prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, o której mowa w przepisach [ustawy](#) o podatku od towarów i usług.
- 3d. ¹⁵⁹ Przepis ust. 1 pkt 55a stosuje się odpowiednio, z zastrzeżeniem ust. 1 pkt 37 oraz art. 22 ust. 6bb, do składek na Fundusz Pracy, Solidarnościowy Fundusz Wsparcia Osób Niepełnosprawnych oraz Fundusz Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych.
- 3e. Przepisu ust. 1 pkt 38 zdanie po średniku nie stosuje się przy zamianie jednostek uczestnictwa subfunduszu na jednostki uczestnictwa innego subfunduszu tego samego funduszu inwestycyjnego z wydzielonymi subfunduszami, dokonanej na podstawie [ustawy](#) z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi.
- 3f. ¹⁶⁰ W przypadku gdy podatnik wniósł do spółki niebędącej osobą prawną wkład niepieniężny, a spółka niebędąca osobą prawną uległa przekształceniu w spółkę lub została przejęta przez spółkę, przez wydatki na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) spółki uważa się wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie składników majątku stanowiących przedmiot takiego wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie.
4. Ilekroć w ust. 1 jest mowa o stawce za jeden kilometr przebiegu pojazdu, rozumie się przez to stawkę określoną dla samochodów osobowych, uwzględniającą odpowiednio pojemność silnika.
5. ¹⁶¹ Przebieg pojazdu, o którym mowa w ust. 1 pkt 36, powinien być, z wyłączeniem ryczałtu pieniężnego, udokumentowany w ewidencji przebiegu pojazdu potwierdzonej przez podatnika na koniec każdego miesiąca. Do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu obowiązana jest osoba używająca tego pojazdu. W razie braku tej ewidencji wydatki ponoszone przez podatnika z tytułu używania samochodów na potrzeby podatnika nie stanowią kosztu uzyskania przychodów.

5a. ¹⁶² Poniesione wydatki, o których mowa w ust. 1 pkt 46 i 46a, oraz kwota, o której mowa w ust. 1 pkt 47a, obejmują także podatek od towarów i usług, który zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, oraz naliczony podatek od towarów i usług, w tej części, w jakiej zgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty lub zwrot różnicy podatku od towarów i usług.

5b. ¹⁶³ Przepisu ust. 1 pkt 4 nie stosuje się do odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, jeżeli ten samochód został oddany przez podatnika do odpłatnego używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze, a oddawanie w odpłatne używanie na podstawie takiej umowy stanowi przedmiot działalności podatnika.

5c. ¹⁶⁴ W przypadku samochodu osobowego oddanego do używania na podstawie umowy leasingu, o której mowa w art. 23a pkt 1, ograniczenie, o którym mowa w ust. 1 pkt 47a, stosuje się do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego.

5d. ¹⁶⁵ W przypadku gdy umowa najmu, dzierżawy lub inna umowa o podobnym charakterze została zawarta na okres krótszy niż 6 miesięcy, przez wartość samochodu, o której mowa w ust. 1 pkt 47a, rozumie się wartość przyjętą dla celów ubezpieczenia.

5e. ¹⁶⁶ W przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy z dnia 11 stycznia 2018 r. o elektromobilności i paliwach alternatywnych kwota limitu, o którym mowa w ust. 1 pkt 47a, wynosi 225 000 zł.

5f. ¹⁶⁷ W przypadku nieprowadzenia przez podatnika ewidencji, o której mowa w [art. 86a ust. 4](#) ustawy o podatku od towarów i usług, uznaje się, że samochód osobowy jest wykorzystywany również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika.

5g. ¹⁶⁸ Przepisu ust. 5f nie stosuje się, jeżeli podatnik na podstawie przepisów [ustawy o podatku od towarów i usług](#) nie jest obowiązany do prowadzenia takiej ewidencji, z wyjątkiem przypadku, gdy brak tego obowiązku wynika z [art. 86a ust. 5 pkt 2 lit. a](#) ustawy o podatku od towarów i usług.

5h. ¹⁶⁹ W przypadku ustalenia, że podatnik, niezgodnie ze stanem faktycznym, nie stosował ograniczenia wynikającego z ust. 1 pkt 46a, przepis ten stosuje się od dnia rozpoczęcia używania przez podatnika danego samochodu osobowego.

6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, maksymalną wysokość wpłat dokonywanych przez przedsiębiorców, prowadzących działalność gospodarczą w dziedzinie turystyki, wypoczynku, sportu i rekreacji, na rzecz Polskiej Organizacji Turystycznej, uznawaną za koszt uzyskania przychodów.

7. Ewidencja przebiegu pojazdu, o której mowa w ust. 5, powinna zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd - dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za 1 km przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane.

8. Przepis ust. 1 pkt 38b stosuje się wyłącznie przy określaniu dochodu, o którym mowa w art. 24 ust. 5 pkt 1 oraz art. 30b ust. 2 pkt 1-4.

9. Przepisu ust. 1 pkt 45a lit. a nie stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i

prawnych, nabytych w drodze darowizny, jeżeli darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tych składników. W tym przypadku stosuje się odpowiednio przepisy art. 22g ust. 12 oraz art. 22h ust. 3 i nie stosuje się przepisu art. 22g ust. 15.

⇒ **Opodatkowanie stron umowy leasingu**

Art. 23a. [Definicje ustawowe]

Ilekrót w rozdziale jest mowa o:

- 1)umowie leasingu - rozumie się przez to umowę nazwaną w [kodeksie cywilnym](#), a także każdą inną umowę, na mocy której jedna ze stron, zwana dalej "finansującym", oddaje do odpłatnego używania albo używania i pobierania pożytków na warunkach określonych w ustawie drugiej stronie, zwanej dalej "korzystającym", podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, a także grunty oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów;
- 2)podstawowym okresie umowy leasingu - rozumie się przez to czas oznaczony, na jaki została zawarta ta umowa, z wyłączeniem czasu, na który może być przedłużona lub skrócona; w przypadku zmiany strony lub stron tej umowy podstawowy okres umowy uważa się za zachowany, jeżeli inne postanowienia umowy nie uległy zmianie;
- 3)odpisach amortyzacyjnych - rozumie się przez to odpisy amortyzacyjne dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 22a-22m, z uwzględnieniem art. 23;
- 4)normatywnym okresie amortyzacji - rozumie się przez to w odniesieniu do:
 - a)środków trwałych - okres, w którym odpisy amortyzacyjne, wynikające z zastosowania stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych, zrównują się z wartością początkową środków trwałych,
 - b)wartości niematerialnych i prawnych - okres ustalony w art. 22m;
- 5)rzeczywistej wartości netto - rozumie się przez to:
 - a)wartość początkową środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych zaktualizowaną zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszoną o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1,
 - b)wartość, o której mowa w art. 22l ust. 6;
- 6)hipotetycznej wartości netto - rozumie się przez to wartość początkową określoną zgodnie z art. 22g pomniejszoną o:
 - a)odpisy amortyzacyjne obliczone według zasad określonych w art. 22k ust. 1 z uwzględnieniem współczynnika 3 - w odniesieniu do środków trwałych,
 - b)odpisy amortyzacyjne obliczone przy zastosowaniu trzykrotnie skróconych okresów amortyzowania, o których mowa w pkt 4 lit. b - w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych;
- 7)spłacie wartości początkowej - rozumie się przez to faktycznie otrzymaną przez finansującego w opłatach ustalonych w umowie leasingu równowartość wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, określoną zgodnie z art. 22g, w podstawowym okresie umowy leasingu; spłaty tej nie koryguje się o kwotę wypłaconą korzystającemu, o której mowa w art. 23d albo art. 23h.

Art. 23b. [Zasady opodatkowania umowy leasingu (leasing operacyjny)]

1. Opłaty ustalone w umowie leasingu, ponoszone przez korzystającego w podstawowym okresie umowy z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią przychód finansującego i odpowiednio w przypadku, o którym mowa w pkt 1, koszt uzyskania przychodów korzystającego, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, jeżeli:

- 1)umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym nie jest osoba wymieniona w pkt 2, została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli przedmiotem umowy leasingu są podlegające odpisom amortyzacyjnym rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne, albo została zawarta na okres co najmniej 5 lat, jeżeli jej przedmiotem są podlegające odpisom amortyzacyjnym nieruchomości;
- 2)umowa leasingu, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności

gospodarczej, została zawarta na czas oznaczony;

3) suma ustalonych opłat w umowie leasingu, o której mowa w pkt 1 lub 2, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 19 stosuje się odpowiednio.

2. Jeżeli finansujący w dniu zawarcia umowy leasingu korzysta ze zwolnień w podatku dochodowym przysługujących na podstawie:

1) ¹⁷⁰ [art. 6](#) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych,

2) [przepisów](#) o specjalnych strefach ekonomicznych,

3) [art. 23 i 37](#) ustawy z dnia 14 czerwca 1991 r. o spółkach z udziałem zagranicznym (Dz. U. z 1997 r. poz. 143, z 1998 r. poz. 1063 oraz z 1999 r. poz. 484 i 1178) ¹⁷¹

- do umowy tej stosuje się zasady opodatkowania określone w art. 23f-23h.

3. W przypadku finansującego będącego spółką niebędącą osobą prawną ograniczenia, o których mowa w ust. 2, dotyczą także wspólników tych spółek.

Art. 23c. [Wykup przedmiotu leasingu]

Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 23b ust. 1, finansujący przenosi na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem tej umowy:

1) przychodem ze sprzedaży środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży; jeżeli jednak cena ta jest niższa od hipotetycznej wartości netto środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, przychód ten określa się w wysokości wartości rynkowej według zasad określonych w art. 19;

2) kosztem uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodu ze sprzedaży jest rzeczywista wartość netto.

Art. 23d. [Przeniesienie własności przedmiotu leasingu]

1. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 23b ust. 1, finansujący przenosi na osobę trzecią własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem tej umowy, oraz wypłaca korzystającemu z tytułu spłaty ich wartości uzgodnioną kwotę - przy określaniu przychodu ze sprzedaży i kosztu jego uzyskania stosuje się przepisy art. 14, art. 19, art. 22 i art. 23.

2. Kwota wypłacona korzystającemu, w przypadku określonym w ust. 1, stanowi koszt uzyskania przychodów finansującego w dniu zapłaty do wysokości różnicy pomiędzy rzeczywistą wartością netto a hipotetyczną wartością netto.

3. Kwota otrzymana przez korzystającego, w przypadku określonym w ust. 1, stanowi jego przychód w dniu jej otrzymania.

Art. 23e. [Dalsze używanie przedmiotu leasingu]

1. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 23b ust. 1 pkt 1, finansujący oddaje korzystającemu do dalszego używania środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, będące przedmiotem tej umowy, przychodem finansującego i odpowiednio kosztem uzyskania przychodów korzystającego są opłaty ustalone przez strony tej umowy.

2. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu, o której mowa w art. 23b ust. 1 pkt 2, finansujący oddaje korzystającemu do dalszego używania środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, będące przedmiotem tej umowy, przychodem finansującego są opłaty ustalone przez strony tej umowy, także wtedy, gdy odbiegają znacznie od wartości rynkowej.

Art. 23f. [Leasing finansowy]

1. Do przychodów finansującego, z zastrzeżeniem ust. 3, i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat, o których mowa w art. 23b ust. 1, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli są

spełnione łącznie następujące warunki:

- 1) umowa leasingu została zawarta na czas oznaczony;
 - 2) suma ustalonych w umowie leasingu opłat, pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku zawarcia przez finansującego następnej umowy leasingu środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej będących uprzednio przedmiotem takiej umowy odpowiada co najmniej jego wartości rynkowej z dnia zawarcia następnej umowy leasingu; przepis art. 19 stosuje się odpowiednio;
 - 3) umowa zawiera postanowienie, że w podstawowym okresie umowy leasingu:
 - a) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, w przypadku gdy nie jest osobą wymienioną w lit. b, albo
 - b) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku gdy korzystającym jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej.
2. Jeżeli wysokość kwoty spłaty wartości środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przypadających na poszczególne opłaty nie jest określona w umowie leasingu, ustala się ją proporcjonalnie do okresu trwania tej umowy.
3. Do przychodów finansującego zalicza się opłaty, o których mowa w art. 23b ust. 1, uzyskane z tytułu wszystkich umów leasingu zawartych przez finansującego dotyczących tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, w części przewyższającej spłatę wartości początkowej, określonej zgodnie z art. 22g.

Art. 23g. [Przychody i koszty po upływie okresu umowy]

1. Jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w art. 23f ust. 1, i po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych będących przedmiotem tej umowy:
 - 1) przychodem ze sprzedaży środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży, także wtedy, gdy odbiega ona znacznie od ich wartości rynkowej;
 - 2) do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków poniesionych przez finansującego na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych stanowiących przedmiot umowy leasingu; kosztem są jednak te wydatki pomniejszone o spłatę wartości początkowej, o której mowa w art. 23a pkt 7.
2. Jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w art. 23f ust. 1, i po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący oddaje korzystającemu do dalszego używania środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, będące przedmiotem umowy, przychodem finansującego i odpowiednio kosztem uzyskania przychodów korzystającego są opłaty ustalone przez strony, także wtedy, gdy odbiegają znacznie od wartości rynkowej.

Art. 23h. [Upływ okresu umowy leasingu]

1. Jeżeli są spełnione warunki, o których mowa w art. 23f ust. 1, i po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na osobę trzecią własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem umowy, oraz wypłaca korzystającemu z tytułu spłaty ich wartości uzgodnioną kwotę:
 - 1) przy określaniu przychodu ze sprzedaży stosuje się przepisy, o których mowa w art. 14 i art. 19;
 - 2) do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków poniesionych przez finansującego na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych stanowiących przedmiot umowy; kosztem są jednak te wydatki pomniejszone o spłatę wartości początkowej, o której mowa w art. 23a pkt 7.
2. Kwota wypłacona korzystającemu stanowi koszt uzyskania przychodów finansującego i jest przychodem korzystającego w dniu jej otrzymania.

Art. 23i. [Leasing gruntów]

1. Jeżeli przedmiotem umowy leasingu zawartej na czas oznaczony są grunty lub prawo wieczystego użytkowania gruntów, a suma ustalonych w niej opłat odpowiada co najmniej wartości gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów równej wydatkom na ich nabycie - do przychodów finansującego i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat ustalonych w tej umowie, ponoszonych przez korzystającego w podstawowym okresie tej umowy z tytułu używania przedmiotu umowy, w części stanowiącej spłatę tej wartości; przepis art. 23f ust. 2 stosuje się odpowiednio.

2. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego lub osobę trzecią własność gruntów lub prawo wieczystego użytkowania gruntów będących przedmiotem tej umowy, albo oddaje je korzystającemu do dalszego używania, do ustalenia przychodów i kosztów uzyskania przychodów stron umowy przepisy art. 23g i art. 23h stosuje się odpowiednio.

Art. 23j. [Cena nabycia przedmiotu leasingu]

1. Jeżeli w umowie leasingu została określona cena, po której korzystający ma prawo nabyć przedmiot umowy po zakończeniu podstawowego okresu tej umowy, cenę tę uwzględnia się w sumie opłat, o których mowa w art. 23b ust. 1 pkt 3 i art. 23f ust. 1 pkt 2.

2. Do sumy opłat, o której mowa w ust. 1, nie zalicza się:

1) płatności na rzecz finansującego za świadczenia dodatkowe, o ile są one wyodrębnione z opłat leasingowych;

2) podatków, w których obowiązek podatkowy ciąży na finansującym z tytułu własności lub posiadania środków trwałych, będących przedmiotem umowy leasingu, oraz składek na ubezpieczenie tych środków trwałych, jeżeli w umowie leasingu zastrzeżono, że korzystający będzie ponosił ciężar tych podatków i składek niezależnie od opłat za używanie;

3) kaucji określonej w umowie leasingu wpłaconej finansującemu przez korzystającego.

3. Kaucji, o której mowa w ust. 2 pkt 3, nie zalicza się do przychodów finansującego i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego.

Art. 23k. [Przeniesienie wierzytelności z tytułu opłat leasingowych]

1. Jeżeli finansujący przeniósł na rzecz osoby trzeciej wierzytelności z tytułu opłat, o których mowa w art. 23b ust. 1, a nie została przeniesiona na osobę trzecią własność przedmiotu umowy leasingu:

1) do przychodów finansującego nie zalicza się kwot wypłaconych przez osobę trzecią z tytułu przeniesienia wierzytelności;

2) kosztem uzyskania przychodów finansującego jest zapłacone osobie trzeciej dyskonto lub wynagrodzenie.

2. W przypadku, o którym mowa w ust. 1, opłaty ponoszone przez korzystającego na rzecz osoby trzeciej stanowią przychód finansującego w dniu wymagalności zapłaty.

Art. 23l. [Odpowiednie stosowanie przepisów]

Do opodatkowania stron umowy zawartej na czas nieoznaczony lub na czas oznaczony, lecz niespełniającej warunków, określonych w art. 23b ust. 1 pkt 3 lub art. 23f ust. 1, lub art. 23i ust. 1, stosuje się przepisy, o których mowa w art. 11, art. 22 i art. 23, dla umów najmu i dzierżawy.

4. SAMOCHÓD -przypadek pod szczególnym nadzorem

- samochód osobowy czy ciężarowy – definicja i różnice w rozliczaniu kosztów

- zasady rozliczania wydatków na nabycie samochodu i wszystkich wydatków związanych z eksploatacją i użytkowaniem

- sytuacja po 01.01.2019 roku – reperkusje zmian w ustawach o podatkach dochodowych PIT/CIT

- samochód prywatny przedsiębiorcy

- leasing, najem, dzierżawa i umowy o podobnym charakterze

Art. 5a. [Słowniczek]

Ilekróć w ustawie jest mowa o:

19a) **samochodzie osobowym** - oznacza to pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:

- a) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
- b) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
- c) pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - agregat elektryczny/spawalniczy,
 - do prac wiertniczych,
 - koparka, koparko-spycharka,
 - ładowarka,
 - podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - żuraw samochodowy,
- d) pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług

Art. 5d. [Pojazdy samochodowe]

Spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych w:

- 1) art. 5a pkt 19a lit. a i b stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań;
- 2) art. 5a pkt 19a lit. c stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

5. MEMORIAŁOWA ZASADA UJMOWANIA KOSZTÓW I WYJĄTKI WYNIKAJĄCE Z PRZEPISÓW SZCZEGÓLNYCH

- zasady ujmowania wydatków w koszty
- wyjątki
- transakcje powyżej 15 000,00 dokonywane pomiędzy przedsiębiorcami
- zmiana przepisów od 01.01.2016 i jej konsekwencje
- problematyka rozliczania remanentu, zmiana rozporządzenia w sprawie PKPiR

WYDATKI ZAPŁACONE GOTÓWKĄ – LIMIT KOSZTÓW

Art. 22p. [Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu kwot transakcji dokonanych z naruszeniem obowiązku rozliczeń za pośrednictwem rachunku płatniczego]

1. Podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w [art. 19](#) ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.
2. W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w [art. 19](#) ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą:
 - 1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
 - 2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów - zwiększają przychody- w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego.
3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku:
 - 1) nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych;
 - 2) dokonania płatności:
 - a) po likwidacji pozarolniczej działalności gospodarczej,
 - b) po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w [ustawie](#) o zryczałtowanym podatku dochodowym albo w [ustawie](#) z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym- z tym że zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy, w którym nastąpiła likwidacja tej działalności, albo za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.

Art. 19. [Obowiązek rozliczeń za pośrednictwem rachunku płatniczego]
Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

- 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz**
- 2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.**

PODATKOWYCH

- definicja środka trwałego i wartości niematerialnej i prawnej
- zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych i katalog negatywny
- dokumentowanie wydatków na zakup środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych oraz dokumentowanie odpisów amortyzacyjnych

Art. 22f. [Odpisy amortyzacyjne]

1. Podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość nie prowadzą działalności gospodarczej, dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22a ust. 1 i ust. 2 pkt 1-3 oraz w art. 22b.
2. Podatnicy będący armatorami, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość nie prowadzą działalności gospodarczej, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych od zamówionego przez nich taboru transportu morskiego w budowie, o którym mowa w art. 22a ust. 2 pkt 4.
3. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się zgodnie z art. 22h-22m, gdy wartość początkowa środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 10 000 zł. W przypadku gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 10 000 zł, podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22d ust. 1, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22h-22m albo jednorazowo - w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, albo w miesiącu następnym.
4. Jeżeli tylko część nieruchomości, w tym budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego, jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej bądź wynajmowana lub wdzierżawiana - odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w wysokości ustalonej od wartości początkowej nieruchomości, budynku lub lokalu odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, wynajmowanej lub wdzierżawianej, do ogólnej powierzchni użytkowej tej nieruchomości, budynku lub lokalu.
5. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które zostały przewidziane w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu, dokonuje dotychczasowy właściciel, w tym pożyczkobiorca lub kredytobiorca.

Art. 22g. [Wartość początkowa]

1. Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-18, uważa się:
 - 1) w razie odpłatnego nabycia - cenę ich nabycia;
 - 1a) w razie częściowo odpłatnego nabycia - cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu, określonego w art. 11 ust. 2b;
 - 2) w razie wytworzenia we własnym zakresie - koszt wytworzenia;
 - 3) w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób - wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości;
 - 4) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:
 - a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne - jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
 - b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie - jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
 - c) wartość określoną zgodnie z art. 19 - jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie;
 - 5) w razie otrzymania w związku z likwidacją spółki lub osoby prawnej, z zastrzeżeniem ust. 14b, ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej;
 - 6) w razie nabycia, o którym mowa w art. 14 ust. 2e - wartość wierzytelności (należności) uregulowanej

w wyniku wykonania świadczenia niepieniężnego, o którym mowa w tym przepisie; przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio;

7) ¹³³ w razie prowadzenia przez podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a, działalności gospodarczej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez zagraniczny zakład - wartość, o której mowa w art. 22 ust. 1n;

8) ¹³⁴ w razie gdy podatnik, o którym mowa w art. 3 ust. 1, przeniósł w celu wykorzystywania w prowadzonej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności gospodarczej składnik majątku swojego zagranicznego zakładu, w tym w wyniku jego likwidacji, lub przeniósł w związku ze zmianą miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w celu wykorzystywania w tej działalności składnik majątku wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej - wartość określoną zgodnie z art. 22 ust. 1na.

1a. Przepis ust. 1 pkt 4 lit. a i b stosuje się odpowiednio w przypadku składnika majątku wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki niebędącej osobą prawną przez współnika, który składnik ten otrzymał w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki.

2. Wartość początkową firmy stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do takiej spółki.

3. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu [ustawy](#) o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

4. Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

5. Cenę nabycia, o której mowa w ust. 3, oraz koszt wytworzenia, o którym mowa w ust. 4, koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

6. Wartość początkową składników majątku nabytych w sposób określony w ust. 1 pkt 3-5, wymagających montażu, powiększa się o wydatki poniesione na ich montaż.

7. Wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych oraz budynków i budowli wybudowanych na obcym gruncie ustala się, stosując odpowiednio ust. 3-5.

8. Jeżeli nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przez podatników przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, o których mowa w art. 22n, wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia.

9. Jeżeli podatnik nie może ustalić kosztu wytworzenia, o którym mowa w ust. 4, wartość początkową środków trwałych ustala się w wysokości określonej z uwzględnieniem cen rynkowych, o których mowa w ust. 8, przez biegłego, powołanego przez podatnika.

10. Podatnicy mogą ustalić wartość początkową budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych:

wynajmowanych, wydzierżawianych albo używanych przez właściciela na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przyjmując w każdym roku podatkowym wartość stanowiącą iloczyn metrów kwadratowych wynajmowanej, wydzierżawianej lub używanej przez właściciela powierzchni użytkowej tego budynku lub lokalu i kwoty 988 zł, przy czym za powierzchnię użytkową uważa się powierzchnię przyjętą dla celów podatku od nieruchomości.

11. W razie gdy składnik majątku stanowi współwłasność podatnika, wartość początkową tego składnika ustala się w takiej proporcji jego wartości, w jakiej pozostaje udział podatnika we własności tego składnika majątku; zasada ta nie ma zastosowania do składników majątku stanowiących wspólność majątkową małżonków, chyba że małżonkowie wykorzystują składnik majątku w działalności gospodarczej prowadzonej odrębnie.

12. W razie zmiany formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów - wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji (wykazie) podmiotu o zmienionej formie prawnej, podzielonego albo połączonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.

13. Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio w razie:

1) podjęcia działalności przez podmiot po przerwie trwającej nie dłużej niż 3 lata,

2) zmiany formy prawnej prowadzonej działalności, polegającej na połączeniu lub podziale dotychczasowych podmiotów albo zmianie współników spółki niebędącej osobą prawną,

3) (uchylony),

4) (uchylony),

5) zmiany działalności wykonywanej samodzielnie przez jednego z małżonków na działalność wykonywaną samodzielnie przez drugiego z małżonków

- jeżeli przed przerwą lub zmianą składniki majątku były wprowadzone do ewidencji (wykazu).

13a. ¹³⁵ Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio w przypadku kontynuowania działalności po zmarłym przedsiębiorcy przez przedsiębiorstwo w spadku.

14. W razie nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi:

1) suma ich wartości rynkowej w przypadku wystąpienia dodatkowej wartości firmy, ustalonej zgodnie z ust. 2;

2) różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, w przypadku niewystąpienia dodatkowej wartości firmy.

14a. Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego.

14b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio.

14c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio.

15. W razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku lub darowizny, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi suma ich wartości rynkowej, nie wyższa jednak od różnicy pomiędzy wartością tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowaną częścią a wartością składników mienia, niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, określoną dla celów podatku od spadków i darowizn.

16. Przy ustalaniu wartości początkowej poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z ust. 1 pkt 3-5 oraz ust. 2, 8, 9, 14 i 15, przepis art. 19 stosuje się odpowiednio.

17. Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji

lub modernizacji, wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z ust. 1, 3-9 i 11-15, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10 000 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

18. Wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjobiorcę albo nabywcę - przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.

19. (uchylony).

20. W razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.

21. Jeżeli odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową tego innego środka o różnicę, o której mowa w ust. 20.

22. Przepis ust. 12 ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały w wyniku zmiany formy prawnej, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu o zmienionej formie prawnej, połączonego albo podzielonego.

Art. 22h. [Metoda liniowa amortyzacji]

1. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się:

1) od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem art. 22k, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji (wykazu), z zastrzeżeniem art. 22e, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których, zgodnie z art. 23 ust. 1, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów;

2) od zamówionego przez armatora taboru transportu morskiego w budowie, o którym mowa w art. 22a ust. 2 pkt 4, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym armator poniósł wydatki (w tym dokonał wpłat zaliczek) na budowę taboru w wysokości co najmniej 10% wartości kontraktowej odrębnie dla każdego obiektu tego taboru; wartość kontraktową, o której mowa w niniejszym punkcie, ustala się na dzień zawarcia umowy na budowę danego obiektu;

3) od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania; w tym przypadku wysokość odpisu miesięcznego ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku;

4) od ujawnionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nieobjętych dotychczas ewidencją, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki lub wartości zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

2. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22l i 22ł, dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonej w art. 22i-22k dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji; wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

3. Podmioty powstałe w wyniku zmiany formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, o których mowa w art. 22g ust. 12 lub 13, dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot o zmienionej formie prawnej, podzielony albo połączony, z uwzględnieniem art. 22i ust. 2-7.

3a. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego, jeżeli składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego taki wkład.

3b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej lub spółki środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej lub spółki jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.

3c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.

3d. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w przypadku określonym w art. 22g ust. 1 pkt 4 lit. a.

3e. ¹³⁶ Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w przypadku kontynuowania działalności po zmarłym przedsiębiorcy przez przedsiębiorstwo w spadku.

4. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego, z uwzględnieniem art. 22i. Suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego.

Art. 22i. [Stawki amortyzacyjne dla środków trwałych]

1. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 22j-22l, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1.

2. Podatnicy mogą podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki podwyższać:

1) dla budynków i budowli używanych w warunkach:

a) pogorszonych - przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2,

b) złych - przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4;

2) dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej - przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4;

3) ¹³⁷ dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4-6 i 8 Klasyfikacji, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu - przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.

3. W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.

4. Podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych wymienionych w ust. 2 pkt 3 bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

5. Podatnicy mogą obniżać podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

6. W przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych, podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu współczynników określonych w ust. 2, należy dla poszczególnych środków trwałych stosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka trwałego, przyjętą z Wykazu stawek amortyzacyjnych.

7. Wyjaśnienia dotyczące warunków używania budynków i budowli, określenia szczególnej sprawności technicznej maszyn, urządzeń i środków transportu oraz maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w ust. 2, zawarte są w objaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych.

Art. 22j. [Stawki amortyzacyjne ustalane indywidualnie]

1. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22l, mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla

używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż:

1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji:

a) 24 miesiące - gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25 000 zł,

b) 36 miesięcy - gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25 000 zł i nie przekracza 50 000 zł,

c) 60 miesięcy - w pozostałych przypadkach;

2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych - 30 miesięcy;

3) dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 - 10 lat, z wyjątkiem:

a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji, trwale związanych z gruntem,

b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych i budynków zastępczych - dla których okres amortyzacji - nie może być krótszy niż 3 lata;

4) dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% - 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

2. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:

1) używane - jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub

2) ulepszone - jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej.

3. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, uznaje się za:

1) używane - jeżeli podatnik wykáže, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub

2) ulepszone - jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

4. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:

1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach - okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;

2) inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 - okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2.

5. (uchylony).

6. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji:

1) odwiertów rozpoznawczych lub wydobywczych,

2) platform wiertniczych lub produkcyjnych

- z tym że okres ich amortyzacji nie może być krótszy niż 60 miesięcy.

Art. 22k. [Metoda degresywna amortyzacji]

1. Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, w pierwszym podatkowym roku ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonych, z zastrzeżeniem ust. 2, o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody określonej w art. 22i ust. 1, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22i.

2. W przypadku używania środków trwałych, określonych w ust. 1, w zakładzie danego podatnika położonym na terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną, których wykaz na podstawie odrębnych przepisów

ustala Rada Ministrów - stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych można podwyższyć przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 3,0, dokonując obliczenia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadą określoną w ust. 1.

3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego:

1) gmina zostanie wyłączona z wykazu, o którym mowa w ust. 2, lub

2) podatnik przestanie mieć siedzibę na terenie gminy, o której mowa w ust. 2

- podatnik może stosować do końca tego roku podwyższone stawki amortyzacyjne.

4. (uchylony).

5. (uchylony).

6. (uchylony).

7. Podatnicy, w roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 11, oraz mali podatnicy, mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.

8. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 7, nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub stosować zasady określone w art. 22h ust. 4. Od następnego roku podatkowego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych zgodnie z ust. 1 lub art. 22i; suma odpisów amortyzacyjnych, w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 22 ust. 1, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.

9. Przy określaniu limitu, o którym mowa w ust. 7, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 10 000 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22f ust. 3.

10. Pomoc, o której mowa w ust. 7, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

11. Przepis ust. 7 nie ma zastosowania do podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej, który w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadził działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niebędącej osobą prawną lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.

12. Przeliczenia na złote kwoty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie, o którym mowa w tym przepisie, w zaokrągleniu do 1000 zł.

13. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 8 na wspólników tej spółki.

14. Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100 000 zł. Kwota 100 000 zł obejmuje sumę odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 22 ust. 1s, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów.

15. Przepis ust. 14 stosuje się, pod warunkiem że:

1) wartość początkowa jednego środka trwałego, o którym mowa w ust. 14, nabytego w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł lub

2) łączna wartość początkowa co najmniej dwóch środków trwałych, o których mowa w ust. 14, nabytych w roku podatkowym, wynosi co najmniej 10 000 zł, a wartość początkowa każdego z nich

przekracza 3500 zł.

16. Kwotę jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, pomniejsza się o wysokość zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 22 ust. 1s.

17. W przypadku, o którym mowa w ust. 15 pkt 2, kwotę jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której mowa w ust. 14, pomniejsza się o kwotę odpisów amortyzacyjnych dokonanych przez podatnika od środków trwałych, o których mowa w ust. 14.

18. Do odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, o których mowa w ust. 14, stosuje się odpowiednio przepis ust. 8, z tym że suma dokonanych odpisów amortyzacyjnych i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 22 ust. 1s, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.

19. W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 14, odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 8 na wspólników tej spółki.

20. Jeżeli w związku z nabyciem środka trwałego podatnik ma prawo do dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o którym mowa w ust. 7 i 14, to dokonuje on odpisu amortyzacyjnego na podstawie ust. 7 albo 14.

21. Jeżeli podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wpłatę na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 22 ust. 1s, a następnie:

1) przed nabyciem środka trwałego, o którym mowa w ust. 14:

a) zlikwidował działalność gospodarczą albo

b) zmienił formę opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną odpowiednio w [ustawie](#) o zryczałtowanym podatku dochodowym, w [ustawie](#) z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo w ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, albo

2) po nabyciu środka trwałego, o którym mowa w ust. 14:

a) nie dokonał jednorazowego odpisu amortyzacyjnego od środka trwałego lub

b) zbył odpłatnie środek trwały

- jest obowiązany do zwiększenia przychodów o wpłatę na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 22 ust. 1s, odpowiednio na ostatni dzień prowadzenia działalności przed jej likwidacją, na ostatni dzień prowadzenia działalności przed zmianą formy opodatkowania, na dzień, w którym podatnik dokonał pierwszego odpisu na podstawie ust. 1 lub art. 22i, albo na dzień odpłatnego zbycia środka trwałego.

Art. 22l. [Amortyzacja transportu taboru morskiego w budowie]

1. Odpisów amortyzacyjnych od taboru transportu morskiego w budowie, wymienionego w art. 22a ust. 2 pkt 4, dokonuje się w ratach co miesiąc przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych dla taboru pływającego w Wykazie stawek amortyzacyjnych.

2. Podstawę obliczenia odpisów amortyzacyjnych od obiektów taboru wymienionych w ust. 1 stanowi część wartości kontraktowej, o której mowa w art. 22h ust. 1 pkt 2, powiększona o kolejne wydatki (zaliczki), ponoszone na budowę danego obiektu; wydatki te zwiększają sukcesywnie podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych w miesiącu następującym po miesiącu ich poniesienia.

3. Odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 1, dokonuje się do końca miesiąca, w którym dany obiekt taboru został przyjęty do używania; jeżeli nie dojdzie do zawarcia umowy przenoszącej na armatora własność zamawianego taboru, armator jest obowiązany zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o dokonane odpisy amortyzacyjne, obliczone zgodnie z ust. 1 i 2, w miesiącu, w którym odstąpiono od umowy.

4. Odpisów amortyzacyjnych od przyjętego do używania taboru morskiego dokonuje się zgodnie z art. 22i. Suma odpisów amortyzacyjnych dokonanych zgodnie z art. 22i i odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 2, nie może przekroczyć wartości początkowej danego obiektu taboru transportu morskiego.

Art. 22ł. [Składniki majątku oddane do odpłatnego korzystania]

1. Od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania, zgodnie z umowami zawartymi na podstawie [przepisów](#) o komercjalizacji i prywatyzacji,

jeżeli z tych umów wynika prawo zakupu tych środków albo wartości przez korzystającego za cenę ustaloną w umowach, podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w art. 22h ust. 1. Stawki amortyzacyjne, z uwzględnieniem art. 22i i 22m, ustala się w proporcji do okresu wynikającego z umowy, z wyjątkiem środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o krótszym okresie amortyzacji niż okres trwania umowy.

2. W razie nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania na podstawie umów, o których mowa w ust. 1, przed upływem okresu, na jaki została zawarta umowa, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych od tych środków i wartości, kontynuując stosowanie zasad i stawek, określonych w ust. 1.

3. W razie przedłużenia okresu obowiązywania umowy zawartej na podstawie [przepisów](#), o których mowa w ust. 1, stawki odpisów amortyzacyjnych ulegają obniżeniu proporcjonalnie do okresu przedłużenia okresu obowiązywania umowy, z wyjątkiem środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych o okresie amortyzacji krótszym niż okres obowiązywania umowy; zasada ta ma zastosowanie wyłącznie do stawek odpisów amortyzacyjnych, dokonywanych od następnego miesiąca po miesiącu, w którym zmieniono umowę.

4. Od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, przekazanych do używania na podstawie innych umów niż wymienione w ust. 1, odpisów amortyzacyjnych od tych składników dokonują odpowiednio finansujący lub korzystający na zasadach określonych w art. 22h-22k i art. 22m, z uwzględnieniem przepisów rozdziału 4a.

5. Jeżeli umowy inne niż wymienione w ust. 1 dotyczą środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 Klasyfikacji i zostały zawarte na okres co najmniej 60 miesięcy oraz zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, podatnik może stosować zasady określone w ust. 1-3.

6. Jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a:

1) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający albo

2) finansujący rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych

- oraz nastąpi zmiana, wygaśnięcie lub rozwiązanie umów, o których mowa w ust. 4 lub 5, i w związku z tym nie zostanie przeniesiona na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, właściciel przejmując te składniki majątku określa ich wartość początkową, zgodnie z art. 22g, przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, pomniejszoną o spłatę wartości początkowej, o której mowa w art. 23a pkt 7, oraz o sumę dokonanych przez siebie odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1.

Art. 22m. [Okresy amortyzacji dla wartości niematerialnych i prawnych]

1. Z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 22l ust. 1-3, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:

1) od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich - 24 miesiące;

2) od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych - 24 miesiące;

3) od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych - 12 miesięcy;

4) od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych - 60 miesięcy.

2. Jeżeli wynikający z umowy okres używania praw majątkowych, o których mowa w ust. 1 pkt 2, jest krótszy od okresu ustalonego w tym przepisie, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy.

3. Podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

4. Odpisów amortyzacyjnych od własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej dokonuje się przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5%; przy ustalaniu wartości początkowej tych praw podatnicy mogą stosować zasadę określoną w art. 22g ust. 10, z tym że wówczas roczna stawka amortyzacyjna wynosi 1,5%.

Art. 22n. [Ewidencja składników majątku]

1. Podatnicy prowadzący, zgodnie z [przepisami](#) o rachunkowości, księgi rachunkowe są obowiązani do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22a-22m.

2. Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów są obowiązani do prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zawierającej, z zastrzeżeniem ust. 3, co najmniej:

- 1) liczbę porządkową;
- 2) datę nabycia;
- 3) datę przyjęcia do używania;
- 4) określenie dokumentu stwierdzającego nabycie;
- 5) określenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej;
- 6) symbol Klasyfikacji Środków Trwałych;
- 7) wartość początkową;
- 8) stawkę amortyzacyjną;
- 9) kwotę odpisu amortyzacyjnego za dany rok podatkowy i narastająco za okres dokonywania tych odpisów, w tym także, gdy składnik majątku był kiedykolwiek wprowadzony do ewidencji (wykazu), a następnie z niej wykreślony i ponownie wprowadzony;
- 10) zaktualizowaną wartość początkową;
- 11) zaktualizowaną kwotę odpisów amortyzacyjnych;
- 12) wartość ulepszenia zwiększającą wartość początkową;
- 13) datę likwidacji oraz jej przyczynę albo datę zbycia.

3. Nie podlegają objęciu ewidencją budynki mieszkalne, lokale mieszkalne i własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, których wartość początkową ustala się zgodnie z art. 22g ust. 10.

4. Zapisów dotyczących środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się w ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego, o którym mowa w art. 22h ust. 1 pkt 4.

5. W razie zmiany formy opodatkowania podatnicy, zakładając ewidencję, o której mowa w ust. 2, uwzględniają w niej odpisy amortyzacyjne przypadające za okres opodatkowania w formie zryczałtowanego podatku dochodowego, podatku tonażowego lub zryczałtowanego podatku od wartości sprzedanej produkcji, o którym mowa w [ustawie](#) z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych.

6. W razie braku ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Art. 22o. [Delegacja ustawowa]

1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych, o których mowa w art. 22a, wartości początkowej składników majątku, o której mowa w art. 22d ust. 1, kwoty określonej w art. 22g ust. 10 do obliczenia wartości początkowej budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych, jednostkowej ceny nabycia części składowych i peryferyjnych, o których mowa w art. 22g ust. 17, oraz wartości początkowej środków trwałych, o której mowa w art. 22j ust. 1 pkt 1 lit. a i b, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%.

2. Wskaźniki wzrostu cen nakładów inwestycyjnych ogłasza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w odstępach kwartalnych.

Art. 22p. [Wyłączenie z kosztów uzyskania przychodu kwot transakcji dokonanych z naruszeniem obowiązku rozliczeń za pośrednictwem rachunku płatniczego]

1. Podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w [art. 19](#) ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

2. W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w [art. 19](#) ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, podatnicy prowadzący pozarolniczą działalność gospodarczą:

- 1) zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
- 2) w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów - zwiększają przychody

- w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

3. Przepisy ust. 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku:

- 1) nabycia lub wytworzenia środków trwałych albo nabycia wartości niematerialnych i prawnych;
 - 2) dokonania płatności:
 - a) po likwidacji pozarolniczej działalności gospodarczej,
 - b) po zmianie formy opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w [ustawie](#) o zryczałtowanym podatku dochodowym albo w [ustawie](#) z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym
- z tym że zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów następuje za rok podatkowy, w którym nastąpiła likwidacja tej działalności, albo za rok podatkowy poprzedzający rok podatkowy, w którym nastąpiła zmiana formy opodatkowania.

7. Analiza najnowszego orzecznictwa w zakresie dokumentowania i zaliczania wydatków do kosztów uzyskania przychodów.

⇒ **Limit transakcji gotówkowych i koszty: Jedna faktura to jedna transakcja**

Pytanie podatnika: Czy spółka prawidłowo uznaje pojedynczą fakturę od danego kontrahenta za jednorazową wartość transakcji, o której mowa w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej i czy spółka postępuje prawidłowo płacąc gotówką zbiorczo za kilka faktur w sumie powyżej 15 000 zł i rozliczając je jako koszty uzyskania przychodu?

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 201 ze zm.) w zw. z art. 223 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r., poz. 1948 ze zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy, przedstawione we wniosku z 20 lutego 2017 r. (data wpływu 24 lutego 2017 r.) o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zbiorczej płatności gotówką za kilka faktur w sumie powyżej 15 000 zł - **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 24 lutego 2017 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów zbiorczej płatności gotówką za kilka faktur w sumie powyżej 15 000 zł. W dniu 27 marca 2017 r. ze względu na braki formalne została przeprowadzona rozmowa telefoniczna w związku z którą strona wskazała właściwy dla niej adres do doręczeń (adres e-puap).

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Od dnia 1 stycznia 2017 r. obowiązują nowe uregulowania w zakresie dokonywania płatności gotówkowych oraz ograniczenia w zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów wydatków powyżej 15 000 zł, zapłaconych gotówką. Wprowadziła je ustawa z 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

Spółka zajmuje się produkcją pieczywa i wyrobów słodkich. Do produkcji wykorzystuje składniki spożywcze, które kupuje u różnych dostawców krajowych. Wnioskodawca nie ma zawartych umów o współpracy lub handlowych z dostawcami. Zakupów dokonuje z wolnej ręki tam gdzie w danym momencie jest niższa cena zakupu lub jakościowo lepszy towar. Na bieżąco zamawiane są telefonicznie składniki potrzebne do produkcji. Dostawcy dostarczają towar wraz z fakturą za przywieziony w danym dniu asortyment. Faktur w danym miesiącu od danego kontrahenta może być

kilka lub kilkanaście. Wartość pojedynczej faktury zakupowej z danego dnia jest poniżej 15 000 zł, ale w okresie miesięcznym obrót z danym dostawcą przekracza kwotę 15 000 zł.

Za faktury zakupowe Spółka najczęściej płaci gotówką. Wynika to z faktu, że odbiorcy Spółki to z reguły drobne sklepy i sklepiki, którzy w momencie dostawy płacą za dostarczone produkty gotówką. Ze względu na wysokie prowizje bankowe oraz brak banku w miejscowości, gdzie mieści się siedziba Spółki, Jednostce wygodniej jest płacić swoim dostawcom gotówką. Często dowód przekracza kwotę 15 000 zł, gdyż Spółka reguluje jednocześnie płatność za kilka faktur danego dostawcy.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy Spółka prawidłowo uznaje pojedynczą fakturę od danego kontrahenta za jednorazową wartość transakcji, o której mowa w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej i czy Spółka postępuje prawidłowo płacąc gotówką zbiorczo za kilka faktur w sumie powyżej 15 000 zł i rozliczając je jako koszty uzyskania przychodu?

Zdaniem Wnioskodawcy, Spółka postępuje prawidłowo płacąc dostawcom za pojedyncze faktury o wartości brutto poniżej 15 000 zł gotówką i każdą fakturę traktuje jako jednorazową wartość transakcji, o której mowa w art. 22 ust. 1 pkt 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, bez względu na to, że obrót miesięczny lub roczny z danym kontrahentem przewyższa kwotę 15 000 zł. Również wartości faktur płaconych w ten sposób są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Natomiast, pojedynczą fakturę o wartości brutto 15 000 zł i więcej płaci przelewem.

W związku z tym, również jednorazowa łączna zapłata gotówką za kilka faktur dla tego samego dostawcy powyżej kwoty 15 000 zł jest prawidłowa, ponieważ jest to płatność za kilka jednorazowych wartości transakcji.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z 15 lutego 2016 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 1888 ze zm., dalej: „updop”), do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updop.

Aby wydatek poniesiony przez podatnika stanowił dla niego koszt uzyskania przychodu, muszą zostać spełnione następujące warunki:

1. został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
2. jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
3. pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
4. poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
5. został właściwie udokumentowany,
6. nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 updop, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów.

Należy jednak mieć na uwadze zamknięty katalog wydatków zawarty w art. 16 ust. 1 updop, które nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów, mimo że pozostają w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością i zostały przez niego poniesione w celu uzyskania przychodu.

Wydatki ponoszone przez Spółkę, związane z regulowaniem bieżących zobowiązań bez wątpienia można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, gdyż zgodnie z updop, są związane z prowadzoną przez jednostkę działalnością gospodarczą, są ponoszone w celu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, a także nie zostały wymienione w katalogu wydatków nie podlegających zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów zawartym w art. 16 ust. 1 updop.

Ustawą z 13 kwietnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z

2016 r., poz. 780) znowelizowano updop, poprzez dodanie art. 15d zgodnie z którym, podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2015 r., poz. 584, ze zm.), została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Przytoczony art. 22 ust. 1 wskazanej wyżej ustawy o swobodzie działalności gospodarczej od 1 stycznia 2017 r. brzmi: Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

1. stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
2. jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15 000 zł, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

Stosownie natomiast do ust. 2 tego artykułu, w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, podatnicy:

1. zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo,
2. w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów - zwiększają przychody

- w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Z powyższych regulacji wynika, że obowiązek dokonywania transakcji poprzez rachunek bankowy powstaje, jeśli „jednorazowa wartość transakcji” przekracza określony limit. W celu ustalenia znaczenia terminu „jednorazowa wartość transakcji” z uwagi na fakt, że adresatem normy prawnej jest przedsiębiorca dokonujący i przyjmujący płatności związane z działalnością gospodarczą, w pierwszej kolejności należałoby sięgnąć do definicji zawartych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej. W rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej transakcją jest umowa, będąca źródłem stosunku zobowiązaniowego. Dlatego też pod pojęciem „jednorazowa wartość transakcji” należy rozumieć ogólną wartość należności lub zobowiązań, określoną w umowie zawartej między przedsiębiorcami. Oznacza to, że obowiązek dokonywania lub przyjmowania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego dotyczy również przypadku, gdy strony umowy o wartości przekraczającej 15 000 zł dokonują w ramach tej umowy częściowych płatności lub też przyjmują częściowe płatności o wartości nieprzekraczającej 15 000 zł.

Takie rozumienie pojęcia „transakcja” znajduje swój odpowiednik w ustawie z dnia 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 684). Jak wynika z art. 4 pkt 1 tej ustawy, pod pojęciem transakcji handlowych należy rozumieć umowę, której przedmiotem jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi, jeżeli strony zawierają ją w związku z wykonywaną działalnością.

Bazując na tych regulacjach, pojęcie „transakcja” należy odkodować jako umowę, której przedmiotem jest odpłatne świadczenie usług/dostaw towarów i umowa ta jest zawierana między przedsiębiorcami w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

Tożsame stanowisko zostało przedstawione w odpowiedzi Ministerstwa Finansów na interpelację nr 9279 w sprawie wyjaśnienia wątpliwości, dotyczących znowelizowanych przepisów o swobodzie działalności gospodarczej oraz ustaw o podatku dochodowym, w zakresie określenia limitów płatności gotówkowych z dnia 9 lutego 2017 r.

Jak wynika z powołanego pisma przez transakcję należy rozumieć taką czynność prawną (umowę) zawieraną w związku z prowadzoną przez strony działalnością gospodarczą, w wykonywaniu której dokonywana jest co najmniej jedna płatność. Przepis art. 22 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie określa, co może stanowić przedmiot transakcji (umowy), natomiast można przyjąć, że może nim być w szczególności nabycie towaru lub usługi. O przyporządkowaniu płatności do poszczególnych umów (transakcji) decyduje ich cel gospodarczy i zgodny zamiar stron, a nie treść dowodów (dokumentów) księgowych.

Mając na względzie powołaną podstawę prawną należy stwierdzić, że pojedyncza wartość transakcji w

kwocie nie przekraczającej 15 000 zł zapłaconą gotówką, mimo że nie została dokonana za pośrednictwem rachunku płatniczego, nie spowoduje negatywnych skutków w postaci braku możliwości odliczenia kosztów uzyskania przychodów. Jest to bowiem umowa zawierana w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą.

Odnosząc cytowane powyżej przepisy do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego stwierdzić należy, że skoro Spółka nie zawiera z dostawcami umów o współpracy lub handlowych, tylko dokonuje zakupów składników potrzebnych do produkcji przez telefon u dostawcy u którego w danym momencie jest najniższa cena lub jakościowo lepszy towar, to każdą fakturę wystawioną przez tego dostawcę należy uznać za fakturę dokumentującą odrębne zamówienie czyli odrębną transakcję, nie ma przy tym znaczenia, że Spółka dokonuje płatności zbiorczo za kilka faktur.

Stanowisko Wnioskodawcy należy zatem uznać za prawidłowe.

Interpretacja indywidualna z 6 kwietnia 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-3.4510.88.2017.1.AL - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

⇒ **Kilka płatności a limit transakcji gotówkowych i koszty**

Przedsiębiorca dokonuje w krótkich odstępach czasu zakupu złomu za gotówkę od jednego dostawcy, przy czym każdorazowo płatność jest realizowana gotówką nie przekraczając jednak kwoty 15 000 zł z tytułu jednego zakupu. W trakcie miesiąca wartość zakupów od danego dostawcy może przekroczyć kwotę 15 000 zł. Czy przedsiębiorca jest uprawniony do każdorazowego zaliczenia wydatków z tytułu ww. transakcji do kosztów w sytuacji, gdy dokonana płatność nie przekracza kwoty 15 000 zł?

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT), kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.

W myśl tego przepisu, podatnik ma możliwość odliczenia dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod tym jednak warunkiem, że wykaże ich związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu. W świetle powyższego, aby wydatek poniesiony przez podatnika stanowił dla niego koszt uzyskania przychodu, muszą być spełnione następujące warunki:

- został poniesiony przez podatnika, tj. w ostatecznym rozrachunku musi on zostać pokryty z zasobów majątkowych podatnika (nie stanowią kosztu uzyskania przychodu podatnika wydatki, które zostały poniesione na działalność podatnika przez osoby inne niż podatnik),
- jest definitywny (rzeczywisty), tj. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona,
- pozostaje w związku z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą,
- poniesiony został w celu uzyskania, zachowania lub zabezpieczenia przychodów lub może mieć wpływ na wielkość osiągniętych przychodów,
- został właściwie udokumentowany,
- nie może znajdować się w grupie wydatków, których zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Kosztami uzyskania przychodów są wszelkie racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, których celem jest osiągnięcie, zabezpieczenie lub zachowanie źródła przychodów. Aby zatem wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów należy oceniać jego związek z prowadzoną działalnością gospodarczą. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczyniać się do osiągnięcia przychodu, bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów – w okresie ponoszenia kosztów lub w przyszłości.

Zgodnie z art. 15d ust. 1 ustawy o CIT, podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1829, 1948, 1997 i 2255 oraz z 2017 r. poz. 460 i 819) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

W art. 15d ust. 2 ustawy o CIT, wskazano, że w przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania

przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w art. 22 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, podatnicy:

1. zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
2. w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów - zwiększają przychody

- w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Ważne!

30 kwietnia 2018 r. przepisy art. 15d ust. 1 i 2 ustawy o CIT otrzymały nowe brzmienie:

„1. Podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w **art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646)** została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

2. W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca transakcji określonej w **art. 19 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców** została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego, podatnicy:

1. zmniejszają koszty uzyskania przychodów albo
2. w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów - zwiększają przychody

- w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego.”

- dop. red.

W myśl art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz.U. z 2017 r., poz. 2168 z późn. zm.), dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

1. stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
2. jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15 000 zł, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.

Ważne!

30 kwietnia 2018 r. ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej została zastąpiona ustawą z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców. Zatem, przepis art. 15d ustawy o CIT odwołuje się obecnie do art. 19 Prawa przedsiębiorców:

„Art. 19. Dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

1. stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
2. jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza 15 000 zł lub równowartość tej kwoty, przy czym transakcje w walutach obcych przelicza się na złote według średniego kursu walut obcych ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień dokonania transakcji.”

- dop. red.

Zestawienie ww. przepisów prowadzi do wniosku, że w przypadku każdej transakcji o wartości przekraczającej 15 000 zł istnieje obowiązek dokonywania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego, przy czym naruszenie tego obowiązku, a więc dokonanie płatności w całości lub w części z pominięciem takiego rachunku oznacza brak możliwości zaliczenia kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca tej transakcji została dokonana z pominięciem rachunku płatniczego.

Zatem przepisy nie wyłączają z kosztów jedynie nadwyżki płatności ponad wartość 15 000 zł, lecz każdą płatność (bez względu na jej wartość/kwotę) dokonaną z pominięciem rachunku bankowego, jeżeli jest dokonywana w ramach transakcji o wartości przekraczającej 15 000 zł.

Podkreślić należy, że pojęcie jednorazowej transakcji nie jest równoznaczne z terminem pojedynczej płatności. Wskazać bowiem należy, że regulacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej (obecnie: Prawa przedsiębiorców - dop. red.) wyraźnie odnoszą się do transakcji – bez względu na liczbę płatności w ramach tej transakcji.

W celu ustalenia znaczenia terminu „jednorazowa wartość transakcji”, z uwagi na fakt, że adresatem normy prawnej jest przedsiębiorca dokonujący i przyjmujący płatności związane z działalnością gospodarczą, w pierwszej kolejności należałoby sięgnąć do definicji zawartych w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej.

W rozumieniu ustawy o swobodzie działalności gospodarczej transakcją jest umowa, będąca źródłem stosunku zobowiązaniowego. Dlatego też pod pojęciem „jednorazowa wartość transakcji” należy rozumieć ogólną wartość należności lub zobowiązań, określoną w umowie zawartej między przedsiębiorcami.

Oznacza to, że **obowiązek dokonywania lub przyjmowania płatności za pośrednictwem rachunku płatniczego dotyczy również przypadku, gdy strony umowy o wartości przekraczającej 15 000 zł dokonują w ramach tej umowy częściowych płatności lub też przyjmują częściowe płatności o wartości nieprzekraczającej 15 000 zł.**

Takie rozumienie pojęcia „transakcja” znajduje swój odpowiednik w art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 8 marca 2013 r. o terminach zapłaty w transakcjach handlowych (t.j. Dz.U. 2016 r., poz. 684), zgodnie z którym transakcja handlowa to umowa, której przedmiotem jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi, jeżeli strony, o których mowa w art. 2 (czyli m.in. przedsiębiorcy w rozumieniu art. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej), zawierają ją w związku z wykonywaną działalnością.

Bazując na tych regulacjach, **pojęcie „transakcja” należy odkodować jako umowę, której przedmiotem jest odpłatne świadczenie usług/dostawa towarów i umowa ta jest zawierana między przedsiębiorcami w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.**

Natomiast jednorazowa wartość transakcji to ogólna wartość wierzytelności lub zobowiązań, określona w umowie zawartej między przedsiębiorcami. Przymiot jednorazowości nie odnosi się do liczby płatności, lecz odzwierciedla wymóg powiązania poszczególnych świadczeń w ramach jednego stosunku umownego. Można zatem przyjąć, że jeżeli całkowita wartość transakcji nie wynika wprost z treści umowy, lecz zależy od czasu jej trwania – co dotyczyć może między innymi umów o stałe świadczenie usług zawartych na czas nieokreślony – wówczas należałoby przyjąć, że pojęcie jednorazowej wartości transakcji odnosi się do poszczególnych okresów rozliczeniowych, za które przysługuje wynagrodzenie.

W związku z powyższym, należy uznać, że **w świetle art. 15d ust. 1 ustawy o CIT, przedsiębiorca może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zobowiązanie wynikające z odrębnych (poszczególnych) faktur od jednego dostawcy, które są regulowane w formie gotówkowej.** (Interpretacja indywidualna z 5 czerwca 2018 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.162.2018.2.JKT - Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej)

⇒ **Skutki podatkowe płatności gotówkowych powyżej 15.000 zł**

Przegląd Podatku Dochodowego nr 8 (440) z dnia 20.04.2017

1. Zwrot gotówki przez sprzedawcę i ponowna zapłata z rachunku - odpowiedź resortu finansów na pytanie Wydawnictwa GOFIN

W myśl [art. 22p](#) updof i [art. 15d](#) updop, obowiązujących od 1 stycznia 2017 r., podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca jednorazowej wartości transakcji przekraczającej równowartość 15.000 zł określonej w [art. 22](#) ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2016 r. poz. 1829 ze zm.) została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego. W przypadku natomiast zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wartości takiej transakcji podatnicy zobowiązani są zmniejszyć koszty uzyskania przychodów albo w przypadku braku możliwości zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów - zwiększyć przychody, w miesiącu, w którym została dokonana płatność bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Jak wynika z art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, od 1 stycznia 2017 r. dokonywanie

lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

- stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
- jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15.000 zł.

Oznacza to, że przedsiębiorca, który reguluje gotówką swoje zobowiązania związane z wykonywaniem działalności gospodarczej wobec innych przedsiębiorców, w przypadku gdy jednorazowa wartość takiej transakcji przekracza 15.000 zł, nie ma prawa zaliczyć jej wartości do kosztów podatkowych w tej części, w jakiej płatność za nią została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego. Jeżeli natomiast już obciążył nią koszty, wówczas o tę część zobowiązany jest je pomniejszyć (zwiększyć przychody).

Stosowanie tych przepisów budzi wątpliwości, w przypadku kiedy nabywca najpierw ureguluje zobowiązanie (wpłaci zaliczkę) w całości lub w części gotówką, a w późniejszym czasie sprzedawca zwróci nabywcy płatność gotówką, a nabywca ponownie ureguluje zobowiązanie przelewem. Świadczą o tym odmienne stanowiska zajęte w tej kwestii przez organy podatkowe, czego przykładem jest interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 25 stycznia 2017 r., nr [1462-IPPB3.4510.974.2016.2](#) oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 17 stycznia 2017 r., nr [0461-ITPB1.4511.864.2016.2.DR](#). Wydawnictwo nasze zwróciło się do Ministerstwa Finansów z prośbą o wyjaśnienie, czy w tej sytuacji będzie można uznać, że płatność została dokonana za pośrednictwem rachunku płatniczego i w związku z tym nabywca będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatek uregulowany w ten sposób? Czy jeśli zwrot i ponowna zapłata nastąpią już po wyłączeniu wydatku z kosztów uzyskania przychodów, to nabywca będzie miał prawo ponownie zwiększyć koszty uzyskania przychodów?

Resort finansów w piśmie otrzymanym przez nas 29 marca 2017 r. potwierdził, że w sytuacji, w której przedsiębiorca finalnie dokonuje płatności całej kwoty transakcji za pomocą rachunku płatniczego, nie zachodzi przesłanka do wyłączenia takiej płatności z kosztów uzyskania przychodów na podstawie powołanych przepisów ustaw o podatku dochodowym. W efekcie w przypadku zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów (zwiększenia przychodów) z powodu dokonania płatności gotówką, podatnik ma prawo do ponownego zwiększenia kosztów uzyskania przychodów (zmniejszenia przychodów), jeśli otrzyma zwrot gotówki od kontrahenta i ponownie ureguluje zobowiązanie, ale tym razem za pośrednictwem rachunku płatniczego.

W piśmie tym resort finansów wyjaśnił: *"Transakcje, związane z wykonywaniem działalności gospodarczej, których równowartość przekracza 15 tys. zł, dokonywane między przedsiębiorcami, muszą być realizowane za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy. W odniesieniu do kwestii związanej z wpłatą zaliczki należy uznać, że wartość zaliczki jest zaliczana na poczet płatności. W związku z tym, w przypadku wypełnienia wszystkich przesłanek wynikających z art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, norma art. 22 znajdzie zastosowanie także wobec wpłaty zaliczki.*

Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę na swobodę zawierania umów. Zgodnie z Kodeksem cywilnym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

Zatem w sytuacji, w której przedsiębiorca finalnie dokonuje płatności całej kwoty transakcji za pomocą rachunku płatniczego - w ocenie Ministerstwa Finansów - nie zachodzi przesłanka do wyłączenia takiej płatności z kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15d ustawy o podatku CIT (art. 22p ustawy o PIT)".

2. Faktura dokumentująca dostawę towarów dokonane w ramach złożonego zamówienia Z niektórymi dostawcami towarów spółka ma podpisane umowy na czas nieokreślony, bez wskazania kwotowej wartości tych umów. Każda dostawa towarów jest dokumentowana fakturą na kwotę od kilku do kilkunastu tysięcy. Czy każdą fakturę należy traktować jako jednorazową transakcję?

Jeśli fakturą objęte są towary dostarczone w wyniku złożenia jednego zamówienia, to odpowiedź jest twierdząca, ponieważ jako jednorazową transakcję należy traktować jednostkowe zamówienie towarów u danego dostawcy.

Podatnik, który reguluje swoje zobowiązania wobec kontrahentów, dokonując zapłaty w gotówce, w przypadku gdy jednorazowa wartość takiej transakcji przekracza 15.000 zł, nie ma prawa zaliczyć jej wartości do kosztów podatkowych w tej części, w jakiej płatność za nią została dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego. Jeżeli natomiast już obciążył nią koszty, wówczas o tę część zobowiązany jest być pomniejszyć. Tak wynika z [art. 22p](#) updof i [art. 15d](#) updop.

W ustawie o swobodzie działalności gospodarczej i ustawach o podatku dochodowym nie ma definicji pojęcia jednorazowa transakcja. Kwestia znaczenia tego pojęcia była przedmiotem interpelacji poselskiej nr 9279. W odpowiedzi na nią resort finansów (pismo z 8 lutego 2017 r., nr DD6.054.5.2017) stwierdził, że przez transakcję należy rozumieć taką czynność prawną (umowę) zawieraną w związku z prowadzoną przez strony działalnością gospodarczą, w wykonaniu której dokonywana jest co najmniej jedna płatność. O przyporządkowaniu płatności do poszczególnych umów (transakcji) decyduje ich cel gospodarczy i zgodny zamiar stron, a nie treść dokumentów księgowych.

W opisanym przypadku mamy do czynienia z umową o współpracy, która nie określa ostatecznej wartości towarów, które dany dostawca dostarczy podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą. Umowa o współpracy należy do tzw. umów nienazwanych, a więc jej treść może zostać ustalona w zależności od potrzeb, z uwzględnieniem przepisów Kodeksu cywilnego. Odnosząc się do tego rodzaju umów zawieranych przez przedsiębiorców, przedstawiciel Ministerstwa Finansów w powołanej odpowiedzi na interpelację poselską wskazał, że: *"(...) w obrocie gospodarczym występują różnego rodzaju umowy, określane częstokroć mianem umów ramowych, które określają warunki udzielania i realizacji zamówień, w tym również ich termin, lecz nie kreują zobowiązania do spełnienia świadczeń o określonej wartości (nie określają minimalnych obrotów). W przypadku takich umów jednorazowa wartość transakcji odnosiłaby się do wartości poszczególnych zamówień"*.

Resort finansów zaznaczył też, że w przypadku objęcia jedną fakturą świadczeń spełnionych w wykonaniu kilku umów (np. sprzedaży, dostawy) decydująca jest wola stron, której potwierdzenie stanowią umowy zawarte na poszczególne dostawy. W opinii resortu wartość kilku wycenionych odrębnie pozycji na jednej fakturze składa się na jednorazową wartość transakcji w rozumieniu [art. 22](#) ustawy o swobodzie działalności gospodarczej jedynie wtedy, gdy stanowią one przedmiot jednej umowy (transakcji). Ministerstwo Finansów podkreśliło, że inaczej należy rozpatrywać przypadek ujęcia w jednej fakturze towarów dostarczanych etapami w ramach umowy dostawy, o której mowa w [art. 605](#) K.c. Jeżeli umowa taka określa harmonogram realizacji dostawy, wówczas jednorazową wartość transakcji stanowi suma wierzytelności z tytułu dostawy, a nie należności z tytułu realizacji poszczególnych etapów.

3. Jednorazowa wartość transakcji przy umowie najmu zawartej na czas określony Spółka prowadzi działalność w wynajętym lokalu. Wynajmujący jest przedsiębiorcą. Umowa jest zawarta na 5 lat. W umowie ustalony jest stały miesięczny czynsz (6.150 zł brutto). Czy spółka może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów opłacany za dany miesiąc czynsz, jeśli płatność zostanie dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego?

W tym przypadku jednorazową wartość transakcji należy obliczyć jako sumę ustalonych w jej ramach opłat. Tak określona wartość przekroczy 15.000 zł, wobec tego spółka nie będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów poszczególnych rat czynszu, jeśli płatność zostanie dokonana bez pośrednictwa rachunku płatniczego.

Jednorazowa wartość transakcji to ogólna wartość wierzytelności lub zobowiązań określonych w umowie. Podzielenie transakcji na kilka płatności (o wartości mniejszej niż 15.000 zł) nie zwalnia z obowiązku dokonania zapłaty za pośrednictwem rachunku płatniczego. Jeśli jednorazowa wartość transakcji przekracza równowartość 15.000 zł, to cała transakcja powinna zostać dokonana za pośrednictwem tego rachunku.

Z odpowiedzi na interpelację poselską nr 9279 powołaną w pkt 1.2 niniejszego opracowania wynika, że jednorazowa wartość transakcji oznacza ogólną wartość wierzytelności lub zobowiązań, określoną w umowie zawartej między przedsiębiorcami. W odpowiedzi tej wyjaśnione zostało pojęcie

jednorazowej wartości transakcji na przykładzie powszechnie występujących w praktyce życia gospodarczego stosunkach prawnych łączących przedsiębiorców. Odnosząc się do umowy leasingu stwierdzono: "W przypadku (...) umowy leasingu - obejmującej zobowiązanie korzystającego do zapłaty finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenia pieniężnego, równego co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego (art. 709¹ Kodeksu cywilnego) - wynagrodzenie finansującego jest płatne co do zasady okresowo, zgodnie z harmonogramem określonym w umowie, jednakże poszczególne płatności składają się na całkowite zobowiązanie korzystającego, które może przekraczać kwotę stanowiącą równowartość 15.000 zł. Dla oceny przestrzegania obowiązku, o którym mowa w art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, decydująca powinna być zatem w przypadku umowy leasingu suma wierzytelności przysługujących finansującemu".

Ze względu na podobieństwo umowy leasingu z umową najmu, w której strony określiły miesięczne opłaty i z góry przewidziany okres jej obowiązywania, uzasadnione jest przy takiej umowie obliczanie wartości transakcji na podobnych zasadach. Oznacza to, że kierując się powołanym wyjaśnieniem w odniesieniu do umowy najmu zawartej na czas określony z miesięcznym czynszem, jednorazową wartość transakcji należy obliczyć jako sumę ustalonych w jej ramach opłat. W przypadku umowy, której dotyczy pytanie, jednorazowa wartość transakcji wynosi 369.000 zł (6.150 zł x 60 m-cy).

4. Wpłata gotówki na rachunek płatniczy sprzedawcy

Czy zasadne jest stwierdzenie, że wpłata gotówki dokonana przez polskiego przedsiębiorcę na rachunek płatniczy przedsiębiorcy zagranicznego będzie spełnieniem warunku, o którym mowa w art. 22 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej?

W naszej ocenie, takie stwierdzenie nie jest słuszne.

Przepis [art. 22 ust. 1](#) ustawy o swobodzie działalności gospodarczej stanowi, że dokonywanie lub przyjmowanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następuje za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, w każdym przypadku gdy:

- 1) stroną transakcji, z której wynika płatność, jest inny przedsiębiorca oraz
- 2) jednorazowa wartość transakcji, bez względu na liczbę wynikających z niej płatności, przekracza równowartość 15.000 zł.

Ponieważ ustawa o swobodzie działalności gospodarczej odrębnie definiuje pojęcie przedsiębiorcy oraz przedsiębiorcy zagranicznego, nasze Wydawnictwo wystąpiło do Ministerstwa Finansów o rozstrzygnięcie, czy obowiązek dokonywania korekty kosztów, o którym mowa w [art. 22p](#) updof i [art. 15d](#) updop, w związku z nieuregulowaniem za pośrednictwem rachunku płatniczego transakcji o wartości powyżej 15.000 zł, dotyczy transakcji, w których jedną ze stron jest przedsiębiorca zagraniczny.

W piśmie otrzymanym przez nas 10 lutego 2017 r. resort finansów stwierdził, że pomimo odrębnych definicji przedsiębiorcy i przedsiębiorcy zagranicznego nie można przyjąć, że w odniesieniu do transakcji, której jedną ze stron jest przedsiębiorca zagraniczny, nie stosuje się postanowień art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Należy więc przyjąć, że limit 15.000 zł obowiązuje w transakcjach zawieranych przez krajowych przedsiębiorców zarówno z krajowymi, jak i zagranicznymi podmiotami gospodarczymi.

Zatem obowiązek dokonywania lub przyjmowania płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą musi następować za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, gdy wartość transakcji przekracza 15.000 zł, również w przypadku gdy jedną ze stron jest podmiot zagraniczny.

Powołany przepis ustawy o swobodzie działalności gospodarczej dotyczy dwóch stron transakcji.

Z kolei art. 22p updof i art. 15d updop dotyczą wyłącznie strony dokonującej płatności (zapłaty), czyli nabywcy (resort finansów potwierdził to w odpowiedzi na pytanie naszego Wydawnictwa, którą otrzymaliśmy 7 marca 2017 r.; informowaliśmy o tym w Przeglądzie Podatku Dochodowego nr 7 z 2017 r., w artykule pt. "[Ograniczenia w ujmowaniu w kosztach płatności gotówkowych dotyczą nabywcy - odpowiedź resortu finansów na pytanie Wydawnictwa GOFIN](#)").

W art. 22 ust. 1 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej zawarto wymóg, by m.in. dokonywanie płatności związanych z wykonywaną działalnością gospodarczą następowało za pośrednictwem rachunku płatniczego przedsiębiorcy, o ile drugą stroną transakcji jest inny przedsiębiorca oraz

jednorazowa wartość transakcji przekracza 15.000 zł. Natomiast wpłata gotówki na rachunek płatniczy przedsiębiorcy nie jest realizacją tego obowiązku.

5. Umowa ramowa na dostawę towarów

Prowadzę sklep spożywczy. Jeden stały dostawca dostarcza codziennie do sklepu pieczywo, a inny nabiał. Na każdą dostawę składam zamówienie, określając rodzaj i ilość towaru. Nie podpisywałem z wymienionymi dostawcami pisemnej umowy, a jedynie ustnie umówiliśmy się na dostawę i odbiór towarów. Jak w tym przypadku ustalić jednorazową wartość transakcji?

W tym przypadku jednorazowa wartość transakcji odnosi się do wartości poszczególnych zamówień. Kwesta ustalania limitu 15.000 zł przy dostawach towarów, gdy z umowy ramowej o współpracy nie wynika wartość obrotów między kontrahentami, a dostawy realizowane są na podstawie konkretnych zamówień, była wyjaśniona w odpowiedzi udzielonej na interpelację poselską nr 9279 powołaną w pkt 1.2 niniejszego opracowania. W odpowiedzi tej resort finansów zaznaczył, że w obrocie gospodarczym występują różnego rodzaju umowy nazywane umowami ramowymi, które wskazują warunki udzielania i realizacji zamówień, w tym również ich termin, lecz nie kreują zobowiązania do spełnienia świadczeń o określonej wartości, czyli nie ustalają minimalnych obrotów. Uznał przy tym, że w przypadku takich umów jednorazowa wartość transakcji odnosi się do wartości poszczególnych zamówień.

Gazeta Podatkowa nr 93 (1550) z dnia 19.11.2018, strona 5

dział: **Rozliczamy podatek dochodowy**

Autor: **Ewelina Piotrowska**

Jednorazowa wartość transakcji a umowa na obsługę księgową zawarta na czas nieokreślony
Przed dniem 1 stycznia 2017 r. przedsiębiorca zawarł z biurem rachunkowym umowę na czas nieokreślony na świadczenie usług księgowych. Czy można zaliczać do kosztów uzyskania przychodów wydatki poniesione na takie usługi zapłacone gotówką, gdy umowa nie określa konkretnych kwot płatności, a stwierdza, że będą one ustalane co miesiąc w zależności od zakresu wykonanej usługi? Czy w celu ustalenia limitu 15.000 zł należy sumować należności z umowy za okres od początku jej obowiązywania, czy od dnia 1 stycznia 2017 r.?

Z [art. 22p](#) ustawy o pdof i art. 15d ustawy o pdop oraz [art. 19](#) ustawy - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2018 r. poz. 646 ze zm.) wynika, że gdy jednorazowa wartość transakcji zawartej z innym przedsiębiorcą przekracza 15.000 zł, musi być ona regulowana za pośrednictwem rachunku płatniczego, a dokonanie płatności w całości lub w części z pominięciem takiego rachunku pozbawia możliwości zaliczenia kosztu w tej części, w jakiej płatność dotycząca tej transakcji została dokonana z pominięciem rachunku płatniczego. Przedmiotowe przepisy mają zastosowanie do płatności dokonywanych w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2016 r. Wynika to z [art. 4 ust. 1](#) ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych... (Dz. U. z 2016 r. poz. 780 ze zm.).

Aby odpowiedzieć na pytanie, czy w danej sytuacji należy stosować ograniczenia wynikające z tych przepisów, kluczowe jest ustalenie, czym jest jednorazowa transakcja i jaka jest jej wartość.

W przypadku umów o świadczenie usług zawartych na czas nieokreślony jest to o tyle kłopotliwe, że organy podatkowe w ostatnim czasie zmieniły jeszcze do niedawna wyrażane stanowisko. Początkowo uważano, że jeżeli całkowita wartość transakcji nie wynika wprost z treści umowy, lecz zależy od czasu jej trwania, co dotyczyć może m.in. umów o stałe świadczenie usług zawieranych na czas nieokreślony, to pojęcie jednorazowej transakcji odnosi się do poszczególnych okresów rozliczeniowych, za które przysługuje wynagrodzenie (patrz: pismo Podsekretarza Stanu w Ministerstwie Finansów z 8 lutego 2017 r., nr DD6.054.5.2017, będące odpowiedzią na interpelację poselską nr 9279). W ostatnim czasie zmieniono jednak pogląd w tej sprawie. W piśmie z dnia 15 czerwca 2018 r. stanowiącym odpowiedź na zapytanie naszego Wydawnictwa resort finansów wskazał, że w przypadku umów na czas nieokreślony z ustalonym wynagrodzeniem okresowym (np. czynszem), kwalifikacja płatności powinna zależeć od wysokości wynagrodzenia, okresu rozliczeniowego i okresu wypowiedzenia. Jeżeli dla umowy na czas

nieokreślony suma wynagrodzeń pewnych (które przedsiębiorca będzie musiał zapłacić zanim upłynie okres wypowiedzenia) przekroczy limit 15.000 zł, od pierwszej płatności powinny być one rozliczane bezgotówkowo. Z kolei z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 września 2018 r., nr [0115-KDIT3.4011.337.2018.1.WM](#), wynika, że gdy z dniem dokonania pierwszej płatności strony nie wiedzą, jak długo będzie trwała umowa i jaka będzie łączna jej wartość, wiedzą natomiast, że w przypadku najkrótszego możliwego terminu obowiązywania limit obrotu gotówkowego nie zostanie przekroczony, płatności do momentu przekroczenia limitu ustawowego mogą być dokonywane w gotówce.

W świetle tej najnowszej interpretacji podatkowej w opisanej sprawie podatnik może zaliczać do kosztów uzyskania przychodów należności za usługi księgowe płacone gotówką do momentu przekroczenia limitu 15.000 zł, który należy liczyć narastająco od dnia pierwszej płatności wynagrodzenia za te usługi dokonanej po 31 grudnia 2016 r. Z kolei w miesiącu, w którym suma wynagrodzeń z umowy zapłaconych po 31 grudnia 2016 r. liczonych narastająco przekroczy kwotę 15.000 zł, wydatek poniesiony na usługę księgową można rozliczyć w kosztach, o ile przedsiębiorca ureguluje go bezgotówkowo.

Definicje pojęć "transakcja" i "jednorazowa wartość transakcji"

Obszerne wyjaśnienie pojęć "transakcja" i "jednorazowa wartość transakcji" zawiera odpowiedź na interpelację poselską (nr 9279) podsekretarza stanu w Ministerstwie Finansów z 8 lutego 2017 r., nr DD6.054.5.2017.

Zgodnie z powyższym wyjaśnieniem, **przez transakcję i jednorazową wartość transakcji należy rozumieć:**

"(...) taką czynność prawną (umowę) zawieraną w związku z prowadzoną przez strony działalnością gospodarczą, w wykonaniu której dokonywana jest co najmniej jedna płatność. Wskazany wcześniej przepis nie określa, co może stanowić przedmiot transakcji (umowy), natomiast można przyjąć, iż może nim być w szczególności nabycie towaru lub usługi. O przyporządkowaniu płatności do poszczególnych umów (transakcji) decyduje ich cel gospodarczy i zgodny zamiar stron, a nie treść dowodów (dokumentów) księgowych. Trzeba przy tym podkreślić, że art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej nie wprowadza czasowego ograniczenia okresu sumowania wielu płatności, składających się na pojedynczą transakcję. Może się zatem okazać, że jedna transakcja obejmuje transfery pieniężne dokonane w ciągu kilku lat (np. w przypadku zawarcia umowy realizowanej etapami, takiej jak umowa wdrożeniowa czy umowa o roboty budowlane). W konsekwencji, jednorazowa wartość transakcji oznacza ogólną wartość wierzytelności lub zobowiązań, określoną w umowie zawartej między przedsiębiorcami. Przymiot jednorazowości nie odnosi się do liczby płatności, lecz odzwierciedla wymóg powiązania poszczególnych świadczeń w ramach jednego stosunku umownego. (...)"

W przypadku umów o stałe świadczenie usług, zawartych na czas nieokreślony, wyjaśniono, że:

"(...) jeżeli całkowita wartość transakcji nie wynika wprost z treści umowy, lecz zależy od czasu jej trwania - co dotyczyć może między innymi umów o stałe świadczenie usług zawartych na czas nieokreślony - wówczas należałoby przyjąć, że pojęcie jednorazowej wartości transakcji odnosi się do poszczególnych okresów rozliczeniowych, za które przysługuje wynagrodzenie. (...)"

UWAGA! Obecnie zdarzają się stanowiska odmienne - piszemy o tym w [rozdz. II ppkt 1.2.](#) tego dodatku.

Oдноśnie umowy leasingu MF wyjaśniło:

"(...) W przypadku (...) umowy leasingu - obejmującej zobowiązanie korzystającego do zapłaty finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenia pieniężnego, równego co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego (art. 7091 Kodeksu cywilnego) - wynagrodzenie finansującego jest płatne co do zasady okresowo, zgodnie z harmonogramem określonym w umowie, jednakże poszczególne płatności składają się na całkowite zobowiązanie korzystającego, które może przekraczać kwotę stanowiącą równowartość 15.000 zł. Dla oceny przestrzegania obowiązku, o którym mowa w art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, decydująca powinna być zatem w przypadku umowy leasingu suma wierzytelności przysługujących finansującemu. (...)"

W kwestii dostaw realizowanych etapami MF stwierdziło, iż:

"(...) w przypadku objęcia jedną fakturą świadczeń spełnionych w wykonaniu kilku umów (np. sprzedaży, dostawy) należy przyznać prymat woli stron. Wartość kilku wycenionych odrębnie pozycji na jednej fakturze składa się na jednorazową wartość transakcji w rozumieniu art. 22 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej wyłącznie wówczas, gdy stanowią one przedmiot jednej umowy (transakcji). Inaczej byłoby w przypadku ujęcia w jednej fakturze towarów dostarczanych etapami w ramach umowy dostawy, w której dostawca zobowiązuje się do wytworzenia rzeczy oznaczonych tylko co do gatunku oraz do ich dostarczania częściami albo okresowo, a odbiorca zobowiązuje się do odebrania tych rzeczy i do zapłacenia ceny (art. 605 Kodeksu cywilnego). (...)
Jeżeli umowa określa harmonogram realizacji dostawy, wówczas jednorazową wartość transakcji stanowi suma wierzytelności z tytułu dostawy, a nie należności z tytułu realizacji poszczególnych etapów. (...)"

Co do rozumienia poszczególnych pojęć w przypadku innych umów, wyjaśniono:

"(...) w obrocie gospodarczym występują różnego rodzaju umowy określone częstokroć mianem umów ramowych, które określają warunki udzielania i realizacji zamówień, w tym również ich termin, lecz nie kreują zobowiązania do spełnienia świadczeń o określonej wartości (nie określają minimalnych obrotów). W przypadku takich umów jednorazowa wartość transakcji odnosiłaby się do wartości poszczególnych zamówień. (...)"

Zaskakująca interpretacja podatkowa...

W dniu 8 lutego 2018 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydał interpretację indywidualną [0114-KDIP3-1.4011.451.2017.1.ES](#).

W interpretacji tej Dyrektor KIS wskazał:

"Ze stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wynika, że Wnioskodawca w swojej działalności gospodarczej wykorzystuje usługę google AdSense, która polega na dostarczaniu innym osobom, firmom, instytucjom przestrzeni na stronach internetowych Wnioskodawcy w celach reklamowych. Wnioskodawca fakturę generuje samodzielnie, pobierając ją z Menadżera Reklam. Wnioskodawca nie ma tam możliwości wpisania samodzielnie daty wystawienia, jak również nie jest ona automatycznie generowana na pobranym dokumencie. Na fakturze widnieje tylko data płatności, metoda płatności oraz identyfikator płatności, który umożliwia sprawdzenie za co została naliczona opłata. W tym miejscu wskazać należy, że regulacje dotyczące tego, co powinna zawierać faktura przedstawione zostały w art. 106e ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r., poz. 710). I tak zgodnie z treścią ust. 1 ustawy, faktura powinna zawierać m. in.:

1. datę wystawienia;
2. kolejny numer nadany w ramach jednej lub więcej serii, który w sposób jednoznaczny identyfikuje fakturę;
3. imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy;
4. numer, za pomocą którego podatnik jest zidentyfikowany na potrzeby podatku, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. a;
5. numer, za pomocą którego nabywca towarów lub usług jest zidentyfikowany na potrzeby podatku lub podatku od wartości dodanej, pod którym otrzymał on towary lub usługi, z zastrzeżeniem pkt 24 lit. b.

Z ww. uregulowań wynika, że faktura bezwzględnie powinna zawierać m. in. datę wystawienia.

W związku z tym, że posiadana przez Wnioskodawcę faktura za zakupione reklamy nie zawiera daty wystawienia to Wnioskodawca nie ma prawa ująć jej w prowadzonej podatkowej księżce przychodów i rozchodów."

Z przytoczonego powyżej fragmentu interpretacji podatkowej wynika, że wydatki na reklamę na profilu społecznościowym mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów jedynie w przypadku, jeżeli udokumentowane są fakturą. Natomiast za fakturę uważany jest dokument, który zawiera wszystkie niezbędne informacje wymienione w art. 106e ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług.

W konsekwencji jeżeli przedsiębiorca chciałby zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatki na reklamę w mediach społecznościowych powinien posiadać fakturę spełniającą wszystkie wymagania przewidziane prawem podatkowym.

Zatem, czy reklama na Facebooku może być kosztem?

W mojej opinii stanowisko organów podatkowych w sprawie braku możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na reklamę na FB jest zbyt rygorystyczne.

Faktury dokumentujące zakup reklamy na FB zawierają wszystkie wymagane prawem elementy poza datą wystawienia.

Warto jednak tutaj zaznaczyć, że z treści §12 ust. 3 pkt 2 [rozporządzenia](#) w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów wynika, że podstawą zapisów w księdze są dowody księgowo, którymi są *inne dowody, wymienione w § 13 i 14, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:*

- a) wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,
- b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarcza podanie jednej daty,
- c) przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych,
- d) podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych – oznaczone numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonanymi na jego podstawie.

W związku z powyższym, w mojej opinii, jeżeli istnieje związek pomiędzy prowadzoną przez przedsiębiorcę działalnością gospodarczą, a wykupioną przez niego reklamą, reklama na Facebooku, a właściwie wydatki na nią, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w takiej działalności.

⇒ Koszty i przychody na przełomie roku

Ostatnia aktualizacja: 2011-12-17

Autor: Paweł Muż

Źródło: isk.infor.pl

Koniec roku wiąże się nieodłącznie z „przypisywaniem” kosztów i przychodów do określonych okresów sprawozdawczych, tj. ustaleniem, które przychody i koszty dotyczą zamykanego roku, a które należy rozliczyć w roku następnym.

Dotyczy to nie tylko prawidłowej kwalifikacji kosztów i przychodów z punktu widzenia przepisów ustawy o [rachunkowości](#), ale także ustalenia prawidłowego dochodu, podstawy opodatkowania i należnego podatku dochodowego.

Na przełomie okresów sprawozdawczych szczególne znaczenie mają zasady: memoriału, współmierności, istotności i ostrożności.

Zasada memoriału (art. 6 ust. 1 uor) wskazuje, że w [księgach rachunkowych](#) jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego (tj. komplet zdarzeń gospodarczych, jakie dotyczą danego roku, bez względu na to, czy zostały one potwierdzone stosownym dokumentem w jednostce przez jej kontrahentów, czy też nie, a także niezależnie od tego, czy dana transakcja została opłacona, czy nie).

Zasada współmierności (art. 6 ust. 2, art. 39 i 41 uor) wskazuje, że dla zapewnienia współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego należy zaliczyć koszty (jako rozliczenia międzyokresowe czynne) lub przychody (jako rozliczenia międzyokresowe przychodów) dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres

sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione (jako rozliczenia międzyokresowe bierne). Innymi słowy, zasada współmierności nakazuje, by z ogółu zdarzeń gospodarczych wyodrębnić te, które kształtują wynik finansowy danego okresu sprawozdawczego.

Zasada istotności (art. 8 ust. 1 uor) wskazuje, że określając zasady (politykę) [rachunkowości](#) i dostosowując je do potrzeb jednostki, należy zapewnić wyodrębnienie w rachunkowości wszystkich zdarzeń istotnych dla oceny sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki, z zachowaniem zasady ostrożności. Innymi słowy, zasada ta nakazuje takie zorganizowanie ewidencji, aby zapewniała ona ujęcie i wyodrębnienie tych wszystkich zdarzeń gospodarczych, które są ważne dla oceny sytuacji majątkowej, finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Zasada ostrożności (art. 7 ust. 1) wskazuje, by w wyniku finansowym danego okresu uwzględnić:

- zmniejszenie wartości użytkowej lub handlowej składników aktywów,
- wyłącznie niewątpliwe pozostałe przychody operacyjne i zyski nadzwyczajne,
- wszystkie poniesione koszty operacyjne i straty nadzwyczajne,
- rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń.

Innymi słowy, zasada ta nakazuje, by przy ustalaniu kosztów i przychodów uwzględnić (rozważyć) wszystkie znane jednostce zdarzenia gospodarcze, które wpływają ujemnie na wielkość majątku, zobowiązań i wyniku finansowego.

Ponieważ [księgi rachunkowe](#) służą również do ustalenia dochodu, podstawy opodatkowania i należnego podatku dochodowego za rok podatkowy (art. 9 ust. 1 updog), to przy zdarzeniach na przełomie roku obrotowego należy też brać pod uwagę fakt, że moment powstania przychodów i kosztów podatkowych nie zawsze jest taki sam jak w przypadku uregulowań prawa bilansowego. Zgodnie z przepisami podatkowymi moment poniesienia kosztu należy ustalać według następujących reguł:

- koszty bezpośrednio związane z przychodami wpływają na wynik finansowy i dochód podatkowy w tym roku, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody (art. 15 ust. 4 updog i analogicznie art. 22 ust. 5 updog);
- jeżeli koszty bezpośrednio dotyczące przychodów danego roku obrotowego są udokumentowane dowodami wystawionymi po jego zakończeniu, ale wpłynęły one do jednostki do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego (tj. maksymalnie do 31 marca 2012 r.), nie później niż do upływu terminu określonego do złożenia rocznego zeznania podatkowego, to zalicza się je do roku obrotowego, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody (art. 15 ust. 4b updog i analogicznie art. 22 ust. 5a updog). Jeśli koszty te zostały poniesione po sporządzeniu sprawozdania albo po złożeniu zeznania, nawet jeżeli dotyczą danego roku obrotowego, to są one ujmowane w roku podatkowym następującym po roku, za który sporządzane jest sprawozdanie finansowe lub składane zeznanie (art. 15 ust. 4c updog i art. 22 ust. 5b updog);
- koszty pośrednio związane z przychodami, służące głównie zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów, wpływają na wynik finansowy i dochód podatkowy w dacie ich poniesienia (art. 15 ust. 4d updog i art. 22 ust. 5c updog). Za datę poniesienia kosztu uważa się dzień, na który ujęto koszt w [księgach rachunkowych](#) (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 15 ust. 4e updog i art. 22 ust. 5d updog). Użycie określenia, że za dzień poniesienia kosztu należy uznać dzień, „na który” ujęto koszt w [księgach rachunkowych](#), oznacza, że nie jest to moment ich fizycznego zaksięgowania rozumianego jako czynność techniczno-rachunkowa (tj. „dzień, w którym” ujęto koszt w [księgach rachunkowych](#)), lecz właśnie „dzień, na który” ujęto dany koszt (tj. przypisanie danego kosztu do odpowiedniego okresu sprawozdawczego na zasadzie memoriałowej).

• art. 4 ust. 4, art. 6 ust. 1-2, art. 7 ust. 1, art. 8 ust. 1, art. 10, art. 30 ust. 1, art. 39, 41 i 42, art. 64 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości - j.t. Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223; ost.zm. Dz.U. z 2011 r. Nr 199, poz. 1175

• art. 12 ust. 3a, 3c, 3d, art. 15 ust. 4, art. 16 ust. 1 pkt 57 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku

dochodowym od osób prawnych - j.t. Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654; ost.zm. Dz.U. z 2011 r. Nr 205, poz. 1202

• art. 12 ust. 1 i 6, art. 13 pkt 2 i 4-9, art. 18, art. 22 ust. 5, art. 23 ust. 1 pkt 55 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - j.t. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307; ost.zm. Dz.U. z 2011 r. Nr 205, poz. 1203

• art. 29 ust. 4a, art. 86 ust. 10 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054

• Krajowy Standard Rachunkowości nr 2 „Podatek dochodowy” - Dziennik Urzędowy Ministra Finansów z 28 lipca 2010 r. Nr 7, poz. 31

Paweł Muż

⇒ **Rabaty potransakcyjne otrzymane za zakupy dokonane w poprzednim roku**

Zeszyty Metodyczne Rachunkowości nr 2 (482) z dnia 20.01.2019

Większość naszych dostawców udziela nam rabatów potransakcyjnych. Wartości tych rabatów są bardzo duże. Jak w księgach rachunkowych rozlicza się rabaty dotyczące zakupów towarów i materiałów dokonanych w poprzednim roku obrotowym?

1. Moment zmniejszenia kosztów podatkowych w związku z otrzymanym rabatem

Na podstawie [art. 15 ust. 4i](#) updog oraz [art. 22 ust. 7c](#) updog, jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczynę korekty.

Jeżeli w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca (lub inny dokument potwierdzający przyczynę korekty), podatnik nie poniósł kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, to - na podstawie art. 15 ust. 4j updog oraz art. 22 ust. 7d updog - podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

Uwaga: O momencie korekty kosztów podatkowych, która nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub oczywistą omyłką, decyduje data otrzymania stosownego dokumentu. Jeśli podatnik otrzyma fakturę korygującą w związku z udzieleniem przez sprzedawcę rabatu z tytułu zakupów towarów lub materiałów, które zostały już sprzedane lub zużyte, to powinien zmniejszyć koszty uzyskania przychodów w miesiącu otrzymania faktury korygującej. Bez znaczenia jest zatem data wystawienia faktury korygującej (lub w przypadku jej braku - innego dokumentu potwierdzającego przyczynę korekty), jak również to, że korekta odnosi się do kosztów poprzedniego okresu.

Jeżeli podatnik poniósł koszt np. w październiku 2018 r. i będzie on korygowany np. w styczniu 2019 r., to skutki tej korekty należy odnieść do kosztów lub przychodów podatkowych na bieżąco, o ile zachodzą przesłanki wynikające z powołanych przepisów o podatku dochodowym. W przypadku gdy korekta kosztu spowodowana będzie błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką - korekty należy dokonać wstecz. Co ważne, jeśli faktura korygująca dotyczy towaru (materiału), który nie został jeszcze sprzedany (odniesiony w koszty z tytułu zużycia), to przepisy dotyczące korekty kosztów nie mają zastosowania.

2. Zasady korekty kosztów bilansowych w związku z otrzymanym rabatem

Towary i materiały na dzień ich nabycia ujmuje się w księgach rachunkowych w cenach nabycia (por. [art. 28 ust. 11 pkt 1](#) ustawy o rachunkowości). Jeśli nie zniekształca to stanu aktywów oraz wyniku finansowego jednostki, składniki te można wyceniać w cenach zakupu (por. [art. 34 ust. 1](#) ww. ustawy). Cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski (por. art. 28 ust. 2 ww. ustawy). Otrzymanie rabatu powoduje zatem obniżenie ceny nabytych towarów i materiałów.

Jeżeli rabat dotyczy towarów i materiałów jeszcze niesprzedanych (niezużytych), to należy odpowiednio skorygować (zmniejszyć) wartość zapasów znajdujących się w magazynie. Natomiast w przypadku, gdy rabat dotyczy już sprzedanych towarów lub zużytych materiałów, należy skorygować koszty.

Zasadniczo, zgodnie z obowiązującą w prawie bilansowym zasadą memoriału, koszty powinny być przypisywane do okresu, którego dotyczą, niezależnie od terminu ich zapłaty (por. [art. 6](#) ustawy

o rachunkowości). W związku z tym, rabat powinien być przypisywany do tego roku obrotowego, w którym zaliczono do kosztów wartość towarów lub materiałów objętych tym rabatem. Dotyczy to wszelkich korekt, jakie nastąpiły do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego. Ujmuje się je w księgach rachunkowych według zasad ogólnych.

Ewidencja księgowa otrzymanego rabatu

1. Rabat dotyczy jeszcze niesprzedanych towarów lub niezutytych materiałów:
 - a) jeżeli ewidencję towarów lub materiałów prowadzi się według cen nabycia:
 - **Wn konto 30** "Rozliczenie zakupu" lub 21 "Rozrachunki z dostawcami",
 - **Ma konto 33** "Towary" lub 31 "Materiały",
 - b) jeżeli ewidencję towarów lub materiałów prowadzi się w stałych cenach ewidencyjnych:
 - **Wn konto 30** "Rozliczenie zakupu" lub 21 "Rozrachunki z dostawcami",
 - **Ma konto 34-2** "Odchylenia od cen ewidencyjnych towarów" lub 34-1 "Odchylenia od cen ewidencyjnych materiałów".
2. Rabat dotyczy już sprzedanych towarów lub zużytych materiałów:
 - **Wn konto 30** "Rozliczenie zakupu" lub 21 "Rozrachunki z dostawcami",
 - **Ma konto 73-1** "Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)" lub 40-1 "Zużycie materiałów i energii" albo konto zespołu 5.

W przypadku gdy korekta kosztów nastąpi już po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale jeszcze przed jego zatwierdzeniem, uwzględnić należy [art. 54 ust. 1](#) ustawy o rachunkowości. Wynika z niego, że w sytuacji gdy po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał. Jeżeli zdarzenia, które nastąpiły po dniu bilansowym, nie powodują zmiany stanu istniejącego na dzień bilansowy, to odpowiednie wyjaśnienia zamieszcza się w informacji dodatkowej.

Uwaga: Moment ujęcia rabatu otrzymanego po sporządzeniu sprawozdania finansowego, ale przed jego zatwierdzeniem, zależy od istotności wpływu otrzymanego rabatu na wynik finansowy jednostki. W wyniku odmiennego określenia w ustawie o rachunkowości i ustawie o podatku dochodowym momentu uznania kosztu za poniesiony, wynikają różnice między wynikiem finansowym brutto a dochodem do opodatkowania. Jeżeli są to różnice przejściowe, to - w świetle [art. 37](#) ustawy o rachunkowości - jednostki będące podatnikami podatku dochodowego z działalności gospodarczej, tworzą odroczony podatek dochodowy. Przy czym przepis art. 37 ust. 10 ww. ustawy zezwala na odstępianie od ustalania tego podatku w odniesieniu do jednostek, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z trzech określonych w tym przepisie wielkości. Co istotne, korzystanie z takiego uproszczenia wymaga zapisania w dokumentacji opisującej przyjęte przez jednostkę zasady (politykę) rachunkowości (por. [art. 10 ust. 1](#) ustawy o rachunkowości). Należy jednak zaznaczyć, iż w myśl art. 37 ust. 11 ustawy o rachunkowości, powyższe uproszczenie nie ma zastosowania do jednostek zainteresowania publicznego wymienionych w [art. 3 ust. 1e pkt 1-6](#) tej ustawy.

Przykład

I. Założenia:

1. *Spółka z o.o. w grudniu 2018 r. nabyła i sprzedała towar handlowy o wartości: 400.000 zł. W momencie sprzedaży tego towaru, zaliczyła jego wartość do kosztów bilansowych i podatkowych.*
2. *W styczniu 2019 r. kontrahent udzielił spółce rabatu w wysokości 5% wartości tego towaru, tj.: 20.000 zł i udokumentował to fakturą korygującą, która wpłynęła do jednostki 20 stycznia 2019 r. (dla uproszczenia pominięto kwestię VAT). Do końca 2018 r. jednostka uregulowała zobowiązanie. Zatem po otrzymaniu faktury korygującej powstanie należność od sprzedawcy*

towaru.

3. W chwili otrzymania faktury korygującej księgi za 2018 r. nie zostały jeszcze zamknięte. Zatem korekty kosztu sprzedanych towarów jednostka dokonała dla celów bilansowych w księgach 2018 r.
4. Rzeczywista wartość sprzedanych w 2018 r. towarów wyniosła: $400.000 \text{ zł} - 20.000 \text{ zł} = 380.000 \text{ zł}$. Ustalając dochód podatkowy za 2018 r. jednostka uwzględniła jednak koszt sprzedanych towarów w wysokości: 400.000 zł .
5. Spółkę z o.o. obowiązuje 19% stawka podatku dochodowego.

II. Ustalenie odroczonego podatku dochodowego:

Spółka ustaliła różnice przejściowe, porównując wartość bilansową składników aktywów i pasywów z ich wartością podatkową, tj. tą, która wpłynie w przyszłości na dochód podatkowy, w sposób następujący:

- 1) wartość bilansowa należności: 20.000 zł,
- 2) wartość podatkowa należności: 0 zł,
- 3) $W_{BA} > W_{PA}$ dodatnia różnica przejściowa: 20.000 zł,
- 4) rezerwa na podatek odroczonego: $20.000 \text{ zł} \times 19\% = 3.800 \text{ zł}$.

III. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
1. FZ - faktura korygująca z tytułu udzielonego rabatu (dla uproszczenia bez VAT):			
a) zmniejszenie kwoty zobowiązania	20.000 zł	21	30
b) korekta kosztu sprzedanych towarów o kwotę przyznanego rabatu	20.000 zł	30	73-1
2. PK - rezerwa z tytułu odroczonego podatku dochodowego	3.800 zł	87	83-0

IV. Księgowania:

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”		Konto 30 „Rozliczenie zakupu”			Konto 73-1 „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)”		
(1a)	20.000	(1b)	20.000	20.000	(1a)		
						20.000	(1b)
Konto 83-0 „Rezerwa na odroczonego podatek dochodowy”		Konto 87 „Podatek dochodowy od osób prawnych”					
		(2)	3.800				
	3.800	(2)					

W sytuacji gdy sprawozdanie finansowe za rok, w którym pierwotnie dokonano nabycia towaru lub materiału, zostało już zatwierdzone, fakturę korygującą dokumentującą otrzymany rabat należy ująć w księgach bieżącego roku obrotowego. Jak bowiem wynika z [art. 54 ust. 2](#) ustawy o rachunkowości, jeżeli jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach mających wpływ na sporządzone sprawozdanie finansowe już po zatwierdzeniu tego sprawozdania, to powinna ująć ich skutki w księgach rachunkowych roku obrotowego, w którym informacje te otrzymała. Przy czym sposób ujęcia faktury korygującej (przyznanego rabatu) w księgach rachunkowych zależeć będzie od istotności wynikającej z niej kwoty. W myśl art. 54 ust. 3 ustawy o rachunkowości, korekty istotne dotyczące lat ubiegłych odnosi się na kapitał (fundusz) własny i wykazuje jako "zysk (stratę) z lat ubiegłych". W praktyce polega to na księgowaniu kwoty korekty, jako zysku (straty) z lat ubiegłych, na koncie 82 "Rozliczenie wyniku finansowego". Korekty o wartości nieistotnej podlegają księgowaniu na zasadach ogólnych. Ich skutki wpłyną wówczas odpowiednio na zysk lub stratę netto tego właśnie roku.

Ewidencja księgowa otrzymanego rabatu dotyczącego towarów i materiałów sprzedanych w ubiegłym roku

1. Korekta kosztu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki nieistotna:
 - **Wn konto 30** "Rozliczenie zakupu" lub 21 "Rozrachunki z dostawcami",
 - **Ma konto 73-1** "Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (nabycia)", 40-1 "Zużycie materiałów i energii" lub odpowiednie konto

zespołu 5 albo konto 76-o "Pozostałe przychody operacyjne" - w zależności od tego, jakie zasady korekty kosztów nieistotnych, dotyczących lat ubiegłych, przyjęto w polityce rachunkowości jednostki.

2. Korekta kosztu, jeżeli kwota rabatu jest w ocenie jednostki istotna:

- **Wn konto 30** "Rozliczenie zakupu" lub 21 "Rozrachunki z dostawcami",
- **Ma konto 82** "Rozliczenie wyniku finansowego" (w analityce: Zysk/strata z lat ubiegłych).

3. Rozwiązanie ewidencyjne pozwalające na ujęcie w księgach otrzymanych rabatów zgodnie z zasadą podatkową

W celu ułatwienia rozliczeń podatkowych jednostki mogą ustalić indywidualnie sposób ewidencji w księgach rachunkowych korekty kosztów z tytułu otrzymanych rabatów. Poniżej przedstawiamy rozwiązanie polegające na księgowaniu faktur korygujących bieżąco w miesiącu ich otrzymania (korekta kosztu), czyli zgodnie z zasadą podatkową, według ogólnych zasad.

Przy czym na dzień sporządzenia sprawozdania finansowego za rok, w którym wystawiono faktury pierwotne (np. 2018 r.), tj. został poniesiony koszt, jednym zapisem księguje się na podstawie dowodu "PK - Polecenie księgowania" łączną sumę korekt (bez VAT) dotyczącą tych kosztów, wynikającą z faktur korygujących otrzymanych w roku następnym (np. 2019 r.) do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za 2018 r. Z uwagi na fakt, iż faktury korygujące koszty, które dotyczą 2018 r. są ujmowane w księgach rachunkowych 2019 r. według zasad ogólnych, to konieczne jest storno zapisów łącznej sumy korekty wprowadzonej w 2018 r. Storna tego dokonuje się pod datą sporządzenia sprawozdania finansowego za 2019 r.

Przykład

I. Założenia:

1. Spółka jawna do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za 2018 r. otrzyma faktury korygujące wystawione w 2019 r., ale dotyczące zakupów 2018 r. Kwota przyznanego spółce rabatu wyniesie: 18.450 zł (w tym VAT: 3.450 zł). Wartość materiałów objętych tym rabatem została odniesiona w ciężar kosztów zużycia materiałów w 2018 r. Zobowiązanie wynikające z faktur wystawionych w 2018 r. zostało w całości uregulowane. Kontrahent wpłacił kwotę przyznanego rabatu na konto spółki.
2. W celu ułatwienia rozliczeń podatkowych jednostka księguje faktury korygujące bieżąco w miesiącu ich otrzymania (korekta kosztu), czyli zgodnie z zasadą podatkową, według ogólnych zasad.
3. Koszty podstawowej działalności operacyjnej spółka ewidencjonuje wyłącznie na kontach zespołu 4.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
Zapisy w księgach 2018 r.			
1. PK - korekta (zmniejszenie) kosztów zużycia materiałów:			
a) łączna suma korekt bez VAT - zmniejszenie zobowiązania	15.000 zł	21	30
b) korekta kosztów zużycia materiałów o kwotę przyznanego rabatu	15.000 zł	30	40-1
Zapisy w księgach 2019 r.			
1. FZK - korekta "in minus" z tytułu udzielonego rabatu (na podstawie pojedynczych faktur):			
a) łączna suma korekt - zmniejszenie zobowiązania	18.450 zł	21	30
b) korekta VAT	3.450 zł	30	22-1
c) zmniejszenie kosztów o kwotę przyznanego rabatu	15.000 zł	30	40-1
2. WB - wpływ na rachunek kwoty udzielonego rabatu	18.450 zł	13	021

3. PK - storno zapisów łącznej sumy korekty wprowadzonej w roku ubiegłym (zapis pod datą 31 grudnia 2019 r.):

a) łączna suma korekt bez VAT - zmniejszenie zobowiązania	15.000 zł	30 21
b) korekta kosztów zużycia materiałów o kwotę przyznanego rabatu	15.000 zł	40- 1 30

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach 2018 r.

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami” <hr/> (1a) 15.000	Konto 30 „Rozliczenie zakupu” <hr/> (1b) 15.000 15.000 (1a)	Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii” <hr/> 15.000 (1b)
--	--	--

B. Zapisy w księgach 2019 r.

Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami” <hr/> (S.p.) 15.000 18.450 (2) (1a) 18.450 15.000 (3a)	Konto 30 „Rozliczenie zakupu” <hr/> (1b) 3.450 18.450 (1a) (1c) 15.000 15.000 (3b) (3a) 15.000	Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii” <hr/> (3b) 15.000 15.000 (1c)
Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” <hr/> 3.450 (1b)	Konto 13-0 „Rachunek bieżący” <hr/> (2) 18.450	

Refundacja kosztów wynagrodzeń oraz składek ZUS pracowników na przełomie roku

Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno - Finansowych nr 35 (1006) z dnia 10.12.2018

Zatrudniamy pracowników w celu przygotowania zawodowego i otrzymujemy od ochotniczego hufca pracy refundację ich wynagrodzeń oraz składek na ubezpieczenia społeczne. Refundacja kosztów wynagrodzeń ma miejsce po upływie każdego kwartału. Jakich księgować należy w związku z tym dokonać na przełomie lat 2018/2019?

Koszty wynagrodzeń oraz składek ZUS ujmuje się w księgach rachunkowych w miesiącu, za który są należne, bez względu na to, kiedy zostały wypłacone. Również dotację przypadającą na dany rok obrotowy, której na dzień bilansowy jeszcze nie otrzymano, ale istnieje duże prawdopodobieństwo jej uzyskania, zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych drugostronnie, księgując ją drugostronnie jako należność.

Zasada memoriału, określona w [art. 6 ust. 1](#) ustawy o rachunkowości, nakazuje ujmować w księgach rachunkowych danego roku obrotowego wszystkie osiągnięte, przypadające na rzecz jednostki przychody oraz obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty.

Środki pieniężne otrzymane przez jednostkę tytułem refundacji kosztów poniesionych na wynagrodzenie pracowników zalicza się do pozostałych przychodów operacyjnych, w myśl [art. 3 ust. 1 pkt 32 lit. h](#)) ustawy o rachunkowości. Jak wskazano bowiem w tym przepisie, przychody związane z otrzymaniem środków pieniężnych na inne cele niż dopłaty do cen sprzedaży, nabycie lub wytworzenie środków trwałych, środków trwałych w budowie albo wartości niematerialnych i prawnych ujmuje się jako pozostałe przychody operacyjne.

Zatem stosując zasadę memoriału, jednostka powinna ująć w kosztach 2018 r. wynagrodzenia dotyczące tego roku oraz składki ZUS od tych wynagrodzeń. Natomiast w pozostałych przychodach operacyjnych 2018 r. powinna zostać ujęta należna za ostatni kwartał roku (tu: 2018 r.) wartość refundacji wynagrodzeń oraz składek ZUS. Będzie tak pomimo faktu, że omawiana refundacja wpłynie na rachunek bankowy jednostki dopiero w 2019 r.

Uwzględniając powyższe, w księgach rachunkowych pytającej jednostki mogą wystąpić następujące zapisy:

- 1) wynagrodzenie brutto:
 - **Wn konto 40-4** "Wynagrodzenia",
 - **Ma konto 23-0** "Rozrachunki z tytułu wynagrodzeń"
 oraz równolegle:

- **Wn odpowiednie konto zespołu 5,**
 - **Ma konto 49** "Rozliczenie kosztów";
 - 2) składki na ubezpieczenia społeczne finansowane przez pracodawcę:
 - **Wn konto 40-5** "Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia",
 - **Ma konto 22** "Rozrachunki publicznoprawne"
- oraz równolegle:
- **Wn odpowiednie konto zespołu 5,**
 - **Ma konto 49.**

Należna za ostatni kwartał 2018 r. dotacja do wynagrodzeń oraz składek ZUS:

- **Wn konto 24** "Pozostałe rozrachunki",
- **Ma konto 76-o** "Pozostałe przychody operacyjne".

Zauważmy, że gdyby jednostka sporządzała sprawozdanie finansowe za okresy poprzedzające koniec kwartału, to należałoby na taki moment zaliczyć do pozostałych przychodów operacyjnych odpowiednią część (na zasadzie proporcjonalności do kosztów) należnego dofinansowania.

Natomiast otrzymanie refundacji za ostatni kwartał 2018 r. w 2019 r. powinno zostać ujęte w księgach rachunkowych 2019 r., zapisem:

- **Wn konto 13-o** "Rachunek bieżący",
- **Ma konto 24.**

⇒ **Zasada współmierności przychodów i kosztów**

Zeszyty Metodyczne Rachunkowości

Zasada współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów (art. 6 ust. 2, art. 39 i art. 41 ustawy o rachunkowości) wyróżnia się tym, że do aktywów i pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane powinny być koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres koszty, które nie zostały jeszcze poniesione. Oznacza to, że na wynik finansowy roku bieżącego wpływają:

- 1) uzyskane w tym roku przychody ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów oraz operacji finansowych,
- 2) związane z tymi przychodami, konieczne dla ich osiągnięcia i współmierne do nich koszty:
 - a) rzeczywiście poniesione i opłacone w roku bieżącym,
 - b) poniesione już w latach poprzednich i aktywowane, a w części przypadające na bieżący rok obrotowy,
 - c) koszty jeszcze nieopłacone lub nienotyfikowane.

Stąd też ustawa o rachunkowości (w art. 39) umożliwia aktywowanie kosztów przypadających na przyszłe okresy sprawozdawcze (czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów) oraz dokonywanie biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Stosując zasadę współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów, należy uwzględnić również rozliczenia międzyokresowe przychodów (art. 41 ustawy o rachunkowości), dokonywane z zachowaniem zasady ostrożności, obejmujące:

- 1) równowartość otrzymanych lub należnych od kontrahentów środków z tytułu świadczeń, których wykonanie nastąpi w przyszłych okresach sprawozdawczych (art. 41 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości), np.:
 - a) przedpłata (zaliczka) otrzymana od zleceniodawcy na określone umową usługi remontowe,
 - b) zainkasowana z góry zapłata z tytułu określonego umową wynajmu nieruchomości przez najemcę,
- 2) środki pieniężne otrzymane w postaci dotacji, dopłat, subwencji z przeznaczeniem na sfinansowanie nabycia lub wytworzenia środków trwałych, w tym także środków trwałych w budowie oraz prac rozwojowych, jeżeli w myśl innych przepisów nie zwiększają one kapitału (funduszu) własnego (art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości).

⇒ **Księgowanie faktur za media na przełomie roku**

Zeszyty Metodyczne Rachunkowości

1. Faktura wystawiona na początku roku za dostawę mediów w roku poprzednim
Faktury kosztowe za media (np. za dostawę energii, wody, gazu) za dany miesiąc wystawiane są najczęściej w następnym miesiącu. Jak ujmować takie faktury w księgach rachunkowych na przełomie roku? Jak zaksięgować np. fakturę za energię cieplną zużytą w grudniu 2018 r., wystawioną w styczniu 2019 r.?

Księgi rachunkowe za dany rok zamyka się na dzień kończący rok obrotowy, nie później niż w ciągu 3 miesięcy od tego dnia (por. art. 12 ust. 2 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Zatem koszty mediów (energii elektrycznej, ciepła, wody, gazu) dotyczące danego roku obrotowego, wynikające z faktur wystawionych w pierwszych miesiącach następnego roku obrotowego, które wpłyną do jednostki do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych za ten rok obrotowy, należy ująć w księgach rachunkowych tego roku obrotowego, którego dotyczą.

Zawarta w art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości zasada memoriału zobowiązuje jednostki do ujmowania w księgach rachunkowych wszystkich osiągniętych, przypadających na ich rzecz przychodów i obciążających je kosztów związanych z tymi przychodami dotyczących danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty. Ponadto z zasady współmierności - określonej w art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości - wynika, iż do aktywów lub pasywów danego okresu sprawozdawczego zaliczane są koszty lub przychody dotyczące przyszłych okresów oraz przypadające na ten okres sprawozdawczy koszty, które jeszcze nie zostały poniesione.

Kosztami mediów wskazane jest więc obciążyć koszty roku, którego dotyczą. Przy czym w przypadku faktury za dostawę mediów w 2018 r. wystawioną w 2019 r., podstawą ujęcia kosztów w 2018 r. może być otrzymana faktura albo dowód "PK - Polecenie księgowania".

W pierwszym przypadku ewidencja faktury wystawionej np. w styczniu 2019 r. za dostawę mediów za grudzień 2018 r., która wpłynie do jednostki do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych za 2018 r., odbywać się może w księgach grudnia 2018 r., zapisami:

a) wartość brutto zobowiązania:

- **Wn konto 30** "Rozliczenie zakupu",
- **Ma konto 21** "Rozrachunki z dostawcami",

b) VAT naliczony - jeżeli podlega odliczeniu:

- **Wn konto 22-1** "VAT naliczony i jego rozliczenie (w analityce: VAT naliczony podlegający odliczeniu w następnym okresie),
- **Ma konto 30** "Rozliczenie zakupu",

c) wartość netto usługi:

- **Wn konto 40** "Koszty według rodzajów" lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 30** "Rozliczenie zakupu".

Należy przy tym zaznaczyć, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje zasadniczo w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (por. art. 86 ust. 10 ustawy o VAT).

Obowiązek podatkowy od sprzedaży mediów powstaje - w świetle art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT - zasadniczo z chwilą wystawienia faktury. Trzeba jednak pamiętać o zastrzeżeniu określonym w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT, z którego wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę. To z kolei oznacza, że choć wystawienie faktury w danym miesiącu zrodzi obowiązek podatkowy u dostawcy mediów, to jednak nabywca, który zamierza odliczyć VAT z tytułu nabycia mediów, może tego dokonać najwcześniej w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę (lub w jednym z kolejnych dwóch okresów rozliczeniowych).

Jeżeli jednostka zdecyduje o ujęciu kosztu mediów w księgach rachunkowych grudnia 2018 r. na podstawie dowodu PK, wówczas zapis ten będzie wyglądał następująco:

- **Wn konto 40** "Koszty według rodzajów" lub konto zespołu 5,
- **Ma konto 30** "Rozliczenie zakupu".

W takim przypadku na podstawie faktury wystawionej i otrzymanej w 2019 r. jednostka dokona następujących zapisów w księgach 2019 r.:

a) wartość brutto zobowiązania: **Wn konto 30, Ma konto 21,**

b) VAT naliczony - jeżeli podlega odliczeniu: **Wn konto 22-1, Ma konto 30.**

Przykład

Ujęcie kosztów mediów w księgach 2018 r. na podstawie faktury otrzymanej w 2019 r.

I. Założenia:

1. W styczniu 2019 r. jednostka otrzymała fakturę za energię ciepłą użytą w grudniu 2018 r. Kwota brutto faktury wynosi: 2.152,50 zł (w tym VAT naliczony podlegający odliczeniu: 402,50 zł).
2. Koszt zużycia energii ciepłej dotyczący grudnia jednostka ujęła w księgach grudnia 2018 r. na podstawie otrzymanej faktury.
3. Jednostka prowadzi ewidencję kosztów tylko na kontach zespołu 4 oraz sporządza sprawozdanie finansowe według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.			
1. FZ - faktura za dostawę energii ciepłej w grudniu:			
a) wartość brutto	2.152,50 zł	30	21
b) VAT podlegający odliczeniu w następnym miesiącu	402,50 zł	22-1	30
c) wartość netto: 2.152,50 zł - 402,50 zł =	1.750,00 zł	40-1	30
B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.			
1. PK - przeksięgowanie VAT naliczonego	402,50 zł	22-1	22-1

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT naliczony podlegający odliczeniu w następnym okresie)			
(1a)	2.152,50	402,50	(1b)		2.152,50	(1a)	(1b)	402,50			
		1.750,00	(1c)								
Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”											
(1c)	1.750,00										

Uwaga: W bilansie sporządzonym według wzoru określonego w załączniku nr 1 do ustawy o rachunkowości saldo pozostające po stronie Ma konta 21 wykazuje się w pasywach bilansu w pozycji B.III.1 lit. a) lub B.III.2 lit. a) albo B.III.3 lit. d), jako krótkoterminowe zobowiązania z tytułu dostaw i usług. Natomiast kwota VAT ujęta po stronie Wn konta 22-1 stanowi przyszłą, niewymagalną należność, gdyż na dzień bilansowy nie podlega ona potrąceniu od podatku należnego. Kwotę tego podatku wykazuje się w bilansie w aktywach w pozycji B.IV. "Krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe" lub w pozycji B.II.3 lit. b) "Należności krótkoterminowe od pozostałych jednostek z tytułu podatków, dotacji, ceł, ubezpieczeń społecznych i zdrowotnych oraz innych świadczeń" - o ile kwota tego podatku nie jest znacząca i nie zniekształca obrazu jednostki.

B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.

Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT naliczony podlegający odliczeniu w bieżącym okresie)				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie” (w analityce: VAT naliczony podlegający odliczeniu w następnym okresie)			
(1)	402,50			(S.p.)	402,50	402,50	(1)

Przykład

Ujęcie kosztów mediów w księgach 2018 r. na podstawie dowodu PK

I. Założenia:

1. W styczniu 2019 r. jednostka otrzymała fakturę wystawioną w tym samym miesiącu za energię elektryczną użytą w grudniu 2018 r. Kwota brutto faktury wynosi: 1.992,60 zł (w tym VAT naliczony podlegający odliczeniu: 372,60 zł).

użytkowników tych sprawozdań. Nie można więc uznać poszczególnych pozycji za nieistotne, jeżeli wszystkie nieistotne pozycje o podobnym charakterze łącznie uznaje się za istotne (zob. art. 4 ust. 4a ustawy o rachunkowości).

Fakturę prognozującą zużycie mediów w 2019 r., wystawioną w grudniu 2018 r., jednostka może ująć w księgach rachunkowych miesiąca, w którym ją otrzymała, czyli w grudniu 2018 r.

Ewidencja księgowa opłat za media

1. Faktura prognozująca zużycie mediów w 2019 r. - zapisy w księgach miesiąca, w którym faktura wpłynęła do jednostki, tj. w grudniu 2018 r.:

a) kwota brutto faktury:

- **Wn konto 30** "Rozliczenie zakupu",
- **Ma konto 21** "Rozrachunki z dostawcami",

b) VAT naliczony podlegający odliczeniu:

- **Wn konto 22-1** "VAT naliczony i jego rozliczenie",
- **Ma konto 30** "Rozliczenie zakupu",

c) kwota netto opłat za media dotyczących przyszłych okresów sprawozdawczych:

- w przypadku ewidencji kosztów na kontach zespołu 4 i 5 lub tylko na kontach zespołu 4:
 - **Wn konto 40-1** "Zużycie materiałów i energii",
 - **Ma konto 30** "Rozliczenie zakupu"
 oraz równoległe przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie:
 - **Wn konto 64-0** "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",
 - **Ma konto 49** "Rozliczenie kosztów",
- w przypadku ewidencji kosztów tylko na kontach zespołu 5:
 - **Wn konto 64-0** "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",
 - **Ma konto 30** "Rozliczenie zakupu".

2. Przeksięgowanie kosztów ujętych na koncie 64-0 w ciężar kosztów działalności operacyjnej - zapisy w 2019 r. w księgach miesiąca, którego koszty te dotyczą:

a) w przypadku ewidencji kosztów tylko na kontach zespołu 4:

- **Wn konto 49** "Rozliczenie kosztów",
- **Ma konto 64-0** "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów",

b) w przypadku ewidencji kosztów na kontach zespołu 4 i 5 lub tylko na kontach zespołu 5:

- **Wn konto zespołu 5**,
- **Ma konto 64-0** "Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów".

Warto przy okazji przypomnieć, iż w zakresie VAT jednostce przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego z faktury prognozującej zużycie mediów w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym została ona wystawiona, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym ją otrzymała (lub w jednym z kolejnych dwóch okresów rozliczeniowych). Warunkiem jest, aby faktura prognoza spełniała warunki do uznania jej za fakturę w rozumieniu art. 2 pkt 31 ustawy o VAT.

Przykład

I. Założenia:

1. W grudniu 2018 r. jednostka otrzymała fakturę prognozującą zużycie gazu w styczniu 2019 r., dotyczącą ogrzewania budynków biurowych. Fakturę wystawiono 11 grudnia 2018 r. Wartość brutto tej faktury wynosi: 448,95 zł (w tym VAT naliczony podlegający odliczeniu: 83,95 zł).
2. Jednostka ujmuje koszty równocześnie w zespole 4 i 5.

II. Dekretacja:

Opis operacji	Kwota	Konto	
		Wn	Ma
A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.			

1. FZ - faktura prognozująca zużycie gazu w styczniu 2019 r.:			
a) kwota brutto faktury	448,95 zł	30	21
b) VAT naliczony podlegający odliczeniu	83,95 zł	22-1	30
c) kwota netto: 448,95 zł - 83,95 zł =	365,00 zł	40-1	30
d) przeniesienie kosztów do rozliczenia w czasie	365,00 zł	64-0	49
B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.			
1. PK - koszt zużycia gazu za styczeń 2019 r.	365,00 zł	55	64-0

III. Księgowania:

A. Zapisy w księgach grudnia 2018 r.

Konto 30 „Rozliczenie zakupu”				Konto 21 „Rozrachunki z dostawcami”				Konto 22-1 „VAT naliczony i jego rozliczenie”			
(1a)	448,95	83,95	(1b)		448,95	(1a)		(1b)	83,95		
		365,00	(1c)								
Konto 40-1 „Zużycie materiałów i energii”				Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”				Konto 49 „Rozliczenie kosztów”			
(1c)	365,00			(1d)	365,00					365,00	(1d)

B. Zapisy w księgach stycznia 2019 r.

Konto 55 „Koszty zarządu”				Konto 64-0 „Czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów”			
(1)	365,00			(S.p.)	365,00	365,00	(1)

Zasady kwalifikowania zdarzeń na przełomie roku obrotowego

Zeszyty Metodyczne Rachunkowości

W świetle art. 12 ust. 2 ustawy o rachunkowości, księgi rachunkowe zamyka się na dzień kończący rok obrotowy nie później niż w ciągu trzech miesięcy od tego dnia. Przy czym, zamknięcie ksiąg, o którym mowa w art. 12 ust. 2 ustawy, traktuje się jako "wstępne zamknięcie ksiąg rachunkowych". Dopiero na podstawie wstępnie zamkniętych ksiąg rachunkowych sporządza się roczne sprawozdanie finansowe. Ostateczne zamknięcie ksiąg rachunkowych jednostki kontynuującej działalność powinno nastąpić zgodnie z art. 12 ust. 4 ustawy o rachunkowości, najpóźniej w ciągu 15 dni od dnia zatwierdzenia sprawozdania finansowego za rok obrotowy. Zamknięcie ksiąg rachunkowych w tym przypadku oznacza nieodwracalne wyłączenie możliwości dokonywania zapisów księgowych (zmian) w księgach rachunkowych roku, którego sprawozdanie finansowe dotyczy.

Do ksiąg rachunkowych okresu sprawozdawczego należy wprowadzić, w postaci zapisu, każde zdarzenie, które nastąpiło w tym okresie sprawozdawczym. Dlatego przed zamknięciem ksiąg rachunkowych za dany rok obrotowy powinno nastąpić ujęcie wszystkich dowodów księgowych potwierdzających dokonanie operacji gospodarczych lub zaistnienie zdarzeń gospodarczych dotyczących tego roku obrotowego. Dane zawarte w księgach rachunkowych powinny być bowiem kompletne i zawierać wszystkie koszty i przychody, które wystąpiły w danym roku obrotowym. Kompletność ksiąg rachunkowych jest tym bardziej ważna na przełomie roku.

Każda jednostka, zaliczając koszty do danego roku obrotowego, powinna kierować się zasadą memoriału oraz zasadą współmierności przychodów i związanych z nimi kosztów. W wyniku ich stosowania jednostki:

- zaliczają do aktywów, jako czynne rozliczenia międzyokresowe kosztów opłacone bądź stanowiące zobowiązanie na poniesione już wydatki dotyczące przyszłych okresów, na przykład koszty ubezpieczeń majątkowych, komunikacyjnych, prenumeraty czasopism, opłaty za czynsze, najem,
- ujmują w pasywach, jako bierne rozliczenia międzyokresowe kosztów, wydatki, które zostaną poniesione w przyszłych okresach sprawozdawczych, a dotyczą bieżącego bądź poprzednich okresów sprawozdawczych, na przykład rezerwy w postaci biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów na nagrody jubileuszowe, niewykorzystane urlopy, odprawy

emerytalne,

- tworzą rezerwy na znane jednostce ryzyko i grożące straty, na przykład rezerwa na restrukturyzację, a także rezerwy oraz aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

W związku z tym, że zamknięcie roku może trwać trzy miesiące następnego roku obrotowego, w ciągu tego okresu do jednostki mogą jeszcze spływać dokumenty dotyczące minionego, czyli zamykanego roku obrotowego oraz dokumenty dotyczące nowego roku. Wśród najczęściej spotykanych zdarzeń na przełomie roku należą:

- otrzymane lub wystawione na początku następnego roku obrotowego faktury dokumentujące dostawę towarów lub wykonane na rzecz jednostki usługi w poprzednim roku obrotowym,
- dostawy niefakturowane, czyli przyjęte dostawy i wykonane usługi, w odniesieniu do których jednostka nie posiada jeszcze faktur,
- dostawy w drodze, czyli już zafakturowane, ale jeszcze nieprzyjęte lub nieodebrane na dzień bilansowy dostawy,
- wynagrodzenia wraz ze składkami ZUS, dotyczące zamykanego roku obrotowego (tj. roku, w którym praca była świadczona), wypłacone w następnym roku obrotowym,
- naliczone przez jednostkę na dzień bilansowy nienotyfikowane przez bank odsetki od kredytu, które zostaną pobrane przez ten bank w następnym roku obrotowym.

Przykład

Jak postąpić w sytuacji gdy nabywca zwróci w ramach reklamacji w styczniu 2019 r. część towarów sprzedanych i zafakturowanych w listopadzie 2018 r.? Do ksiąg rachunkowych którego roku obrotowego należy wprowadzić fakturę korygującą wystawioną w styczniu 2019 r.?

Korekty przychodów jakie nastąpią na przełomie roku, do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych, ujmują się w księgach roku, w którym powstał przychód. Oznacza to, że w tym konkretnym przypadku, fakturę korygującą, która zostanie wystawiona w styczniu 2019 r., korygującą sprzedaż dokonaną w listopadzie 2018 r., należy ująć w księgach 2018 r. Korektę zmniejszającą przychód można ująć zapisem:

- a) wartość faktury w cenach sprzedaży netto:
 - **Wn konto 73-0** "Sprzedaż towarów",
- b) zmniejszenie VAT należnego:
 - **Wn konto 22-2** "Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego",
- c) uznanie nabywcy wartości brutto korekty:
 - **Ma konto 20** "Rozrachunki z odbiorcami".

Przykład

Jak rozliczyć podróż służbową pracownika, która odbędzie się w ostatnich dniach grudnia 2018 r., jeżeli rozliczenie wydatków z tej podróży pracownik przedstawi w styczniu 2019 r.? W księgach rachunkowych którego roku ująć ww. wydatki, zakładając że uregulowanie zobowiązania wobec pracownika nastąpi również w styczniu 2019 r.?

Wydatki związane z podróżą służbową pracownika ujmują się w kosztach okresu, którego dotyczą. Nie ma przy tym znaczenia, kiedy zostaną one wypłacone (lub postawione do dyspozycji) pracownikowi. Koszty podróży, która odbędzie się w grudniu 2018 r. i zostanie rozliczona w styczniu 2019 r., należy ująć w księgach 2018 r., zapisem:

- **Wn konto 40-6** "Pozostałe koszty rodzajowe"
lub odpowiednie konto zespołu 5,
- **Ma konto 23-4** "Pozostałe rozrachunki z pracownikami".

Korekta przychodów i kosztów podatkowych

Gazeta Podatkowa nr 26 (1483) z dnia 29.03.2018

Agata Cieśla

Faktura korygująca może pojawić się w różnych okolicznościach, a wystawca oraz odbiorca mają obowiązek uwzględnienia jej w rachunku podatkowym odpowiednio po stronie przychodów lub kosztów. Sam moment rozliczenia zależy od czynnika, który korektę spowodował.

Dwie kategorie przyczyn

Generalnie faktury korygujące należy ujmować w rachunku podatkowym w bieżącym okresie rozliczeniowym, czyli faktury sprzedaży z datą ich wystawienia, a faktury kosztowe z datą ich otrzymania. Tę regułę uwzględnia się jednak jedynie wówczas, gdy faktura pierwotna prawidłowo dokumentowała zdarzenie gospodarcze mające miejsce w dacie jej wystawienia. To oznacza, że powinna ona odzwierciedlać stan faktyczny, a wystawienie faktury korygującej nie powinno być wynikiem błędu lub oczywistej omyłki w fakturze pierwotnej. Na bieżąco rozlicza się zatem faktury korygujące, które zostały wystawione z powodu zdarzeń wpływających na zmianę przychodów wystawcy mających miejsce już po wystawieniu faktury pierwotnej. Należą do nich m.in.: obniżenie ceny towaru lub usługi, udzielenie rabatu potransakcyjnego czy też zwrot towaru (przykład 1). Inaczej dokonuje się korekty, gdy pierwotna faktura błędnie dokumentowała stan faktyczny, czyli zawierała pomyłki np. w ilości lub cenie towaru bądź usługi albo w stawce lub kwocie podatku VAT. Jeżeli bowiem faktura korygująca jest wynikiem błędu lub oczywistej omyłki, wówczas korekta powinna być uwzględniona w rozliczeniu okresu, którego dotyczy, czyli wstecznie w dacie wystąpienia przychodu należnego lub poniesienia kosztu wynikającego z faktury pierwotnej (przykład 2).

Niewystarczające przychody lub koszty

Może się zdarzyć, że przedsiębiorca w bieżącym okresie rozliczeniowym, w którym powinna zostać rozliczona faktura korygująca, nie osiągnął przychodów lub nie poniósł kosztów bądź kwota osiągniętych przychodów lub poniesionych kosztów była niższa od kwoty zmniejszenia. Wówczas powinien on zwiększyć koszty uzyskania o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody lub odpowiednio zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty (przykład 3). Dzięki temu czas rozliczenia korekty zostaje maksymalnie skrócony.

Ujednolicone teksty ustaw o podatku dochodowym dostępne są w serwisie www.przepisy.gofin.pl.

Szczególne przypadki

Do zdarzeń, w wyniku których zostaje wystawiona faktura korygująca, może też dojść już po likwidacji działalności gospodarczej lub zmianie formy opodatkowania uzyskiwanych z niej przychodów z zasad ogólnych (skala podatkowa, podatek liniowy) na zryczałtowaną (ryczałt ewidencjonowany, karta podatkowa). W takim przypadku zarówno wystawca faktury korygującej, jak i podmiot ją otrzymujący zobowiązany jest do dokonania jej rozliczenia w ostatnim okresie rozliczeniowym przed wystąpieniem tych okoliczności, czyli likwidacją firmy lub zmianą formy opodatkowania (przykład 4).

Przykład 1

Spółka z o.o. w październiku 2017 r. zakupiła usługi za 19.740 zł. Ich wartością obciążyła w tym samym miesiącu koszty. W styczniu 2018 r. usługodawca udzielił jej rabatu w wysokości 4% wartości wykonanej usługi, tj. w kwocie 789,60 zł. W dniu 22 stycznia 2018 r. wystawił na tę okoliczność fakturę korygującą dostarczoną spółce 1 lutego br. Stąd wystawca faktury korygującej powinien ją rozliczyć w podatku dochodowym w miesiącu jej wystawienia, tj. w styczniu 2018 r., natomiast spółka z o.o., w miesiącu jej otrzymania, tj. w lutym 2018 r.

Przykład 2

W dniu 29 stycznia 2018 r. spółka cywilna wystawiła i ujęła w przychodach fakturę na sprzedaż towarów. Dostarczyła ją wraz z towarem 1 lutego br. kontrahentowi, który ją w tym dniu ujął w kosztach. Faktura ta zawierała błąd w cenie towaru, w związku z czym spółka 7 marca br.

wystawiła do niej fakturę korygującą. W tej sytuacji korekta powinna być rozliczona wstecznie odpowiednio w dacie uzyskania przychodu z faktury pierwotnej (29 stycznia br.) oraz poniesienia kosztu nią udokumentowanego (1 lutego br.).

Przykład 3

Przedsiębiorca (pkpir) w styczniu 2018 r. kupił towar handlowy za 34.000 zł i jego wartość ujął w kosztach podatkowych. W marcu 2018 r. zwrócił kontrahentowi część tego towaru o wartości 7.691 zł. Zwrot ten został udokumentowany fakturą korygującą wystawioną i dostarczoną mu również w marcu 2018 r.

wersja I - poniesione w marcu 2018 r. koszty nabywcy wyniosły 17.000 zł, a przychody sprzedawcy - 12.800 zł. W tej sytuacji nabywca w miesiącu otrzymania faktury zmniejszył koszty o kwotę 7.691 zł, a sprzedawca w miesiącu jej wystawienia (tj. marcu 2018 r.) zmniejszył o tę samą kwotę przychody.

wersja II - koszty poniesione przez nabywcę w marcu 2018 r. wyniosły 3.800 zł, a przychody sprzedawcy 4.500 zł. W tej sytuacji nabywca koszty marca zmniejszył o kwotę 3.800 zł, a o pozostałą kwotę, tj. o 3.891 zł zwiększył w tym miesiącu przychody. Natomiast sprzedawca w marcu 2018 r. zmniejszył przychody o kwotę 4.500 zł, a koszty tego miesiąca zwiększył o 3.191 zł.

Przykład 4

Dwóch przedsiębiorców: R i S w 2017 r. korzystało z podatku liniowego. Przedsiębiorca R zakończył działalność we wrześniu 2017 r., a przedsiębiorca S na 2018 r. jako formę opodatkowania wybrał kartę podatkową.

W styczniu 2018 r. obydwaj uzyskali od tego samego kontrahenta rabat udokumentowany fakturami korygującymi na zakupione w sierpniu 2017 r. towary, które rozliczyli w kosztach podatkowych tego miesiąca. W tej sytuacji o kwotę rabatu przedsiębiorca R powinien zmniejszyć koszty września 2017 r., a przedsiębiorca S grudnia 2017 r., czyli w ostatnim okresie rozliczeniowym przed likwidacją (R) oraz przed zmianą formy opodatkowania (S) albo zwiększyć w tych miesiącach firmowe przychody.

Podstawa prawna

[Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o pdof](#) (Dz. U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)

[Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o pdop](#) (Dz. U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.)

Jak skorygować na przełomie roku przychody i koszty ze sprzedaży w związku ze zwrotem towarów **W lutym 2017 r. kontrahent zwrócił naszej spółce partię wadliwych towarów sprzedanych mu jeszcze w grudniu 2016 r. Zwrot został przyjęty do magazynu i spółka uznała reklamację tych towarów zgłoszoną przez kontrahenta. W związku z tym została wystawiona faktura korygująca i nastąpił zwrot pieniędzy zapłaconych uprzednio za te towary. Czy należy skorygować przychody 2016 r.? Czy w bilansie za 2016 r. należy uwzględnić wartość zwróconych w lutym 2017 r. towarów?**

RADA

Korekty przychodów, jakie nastąpiły na przełomie roku do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych, należy dokonywać w księgach rachunkowych roku, w którym powstał przychód (a więc skorygować przychody bilansowe 2016 r.). Podatkowo korekta tego przychodu nastąpi na bieżąco, tj. w momencie wystawienia przez Państwa faktury korygującej (luty 2017 r.). Pomimo że zwrócone towary były na dzień bilansowy w posiadaniu kontrahenta, należy je wykazać w bilansie jako aktywa.

UZASADNIENIE

W rozpatrywanym przypadku mamy do czynienia ze zwrotem przez kontrahenta wadliwego towaru zakupionego w poprzednim roku. W wyniku takiego zwrotu (niezwiązanego z wymianą towaru na wolny od wad) musi nastąpić zarówno korekta przychodów, jak i kosztów. Korekta ta zostanie jednak przeprowadzona dla celów rachunkowych w terminie innym niż wynikający z przepisów

podatkowych.

Termin korekty przychodów i kosztów w związku ze zwrotem sprzedanych towarów na przełomie roku – według ustawy o rachunkowości

Ustawa o rachunkowości nakazuje, by w księgach rachunkowych danego roku ujmować wszystkie zdarzenia dotyczące danego roku obrotowego, przy czym należy z nich wyodrębnić te, które kształtują wynik finansowy roku obrotowego (art. 6 ust. 2 ustawy o rachunkowości). Jednocześnie prawo bilansowe (art. 54 ust. 1 uor) przewiduje, że:

Jeżeli po sporządzeniu rocznego sprawozdania finansowego, a przed jego zatwierdzeniem, jednostka otrzymała informacje o zdarzeniach, które mają istotny wpływ na to sprawozdanie finansowe, lub powodujących, że założenie kontynuowania działalności przez jednostkę nie jest uzasadnione, powinna ona odpowiednio zmienić to sprawozdanie, dokonując jednocześnie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych roku obrotowego, którego sprawozdanie finansowe dotyczy, oraz powiadomić biegłego rewidenta, który sprawozdanie to bada lub zbadał.

Mając na uwadze te przepisy, należy stwierdzić, że zwrot przez kontrahenta w 2017 r. wadliwego towaru zakupionego w 2016 r. powinien skutkować:

- korektą in minus zarówno przychodów, jak i kosztów sprzedaży zaewidencjonowanych w 2016 r. – jeśli korekta nastąpiła do dnia sporządzenia sprawozdania finansowego za 2016 r. (tak jest najprawdopodobniej w rozpatrywanym przypadku),
- korektą in minus zarówno przychodów, jak i kosztów sprzedaży zaewidencjonowanych w 2016 r. – jeśli korekta nastąpiła po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2016 r., ale przed jego zatwierdzeniem, kwota korekty zaś istotnie wpływa na sporządzone sprawozdanie finansowe,
- bieżącą (tj. w 2017 r.) korektą in minus zarówno przychodów, jak i kosztów sprzedaży – jeśli korekta nastąpiła po sporządzeniu sprawozdania finansowego za 2016 r., ale przed jego zatwierdzeniem, kwota korekty zaś nie jest uznana przez jednostkę za istotną,
- bieżącą (tj. w 2017 r.) korektą in minus zarówno przychodów, jak i kosztów sprzedaży – jeśli korekta nastąpiła po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego za rok 2016.

Termin korekty przychodów i kosztów w związku ze zwrotem sprzedanych towarów na przełomie roku – według ustaw podatkowych

Ustawy podatkowe wskazują (art. 12 ust. 3j updop i art. 14 ust. 1m updof), że:

Jeżeli korekta przychodu nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie przychodów osiągniętych w okresie rozliczeniowym, w którym została wystawiona faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczyny korekty.

W rozpatrywanym przypadku spółka powinna zatem skorygować przychody podatkowe na bieżąco, tj. w miesiącu wystawienia faktury korygującej (luty 2017 r.). Zwrot towaru powinien także wiązać się z bieżącym skorygowaniem kosztów uzyskania przychodów dotyczących sprzedanych uprzednio towarów. Bez znaczenia jest zatem data wystawienia faktury pierwotnej, gdyż korekta jest dokonywana na bieżąco na podstawie faktury korygującej. Ustawodawca przewidział przy tym rozwiązanie matematycznego problemu, jaki może następczą na początku roku brak wystarczająco wysokich przychodów podatkowych (względnie – kosztów podatkowych) w okresie dokonywania korekty polegającej na ich zmniejszeniu. W takiej sytuacji podatnik zobowiązany jest:

- w przypadku korekty przychodów zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostaną zmniejszone przychody (art. 12 ust. 3k updop i art. 14 ust. 1n updof),
- w przypadku korekty kosztów zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów (art. 15 ust. 4j updop i art. 22 ust. 7d updof).

Ujęcie w księgach rachunkowych i bilansie sprzedanych w 2016 r. i zwróconych w 2017 r. towarów

Zwrocenie przez kontrahenta w lutym 2017 r. (przed zamknięciem ksiąg rachunkowych za 2016 r.) towaru zakupionego w 2016 r. i podjęcie przez spółkę decyzji o zwrocie zapłaconych uprzednio za ten towar pieniędzy skutkuje obowiązkiem wystawienia faktury korygującej (art. 106j ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT). Na jej podstawie w księgach rachunkowych 2016 r. nastąpi korekta zarówno przychodów ze sprzedaży, wysokości należności od nabywcy, jak i VAT należnego. W księgach 2016 r. VAT należny będzie figurował jako „VAT należny do rozliczenia w późniejszych okresach”, gdyż

faktyczne pomniejszenie zobowiązania VAT z faktury korygującej zostanie uwzględnione dopiero w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru otrzymał fakturę korygującą – art. 29a ust. 13 ustawy o VAT. Jeśli więc faktura korygująca w związku ze zwrotem towaru została wystawiona w lutym 2017 r. i w tym miesiącu uzyskano potwierdzenie otrzymania jej przez nabywcę, to zmniejszenie VAT należnego nastąpi w deklaracji za luty 2017 r.

W księgach rachunkowych 2016 r. zostanie również skorygowany koszt sprzedaży zwróconych towarów (in minus) oraz ilość posiadanych na dzień bilansowy zapasów towarów (in plus). Fakt, że zwrócone w lutym 2017 r. towary znajdowały się na dzień bilansowy (31 grudnia 2016 r.) we władaniu kontrahenta, nie oznacza bowiem, że nie powinny one zostać uwidocznione w bilansie spółki, która je sprzedała. Stanowią bowiem na dzień bilansowy aktywa spółki. W momencie zwrotu powinny zostać wprowadzone pod datą grudniową do ksiąg rachunkowych 2016 r. jako „Towary znajdujące się poza jednostką” (w korespondencji z kontem kosztowym „Wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu/nabycia”) i wykazane w poz. B.I.4 bilansu jako „Towary” (jeśli jednostka sporządza sprawozdanie według załącznika nr 1 do ustawy o rachunkowości).

PRZYKŁAD

Spółka sprzedała w grudniu 2016 r. 100 szt. towaru w cenie 1500 zł netto za sztukę, wystawiając fakturę na kwotę brutto 184 500 zł (w tym 34 500 zł VAT). Kwota faktury została uregulowana przez kontrahenta w styczniu 2017 r. W lutym 2017 r. kontrahent zwrócił 5 sztuk towarów, wskazując na ich wadliwość. W tym samym miesiącu spółka uznała reklamację nabywcy, wystawiając fakturę korygującą na kwotę 9225 zł (w tym 1725 zł zmniejszenie VAT należnego) i przelewając środki pieniężne na konto bankowe kontrahenta. Wartość sprzedanych towarów w cenie nabycia wynosiła 1200 zł za sztukę. Jednostka nie zamknęła jeszcze ksiąg rachunkowych za 2016 r.

Ewidencja w księgach rachunkowych 2016 r.

1. Faktura sprzedaży

a) wartość sprzedanych towarów w cenie sprzedaży netto (100 szt. x 1500 zł)

Ma konto 730 „Sprzedaż towarów” 150 000 zł

b) VAT należny (150 000 zł x 23%) = 34 500 zł

Ma konto 222 „Rozliczenie podatku VAT należnego” (w analityce: „VAT należny do rozliczenia w bieżącym okresie”) 34 500 zł

c) Należność od odbiorcy (150 000 zł + 34 500 zł) = 184 500 zł

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 184 500 zł

2. PK – wartość sprzedanych towarów w cenach zakupu (100 szt. x 1 200 zł) = 120 000 zł

Wn konto 735 „Wartość sprzedanych towarów według cen nabycia (zakupu)” 120 000 zł

Ma konto 330 „Towary” 120 000 zł

3. Faktura korygująca in minus przychody ze sprzedaży

a) wartość zwróconych towarów w cenach sprzedaży netto (5 x 1500 zł) = 7 500 zł

Wn konto 730 „Sprzedaż towarów” 7 500 zł

b) zmniejszenie kwoty VAT należnego (7 500 zł x 23%) = 1 725 zł

Wn konto 222 „Rozliczenie podatku VAT należnego” (w analityce: „VAT należny do rozliczenia w późniejszych okresach”) 1 725 zł

c) powstanie zobowiązania wobec kontrahenta w cenie brutto (7500 + 1725) = 9 225 zł

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 9 225 zł

4. PK – korekta kosztu sprzedanych towarów (5 szt. x 1 200 zł) = 6 000 zł

Wn konto 330 „Towary” (w analityce: „Towary poza jednostką”) 6 000 zł

Ma konto 735 „Wartość sprzedanych towarów według cen nabycia (zakupu)” 6 000 zł

730 – Sprzedaż towarów		222 – Rozliczenie podatku VAT należnego (w analityce: „VAT należny do rozliczenia w bieżącym okresie”)		201 – Rozrachunki z odbiorcami	
(3a)	7 500,00	150 000,00	(1a)		34 500,00 (1b)
				(1c)	184 500,00
					9 225,00 (3c)
					184 500,00
					9 225,00
					175 275,00 (Sk.)
330 – Towary		735 – Wartość sprzedanych towarów według cen nabycia (zakup)		222 – Rozliczenie podatku VAT należnego (w analityce: „VAT należny do rozliczenia w późniejszych okresach”)	
(Sp.)	xxx	120 000,00	(2)	(2)	120 000,00
					6 000,00 (4)
				(3b)	1 725,00
330 – Towary (w analityce: „Towary poza jednostką”)					
(4)		6 000,00			

W bilansie zwrócone towary (towary ujęte na koncie „Towary znajdujące się poza jednostką”) zostaną wykazane w poz. B.I.4 bilansu jako „Towary”.

Ewidencja w księgach rachunkowych 2017 r.

1. WB – uregulowanie przez kontrahenta należności (styczeń 2017 r.)

Wn konto 131 „Bieżący rachunek bankowy” 184 500 zł

Ma konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 184 500 zł

2. PZ – przyjęcie towarów do magazynu (luty 2017 r.)

Wn konto 330 „Towary” 6 000 zł

Ma konto 330 „Towary” (w analityce: „Towary poza jednostką”) 6 000 zł

3. WB – uregulowanie kwoty zobowiązania wobec kontrahenta z tytułu zwróconych towarów (luty 2017 r.)

Wn konto 201 „Rozrachunki z odbiorcami” 9 225 zł

Ma konto 131 „Bieżący rachunek bankowy” 9 225 zł

4. PK – zmniejszenie kwoty VAT należnego (luty 2017 r.)

Wn konto 222 „Rozliczenie podatku VAT należnego” (w analityce: „VAT należny do rozliczenia w bieżącym okresie”) 1 725 zł

Ma konto 222 „Rozliczenie podatku VAT należnego” (w analityce: „VAT należny do rozliczenia w późniejszych okresach”) 1 725 zł

131 – Bieżący rachunek bankowy		201 – Rozrachunki z odbiorcami		222 – Rozliczenie podatku VAT należnego (w analityce: „VAT należny do rozliczenia w późniejszych okresach”)	
(1)	184 500,00	9 225,00	(3)	(Sp.)	1 725,00
					1 725,00 (4)
				(Sp.)	175 275,00
				(3)	184 500,00 (1)
					9 225,00
					184 500,00
330 – Towary (w analityce: „Towary poza jednostką”)		330 – Towary		222 – Rozliczenie podatku VAT należnego (w analityce: „VAT należny do rozliczenia w bieżącym okresie”)	
(Sp.)	6 000,00	6 000,00	(2)	(4)	1 725,00
					xxx

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 6 ust. 2, art. 54 ust. 1 ustawy z 29 września 1994 r. o rachunkowości – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1047, ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 2255
- art. 14 ust. 1m, 1n, art. 22 ust. 7d ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 2048
- art. 12 ust. 3j, 3k, art. 15 ust. 4j ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t. Dz.U. z 2016 r. poz. 1888; ost.zm. Dz.U. z 2017 r. poz. 60
- art. 29a ust. 13, art. 106j ust. 1 pkt 3 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2016 r., poz. 710; ost.zm. Dz.U. z 2016 r. poz. 2024

⇒ **Moment ujęcia kosztów w księdze przychodów i rozchodów**

Ostatnia aktualizacja: 2016-01-21

W każdej firmie na koniec roku podatkowego dokonuje się zamknięcia ksiąg i sporządza spisy z natury, dzięki którym można dokonać podsumowania działalności. Najtrudniejsze są na pewno takie kwestie jak rozliczenie kosztów, powstających na przełomie roku podatkowego. Jak prawidłowo dokonać rozliczenia kosztów w księdze przychodów i rozchodów?

Ujęcie kosztów w księdze przychodów i rozchodów

Na wybór momentu ujęcia wydatku w kosztach w księdze rozchodów i przychodów wpływa głównie metoda, którą przyjął podmiot prowadzący [KPiR](#). Może to być metoda uproszczona (zwana także kasową) lub memoriałowa. Każda z nich prezentuje inne ujęcie kosztu w KPiR na przełomie roku.

Koszty na przełomie roku a metoda uproszczona

Jeżeli podatnik wybierze metodę uproszczoną, powinien wziąć pod uwagę zwłaszcza treść art. 22 ust. 4 [ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych](#). Według niego koszty uzyskania przychodów potrąca się tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Podatnik więc ujmuje je w dacie poniesienia, niezależnie od tego, jakiego okresu dotyczą. Co ważne, za dzień poniesienia kosztu uznaje się dzień wystawienia dokumentu księgowego (np. faktury).

Koszty na przełomie roku metoda memoriałowa

Metoda memoriałowa, uregulowana art. 22 ust. 5-5c oraz ust. 6 ustawy, zaleca inne rozwiązanie - podatnik powinien zewidencjonować koszty w okresie, którego one dotyczą. Żeby jednak tego dokonać, powinien podzielić je na dwie grupy, a mianowicie:

- koszty pośrednie, czyli takie, które są tylko pośrednio związane są z osiąganym przychodem i trudno przyporządkować je wprost do konkretnego przychodu (np. przychody z reklamy, najmu lub ubezpieczenia),
- koszty bezpośrednie, czyli takie, które są bezpośrednio związane z osiąganymi przychodami (wynagrodzenia, zakup towarów handlowych lub zakup materiałów).

Koszty bezpośrednie, które podatnik poniósł w danym roku lub w roku następnym, ale jeszcze przed złożeniem zeznania podatkowego, powinny zostać wykazane w roku, w którym zostały osiągnięte odpowiadające im przychody.

Inaczej jest w przypadku kosztów pośrednich. Takie wydatki są zazwyczaj ujmowane w kosztach uzyskania przychodu w dniu wystawienia faktury. Warto jednak zwrócić uwagę na datę ich poniesienia - jeżeli dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, czyli obejmują przełom roku, powinny zostać ujęte proporcjonalnie do roku podatkowego, którego dotyczą.

Zakup towarów i materiałów na przełomie roku

Jeżeli podatnik otrzyma towary handlowe lub materiały jeszcze przed końcem roku, ma obowiązek ująć je w księdze przychodów i rozchodów, niezależnie od tego, na którą metodę ewidencji kosztów się zdecydował. Taka konieczność wynika bezpośrednio z par. 17 ust. 1 rozporządzenia w sprawie

prowadzenia księgi. Mówi on, że zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych musi być wpisany do księgi niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży.

Jeżeli jednak chodzi o pozostałe wydatki, podatnik musi określić moment ujęcia wydatku zgodnie z metodą ujmowania kosztów, którą wybrał.

Koszty na przełomie roku w praktyce

Przykład 1. Usługi telekomunikacyjne na przełomie roku

Przedsiębiorca prowadzący księgę przychodów i rozchodów otrzymał fakturę od operatora usług telefonicznych. Faktura została wystawiona 31 grudnia 2015 r. i obejmuje:

- opłatę za usługi telekomunikacyjne za grudzień 2015 r.
- abonament za styczeń 2016 r.

Jak zewidencjonować fakturę w KPiR stosując:

- a. metodę uproszczoną ujmowania kosztów,
- b. metodę memoriałową ujmowania kosztów.

Ad. a.

Przedsiębiorca stosujący metodę uproszczoną powinien wykazać tę fakturę w KPiR całości w dacie wystawienia faktury, czyli w dacie poniesienia kosztu.

Ad. b.

Przedsiębiorca stosujący metodę memoriałową jest zobligowany do podziału kosztów pod kątem okresów, których dotyczą, bowiem usługi telekomunikacyjne stanowią koszt pośredni. Podział kosztu powinien wyglądać następująco:

- opłata za usługi telekomunikacyjne za grudzień 2015 r. powinna zostać wykazana w dacie wystawienia faktury (data poniesienia kosztu),
- wartość abonamentu za styczeń 2016 r. należy wykazać w styczniu 2016 r., bowiem właśnie tego okresu dotyczy.

Przykład 2. Prenumerata czasopism na przełomie roku

Przedsiębiorca w grudniu 2015 roku otrzymał fakturę za roczną prenumeratę czasopisma branżowego na rok 2016. Data wystawienia faktury to 1 grudnia 2015 r. Jak zaksięgować fakturę w KPiR, stosując

- a. metodę uproszczoną ujmowania kosztów
- b. metodę memoriałową ujmowania kosztów

Ad. a.

Podatnik stosujący metodę uproszczoną ujmuje fakturę w KPiR w dacie wystawienia faktury, czyli w dacie poniesienia kosztu.

Ad. b.

Przedsiębiorca stosujący metodę memoriałową ujmuje w KPiR zakup prenumeraty w styczniu 2016 r.

Autor: Angelika Borowska, specjalista ds. księgowości w firma.pl

⇒ **Co decyduje o momencie powstania kosztów**

Ostatnia aktualizacja: 2013-01-14

Autor: **Sławomir Biliński**

Źródło: [Monitor Księgowego](#)

Od pewnego czasu między organami podatkowymi a podatnikami trwają spory dotyczące momentu powstania kosztów podatkowych. W szczególności chodzi o koszty pośrednie, do których są zaliczane takie wydatki jak remonty i nabycie części zamiennych. Czy zapis w księgach rachunkowych decyduje o momencie powstania kosztów podatkowych?

Dzień poniesienia kosztu

Wydatki, które są kwalifikowane do kategorii innych niż bezpośrednie koszty uzyskania przychodu (tzw. koszty pośrednie), zasadniczo podlegają potrąceniu w dacie ich poniesienia (art. 15 ust. 4d updop). Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury/rachunku, a w razie ich braku - innego dowodu, z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów (art. 15 ust. 4e updop). Z przepisu tego wynika w uproszczeniu, że koszty pośrednie należy zaliczyć do kosztów podatkowych w dacie ujęcia wydatku w księgach rachunkowych.

Z kolei zgodnie z zasadami prowadzenia rachunkowości koszty poniesione w bieżącym okresie, które zniekształcają wynik tego okresu, należy rozliczać w czasie. W konsekwencji może powstać sytuacja, gdy dany wydatek może być zgodnie z przepisami podatkowymi zaliczony w całości do kosztów podatkowych, ale zgodnie z zasadami rachunkowości nie został jednorazowo i w całości ujęty w księgach rachunkowych, tylko został rozliczony w czasie (tym samym w księgach został ujęty niejako „w ratach” w podziale na poszczególne okresy, do których wydatek ten został rachunkowo przypisany). Powstaje wówczas problem, czy podatnik, który zgodnie z zasadami rachunkowości ujął dany wydatek w księgach „w ratach”, powinien też w ten sam sposób ująć go w rachunku podatkowym.

Zdaniem organów podatkowych

Organy podatkowe twierdzą, że za dzień poniesienia kosztu należy uznać dzień, na który wydatek został ujęty w księgach rachunkowych jako koszt. Jeśli więc dla celów bilansowych wydatki (np. remontowe lub wydatki na części zamienne) rozliczane są w czasie, to w taki sam sposób powinny być one ujmowane w kosztach uzyskania przychodów. Jak stwierdził Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji z 25 lipca 2012 r., sygn. IPTPB3/423-76/11-9/12-S/MF):

Z literalnego brzmienia przepisu art. 15 ust. 4e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika jednoznacznie, że ustawodawca uzależnia moment, w którym wydatek staje się kosztem uzyskania przychodów, od momentu ujęcia go w księgach zgodnie z zasadami ustawy o rachunkowości. Przy czym nie chodzi w tym przypadku o jakiekolwiek ujęcie wydatku w księgach (np. na koncie rozliczeń międzyokresowych kosztów), tylko jego „ujęcie jako kosztu”, tzn. uznanie przez podatnika za taki koszt przy zachowaniu zasad rachunkowości: współmierności przychodów i kosztów (art. 6 ustawy o rachunkowości), istotności (art. 8 ust. 1 ww. ustawy) i ostrożności (art. 7 cytowanej ustawy). Dzień, na który ujęto koszt w księgach, to dzień, w którym w księgach pojawił się koszt na koncie kosztowym. Dopiero moment odpisu kosztów w ewidencji rachunkowej w ciężar kont o charakterze wynikowym, mający wpływ na ustalenie prawidłowego wyniku finansowego firmy, jest momentem mającym określone konsekwencje na gruncie podatku dochodowego. Wynik finansowy bowiem obliczony na podstawie rachunku zysków i strat, tworzonego zgodnie z ustawą o rachunkowości, z uwzględnieniem ustaw podatkowych, stanowi podstawę naliczenia podatku dochodowego. W związku z powyższym nie jest obojętne, kiedy koszt bilansowy może być uznany za koszt podatkowy.

Konsekwentnie więc, zdaniem organów podatkowych, podatnicy, którzy dokonują systematycznie odpisów w ciężar kosztów proporcjonalnie do ustalonego okresu (zgodnie z art. 39 ust. 1 i 3 uor), powinni je w tym samym czasie zaliczać do kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych.

Zdaniem sądów administracyjnych

W ostatnim czasie pojawiły się orzeczenia sądów administracyjnych, zgodnie z którymi dzień uznania kosztu za poniesiony w myśl przepisów podatkowych nie jest związany z jego rachunkowym ujęciem. Przykładem jest wyrok WSA w Poznaniu z 12 października 2012 r. (sygn. akt I SA/Po 530/12). Stwierdza się w nim, że:

(...) zapisy dokonywane w księgach nie mogą tworzyć, ani też modyfikować materialnego prawa podatkowego. Przepisy w zakresie rachunkowości określają jedynie sposób prowadzenia ksiąg i jako takie nie mogą rozstrzygać o tym, co jest, a co nie jest kosztem uzyskania przychodów, a także, że służą

one ustaleniu wysokości dochodu (straty) podatkowego, nie mają zaś charakteru podatkotwórczego. Stanowisko powyższe znajduje oparcie w orzecznictwie, np.: wyrok NSA z dnia 17 czerwca 1991 r., sygn. akt III SA 245/91, publ. orzeczenia.nsa.gov.pl., wyrok NSA z dnia 8 czerwca 1994 r., sygn. akt III SA 1571/93, publ. orzeczenia.nsa.gov.pl, wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 lutego 1994 r., sygn. akt U 2/90.

W związku z pojawiającymi się niekorzystnymi stanowiskami organów podatkowych podatnicy, u których podatkowy moment zaliczenia wydatków do kosztów nie pokrywa się z ujęciem bilansowym wydatku jako koszt, mogą wystąpić o interpretację podatkową. We wniosku o interpretację można powołać się na najnowsze orzecznictwo NSA. W przypadku gdyby interpretacja organów podatkowych była niekorzystna, pozostaje spór przed sądem administracyjnym, który zapewne zostanie rozstrzygnięty na korzyść podatnika.

Sławomir Biliński

⇒ **Spóźnione koszty firmowe wciąż można rozliczyć**

Autor: **Sebastian Bobrowski**

Źródło: Infact

Aby wyliczyć właściwą kwotę zaliczki na podatek dochodowy, wszystkie koszty z danego okresu muszą zostać wprowadzone do KPiR przed 20 dniem miesiąca następującego po rozliczanym okresie. Może jednak się zdarzyć, że przedsiębiorca z różnych powodów nie ujmuje wszystkich kosztów firmowych w tym terminie. Czy takie koszty mogą zmniejszyć kwotę podatku później?

Niewiedza o tym, co może stanowić koszt nie musi powodować strat

Przedsiębiorca może nie rozliczyć kosztów firmowych w opisanym powyżej terminie m.in. w następujących sytuacjach:

- w momencie rozliczania danego okresu nie miał świadomości o tym, że dany wydatek może stanowić koszt firmowy (wiedza o tym, co może stanowić koszt uzyskania przychodu wymaga nie tylko znajomości przepisów, ale także wiedzy o praktyce ich interpretowania),
- dokument potwierdzający zakup uległ zgubieniu lub zniszczeniu,
- dokument potwierdzający zakup dotarł z opóźnieniem.

Takie zdarzenia nie pozbawiają przedsiębiorcy prawa do rozliczenia pierwotnie pominiętych wydatków. Czynności, które przedsiębiorca musi podjąć w celu ujęcia tych wydatków w kosztach zależą od momentu, w którym przedsiębiorca uzyskuje brakujące dokumenty lub zdaje sobie sprawę z tego, że poniósł koszt, który można rozliczyć.

Rok podatkowy trwa lub zakończył się, ale zeznanie roczne nie zostało złożone

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, koszty uzyskania przychodów są rozliczane w roku, w którym zostały poniesione (Art. 22, ust. 4). Zapis ten otwiera możliwość ujmowania kosztów nie tylko w rozliczanym miesiącu lub kwartale, ale także później, niezależnie od tego z jakiego powodu koszty nie zostały ujęte w KPiR w pierwotnym terminie. W takim przypadku, jeżeli rok podatkowy trwa, dokument potwierdzający wydatek z rozliczonego już okresu należy przekazać do biura rachunkowego (lub samodzielnie zapisać w kosztach) wraz z dokumentami przypadającymi na aktualnie rozliczany okres. Koszty te zmniejszą wysokość zaliczki na podatek dochodowy za okres, w którym zostały wpisane do KPiR. Na dokumencie i w księdze należy zamieścić informację o tym, że dany wydatek dotyczy innego okresu oraz o przyczynie późniejszego ujęcia go w kosztach.

Jeżeli zaś dany rok podatkowy skończył się, ale przedsiębiorca nie złożył jeszcze zeznania rocznego,

dodatkowe dokumenty dotyczące minionego roku należy wprowadzić do księgi podatkowej z datą 31 grudnia. Mogą to być koszty dotyczące zarówno ostatniego miesiąca jak również, innych miesięcy tego roku. Koszty te pomniejszą podatek w zeznaniu rocznym. Jeśli przedsiębiorca zapłacił zaliczkę za grudzień, z pewnością jest ona wyższa, niż powinna być po ujęciu tych dodatkowych kosztów. Można wówczas liczyć na zwrot podatku dochodowego po złożeniu zeznania rocznego.

Rok podatkowy zakończył się i zeznanie roczne zostało złożone

Złożenie deklaracji rocznej za rok podatkowy jest czynnością, która kończy obowiązki związane z podatkiem dochodowym dotyczące danego roku. Jeżeli po złożeniu zeznania pojawiają się dokumenty kosztowe dotyczące minionego roku podatkowego, przedsiębiorca nadal może zaliczyć je do kosztów. W takim przypadku należy złożyć korektę deklaracji rocznej, której dotyczą te wydatki. Dodatkowe dokumenty należy dopisać w księdze podatkowej w ostatnim dniu roku podatkowego, analogicznie do sytuacji opisanej powyżej. Do składanej korekty deklaracji należy dołączyć wyjaśnienie przyczyny korygowania zeznania rocznego. W związku z ujęciem dodatkowych dokumentów kosztowych w takiej sytuacji, zwiększają się koszty uzyskania przychodu za dany, rozliczony pierwotnie rok i powstaje nadpłata podatku.

Sebastian Bobrowski

⇒ **Jak prawidłowo określić moment zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów nieściągalnej wierzytelności?**

Ostatnia aktualizacja: 2011-02-01

Źródło: [INFOR](#)

Nieściągalną wierzytelność należy uznać za koszt, który nie ma bezpośredniego związku z przychodem danego roku podatkowego. Dlatego możliwe jest zakwalifikowanie takich wierzytelności do podatkowych kosztów uzyskania przychodów w dniu ich ujęcia w księgach rachunkowych (zaksięgowano), na podstawie otrzymanej faktury, albo innego dowodu.

Przedsiębiorca prowadząc działalność gospodarczą ma możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów poniesionych wydatków po wyłączeniu tych, których możliwość odliczenia jest wprost ograniczona w ustawie.

Koszty dzielimy na bezpośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami oraz na pośrednio związane z przychodami. Wszystkie jednak koszty podatkowe powinny być ponoszone w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Powinny albo mieć wpływ na wielkość osiągniętego przychodu albo przynajmniej wiązać się z zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów. Związek przyczynowy pomiędzy poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Działanie takie oparte jest na uregulowaniu zawartym w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, stwierdzającym że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 ustawy.

W myśl art. 23 ust. 1 pkt 17 ustawy, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów wierzytelności odpisane jako przedawnione.

Zgodnie zaś z art. 23 ust. 1 pkt 20 ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wierzytelności odpisanych jako nieściągalne, z wyjątkiem takich wierzytelności nieściągalnych, które uprzednio na podstawie art. 14 zostały zarachowane jako przychody należne i których nieściągalność została uprawdopodobniona.

Zgodnie z art. 23 ust. 2 [ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych](#), za wierzytelności, o których mowa w ust. 1 pkt 20, uważa się te wierzytelności, których nieściągalność została udokumentowana:

1. postanowieniem o nieściągalności, uznanym przez wierzyciela jako odpowiadające stanowi

faktycznemu, wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego, albo

2. postanowieniem sądu o:

a) oddaleniu wniosku o ogłoszenie upadłości obejmującej likwidację majątku, gdy majątek niewypłacalnego dłużnika nie wystarcza na zaspokojenie kosztów postępowania lub
b) umorzeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, gdy zachodzi okoliczność, o której mowa w lit. a), lub

c) ukończeniu postępowania upadłościowego obejmującego likwidację majątku, albo

3. protokołem sporządzonym przez podatnika, stwierdzającym, że przewidywane koszty procesowe i egzekucyjne związane z dochodzeniem wierzytelności byłyby równe albo wyższe od jej kwoty. Jednocześnie, należy zwrócić uwagę, że termin do zaliczenia nieściągalnych wierzytelności do kosztów uzyskania przychodów ograniczony jest przepisem art. 23 ust. 1 pkt 20 ustawy, zgodnie z którym nie stanowią kosztów uzyskania przychodów wierzytelności odpisane jako przedawnione. Należy zauważyć, iż w myśl art. 14 ust. 1, za przychód z pozarolniczej działalności gospodarczej, uważa się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

U podatników dokonujący sprzedaży towarów i usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług za przychód z tej sprzedaży uważa się przychód pomniejszony o należny podatek od towarów i usług.

W świetle treści tego przepisu, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wyłącznie wierzytelność w kwocie netto tj. kwocie pomniejszonej o podatek od towarów i usług.

Polecamy: [Karta podatkowa - poradnik użytkownika](#)

Podatek od towarów i usług nie stanowi bowiem przychodu należnego z tytułu prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej.

Jeśli zaś chodzi o kwestię momentu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów wierzytelności nieściągalnych należy stwierdzić, iż ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie precyzuje momentu, w którym nieściągalne wierzytelności zalicza się do kosztów uzyskania przychodów.

Niemniej jednak należy stosować w takim przypadku generalną zasadę przypisywania kosztów do określonego roku podatkowego.

Generalną zasadą jest, iż – zgodnie z art. 22 ust. 4 ustawy, koszty uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 5 i 6, są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

Jednakże art. 22 ust. 5 [ustawy o PIT](#) stanowi, że u podatników prowadzących księgi rachunkowe koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 5a i 5b.

Zgodnie z art. 22 ust. 5c ustawy, koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącane w dacie ich poniesienia.

Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

W myśl art. 22 ust. 5d ustawy za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Zatem należy przyjąć, że ujęcie (zaksięgowanie) kosztu w księgach rachunkowych określa datę powstania kosztu podatkowego.

Należy więc stwierdzić, iż nieściągalne wierzytelności zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów w dacie łącznego spełnienia następujących warunków:

- 1) wierzytelność powinna być odpisana jako nieściągalna (powinien być dokonany odpowiedni zapis w księgach rachunkowych) oraz
- 2) nieściągalność wierzytelności powinna być udokumentowana w sposób wskazany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

Gdy warunki te zostaną spełnione w różnych latach podatkowych, zaliczenie wierzytelności do

kosztów uzyskania przychodów będzie możliwe w roku podatkowym, w którym spełniony zostanie drugi z warunków.

Jednakże, gdy nieściągalność wierzytelności została udokumentowana wcześniej, niż dokonano jej ewidencyjnego odpisania, to odpisaną wierzytelność zalicza się do kosztów uzyskania przychodów w roku, w którym nastąpił odpis wierzytelności jako nieściągalnej (por. pismo z dnia 13 sierpnia 2010 r., IS w Warszawie, IPPB1/415-493/10-2/AM).

⇒ **Moment ujęcia do kosztów podatkowych wydatków pośrednio związanych z przychodem - interpretacja indywidualna organu podatkowego**

Przegląd Podatku Dochodowego nr 6 (462) z dnia 20.03.2018

Koszt podatkowy inny niż bezpośrednio związany z przychodem powstaje w dniu faktycznego zaksięgowania kosztu w księgach rachunkowych. Podstawą ujęcia takiego kosztu jest faktura lub inny dokument. Nie chodzi przy tym o jakiegokolwiek ujęcie wydatku w księgach, tylko jego "ujęcie jako kosztu", tzn. uznanie przez podatnika za taki koszt z punktu widzenia przepisów o rachunkowości.

Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 lutego 2018 r., nr [0111-KDIB2-1.4010.369.2017.2.AT](#).

Wnioskodawca (spółka z o.o.) prowadzi działalność gospodarczą polegającą na produkcji i dystrybucji armatury łazienkowej i kuchennej. W ramach tej działalności nabywa różnego rodzaju materiały marketingowe, tj. m.in. gadzety reklamowe (długopisy, parasolki, smycze itp.), drukowane materiały reklamowe (cenniki, katalogi, kalendarze) itp. Wydatki na te materiały mają pośredni związek z uzyskiwanym przychodem.

Spółka, w przypadku zakupu większych ilości materiałów marketingowych, obejmuje je ewidencją ilościowo-wartościową. Zapisu na koncie wynikowym (obciążającym wynik finansowy) w prowadzonych księgach rachunkowych dokonuje w okresie ich fizycznego przekazania do zużycia, tj. z chwilą zdjęcia z ewidencji magazynowej ilościowo-wartościowej, prowadzonej zgodnie z ustawą o rachunkowości. W przypadku więc, gdy zakup materiałów nastąpi w końcu roku, np. w grudniu, może wystąpić sytuacja, że wartość poszczególnych towarów będzie obciążała wynik jednostki dopiero w kolejnym roku podatkowym, gdyż w tym kolejnym roku nastąpi wydanie tych materiałów do zużycia/fizyczne przekazanie i zdjęcie ze stanu magazynu w ciężar kosztów działalności.

Spółka zapytała organ podatkowy, czy w świetle [art. 15 ust. 4e](#) updog prawidłowym jest rozliczenie wydatków na nabycie materiałów marketingowych do kosztów uzyskania przychodów z chwilą zaksięgowania kosztu w księgach rachunkowych na podstawie otrzymanej faktury, czyli w momencie, w którym wydatek zostanie odniesiony w ciężar kont o charakterze wynikowym?

Jej zdaniem wydatki poniesione na nabycie takich materiałów mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów z chwilą ich zdjęcia z ewidencji magazynowej ilościowo-wartościowej, prowadzonej zgodnie z ustawą o rachunkowości, tj. na moment, w którym wydatek zostanie odniesiony w ciężar kont o charakterze wynikowym na podstawie otrzymanej faktury.

Organ podatkowy uznał zaprezentowane stanowisko za prawidłowe.

W uzasadnieniu wydanej interpretacji wyjaśnił, że stosownie do postanowień art. 15 ust. 4d updog, koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Przy czym, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, w myśl art. 15 ust. 4e updog, z zastrzeżeniem art. 15 ust. 4a i 4f-4h updog, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Wobec tego, dla celów podatkowych koszt pośredni należy rozpoznać na podstawie zapisów

w księgach prowadzonych w oparciu o uregulowania ustawy o rachunkowości. Ujęcie (zaksięgowanie) kosztu w księgach rachunkowych określa więc datę powstania kosztu podatkowego. Innymi słowy, przyporządkowanie księgowe danego kosztu do okresu sprawozdawczego zgodnie z przepisami o rachunkowości pozwala na określenie dnia, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych w rozumieniu art. 15 ust. 4e updop. Tym samym, ustawodawca przesądził, że "pośrednie" koszty uzyskania przychodów rozpoznawane są nie na zasadzie kasowej (a więc z momentem faktycznego poniesienia danego wydatku przez podatnika skutkującego uszczupleniem jego majątku), lecz na zasadzie memoriałowej (a więc z momentem księgowego poniesienia danego wydatku przez podatnika).

8. Panel dyskusyjny, pytania i odpowiedzi.

Dz.U.2017.728 t.j. z dnia 2017.04.06
Status: Akt obowiązujący
Wersja od: 15 września 2018 r.

Wejście w życie:

1 września 2003 r.

Uchylony z dniem:

2 stycznia 2020 r.

**ROZPORZĄDZENIE
MINISTRA FINANSÓW ¹**

z dnia 26 sierpnia 2003 r.

w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów

Na podstawie art. 24a ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 i 2048 oraz z 2017 r. poz. 60, 528 i 648) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1

Przepisy ogólne

§ 1. [Zakres regulacji] Rozporządzenie określa sposób prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, zwanej dalej "księgą", szczegółowe warunki, jakim powinna odpowiadać ta księga, aby stanowiła dowód pozwalający na określenie zobowiązań podatkowych, oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z jej prowadzeniem, a także terminy zawiadomienia naczelnika urzędu skarbowego o prowadzeniu księgi.

§ 2. [Zakres podmiotowy]

1. Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, o których mowa w art. 24a ust. 1 i 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, zwanej dalej "ustawą o podatku dochodowym", są obowiązane prowadzić księgę, z zastrzeżeniem ust. 2, według wzoru ustalonego w załączniku nr 1 do rozporządzenia, w sposób określony w rozdziale 2.

2. Rolnicy prowadzący gospodarstwo rolne bez zatrudnienia w nim pracowników, członków rolniczych spółdzielni produkcyjnych oraz pracowników rolnych, wykonujący działalność gospodarczą, osobiście lub z udziałem członków rodziny pozostających we wspólnym gospodarstwie domowym, jeżeli łączny przychód z tej działalności gospodarczej nie przekracza 10 000 zł w roku podatkowym, są obowiązani prowadzić księgę przeznaczoną dla tych rolników, według wzoru ustalonego w załączniku nr 2 do rozporządzenia, w sposób określony w rozdziale 3.

§ 3. [Definicje] Określenia użyte w rozporządzeniu oznaczają:

1) towary - towary handlowe, materiały podstawowe i pomocnicze, półwyroby (półfabrykaty), wyroby gotowe, braki i odpady oraz materiały przyjęte od zamawiających do przerobu lub obróbki, z tym że:

a) towarami handlowymi są wyroby przeznaczone do sprzedaży w stanie nieprzerobionym; towarami handlowymi są również produkty uboczne uzyskiwane przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej,

b) materiałami (surowcami) podstawowymi są materiały, które w procesie produkcji lub przy świadczeniu usług stają się główną substancją gotowego wyrobu; do materiałów podstawowych zalicza się również materiały stanowiące część składową (montażową) wyrobu lub ściśle z wyrobem złączone (np. opakowania - puszki, butelki) oraz opakowania

- wysyłkowe wielokrotnego użytku (np. transportery, palety), jeżeli opakowania te nie są środkami trwałymi,
- c) materiałami pomocniczymi są materiały niebędące materiałami podstawowymi, które są zużywane w związku z działalnością gospodarczą i bezpośrednio oddają wyrobowi swoje właściwości,
- d) wyrobami gotowymi są wyroby własnej produkcji, których proces przerobu został całkowicie zakończony, wykonane usługi, prace naukowo-badawcze, prace projektowe, geodezyjno-kartograficzne, zakończone roboty, w tym także budowlane,
- e) produkcją niezakończoną jest produkcja w toku oraz półwyroby (półfabrykaty), to jest niegotowe jeszcze produkty własnej produkcji, a także wykonywane roboty, usługi przed ich ukończeniem,
- f) brakami są nieodpowiadające wymaganiom technicznym wyroby własnej produkcji, całkowicie wykończone bądź też doprowadzone do określonej fazy produkcji; brakami są również towary handlowe, które na skutek uszkodzenia lub zniszczenia w czasie transportu bądź magazynowania utraciły częściowo swą pierwotną wartość,
- g) odpadami są materiały, które na skutek procesów technologicznych lub na skutek zniszczenia albo uszkodzenia utraciły całkowicie swą pierwotną wartość użytkową;
- 2) cena zakupu - cenę, jaką nabywca płaci za zakupione składniki majątku, pomniejszoną o podatek od towarów i usług, podlegający odliczeniu zgodnie z odrębnymi przepisami, a przy imporcie powiększoną o należne cło, podatek akcyzowy oraz opłaty celne dodatkowe, obniżoną o rabaty opusty, inne podobne obniżenia, w przypadku zaś otrzymania składnika majątku w drodze darowizny lub spadku - wartość odpowiadającą cenie zakupu takiego samego lub podobnego składnika;
- 3) cena nabycia - cenę zakupu składnika majątku powiększoną o koszty uboczne związane z zakupem towarów i składników majątku do chwili złożenia w magazynie według ich cen zakupu, a w szczególności koszty transportu, załadunku i wyładunku oraz ubezpieczenia w drodze;
- 4) koszt wytworzenia - wszelkie koszty związane bezpośrednio i pośrednio z przerobem materiałów, z wykonywaniem usług lub pozyskaniem (wydobyciem) kopalin, z wyłączeniem kosztów sprzedaży wyrobów gotowych i usług;
- 5) biuro rachunkowe - przedsiębiorcę uprawnionego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg, który na podstawie umowy zawartej z podatnikiem świadczy usługi w tym zakresie;
- 6) przychód - przychód w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym;
- 7) wyposażenie - rzeczowe składniki majątku, związane z wykonywaną działalnością, niezaliczone, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym, do środków trwałych;
- 8) środki trwałe - środki trwałe w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym;
- 9) wartości niematerialne i prawne - wartości niematerialne i prawne w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym;
- 10) przedsiębiorstwo wielozakładowe - działalność prowadzoną w oparciu o kilka zespołów składników materialnych i niematerialnych, jakimi są w szczególności sklepy, zakłady, punkty usługowe, przeznaczone do realizacji określonych zadań gospodarczych;
- 11) siedziba przedsiębiorstwa - miejsce położenia przedsiębiorstwa wskazane w koncesji, zezwoleniu lub zaświadczeniu o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej albo w rejestrze przedsiębiorców, a w razie niedopełnienia tych obowiązków albo gdy działalność jest wykonywana bez posiadania zorganizowanego zakładu - miejsce zamieszkania osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą; w przypadku spółek cywilnych osób fizycznych - siedzibę spółki, a jeśli nie można ustalić siedziby spółki - miejsce zamieszkania jednego ze współników;
- 12) (uchylony);
- 13) zryczałtowane opodatkowanie podatkiem dochodowym - podatek opłacany na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2016 r. poz. 2180, 1961 i 2255).

Rozdział 2

Sposób prowadzenia księgi przez podatników niebędących rolnikami

§ 4. [Ewidencja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych oraz ewidencja wyposażenia]

1. Osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, o których mowa w § 2 ust. 1, obowiązane do prowadzenia księgi, zwane dalej "podatnikami", prowadzą:
 - 1) ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 22n ust. 2-6 ustawy o podatku dochodowym;
 - 2) ewidencję wyposażenia.
2. Ewidencją wyposażenia obejmuje się wyposażenie, którego wartość początkowa, w rozumieniu odrębnych przepisów, przekracza 1500 zł.
3. Ewidencja wyposażenia powinna zawierać co najmniej następujące dane: numer kolejny wpisu, datę nabycia, numer faktury lub rachunku, nazwę wyposażenia, cenę zakupu wyposażenia lub koszt wytworzenia, numer pozycji, pod którą wpisano w księdze koszt związany z nabyciem wyposażenia, datę likwidacji (w tym również datę sprzedaży lub darowizny) oraz przyczynę likwidacji wyposażenia.
4. Podatnicy, którzy w ciągu roku podatkowego utracili lub zrzekli się prawa do zryczałtowanego opodatkowania podatkiem dochodowym w formie karty podatkowej albo zakładają po raz pierwszy ewidencję wyposażenia, dokonują wyceny wyposażenia według cen zakupu lub według wartości rynkowej z dnia założenia ewidencji.

§ 5. [Karta przychodów pracowników]

1. Podatnicy wypłacający pracownikom należności ze stosunku pracy, o których mowa w art. 12 ustawy o podatku dochodowym, są obowiązani prowadzić indywidualne (imienne) karty przychodów pracowników, zwane dalej "kartami przychodów".
2. Karty przychodów powinny zawierać co najmniej następujące dane: imię i nazwisko pracownika, identyfikator podatkowy (numer identyfikacji podatkowej albo numer Powszechnego Elektronicznego Systemu Ewidencji Ludności), miesiąc, w którym nastąpiła wypłata, sumę osiągniętych w danym miesiącu przychodów brutto (w gotówce i w naturze), koszty uzyskania przychodu, składkę na ubezpieczenia społeczne (emerytalne, rentowe, chorobowe), podstawę obliczenia zaliczki w danym miesiącu, razem dochód narastająco od początku roku, kwotę należnej zaliczki na podatek dochodowy obliczonej zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym, składkę na powszechne ubezpieczenie zdrowotne, należną zaliczkę na podatek dochodowy, datę przekazania zaliczki na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego właściwy naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania.

§ 6. [Szczególne rodzaje ewidencji] Podatnicy wykonujący:

- 1) działalność kantorową - prowadzą również według zasad określonych w przepisach prawa dewizowego ewidencję wszystkich operacji powodujących zmianę stanu wartości dewizowych i waluty polskiej, zwaną dalej "ewidencją kupna i sprzedaży wartości dewizowych";
- 2) ² (uchylony).

§ 7. ³ [Zwolnienie z obowiązku prowadzenia księgi] W przypadkach uzasadnionych szczególnymi okolicznościami, zwłaszcza takimi jak: rodzaj i rozmiar wykonywanej działalności, wiek oraz stan zdrowia, naczelnik urzędu skarbowego, właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, na wniosek podatnika może zwolnić go od obowiązku prowadzenia księgi, jak również od poszczególnych czynności z zakresu prowadzenia księgi. Wniosek musi być złożony co najmniej na 30 dni przed rozpoczęciem miesiąca, od którego zwolnienie miałyby być zastosowane, a w razie rozpoczęcia wykonywania działalności lub powstania obowiązku prowadzenia księgi w ciągu roku podatkowego - w terminie 14 dni od dnia rozpoczęcia tej działalności lub powstania obowiązku prowadzenia księgi.

§ 8. [Zlecenie prowadzenia księgi biura rachunkowemu]

1. Jeżeli na zlecenie podatnika prowadzenie księgi zostało powierzone biuru rachunkowemu, podatnik jest obowiązany:
 - 1) ⁴ (uchylony);
 - 2) ⁵ prowadzić w miejscu wykonywania działalności ewidencję sprzedaży, z zastrzeżeniem ust. 3, a w razie wykonywania działalności określonej w kantorowej - także ewidencję kupna i sprzedaży wartości dewizowych.
2. Podatnik jest obowiązany zbroszurować ewidencję sprzedaży, o której mowa w ust. 1 pkt 2, i

kolejno ponumerować jej karty. Ewidencja powinna zawierać co najmniej następujące dane: numer kolejny wpisu, datę uzyskania przychodu nieudokumentowanego fakturami, rachunkami oraz kwotą tego przychodu.

3. Obowiązek, o którym mowa w ust. 1 pkt 2, nie dotyczy podatników, którzy ewidencjonują obrót przy zastosowaniu kas rejestrujących w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2016 r. poz. 710, z późn. zm.), zwanej dalej "ustawą o VAT".

4. Podatnicy, korzystający ze zwolnienia od podatku od towarów i usług, jeżeli nie prowadzą odrębnej ewidencji sprzedaży, o której mowa w art. 109 ust. 1 ustawy o VAT, mogą w ewidencji sprzedaży w odrębnej kolumnie wykazywać przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług od czynności określonych w art. 5 ustawy o VAT oraz łączną kwotę dziennej sprzedaży wynikającą z faktur, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym.

§ 9. [Zasady prowadzenia i przechowywania księgi]

1. Podatnik jest obowiązany zbroszurować księgę i kolejno ponumerować jej karty.

2. ⁶ Księga oraz dowody, na których podstawie są dokonywane w niej zapisy, musi znajdować się na stałe w miejscu wykonywania działalności lub miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, z zastrzeżeniem ust. 6, a jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biuru rachunkowemu - w miejscu prowadzenia lub przechowywania księgi przez to biuro.

3. ⁷ W przypadku prowadzenia przedsiębiorstwa wielozakładowego księgi muszą znajdować się w każdym zakładzie. Podatnik może jednak prowadzić jedną księgę w miejscu wskazanym jako jego siedziba, pod warunkiem że w poszczególnych zakładach jest prowadzona co najmniej ewidencja sprzedaży, o której mowa w § 8 ust. 1 pkt 2, a w razie wykonywania działalności działalności kantorowej - także ewidencja kupna i sprzedaży wartości dewizowych.

4. W przypadku dokonywania przesunięć (przerzutów) towarów handlowych oraz materiałów podstawowych między zakładami należącymi do tego samego podatnika, podatnik dokumentuje te zdarzenia dowodami wewnętrznymi, zwanymi dalej "dowodami przesunięć". Dowody te sporządza się w dwóch egzemplarzach, z których jeden przechowywany jest w zakładzie, z którego dokonano przesunięcia towaru lub materiału, a drugi - w zakładzie, w którym przyjęto te towary lub materiały.

5. Dowody przesunięć powinny zawierać co najmniej następujące dane: numer kolejny wpisu, datę dokonania przesunięcia, nazwę towarów lub materiałów oraz ich ilość i wartość obliczoną według cen zakupu. Jeżeli podatnik prowadzi jedną księgę dla przedsiębiorstwa wielozakładowego, a zakupione towary przekazuje tylko do jednego zakładu (oddziału), nie ma obowiązku sporządzania dowodu przesunięć, pod warunkiem że na dowodzie zakupu poda nazwę zakładu, do którego przekazał te towary.

6. U podatników prowadzących działalność w zakresie handlu obnośnego i obwoźnego księga musi znajdować się w miejscu wykonywania działalności. Jeżeli podatnik prowadzi ewidencję, o której mowa w § 8 ust. 1 pkt 2, w miejscu wykonywania działalności musi znajdować się co najmniej ta ewidencja. W tym przypadku przepisy ust. 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

§ 10. [Termin założenia księgi i zawiadomienie naczelnika urzędu skarbowego]

1. Podatnicy są obowiązani założyć księgę, a w razie obowiązku prowadzenia ewidencji sprzedaży, o której mowa w § 8 ust. 1 pkt 2 - również tę ewidencję, na dzień 1 stycznia roku podatkowego lub na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego.

§ 11. [Niewadliwość oraz rzetelność księgi]

1. Podatnik jest obowiązany prowadzić księgę rzetelnie i w sposób niewadliwy.

2. Za niewadliwą uważa się księgę prowadzoną zgodnie z przepisami rozporządzenia i objaśnieniami do wzoru księgi.

3. Księgę uważa się za rzetelną, z zastrzeżeniem ust. 4, jeżeli dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

4. Księgę uznaje się za rzetelną również, gdy:

1) niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodu nie przekraczają łącznie 0,5% przychodu wykazanego w księdze za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym organ podatkowy stwierdził te błędy, lub

2) brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiło podatnikowi prowadzenie księgi, lub

3) błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny, lub

4) ¹⁰ podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów w księdze przed rozpoczęciem kontroli przez organ podatkowy lub w terminie, w którym podatnikowi przysługuje uprawnienie do skorygowania deklaracji na podstawie art. 62 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.), lub;

5) błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowe odpowiadające warunkom, o których mowa w § 12 ust. 3.

5. Przepisy ust. 4 stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia braku zapisów lub błędnych zapisów dotyczących kosztów uzyskania przychodu.

§ 12. [Sposób dokonywania zapisów w księdze i dowody księgowe]

1. Zapisy w księdze dokonywane są w języku polskim i w walucie polskiej w sposób staranny, czytelny i trwały, na podstawie prawidłowych i rzetelnych dowodów.

2. Stwierdzone błędy w zapisach poprawia się przez:

1) skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty dokonania poprawki lub

2) wprowadzenie do księgi niewpisanych dowodów lub dowodów zawierających korekty błędnych zapisów. Zapisy zmniejszające przychody lub koszty mogą być dokonywane ze znakiem minus (-) lub kolorem czerwonym.

3. Podstawą zapisów w księdze są dowody księgowe, którymi są:

1) faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne, zwane dalej "fakturami", wystawione zgodnie z odrębnymi przepisami, lub

1a) (uchylony),

1b) (uchylony),

1c) dokumenty określające zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów na podstawie art. 22p ustawy o podatku dochodowym, zawierające co najmniej:

a) datę wystawienia dokumentu oraz miesiąc, w którym dokonuje się zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenia przychodów,

b) ¹¹ wskazanie faktury, a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury, wskazanie umowy albo innego dokumentu, stanowiących podstawę do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów kosztów związanych z płatnościami dokonanymi bez pośrednictwa rachunku płatniczego,

c) wskazanie kwoty, o którą podatnik zmniejsza koszty uzyskania przychodów lub zwiększa przychody,

d) podpis osoby sporządzającej dokument, lub

2) inne dowody, wymienione w § 13 i 14, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:

a) wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,

b) datę wystawienia dowodu oraz datę lub okres dokonania operacji gospodarczej, której dowód dotyczy, z tym że jeżeli data dokonania operacji gospodarczej odpowiada dacie wystawienia dowodu, wystarcza podanie jednej daty,

c) przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych,

d) podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych - oznaczone numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonanymi na jego podstawie.

4. Dowód księgowy powinien być sporządzony w języku polskim. Treść dowodu musi być pełna i zrozumiała; dopuszczalne jest stosowanie skrótów ogólnie przyjętych. Jeżeli w dowodzie podane jest wartościowe określenie operacji gospodarczej tylko w walucie obcej, podatnik posiadający ten dowód jest obowiązany przeliczyć walutę obcą na złote, po obowiązującym w dniu dokonania operacji kursie, zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o podatku dochodowym. Wynik przeliczenia należy zamieścić w wolnych polach dowodu lub w załączniku do dowodu sporządzonego w walucie obcej.

4a. (uchylony).

4b. Zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów, o którym mowa w art. 22p ustawy o podatku dochodowym, dokonuje się poprzez wpisanie kwoty zmniejszenia ze znakiem minus (-) lub kolorem czerwonym.

5. Błędy w dowodach księgowych można poprawiać, z zastrzeżeniem ust. 6, wyłącznie przez skreślenie niewłaściwie napisanego tekstu lub liczby, w sposób pozwalający odczytać tekst lub liczbę pierwotną, i wpisanie tekstu lub liczby właściwej. Poprawka dokonana w dowodzie księgowym musi być potwierdzona datą i podpisem osoby dokonującej poprawki.

6. Zasad, o których mowa w ust. 5, nie stosuje się do dowodów księgowych, dla których ustalono odrębnymi przepisami zakaz dokonywania jakichkolwiek poprawek, oraz do dowodów obcych. Dowody obce mogą być poprawione przez wystawienie i przesłanie kontrahentowi dowodu korygującego (noty). Dowody własne zewnętrzne przesłane uprzednio kontrahentowi mogą być poprawione tylko przez wystawienie dowodu korygującego (noty).

§ 13. [Specjalne rodzaje dowodów księgowych] Za dowody księgowe uważa się również:

- 1) dzienne zestawienia dowodów (faktur dotyczących sprzedaży) sporządzone do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem;
- 2) noty księgowe, sporządzone w celu skorygowania zapisu dotyczącego operacji gospodarczej, wynikającej z dowodu obcego lub własnego, otrzymane od kontrahenta podatnika lub przekazane kontrahentowi;
- 3) dowody przesunięć;
- 4) dowody opłat pocztowych i bankowych;
- 5) inne dowody opłat, w tym dokonywanych na podstawie książeczek opłat, oraz dokumenty zawierające dane, o których mowa w § 12 ust. 3 pkt 2.

§ 14. [Dowody wewnętrzne]

1. Na udokumentowanie zapisów w księdze, dotyczących niektórych kosztów (wydatków), mogą być sporządzone dokumenty zaopatrzone w datę i podpisy osób, które bezpośrednio dokonały wydatków (dowody wewnętrzne), określające: przy zakupie - nazwę towaru oraz ilość, cenę jednostkową i wartość, a w innych przypadkach - przedmiot operacji gospodarczych i wysokość kosztu (wydatku).

2. Dowody, o których mowa w ust. 1, mogą dotyczyć wyłącznie:

- 1) zakupu, bezpośrednio od krajowego producenta lub hodowcy, produktów roślinnych i zwierzęcych, nieprzerobionych sposobem przemysłowym lub przerobionych sposobem przemysłowym, jeżeli przerób polega na kiszeniu produktów roślinnych lub przetwórstwie mleka albo na uboju zwierząt rzeźnych i obróbce poubojowej tych zwierząt;
- 2) zakupu od ludności, sklasyfikowanych w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), surowców roślin zielarskich i ziół dziko rosnących leśnych, jagód, owoców leśnych i grzybów leśnych (PKWiU ex 02.30.40.0);
- 3) wartości produktów roślinnych i zwierzęcych pochodzących z własnej uprawy lub hodowli prowadzonej przez podatnika;
- 4) zakupu w jednostkach handlu detalicznego materiałów pomocniczych;
- 5) kosztów diet i innych należności za czas podróży służbowej pracowników oraz wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących;
- 6) zakupu od ludności odpadów poużytkowych, stanowiących surowce wtórne, z wyłączeniem zakupu (skupu) metali nieżelaznych oraz przeznaczonych na złom samochodów i ich części składowych;
- 7) wydatków związanych z opłatami za czynsz, energię elektryczną, telefon, wodę, gaz i centralne ogrzewanie, w części przypadającej na działalność gospodarczą; podstawą do sporządzenia tego dowodu jest dokument obejmujący całość opłat na te cele;
- 8) opłat sądowych i notarialnych;
- 8a) opłaty skarbowej uiszczanej znakami tej opłaty do dnia 31 grudnia 2008 r.;
- 9) wydatków związanych z parkowaniem samochodu w sytuacji, gdy są one poparte dokumentami niezawierającymi danych, o których mowa w § 12 ust. 3 pkt 2; podstawą wystawienia dowodu wewnętrznego jest bilet z parkometru, kupon, bilet jednorazowy załączony do sporządzonego dowodu.

3. Dowody wewnętrzne dotyczące rozliczenia kosztów podróży służbowych pracowników oraz wartości diet z tytułu podróży służbowych osób prowadzących działalność gospodarczą i osób z nimi współpracujących powinny zawierać co najmniej następujące dane: imię i nazwisko, cel podróży, nazwę miejscowości docelowej, liczbę godzin i dni przebywania w podróży służbowej (data i godzina wyjazdu oraz powrotu), stawkę i wartość przysługujących diet.

4. Zakup w jednostkach handlu detalicznego materiałów, środków czystości i bhp oraz materiałów biurowych może być, z zastrzeżeniem ust. 2 pkt 4, dokumentowany paragonami zaopatrzonymi w datę i stempel (oznaczenie) jednostki wydającej paragon - określającymi ilość, cenę jednostkową oraz wartość, za jaką dokonano zakupu. Na odwrocie paragonu podatnik musi uzupełnić jego treść, wpisując swoje nazwisko (nazwę zakładu), adres oraz rodzaj (nazwę) zakupionego towaru.

5. Wydatki poniesione za granicą na zakup paliwa i olejów mogą być dokumentowane paragonami lub dowodami kasowymi. Przepis ust. 4 stosuje się odpowiednio.

6. Oznaczenie "ex", zamieszczone w ust. 2 pkt 2, wskazuje, że zakres wymienionych wyrobów jest węższy niż określony w podanym grupowaniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).

§ 15. [Wykonanie czynności z materiałów powierzonych przez zleceniodawcę] Nie wymaga zaksięgowania materiał powierzony przez zleceniodawcę. Jeżeli jednak podatnik nie może przedstawić dokumentu określającego zleceniodawcę, uważa się, że materiał został przez podatnika zakupiony bez udokumentowania.

§ 16. [Zapis w księdze na podstawie opisu]

1. Otrzymanie materiałów podstawowych i pomocniczych, zwanych dalej "materiałami", i towarów handlowych musi być potwierdzone na dowodzie zakupu datą i podpisem osoby, która je przyjęła.

2. Jeżeli materiał lub towar handlowy, którego zakup - zgodnie z przepisami rozporządzenia - dokumentowany jest fakturami dostawców, został dostarczony do zakładu lub dokonano nim obrotu przed otrzymaniem faktury, należy sporządzić szczegółowy opis otrzymanego materiału (lub towaru handlowego), podając imię, nazwisko (firmę) i adres dostawcy, ilość i rodzaj oraz cenę jednostkową i wartość materiału (lub towaru handlowego) i dokonać zapisu w księdze na podstawie opisu. Opis musi być potwierdzony w sposób określony w ust. 1 oraz przechowywany jako dowód zakupu i połączony z nadesłaną następnie fakturą. Ewentualna różnica w stosunku do wartości podanej w fakturze musi być wpisana do księgi (ewidencji) w dniu otrzymania faktury.

3. Jeżeli podatnik otrzymał materiał lub towar handlowy oraz fakturę na ten materiał lub towar handlowy w tym samym miesiącu, opis, o którym mowa w ust. 2, dołącza do otrzymanej faktury, a zapisów w księdze dokonuje na podstawie otrzymanej faktury.

4. Podatnik może nie sporządzać opisu, o którym mowa w ust. 2, jeżeli zakup udokumentowany jest specyfikacją dostawcy, pod warunkiem że specyfikacja spełnia wymogi określone dla opisu. Przepisy ust. 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

§ 17. [Częstotliwość dokonania zapisów w księdze dotyczących wydatków]

1. Zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych musi być wpisany do księgi, z zastrzeżeniem § 30, niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży.

2. Zapisów dotyczących pozostałych wydatków dokonuje się, z zastrzeżeniem § 20 i 30, jeden raz dziennie, po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 ustawy o podatku dochodowym.

§ 18. [Częstotliwość dokonywania zapisów w ewidencjach]

1. Podatnik jest obowiązany dokonywać zapisów w ewidencjach, o których mowa w § 6 pkt 1 i § 8 ust. 1 pkt 2, jeden raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym.

2. ¹² (uchylony).

3. Podatnik jest obowiązany wypełnić karty przychodów pracowników najpóźniej w terminie przewidzianym dla przekazania zaliczki na podatek dochodowy od tych przychodów na rachunek urzędu skarbowego, przy pomocy którego właściwy naczelnik urzędu skarbowego wykonuje swoje zadania.

4. Podatnik jest obowiązany dokonać zapisów w ewidencjach, o których mowa w § 4 ust. 1, najpóźniej w miesiącu przekazania środków trwałych, wartości niematerialnych i prawnych oraz wyposażenia do używania.

§ 19. [Częstotliwość dokonania zapisów w księdze dotyczących przychodów]

1. Zapisy w księdze dotyczące przychodów ze sprzedaży wyrobów, towarów handlowych i usług są dokonywane na podstawie wystawionych faktur, a w przypadku sprzedaży nieudokumentowanej fakturami - na podstawie wystawionego na koniec dnia dowodu wewnętrznego, w którym w jednej kwocie wykazana jest wartość tych przychodów za dany dzień, o ile nie jest prowadzona ewidencja sprzedaży lub ewidencja przy zastosowaniu kas rejestrujących.
2. ¹³ Zapisów, o których mowa w ust. 1, dokonuje się jeden raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym, z zastrzeżeniem § 20 ust. 2 oraz § 30.
3. Jeżeli w danym dniu podatnik wystawia wiele faktur, zapisów w księdze można dokonywać jedną sumą wynikającą z dziennego zestawienia tych faktur, zwanego dalej "zestawieniem sprzedaży".
4. Zestawienie sprzedaży powinno zawierać co najmniej następujące dane: datę i kolejny numer zestawienia, numery od-do faktur objętych zestawieniem, sumę zbiorczą tych faktur oraz podpis podatnika lub osoby, która sporządziła zestawienie.
5. (uchylony).
6. Podatnicy prowadzący ewidencję, o której mowa w § 8 ust. 1 pkt 2, mogą dokonywać zapisów dotyczących przychodu, wykazanych w tej ewidencji, w jednej pozycji na koniec każdego miesiąca.

§ 20. [Częstotliwość dokonania zapisów w księdze u podatników stosujących kasy rejestrujące]

1. Podatnicy, którzy ewidencjonują obrót przy zastosowaniu kas rejestrujących, dokonują zapisów w księdze na podstawie danych wynikających z raportów dobowych, z zastrzeżeniem ust. 2, skorygowanych o kwoty mające wpływ na wysokość przychodu.
2. Podatnicy, o których mowa w ust. 1, mogą dokonywać zapisów w księdze na koniec każdego miesiąca, w terminie określonym w § 30 ust. 1, na podstawie danych wynikających z raportów miesięcznych skorygowanych o kwoty mające wpływ na wysokość przychodu.
3. (uchylony).
4. Podatnicy, o których mowa w ust. 1 i 2, nie wpisują do księgi kwot wynikających z faktur dokumentujących dokonanie sprzedaży uprzednio zarejestrowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących, natomiast są obowiązani do połączenia w sposób trwały zwróconych oryginałów paragonów fiskalnych z kopiami wystawionych faktur.
5. Korygowania danych wynikających z raportów dobowych lub raportów miesięcznych, o którym mowa w ust. 1 i 2, dokonuje się na podstawie odrębnych ewidencji. Korekty, które nie podlegają ujęciu w odrębnych ewidencjach, podatnik opisuje na odwrocie raportu dobowego lub miesięcznego.

§ 21. [Częstotliwość dokonania zapisów w księdze dotyczących przychodów u podatników prowadzących ewidencję dla celów podatku VAT]

1. Jeżeli podatnik prowadzi odrębną ewidencję, o której mowa w art. 109 ust. 1 lub 3 ustawy o VAT, zapisy w księdze dotyczące przychodów ze sprzedaży towarów i usług mogą być dokonywane na koniec miesiąca łączną kwotą wynikającą z miesięcznego zestawienia sporządzonego na podstawie danych wynikających z tej ewidencji.
2. Zestawienie, o którym mowa w ust. 1, powinno zawierać co najmniej następujące dane: datę i kolejny numer zestawienia, sumę przychodów ze sprzedaży pomniejszoną o należny podatek od towarów i usług oraz o wartość towarów i usług niestanowiącą przychodów w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym i powiększoną o przychody nieobjęte obowiązkiem ewidencjonowania dla celów podatku od towarów i usług.

§ 24. [Specjalna regulacja odnosząca się do niektórych podatników VAT] Podatnicy, o których mowa w art. 84 ustawy o VAT, mogą ewidencjonować przychody w księdze oraz w ewidencji sprzedaży łącznie z podatkiem od towarów i usług, z tym że na koniec miesiąca przychód pomniejsza się o należny podatek od towarów i usług.

§ 25. [Zapisy w księdze dotyczące przychodów] Zapisy w księdze dotyczące pozostałych przychodów muszą być dokonywane na podstawie dowodów potwierdzających te przychody.

§ 26. [Zapisy w księdze dotyczące wydatków] Zapisy w księdze dotyczące wydatków (kosztów) są dokonywane na podstawie dowodów, o których mowa w § 12-16.

§ 27. [Spis z natury]

1. Podatnicy są obowiązani do sporządzenia i wpisania do księgi spisu z natury towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów, zwanego dalej "spisem z natury", na dzień 1 stycznia, na koniec każdego roku podatkowego, na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego, a także w razie utraty w ciągu roku podatkowego prawa do zryczałtowanego opodatkowania podatkiem dochodowym, zmiany współnika, zmiany proporcji udziałów współników lub likwidacji działalności.

1a. Obowiązek sporządzenia spisu z natury na dzień 1 stycznia roku podatkowego nie dotyczy podatników, którzy sporządzili spis z natury na koniec poprzedniego roku podatkowego. W tym przypadku zamiast spisu z natury na dzień 1 stycznia roku podatkowego do księgi wpisuje się spis z natury sporządzony na dzień 31 grudnia poprzedniego roku podatkowego.

2. Spis z natury podlega wpisaniu do księgi także wówczas, gdy osoby prowadzące działalność gospodarczą sporządzają go za okresy miesięczne oraz gdy na podstawie odrębnych przepisów jego sporządzenie zarządził naczelnik urzędu skarbowego.

3. (uchylony).

§ 28. [Szczegółowe wymogi odnośnie do spisu z natury]

1. Spis z natury powinien być sporządzony w sposób staranny i trwały oraz zakończony i zaopatrzony w podpisy osób uczestniczących w spisie.

2. Spis z natury powinien zawierać co najmniej następujące dane: imię i nazwisko właściciela zakładu (nazwę firmy), datę sporządzenia spisu, numer kolejny pozycji arkusza spisu z natury, szczegółowe określenie towaru i innych składników wymienionych w § 27, jednostkę miary, ilość stwierdzoną w czasie spisu, cenę w złotych i groszach za jednostkę miary, wartość wynikającą z przemnożenia ilości towaru przez jego cenę jednostkową, łączną wartość spisu z natury oraz klauzulę "Spis zakończono na pozycji...", podpisy osób sporządzających spis oraz podpis właściciela zakładu (wspólników), z tym że przy prowadzeniu:

1) księgarń i antykwiariatów księgarskich - spisem z natury można obejmować jedną pozycją wydawnictwa o tej samej cenie, bez względu na nazwę i nazwisko autora, z podziałem na książki, broszury, albumy i inne;

2) działalności kantorowej - spisem z natury należy objąć niesprzedane wartości dewizowe;

3)¹⁴ (uchylony);

4) działów specjalnych produkcji rolnej - spisem z natury należy objąć niezuczyte w toku produkcji materiały i surowce oraz ilość zwierząt według gatunków z podziałem na grupy.

3. Spis z natury powinien obejmować również towary stanowiące własność podatnika, znajdujące się w dniu sporządzenia spisu poza zakładem podatnika, a także towary obce znajdujące się w zakładzie podatnika. Towary obce nie podlegają wycenie; wystarczające jest ilościowe ich ujęcie w spisie towarów z podaniem, czyją stanowią własność.

4.¹⁵ (uchylony).

§ 29. [Wycena pozycji ujętych w spisie z natury]

1. Podatnik jest obowiązany wycenić materiały i towary handlowe objęte spisem z natury według cen zakupu lub nabycia albo według cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, jeżeli są one niższe od cen zakupu lub nabycia; spis z natury półwyrobów (półfabrykatów), wyrobów gotowych i braków własnej produkcji wycenia się według kosztów wytworzenia, a odpadów użytkowych, które w toku działalności utraciły swoją pierwotną wartość użytkową, wycenia się według wartości wynikającej z oszacowania uwzględniającego ich przydatność do dalszego użytkowania.

2.¹⁶ Spis z natury niesprzedanych wartości dewizowych wycenia się według cen zakupu z dnia sporządzenia spisu, a w dniu kończącym rok podatkowy - według cen zakupu, jednak w wysokości nie wyższej niż kurs średni ogłaszany przez Narodowy Bank Polski w dniu kończącym rok podatkowy.

3. Przy działalności usługowej i budowlanej produkcję niezakończoną wycenia się według kosztów wytworzenia, z tym że nie może to być wartość niższa od kosztów materiałów bezpośrednich zużytych do produkcji niezakończonej.

4. Produkcję zwierzęcą objętą spisem z natury wycenia się według cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, z uwzględnieniem gatunku, grupy i wagi zwierząt.

4d. Wartość spisu z natury, wycenionego zgodnie z ust. 1-4 i 7, pomniejsza się o kwotę, o którą

podatnik zmniejszył koszty uzyskania przychodów lub zwiększył przychody na podstawie art. 22p ustawy o podatku dochodowym, jeżeli zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów związane było z zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących towarów handlowych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów (półfabrykatów), produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów, objętych tym spisem. Pomniejszenia dokonuje się o tę część kwoty zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenia przychodów, która przypada na towary handlowe, materiały (surowce) podstawowe i pomocnicze, półwyroby (półfabrykaty), produkcję w toku, wyroby gotowe, braki i odpady, objęte tym spisem.

5. Spis z natury musi być wpisany do księgi według poszczególnych rodzajów jego składników lub w jednej pozycji (sumie), jeżeli na podstawie spisu zostało sporządzone odrębne, szczegółowe zestawienie poszczególnych jego składników. Zestawienie przechowuje się łącznie z księgą.

6. Podatnik jest obowiązany dokonać wyceny najpóźniej w terminie 14 dni od dnia zakończenia spisu z natury.

7. W razie przyjęcia wyceny towarów w kwocie niższej od ceny zakupu lub nabycia albo od kosztów wytworzenia, w szczególności z powodu uszkodzenia, wyjścia z mody, należy przy poszczególnych pozycjach uwidocznic również jednostkową cenę zakupu (nabycia) lub koszt wytworzenia.

§ 30. [Prowadzenie księgi przez biuro rachunkowe]

1. W razie prowadzenia księgi przez biuro rachunkowe, zapisy są dokonywane w porządku chronologicznym na podstawie dowodów, o których mowa w § 12-16, oraz sum miesięcznych przychodów wynikających z ewidencji, o której mowa w § 8 ust. 1 pkt 2, lub danych wynikających z zestawienia, o którym mowa w § 20 ust. 2, przekazywanych przez podatnika zgodnie z postanowieniami umowy, w czasie zapewniającym prawidłowe i terminowe rozliczenia z budżetem, lecz nie później niż do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio do podatników prowadzących przedsiębiorstwa wielozakładowe.

3. Podatnicy mogą dokonywać wpisów do księgi na zasadach określonych w ust. 1 pod warunkiem prowadzenia równocześnie ewidencji, o której mowa w § 8 ust. 1 pkt 2. Warunek ten nie dotyczy podatników dokonujących sprzedaży dokumentowanej wyłącznie fakturami.

§ 31. [Prowadzenie księgi w systemie teleinformatycznym]

1. W przypadku prowadzenia księgi w systemie teleinformatycznym warunkiem uznania księgi za prawidłową jest:

- 1) określenie na piśmie szczegółowej instrukcji obsługi programu komputerowego wykorzystywanego do prowadzenia księgi;
- 2) stosowanie programu komputerowego zapewniającego bezzwłoczny wgląd w treść dokonywanych zapisów oraz umożliwiającego wydrukowanie wszystkich danych w porządku chronologicznym, zgodnie z wzorem księgi;
- 3) przechowywanie zapisanych danych na informatycznych nośnikach danych, w sposób chroniący je przed zniszczeniem lub zniekształceniem, naruszeniem ustalonych zasad ich przetwarzania lub ich modyfikacją w sposób nieuprawniony.

2. (uchylony).

3. Podatnik posługujący się programem komputerowym, który nie zapewnia wydrukowania księgi, według wzoru określonego w załączniku nr 1 do rozporządzenia, jest obowiązany założyć księgę, o której mowa w § 2 ust. 1. Po zakończeniu miesiąca należy sporządzić wydruk komputerowy zawierający podsumowanie zapisów za dany miesiąc i wpisać do odpowiednich kolumn księgi sumy miesięczne wynikające z tego wydruku.

Rozdział 3

Sposób prowadzenia księgi przez rolników, o których mowa w § 2 ust. 2

§ 32. [Prowadzenie księgi przez rolników]

1. Rolnicy, o których mowa w § 2 ust. 2, zwani dalej "rolnikami", są obowiązani zbroszować księgę i kolejno ponumerować jej karty.

2. ¹⁷ Księga oraz dowody, o których mowa w § 12-16, na których podstawie są dokonywane w niej zapisy, musi znajdować się na stałe w miejscu zamieszkania rolnika, a jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biurowi rachunkowemu - w miejscu prowadzenia lub przechowywania księgi przez to

biuro.

§ 33. [Założenie księgi przez rolnika]

1. Rolnicy są obowiązani założyć księgę na dzień 1 stycznia roku podatkowego lub na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego.
2. ¹⁸ (uchylony).

§ 34. [Dane ujmowane w księdze prowadzonej przez rolnika] Rolnicy są obowiązani prowadzić księgę rzetelnie i w sposób niewadliwy. W księdze należy ewidencjonować wyłącznie przychody i koszty z działalności gospodarczej. W tym przypadku mają zastosowanie przepisy § 7, § 11-17, § 19-21, § 24-26 oraz § 30 i 31.

Rozdział 4

Przepisy końcowe

§ 35. [Przepis derogacyjny] Traci moc rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 2000 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 1222, z 2001 r. poz. 1421 oraz z 2002 r. poz. 1837).

§ 36. [Wejście w życie rozporządzenia] Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 września 2003 r.