

Ściąga dla Księgowych

marzec 2018 r.

Korekta kosztów i przychodów podatkowych

Każdy przedsiębiorca miał zapewne do czynienia z fakturami korygującymi przychody lub koszty uzyskania przychodów. Konieczność dokonania korekt może wynikać m.in. z błędów rachunkowych popełnionych przy wystawianiu faktur, przyznanych rabatów, czy z tytułu zwrotów sprzedanych towarów. Przepisy odnoszące się do korekty przychodów i kosztów znajdziemy w art. 14 ust. 1m-1p i art. 22 ust. 7c-7f updog oraz art. 12 ust. 3j-3m i art. 15 ust. 4i-4l updop.

Korekta rozliczana na bieżąco

Jeśli korekta przychodów/kosztów nie jest wynikiem błędu rachunkowego czy innej oczywistej omyłki, wówczas skutki takiej korekty uwzględnia się w rachunku podatkowym na bieżąco w okresie rozliczeniowym, w którym faktura korygująca (bądź inny dokument korygujący) została:

- wystawiona – w przypadku korekty przychodów lub
- otrzymana – w przypadku korekty kosztów.

Przykładowo na bieżąco rozlicza się korektę przychodu/kosztu, gdy jest ona wynikiem udzielenia rabatu, ziszczenia się warunku skutkującego zmianą (obniżeniem lub podwyższeniem) ceny, czy zwrotu zakupionych towarów (m.in. z powodu ich wad).

Przykład

Przedsiębiorca w styczniu 2018 r. sprzedał towar o wartości 10.000 zł (plus VAT). W tym samym miesiącu wystawił fakturę i wykazał przychód podatkowy.

W lutym 2018 r. w związku z uznaniem reklamacji przyjął zwrot towaru o wartości 2.000 zł (plus VAT), co potwierdził wystawioną 28 lutego fakturą korygującą. Ponieważ korekta wynikała z innych przyczyn niż błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka, przedsiębiorca dokonał korekty przychodów w lutym 2018 r.

Nabywca tego towaru kwotę 10.000 zł ujął w kosztach uzyskania przychodów w styczniu 2018 r. W lutym zwrócił część towaru o wartości 2.000 zł. Fakturę korygującą wystawioną przez sprzedawcę 28 lutego otrzymał w marcu 2018 r. W związku z tym nabywca zmniejszył koszty uzyskania przychodów o 2.000 zł w marcu br.

Więcej pomocnych narzędzi na www.gofin.pl

Korekta rozliczana wstecz

Jeżeli korekta przychodów/kosztów spowodowana jest błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, wówczas korekty należy dokonać wstecz, tj. w okresie, w którym błędnie wykazano przychód/koszt uzyskania przychodów.

Przykładowo wstecz rozlicza się korektę przychodu/kosztu, gdy jest ona wynikiem błędnej ilości towarów podanej na fakturze, nieprawidłowej ceny, czy błędnej stawki VAT.

Wyjaśnienie pojęć „błąd rachunkowy” i „inna oczywista omyłka”

„Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje pojęć »błędu rachunkowego« i »oczywistej omyłki«. Pojęcia te zatem należy rozumieć zgodnie z ich znaczeniem potocznym.

Za »błąd rachunkowy« należy uznać sytuację, gdy przychód został niewłaściwie ujęty ze względu na błąd w toku wykonywania obliczeń, może to dotyczyć zarówno okoliczności leżących po stronie wystawcy faktury czy innego dokumentu księgowego (np. błędne podanie na fakturze cen lub wartości towarów), jak i po stronie odbiorcy takiego dokumentu.

Zgodnie ze Słownikiem Języka Polskiego PWN (wersja internetowa www.sjp.pwn.pl), przez »omyłkę« należy rozumieć »sposrządzenie, sąd niezgodny z rzeczywistością, niewłaściwe postępowanie, posunięcie«.

W konsekwencji, za »inną oczywistą omyłkę« należy uznać inny oczywisty błąd, który nie jest jednocześnie błędem rachunkowym. Takim błędem będzie, np. ujęcie faktury wystawionej na podmiot inny niż faktyczny nabywca towaru. »Omyłka« wiązać się również będzie z błędem polegającym albo na nieprawidłowym wystawieniu albo nieprawidłowym ujęciu dowodu księgowego. Okoliczność taka musi mieć zatem charakter »pierwotny«. Co więcej, »omyłka« musi być »oczywista«.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 stycznia 2018 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.465.2017.2.AN)

Co prawda w przytoczonej interpretacji indywidualnej organ podatkowy wyjaśnił pojęcia „błąd rachunkowy” i „inna oczywista omyłka” na potrzeby korygowania przychodów podatkowych, ale można je odpowiednio odnieść także do korygowania kosztów podatkowych.

Przykład

W styczniu 2018 r. przedsiębiorca wystawił fakturę dokumentującą wykonanie usługi. Cena tej usługi wynosiła 1.100 zł (plus VAT), ale przez pomyłkę fakturę wystawił na kwotę 1.010 zł (plus VAT). Kwotę 1.010 zł ujął w przychodach podatkowych w styczniu 2018 r.

Kwotę z faktury nabywca usługi zaliczył w styczniu 2018 r. do kosztów uzyskania przychodów. Jednak w lutym br. zauważył, że faktura została wystawiona na zaniżoną kwotę. Po jego interwencji usługodawca w lutym 2018 r. wystawił fakturę korygującą.

Ponieważ korekta wynika z oczywistej omyłki, to oba podmioty biorące udział w transakcji rozliczyły ją w okresie, w którym błędnie wykazały przychód/koszt uzyskania przychodów, tj. w styczniu br.

Gdy przychody lub koszty są niższe od kwoty korekty

Jeżeli w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik powinien dokonać korekty przychodów poprzez ich zmniejszenie, nie osiągnął on przychodów lub osiągnięte przychody są niższe od kwoty zmniejszenia, obowiązany jest zwiększyć koszty uzyskania przychodów o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone przychody.

Przykład

W lutym 2018 r. przedsiębiorca otrzymał zwrot towaru o wartości 20.000 zł (plus VAT) i wystawił fakturę korygującą dokumentującą ten zwrot. W tym miesiącu nie osiągnął on żadnych przychodów, dlatego zwiększył koszty uzyskania przychodów o kwotę 20.000 zł.

Podobnie jest z korektą kosztów. W sytuacji gdy w okresie rozliczeniowym, w którym podatnik powinien dokonać korekty kosztów poprzez ich zmniejszenie, nie poniósł on kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, obowiązany jest zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów.

Przykład

W styczniu 2018 r. przedsiębiorca otrzymał od sprzedawcy towaru rabat w kwocie 10.000 zł (plus VAT), dotyczący zakupów dokonanych w 2017 r. (wartość towaru, którego rabat ten dotyczy, została zaliczona do kosztów uzyskania przychodów w 2017 r.).

Fakturę korygującą sprzedawca towaru wystawił 31 stycznia 2018 r., ale do przedsiębiorcy dotarła ona w lutym 2018 r. W tym też miesiącu przedsiębiorca powinien zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o 10.000 zł. Jednak w lutym poniósł on koszty podatkowe w wysokości 8.000 zł. Wobec tego w tym miesiącu zmniejszył koszty o 8.000 zł oraz zwiększył przychody o 2.000 zł.

Korekta po likwidacji działalności lub zmianie formy opodatkowania

Odrębnie moment dokonania korekty został uregulowany w przypadku osób fizycznych w sytuacji, gdy dochodzi do niej po likwidacji m.in. pozarolniczej działalności gospodarczej.

W sposób szczególny ustawodawca odniósł się również do korekty następującej po zmianie formy opodatkowania:

- w przypadku osób fizycznych – na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym, ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłach komplementarnych,
- w przypadku osób prawnych – na zryczałtowaną określoną w ustawie z dnia 24 sierpnia 2006 r. o podatku tonażowym albo ustawie z dnia 6 lipca 2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłach komplementarnych.

Wówczas zarówno wystawca faktury korygującej, jak i podmiot ją otrzymujący zobowiązani są do zaewidencjonowania kwoty korekty w ostatnim okresie rozliczeniowym przed wystąpieniem tych okoliczności, czyli odpowiednio likwidacją firmy lub zmianą formy opodatkowania.

Korekta w walucie obcej

Zarówno przychody jak i koszty uzyskania przychodów wyrażone w walucie obcej przelicza się na złote według kursu średniego walut obcych ogłaszanego przez NBP z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania przychodu lub odpowiednio poniesienia kosztu. Faktura korygująca nie dokumentuje odrębnego, niezależnego zdarzenia gospodarczego, lecz odnosi się ściśle do stanu zaistniałego w przeszłości. W konsekwencji, jeżeli faktura korygująca wystawiona jest w walucie obcej, kursem właściwym do przeliczenia korygowanej kwoty przychodu lub kosztu jest kurs waluty, jaki został przyjęty do przeliczenia faktury pierwotnej.

Przykład

Przedsiębiorca 28 grudnia 2018 r. wystawił fakturę sprzedaży towarów na kwotę 12.000 euro (plus VAT). W tym też dniu uzyskał przychód podatkowy. Kwotę wynikającą z faktury przeliczył na złote według kursu średniego NBP z 27 grudnia 2017 r., który wyniósł 4,1909 zł/euro (tabela NBP nr 249/A/2017 z 27 grudnia 2017 r.). Przychód wyniósł więc 50.290,80 zł.

W lutym 2018 r. nabywca zwrócił przedsiębiorcy towar o wartości 2.000 euro (plus VAT), co udokumentowane jest fakturą korygującą wystawioną w tym samym miesiącu. Korekta wynika z innych przyczyn niż błąd rachunkowy lub inna oczywista omyłka, zatem w lutym br. przedsiębiorca zmniejszył przychody o kwotę 8.381,80 zł (2.000 euro x 4,1909 zł/euro).

Korekta odpisów amortyzacyjnych

Omówione zasady korekty kosztów uzyskania przychodów stosuje się także do korekty odpisu amortyzacyjnego. Jeżeli więc korekta odpisów amortyzacyjnych wynika z innych przyczyn niż błąd rachunkowy czy inna oczywista omyłka, to korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym otrzymano fakturę korygującą lub inny dokument potwierdzający przyczyny korekty. Natomiast w przypadku gdy korekta wynika z błędu rachunkowego lub innej oczywistej omyłki, wtedy korekty należy dokonać wstecz, czyli w okresie, w którym odpisy amortyzacyjne wykazano w kosztach uzyskania przychodów w nieprawidłowej wysokości.

Przychód

W grudniu 2017 r. przedsiębiorca nabył i przyjął do używania maszynę do robót budowlanych o wartości początkowej 120.000 zł. Naliczanie miesięcznych odpisów amortyzacyjnych według 20% stawki rozpoczął od stycznia 2018 r. Wyniosły one 2.000 zł.

W lutym 2018 r. przedsiębiorca otrzymał fakturę korygującą wystawioną w związku z udzieleniem mu 5% rabatu na zakupioną maszynę.

Otrzymanie 5% rabatu powoduje, że odpis amortyzacyjny dokonany w styczniu br. w 5% nie stanowi kosztu podatkowego. Stąd w lutym br. podatnik zmniejszył koszty podatkowe o kwotę 100 zł (2.000 zł x 5%).

Więcej pomocnych narzędzi na www.gofin.pl

Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o., ul. Owocowa 8, 66-400 Gorzów Wlkp.
tel. 95 720 85 40, faks 95 720 85 60, e-mail: prenumerata@gofin.pl