

PROWADZENIE PKPiR w praktyce

I. PROWADZENIE PKPiR – UREGULOWANIA PRAWNE.....	str. 3
1. Kto jest zobowiązany do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów?	str. 3
2. Założenie księgi, sposób i miejsce jej prowadzenia	str. 4
3. Ewidencje prowadzone razem z podatkową księgą	str. 5
4. Dowody będące podstawą zapisów w podatkowej księdze	str. 7
5. Ewidencjonowanie przychodów	str. 9
6. Ewidencjonowanie kosztów (wydatków)	str. 10
7. Spis z natury u podatników prowadzących PKPiR	str. 12
8. Ustalenie rocznego dochodu (straty)	str. 15
II. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW W PYTANIACH CZYTELNIKÓW	str. 16
1. Ujęcie faktury korygującej na przełomie roku dotyczącej zwróconych towarów	str. 16
2. Ujęcie faktury kosztowej otrzymanej z opóźnieniem w PKPiR	str. 17
3. Zmiana metody rozliczania kosztów w podatkowej księdze z uproszczonej na memoriałową	str. 19
4. Jak wycenić towary handlowe o niższej wartości w spisie z natury?	str. 20
5. Niepełne dane na fakturze – jak ująć koszt w PKPiR?	str. 22
6. Wykazanie usług niezakończonych w spisie z natury	str. 24
7. Sprzedaż usług zakwaterowania świadczonych za pośrednictwem platformy internetowej	str. 25

8. Ewidencja przychodu z tytułu otrzymanej prowizji za usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego	str. 27
9. Moment ujęcia w PKPiR duplikatu faktury dotyczącego roku ubiegłego	str. 30
10. Rozliczenie składki zdrowotnej wspólnika dwóch spółek jawnych w kosztach podatkowych	str. 31
11. Wstąpienie spadkobiercy w miejsce zmarłego wspólnika spółki jawnej a spis z natury	str. 34

— Pomocniki Księgowego PREMIUM —



Interpretacje urzędowe
– interpretacje.gofin.pl



Ujednolicone przepisy prawne
– przepisy.gofin.pl



Orzecznictwo dla firm
– orzecznictwo.gofin.pl



Kalkulatory
– kalkulatory.gofin.pl



Baza pytań Czytelników
– pytaniaczytelnikow.gofin.pl



Wskaźniki i stawki
– wskazniki.gofin.pl



Wzory druków i umów
– druki.gofin.pl*



Terminy
– terminy.gofin.pl



WideoPOMOCNIKI
– wideopomocniki.gofin.pl



Plan Kont
– plankont.gofin.pl



Podcasty
– podcasty.gofin.pl



Schematy opodatkowania VAT
– schematy.gofin.pl **NOWY SCHEMAT**



Klasyfikacje
– klasyfikacje.gofin.pl



Polski Ład
– polskilad.gofin.pl



Przewodniki on-line: Księgowego, Kadrowego, VAT
– przewodnikksiegowego.pl – przewodnikkadrowego.pl – przewodnikvat.pl

Przywilej pełnego dostępu przysługuje Prenumeratorom **KOMPLETU CZASOPISM nr 1 lub nr 2** oraz Abonentom **Serwisu Głównego Księgowego** – sprawdź na sklep.gofin.pl

* Do pracy z aktywnymi drukami niezbędny jest Program DRUKI GOFIN. Wersja komercyjna Programu zapewnia dostęp do pełnej bazy druków. Program DRUKI Gofin w wersji komercyjnej jest osobnym produktem niepowiązanym z prenumeratą czy abonamentem.

pomocnikksiegowego.gofin.pl

I. PROWADZENIE PKPiR – UREGULOWANIA PRAWNE

1. Kto jest zobowiązany do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów?

Podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR) są obowiązane prowadzić: osoby fizyczne, przedsiębiorstwa w spadku, spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą, jeśli nie są zobowiązane do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub nie prowadzą takich ksiąg dobrowolnie.

Obowiązek prowadzenia księgi dotyczy również osób:

- wykonujących działalność na podstawie umów agencyjnych i umów na warunkach zlecenia, zawartych na podstawie odrębnych przepisów,
- prowadzących działy specjalne produkcji rolnej, jeżeli osoby te zgłosiły zamiar prowadzenia tych ksiąg,
- duchownych, które zrzekły się opłacania zryczałtowanego podatku dochodowego.

Obowiązek prowadzenia PKPiR nie dotyczy natomiast osób, które:

- opłacają podatek dochodowy w formach zryczałtowanych,
- wykonują wyłącznie usługi przewozu osób i towarów taborom konnym,
- wykonują zawód adwokata wyłącznie w zespole adwokackim,
- dokonują odpłatnego zbycia składników majątku:
 - po likwidacji działalności gospodarczej prowadzonej samodzielnie,
 - otrzymanych w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną, wystąpieniem z takiej spółki lub zmniejszeniem udziału kapitałowego w takiej spółce.

Podatnicy prowadzą podatkową księgę przychodów i rozchodów na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), dalej: rozporządzenia w sprawie PKPiR. Rozporządzenie to określa sposób prowadzenia podatkowej księgi, szczegółowe warunki, jakim powinna odpowiadać ta księga, oraz szczegółowy zakres obowiązków związanych z jej prowadzeniem.



Wzór PKPiR dostępny
w dziale Podatek dochodowy
w Programie DRUKI Gofin

Podatnicy są obowiązani prowadzić podatkową księgę według wzoru ustalonego w załączniku nr 1 do ww. rozporządzenia (dla rolników prowadzących działalność gospodarczą wzór podatkowej księgi został określony w załączniku nr 2 do ww. rozporządzenia – kwestie te pomijamy w tym dodatku).

W uzasadnionych, szczególnych okolicznościach, w tym związanych z rodzajem i rozmiarem wykonywanej przez podatnika działalności oraz wiekiem i stanem jego zdrowia, naczelnik urzędu skarbowego właściwy według miejsca zamieszkania podatnika, na wniosek podatnika, może uznać, że niestosowanie przez niego przepisów ww. rozporządzenia w określonym zakresie jest uzasadnione tymi okolicznościami.

Wniosek, o którym mowa wyżej, składa się co najmniej na 30 dni przed rozpoczęciem miesiąca, od którego przepisy rozporządzenia miałyby nie być stosowane, 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.

2. Założenie księgi, sposób i miejsce jej prowadzenia

Podatnicy są obowiązani założyć podatkową księgę na dzień 1 stycznia roku podatkowego lub na dzień rozpoczęcia działalności w ciągu roku podatkowego.

Sposób prowadzenia PKPiR

Z przepisów rozporządzenia w sprawie PKPiR wynika, że podatkowa księga może być prowadzona na dwa sposoby, tj.:

- 1) w postaci papierowej albo
- 2) w systemie teleinformatycznym.

W przypadku prowadzenia księgi w postaci papierowej podatnik jest obowiązany zbroszować księgę i kolejno ponumerować jej karty.

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.

Podatnik posługujący się programem komputerowym, który nie zapewnia wydrukowania księgi, według wzoru określonego w załączniku nr 1 do ww. rozporządzenia, jest obowiązany założyć taką księgę. 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.

UWAGA! Na mocy ustawy z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1059 ze zm.), tzw. SLIM VAT 3, podatnicy prowadzący PKPiR będą obowiązani prowadzić tę księgę przy użyciu programów komputerowych oraz przysyłać właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego tę księgę po zakończeniu roku podatkowego, w terminie do dnia upływu terminu złożenia zeznania za dany rok, w postaci elektronicznej. Obowiązek prowadzenia księgi komputerowo i wysłania elektronicznie do urzędu skarbowego powstanie po raz pierwszy za rok podatkowy rozpoczynający się po dniu:

- 1) 31 grudnia 2025 r. – w przypadku podmiotów, które są obowiązane przysyłać do urzędu ewidencję JPK_VAT,
- 2) 31 grudnia 2026 r. – w przypadku podmiotów innych niż określone w pkt 1.

Podatnik jest obowiązany prowadzić księgę rzetelnie i w sposób niewadliwy. Za niewadliwą uważa się księgę prowadzoną zgodnie z przepisami rozporządzenia w sprawie PKPiR, według ustalonego wzoru księgi i zgodnie z objaśnieniami do wzoru księgi. Księgę uważa się za rzetelną, jeżeli dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

Księgę uznaje się za rzetelną również, gdy:

- 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
-

- brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiło podatnikowi prowadzenie księgi, lub
- błędy spowodowały podwyższenie kwoty podstawy opodatkowania, z wyjątkiem błędów polegających na niewykazaniu lub zaniżeniu kosztów zakupu materiałów podstawowych, towarów handlowych oraz kosztów robocizny, lub
- 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, lub
- błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody księgowe odpowiadające warunkom, o których mowa w § 11 ust. 3 rozporządzenia w sprawie PKPiR.

Wskazane przepisy stosuje się odpowiednio w przypadku stwierdzenia braku zapisów lub błędnych zapisów dotyczących kosztów uzyskania przychodu.

UWAGA! Zapisy w księdze są dokonywane w języku polskim i w walucie polskiej w sposób staranny, czytelny i trwały, na podstawie prawidłowych i rzetelnych dowodów.

Stwierdzone błędy w zapisach poprawia się przez:

- skreślenie dotychczasowej treści i wpisanie nowej, z zachowaniem czytelności błędnego zapisu, oraz podpisanie poprawki i umieszczenie daty dokonania poprawki lub
- 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.

Miejsce prowadzenia księgi

Księga oraz dowody, na podstawie których dokonywane są w niej zapisy, mają znajdować się na stałe w miejscu wykonywania działalności lub miejscu wskazanym przez podatnika jako jego siedziba, a jeżeli prowadzenie księgi zostało zlecone biurowi rachunkowemu – w miejscu prowadzenia lub przechowywania księgi przez to biuro.

W przypadku prowadzenia przedsiębiorstwa wielozakładowego księgi mają 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, a w razie wykonywania działalności kantorowej – także ewidencja kupna i sprzedaży wartości dewizowych.

U podatników prowadzących działalność w zakresie handlu obnośnego i obwoźnego księga ma znajdować się w miejscu wykonywania działalności. Jeżeli podatnik prowadzi ewidencję sprzedaży, w miejscu wykonywania działalności ma znajdować się co najmniej ta ewidencja.

3. Ewidencje prowadzone razem z podatkową księgą

Podatnicy prowadzący podatkową księgę, poza nią, co do zasady, są zobowiązani prowadzić dodatkowe ewidencje, w tym ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych czy ewidencję sprzedaży. Przypomnijmy, iż od 2020 r. ww. podatnicy nie mają obowiązku prowadzenia ewidencji wyposażenia oraz kart przychodów pracowników.

Ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podatnicy powinni prowadzić zgodnie z art. 22n ust. 2-6 ustawy o PDOF. Z regulacji tych wynika, że ww. ewidencja powinna zawierać 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.

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

Podatnik jest obowiązany dokonać zapisów w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych najpóźniej w miesiącu przekazania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych do używania.

Ewidencja sprzedaży

Jeżeli na zlecenie podatnika prowadzenie podatkowej księgi zostało powierzone biurowi rachunkowemu, podatnik jest obowiązany prowadzić w miejscu wykonywania działalności ewidencję sprzedaży. Obowiązek ten nie dotyczy podatników, którzy prowadzą ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących w rozumieniu przepisów ustawy o VAT.

Obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży dotyczy również podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów na zasadach określonych dla biur rachunkowych, z wyjątkiem, gdy sprzedaż dokumentowana jest wyłącznie fakturami (§ 27 ust. 3 rozporządzenia w sprawie PKPiR) oraz gdy podatnik prowadzi przedsiębiorstwo wielozakładowe, a podatkowa księga przychodów i rozchodów jest jedna dla wszystkich zakładów (§ 8 ust. 3 ww. rozporządzenia).

Ewidencja sprzedaży powinna zawierać co najmniej następujące dane: numer kolejny wpisu, datę uzyskania przychodu nieudokumentowanego fakturami, rachunkami oraz wysokość tego przychodu.

Podatnicy korzystający ze zwolnienia z VAT, 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 VAT od czynności określonych w art. 5 ustawy o VAT (tj. m.in. z tytułu dostawy towarów i świadczenia usług) oraz łączną kwotę dziennej sprzedaży wynikającą z faktur, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym.

Podatnik jest obowiązany dokonywać zapisów w ewidencji sprzedaży jeden raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym.

Ewidencja kupna i sprzedaży wartości dewizowych

Podatnicy wykonujący działalność kantorową prowadzą również – według zasad określonych w przepisach prawa dewizowego – ewidencję wszystkich operacji powodujących zmianę stanu wartości dewizowych i waluty polskiej, zwaną ewidencją kupna i sprzedaży wartości dewizowych.

Zapisy w ww. ewidencji powinny być dokonywane jeden raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym.

4. Dowody będące podstawą zapisów w podatkowej księdze

Podstawą zapisów w podatkowej księdze są dowody księgowe, którymi są (§ 11 ust. 3 rozporządzenia w sprawie PKPiR):

- 1) faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne, zwane dalej „fakturami”, wystawione zgodnie z odrębnymi przepisami, lub
 - 2) dokumenty określające zmniejszenie kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenie przychodów na podstawie art. 22p ustawy o PDOF (dotyczącego transakcji przekraczających 15.000 zł), zawierające co najmniej:
 - a) datę wystawienia dokumentu oraz miesiąc, w którym dokonuje się zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów lub zwiększenia przychodów,
 - b) wskazanie faktury, a jeżeli nie istniał obowiązek wystawienia faktury, wskazanie umowy albo innego dokumentu, stanowiących podstawę do zaliczenia kosztu do kosztów uzyskania przychodów,
 - c) wskazanie kwoty, o którą podatnik zmniejsza koszty uzyskania przychodów lub zwiększa przychody,
 - d) podpis osoby sporządzającej dokument, lub
 - 3) inne dowody, wymienione w § 12 i § 13 rozporządzenia w sprawie PKPiR (mowa o nich dalej), 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.

Za dowody księgowe uważa się również (§ 12 rozporządzenia w sprawie PKPiR):

- dzienne zestawienia dowodów (faktur dotyczących sprzedaży) sporządzone do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem,
- noty księgowe, sporządzone w celu skorygowania zapisu dotyczącego operacji gospodarczej, wynikającej z dowodu obcego lub własnego, otrzymane od kontrahenta podatnika lub przekazane kontrahentowi,
- dowody przesunięć,

- dowody opłat pocztowych i bankowych,
- inne dowody opłat, w tym dokonywanych na podstawie książeczek opłat, oraz dokumenty zawierające ww. dane, o których mowa w § 11 ust. 3 pkt 3 ww. rozporządzenia.

UWAGA! Na udokumentowanie zapisów w PKPiR, 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).

Dowody wewnętrzne mogą dotyczyć wyłącznie (§ 13 ust. 2 ww. rozporządzenia):

- 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 Wyrobnów 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,
- 9) wydatków związanych z parkowaniem samochodu w sytuacji, gdy są one poparte dokumentami niezawierającymi danych, o których mowa w § 11 ust. 3 pkt 3; podstawą wystawienia dowodu wewnętrznego jest bilet z parkometru, kupon, bilet jednorazowy załączony do sporządzonego dowodu.

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.

Zakup w jednostkach handlu detalicznego materiałów, środków czystości i bhp oraz materiałów biurowych może być 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 uzupełnia jego treść, wpisując swoje nazwisko (nazwę zakładu), adres oraz rodzaj (nazwę) zakupionego towaru. W ten sposób (lub dowodami kasowymi) mogą być również dokumentowane wydatki poniesione za granicą na zakup paliwa i olejów.

UWAGA! Nie wymaga księgowania materiał powierzony przez zleceniodawcę. Jeżeli jednak podatnik nie może przedstawić dokumentu określającego zleceniodawcę, uważa się, że materiał został przez podatnika zakupiony bez udokumentowania.

Dowody księgowe powinny być sporządzone w języku polskim, a ich treść powinna być pełna i zrozumiała, przy czym dopuszcza się stosowanie skrótów ogólnie przyjętych. Jeżeli w dowodzie jest podane wartościowe określenie operacji gospodarczej tylko w walucie obcej, podatnik posiadający ten dowód jest obowiązany przeliczyć walutę obcą na złote, 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.

Błędy w dowodach księgowych można poprawiać wyłącznie przez skreślenie niewłaściwie napisanego tekstu lub liczby, w sposób pozwalający odczytać tekst lub liczbę pierwotną, i poprzez wpisanie tekstu lub liczby właściwej. Poprawka dokonana w dowodzie księgowym jest potwierdzana datą i podpisem osoby dokonującej poprawki.

Zasad tych nie stosuje się jednak 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).

5. Ewidencjonowanie przychodów

Kwestie dotyczące dokonywania zapisów w podatkowej księdze odnoszących się do przychodów uregulowane zostały w § 18-22 rozporządzenia w sprawie PKPiR.

Jak stanowi § 18 ust. 1 ww. rozporządzenia, 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 wysokość tych przychodów za dany dzień, o ile nie jest prowadzona ewidencja sprzedaży lub ewidencja przy zastosowaniu kas rejestrujących.

Jeżeli przychody ze sprzedaży wyrobów, towarów handlowych i usług podatnik dokumentuje, wystawiając faktury, to zapisów w podatkowej księdze dokonuje na podstawie tych dowodów:

- raz dziennie po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym – gdy prowadzi księgę samodzielnie (inne zasady dotyczą podatników prowadzących ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących – mowa o nich dalej),
- w czasie zapewniającym prawidłowe i terminowe rozliczenie z budżetem, lecz nie później niż do dnia 20 każdego miesiąca za miesiąc poprzedni – gdy podatkową księgę prowadzi biuro rachunkowe albo sam podatnik na zasadach określonych dla biur (§ 27 ust. 1 i 3 ww. rozporządzenia).

Jeżeli w danym dniu podatnik wystawia wiele faktur, zapisów w księdze może dokonywać jedną sumą wynikającą z dziennego zestawienia tych faktur, zwanego „zestawieniem sprzedaży”.

Zestawienie sprzedaży zawiera 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.

UWAGA! Podatnicy prowadzący ewidencję sprzedaży mogą dokonywać zapisów w księdze dotyczących przychodu, wykazanych w tej ewidencji, w jednej pozycji na koniec każdego miesiąca.

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. Zestawienie to 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.

Z kolei podatnicy, którzy prowadzą ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, dokonują zapisów w księdze na podstawie danych wynikających z:

- raportów fiskalnych dobowych lub
- raportów fiskalnych okresowych (miesięcznych)

– skorygowanych o kwoty mające wpływ na wysokość przychodu.

Korygowania danych wynikających z raportów fiskalnych dobowych lub okresowych (miesięcznych) dokonuje się na podstawie odrębnych ewidencji. Korekty, które nie podlegają ujęciu w odrębnych ewidencjach, podatnik opisuje na odwrocie raportu fiskalnego dobowego lub okresowego (miesięcznego).

Podatnicy nie wpisują do księgi kwot wynikających z faktur dokumentujących dokonanie sprzedaży uprzednio zaewidencjonowanej przy zastosowaniu kas rejestrujących, natomiast są obowiązani do połączenia w sposób trwały zwróconych oryginałów paragonów fiskalnych z kopiami wystawionych faktur.

Podatnicy świadczący usługi w zakresie handlu, którzy dokonują sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej od podatku lub opodatkowanej według różnych stawek VAT (o których mowa w art. 84 ustawy o VAT), mogą ewidencjonować przychody w księdze oraz w ewidencji sprzedaży łącznie z podatkiem VAT, z tym że na koniec miesiąca przychód pomniejsza się o należny VAT.

Zapisy w księdze dotyczące pozostałych przychodów są dokonywane na podstawie dowodów potwierdzających te przychody.

6. Ewidencjonowanie kosztów (wydatków)

Zapisy w podatkowej księdze dotyczące kosztów (wydatków) są dokonywane na podstawie dowodów, o których mowa w § 11-15 rozporządzenia w sprawie PKPiR. Z przepisów tych wynika, że podstawą zapisów w księdze są dowody księgowe, którymi są m.in. faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne.

Dopuszcza się również dokumentowanie kosztów na podstawie innych dowodów, wymienionych w § 12 i 13 ww. rozporządzenia, stwierdzających fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem (o ile zawierają co najmniej dane wymagane w tych przepisach – pisaliśmy o tym w pkt 4).

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).

Dowody wewnętrzne mogą dotyczyć wyłącznie kosztów (wydatków), o których mowa § 13 ust. 2 rozporządzenia w sprawie PKPiR (kwestie te tu jednak pomijamy – piszemy o tym w pkt 4 tego dodatku na str. 7-9).

Zakup w jednostkach handlu detalicznego materiałów, środków czystości i bhp oraz materiałów biurowych może być 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 uzupełnia jego treść, wpisując swoje nazwisko (nazwę zakładu), adres oraz rodzaj (nazwę) zakupionego towaru.

Wydatki poniesione za granicą na zakup paliwa i olejów mogą być dokumentowane paragonami lub dowodami kasowymi.

Zapisów dotyczących wydatków (kosztów) dokonuje się (z zastrzeżeniem podatników, którzy prowadzą ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących oraz w razie prowadzenia księgi przez biuro rachunkowe) jeden raz dziennie, po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 ustawy o PDOF.

Przypomnijmy, iż zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF, kosztami uzyskania przychodów mogą być koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy.

U podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów (niezależnie od stosowanej metody ewidencjonowania kosztów), za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów generalnie uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b ustawy o PDOF).

Podatnik może prowadzić PKPiR według metody uproszczonej albo metody memoriałowej (wybór metody należy do podatnika). W przypadku metody memoriałowej stosuje się zasadę wyodrębniania kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio związanych z przychodami oraz kosztów innych niż bezpośrednio związane z przychodami – tzw. kosztów pośrednich (tak jak u podatników prowadzących księgi rachunkowe). W przypadku kosztów pośrednich dotyczących okresu przekraczającego rok podatkowy, w sytuacji gdy nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, stanowią one koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Zakup materiałów i towarów handlowych

W odniesieniu do zakupu materiałów i towarów handlowych ustawodawca przewidział szczególne rozwiązania. Zgodnie z § 16 ust. 1 rozporządzenia w sprawie PKPiR, zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych jest wpisywany do księgi niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży (jeżeli podatkową księgę prowadzi biuro rachunkowe, zapisy w księdze powinny być dokonywane w czasie zapewniającym prawidłowe i terminowe rozliczenia z budżetem, lecz nie później niż do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni).

W sytuacji, gdy materiał lub towar handlowy, którego zakup jest dokumentowany fakturami dostawców, został dostarczony do zakładu lub dokonano nim obrotu przed otrzymaniem faktury, należy sporządzić szczegółowy opis tego materiału/towaru (podając imię, nazwisko/firmę i adres dostawcy, ilość i rodzaj oraz cenę jednostkową i wartość materiału podstawowego, materiału pomocniczego, towaru handlowego) i dokonać zapisu w księdze na jego podstawie. Opis jest potwierdzany podpisem osoby, która przyjęła ww. materiały/towary.

Sporządzony opis należy przechowywać jako dowód zakupu i połączyć z otrzymaną fakturą. Ewentualna różnica w stosunku do wartości podanej w fakturze jest wpisywana do księgi (ewidencji) w dniu otrzymania faktury.

UWAGA! Podatnik może nie sporządzać ww. opisu, jeżeli zakup jest udokumentowany specyfikacją dostawcy, pod warunkiem że specyfikacja spełnia wymogi określone dla opisu.

Jeżeli podatnik otrzymał materiał lub towar handlowy oraz fakturę na ten zakup w tym samym miesiącu, opis materiału/towaru dołącza do otrzymanej faktury, a zapisów w księdze dokonuje na podstawie otrzymanej faktury.

W praktyce może mieć miejsce sytuacja, w której faktura dokumentująca zakup materiałów lub towarów handlowych została wystawiona przed dostawą materiału lub towaru (np. w miesiącu poprzedzającym dostawę). Organy podatkowe nakazują wówczas ujmowanie w podatkowej księdze kosztów zakupu towarów handlowych (materiałów) w dacie wystawienia dowodu (np. faktury) dokumentującego ich zakup. W takiej sytuacji w księdze w kolumnie 2 „Data zdarzenia gospodarczego” podatnik powinien wpisać datę wystawienia faktury (tj. datę wcześniejszą niż dzień, w którym faktycznie otrzymał zakupione towary handlowe lub materiały), natomiast w kolumnie 17 podatkowej księgi „Uwagi” można zamieścić informację zawierającą wyjaśnienie dokonania wpisu.

7. Spis z natury u podatników prowadzących PKPiR

Obowiązek sporządzenia spisu z natury u podatników prowadzących podatkowe księgi wynika z § 24 rozporządzenia w sprawie PKPiR. Zgodnie z tym przepisem, podatnicy są obowiązani do sporządzenia i wpisania do księgi spisu 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 opłacania podatku na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, zmiany wspólnika, zmiany proporcji udziałów wspólników lub likwidacji działalności.

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.

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.

Sporządzenie spisu z natury jest konieczne ze względu na konieczność ustalenia – w prawidłowej wysokości – dochodu za dany rok podatkowy. Jak stanowi bowiem art. 24 ust. 2 ustawy o PDOF, u podatników osiągających dochody z działalności gospodarczej i prowadzących PKPiR dochodem z działalności gospodarczej jest różnica pomiędzy przychodem z tej działalności a kosztami uzyskania:

- 1) powiększona o różnicę pomiędzy wartością rimanentu końcowego i początkowego – jeżeli wartość rimanentu końcowego jest wyższa niż wartość rimanentu początkowego, lub
- 2) pomniejszona o różnicę pomiędzy wartością rimanentu początkowego i końcowego – jeżeli wartość rimanentu początkowego jest wyższa.

Sporządzenie spisu z natury

Podatnicy prowadzący PKPiR 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.

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 informacji, czyją stanowią własność).

UWAGA! W spisie z natury nie wykazuje się wyposażenia ani środków trwałych czy wartości niematerialnych i prawnych.

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 spisu,
- 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, wartość wynikającą z przemnożenia ilości innych składników (wymienionych w § 24 ww. rozporządzenia) przez ich cenę jednostkową,
- łączną wartość spisu z natury oraz klauzulę „Spis zakończono na pozycji...”,
- podpisy osób sporządzających spis oraz podpis właściciela zakładu (wspólników).

Jeżeli podatnik prowadzi działalność kantorową, to spisem z natury obejmuje niesprzedane wartości dewizowe. W przypadku prowadzenia księgarń i antykwariatów księgarskich, w spisie można obejmować jedną pozycją wydawnictwa o tej samej cenie, bez względu na nazwę i nazwisko autora, z podziałem na książki, broszury, albumy i inne. Z kolei przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej – spisem z natury należy objąć nieużyte w toku produkcji materiały i surowce oraz ilość zwierząt według gatunków z podziałem na grupy.

Spis z natury powinien być sporządzony w sposób staranny i trwały oraz zakończony i zaopatrzony w podpisy osób uczestniczących w spisie.

Wycena składników spisu

Sporządzony spis z natury podlega odpowiedniej wycenie. Podatnik jest obowiązany dokonać wyceny składników objętych spisem najpóźniej w terminie 14 dni od dnia jego zakończenia, według:

- cen zakupu lub
- cen nabycia albo
- cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, jeżeli są one niższe od cen zakupu lub nabycia.

Do określenia stanu wartościowego składników objętych spisem z natury podatnicy stosują głównie ceny zakupu lub nabycia albo ceny rynkowe czy koszty wytworzenia.

Sposób, w jaki należy dokonać wyceny składników objętych spisem z natury, przedstawia tabela:

Wycena składników objętych spisem z natury u podatników prowadzących PKPiR

Składniki objęte spisem z natury:	Sposób wyceny:
materiały i towary handlowe	według cen zakupu lub nabycia albo według cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, jeżeli są one niższe od cen zakupu lub nabycia,
półwyroby (półfabrykaty), wyroby gotowe, braki własnej produkcji	według kosztów wytworzenia,
produkcja niezakończona przy działalności usługowej i budowlanej	według kosztów wytworzenia, z tym że nie może to być wartość niższa od kosztów materiałów bezpośrednich zużytych do produkcji niezakończonej,
odpady użytkowe, które w toku działalności utraciły swoją pierwotną wartość użytkową	według wartości wynikającej z oszacowania uwzględniającego ich przydatność do dalszego użytkowania,
niesprzedane wartości dewizowe	według cen zakupu, jednak w wysokości nie wyższej niż kurs średni ogłaszany przez NBP w dniu kończącym rok podatkowy,
produkcja zwierzęca	według cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, z uwzględnieniem gatunku, grupy i wagi zwierząt

Jak wynika z objaśnień do podatkowej księgi przychodów i rozchodów, zamieszczonych w załączniku nr 1 do ww. rozporządzenia, w celu ustalenia wartości poszczególnych składników spisu z natury materiałów i towarów handlowych według cen nabycia należy ustalić procentowy wskaźnik kosztów ubocznych zakupu (kolumna 11) w stosunku do ogólnej wartości zakupu towarów handlowych i materiałów zewidencjonowanych w kolumnie 10 (suma kosztów ubocznych zakupu pomnożona przez 100 i podzielona przez wartość zakupu). O tak ustalony wskaźnik należy podwyższyć jednostkowy koszt zakupu, a następnie ustalić wartość poszczególnych składników spisu z natury. Podatnik może również dokonać wyceny wartości materiałów i towarów handlowych według cen zakupu, tj. bez podwyższenia tej ceny o wskaźnik kosztów ubocznych zakupu.

W razie gdy do wyceny towarów podatnik przyjął kwotę niższą od ceny zakupu lub nabycia albo od kosztów wytworzenia – w szczególności z powodu uszkodzenia czy wyjścia z mody – przy poszczególnych pozycjach powinien uwidocznic również jednostkową cenę zakupu (nabycia) lub koszt wytworzenia.

Jeżeli podatnik zmniejszył koszty uzyskania przychodów lub zwiększył przychody na podstawie art. 22p ustawy o PDOF (przepis ten dotyczy płatności przekraczających 15.000 zł lub równowartość tej kwoty) i jeżeli było to związane z zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodów wydatków dotyczących składników objętych spisem z natury – wartość spisu pomniejsza się o kwotę, o którą podatnik zmniejszył koszty lub zwiększył przychody.

Wpis w księdze

Spis z natury podatnicy wpisują do księgi podatkowej według poszczególnych rodzajów jego składników lub w jednej pozycji (sumie), jeżeli na podstawie spisu zostało sporządzone odrębne, szczegółowe zestawienie poszczególnych jego składników (zestawienie przechowywane łącznie z księgą).

W przypadku, gdy podatnik na koniec roku podatkowego nie posiada składników majątku podlegających wykazaniu w spisie, w związku z czym wartość spisu wynosi 0 zł, zasadne jest, aby taką informację zamieścił w księdze.

Wartość wynikająca ze spisu z natury wpływa na dochód/stratę z działalności gospodarczej poprzez różnice remanentowe, stosownie do art. 24 ust. 2 ustawy o PDOF.

Czynnością powiązaną ze sporządzeniem spisu z natury i jednocześnie kończącą proces zakończenia roku podatkowego jest ustalenie dochodu/straty.

8. Ustalenie rocznego dochodu (straty)

W celu ustalenia dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym należy na oddzielnej stronie podatkowej księgi:

- 1) ustalić wysokość osiągniętego przychodu w roku podatkowym (kolumna 9),
- 2) ustalić wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodów w następujący sposób:
 - a) do wartości spisu z natury na początek roku podatkowego doliczyć wartość zakupu towarów handlowych (materiałów) z kolumn 10 i 11, a następnie pomniejszyć o wartość spisu z natury sporządzonego na koniec roku podatkowego,
 - b) kwotę wynikającą z tego obliczenia powiększyć o kwotę wydatków z kolumny 14 oraz pomniejszyć o wartość wynagrodzeń w naturze w tej części, w której wydatki (koszty) związane z wynagrodzeniami w naturze zostały zaksięgowane w innych kolumnach księgi przychodów i rozchodów (np. w gastronomii koszty zakupu materiałów i towarów handlowych zużytych do przygotowania posiłków dla pracowników zostały wpisane w kolumnie 10),
- 3) wysokość osiągniętego przychodu (kolumna 9) pomniejszyć o wysokość poniesionych w roku podatkowym kosztów uzyskania przychodu, obliczonych zgodnie z objaśnieniami zawartymi w ww. pkt 2; wynikająca z tego obliczenia różnica stanowi wysokość dochodu (straty) osiągniętego w roku podatkowym.

Zaprezentowany sposób obliczenia dochodu (straty) dotyczy również podatników sporządzających spis z natury np. na koniec miesiąca lub jeśli sporządzenie spisu z natury zarządził naczelnik urzędu skarbowego.

Przykład obliczenia rocznego dochodu:	
1) Przychód (kolumna 9):	500.000 zł
2) Wysokość kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym:	
a) wartość spisu z natury na początek roku podatkowego	50.000 zł
b) plus wydatki na zakup towarów handlowych i materiałów (kolumna 10)	300.000 zł
c) plus wydatki na koszty uboczne zakupu (kolumna 11)	10.000 zł
d) minus wartość spisu z natury na koniec roku podatkowego	40.000 zł
e) plus kwota pozostałych wydatków (kolumna 14)	60.000 zł
f) minus wartość wynagrodzeń w naturze ujętych w innych kolumnach księgi	0 zł
Razem koszty uzyskania przychodu:	380.000 zł
3) Ustalenie dochodu osiągniętego w roku podatkowym:	
a) przychód (pkt 1)	500.000 zł
b) minus koszty uzyskania przychodów (pkt 2)	380.000 zł
Dochód (a-b):	120.000 zł

II. PODATKOWA KSIĘGA PRZYCHODÓW I ROZCHODÓW W PYTANIACH CZYTELNIKÓW

1. Ujęcie faktury korygującej na przełomie roku dotyczącej zwróconych towarów

Podatnik prowadzi działalność gospodarczą opodatkowaną według zasad ogólnych. W grudniu 2023 r. zwrócił kontrahentowi pewną partię towarów handlowych, zakupionych od niego kilka miesięcy wcześniej. Fakturę korygującą od kontrahenta otrzymał pod koniec stycznia 2024 r. W którym roku podatnik powinien być ująć w PKPiR tę fakturę? Czy ww. towary należało ująć w spisie z natury sporządzonym na koniec 2023 r.?

W sytuacji opisanej w pytaniu fakturę korygującą (dotyczącą zwrotu towarów) podatnik powinien ująć w PKPiR w dacie jej otrzymania. Naszym zdaniem, zwrócone w grudniu 2023 r. towary powinny być wykazane w spisie z natury sporządzonym na 31 grudnia 2023 r.

Zasady ujmowania towarów handlowych/materiałów w PKPiR

W przypadku podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR) za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów zasadniczo uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b ustawy o PDOF).

Przy czym w odniesieniu do zakupu towarów handlowych i materiałów obowiązują szczególne regulacje wynikające z rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), dalej: rozporządzenia w sprawie PKPiR.

Zgodnie z § 16 ust. 1 ww. rozporządzenia, zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych jest wpisywany do księgi niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży (w sytuacji gdy podatkową księgę prowadzi biuro rachunkowe, zapisy w księdze powinny być dokonywane w czasie zapewniającym prawidłowe i terminowe rozliczenia z budżetem, lecz nie później niż do 20. dnia każdego miesiąca za miesiąc poprzedni).

Jeżeli materiał lub towar handlowy, którego zakup jest dokumentowany fakturami dostawców, został dostarczony do zakładu lub dokonano nim obrotu przed otrzymaniem faktury, należy sporządzić szczegółowy opis tego materiału/towaru i dokonać zapisu w księdze na jego podstawie. Sporządzony opis należy przechowywać jako dowód zakupu i połączyć z otrzymaną następnie fakturą. Ewentualna różnica w stosunku do wartości podanej w fakturze jest wpisywana do księgi w dniu otrzymania faktury.

Z przepisów tych wynika, że towary handlowe są ujmowane w PKPiR w danym roku podatkowym na bieżąco. Jest tak niezależnie od tego, kiedy nastąpi ich sprzedaż. W przypadku gdy towary handlowe nie zostaną sprzedane do końca roku podatkowego, należy je wykazać w spisie z natury sporządzonym na 31 grudnia tego roku. W ten sposób ich wartość zostaje „wyłączona” z kosztów uzyskania przychodów (poprzez różnice remanentowe).

Korekta kosztów w PKPiR

Zasady korekty kosztów uzyskania przychodów określa ustawa o PDOF. Dotyczą one wszystkich podatników PIT, w tym prowadzących PKPiR.

Zgodnie z art. 22 ust. 7c ustawy o PDOF, 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 przyczyny korekty. Jeżeli w ww. okresie rozliczeniowym 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 (art. 22 ust. 7d ww. ustawy).

Zatem tylko w przypadku błędu rachunkowego lub innej oczywistej omyłki należy skorygować koszty wstecz, cofając się do faktury pierwotnej. Natomiast **w przypadku zwrotu towarów handlowych, korekty kosztów dokonuje się na bieżąco. Regulacje te stosuje się również w przypadku faktur korygujących otrzymanych w kolejnym roku podatkowym.**

W świetle powyższego w omawianej sytuacji fakturę korygującą (tu: wystawioną z powodu zwrotu towarów) podatnik powinien ująć w PKPiR i na jej podstawie skorygować koszty uzyskania przychodów w dacie jej otrzymania, czyli w styczniu 2024 r.

Zwrot towarów a spis z natury

Z przepisów rozporządzenia w sprawie PKPiR nie wynika, czy w spisie z natury sporządzonym na dzień 31 grudnia danego roku należy ująć towary handlowe w sytuacji, gdy przed końcem roku dokonano ich zwrotu, natomiast na dzień sporządzenia tego spisu podatnik nie otrzymał faktury korygującej dokumentującej ten zwrot (np. gdy zwrotu towarów dokonano w grudniu 2023 r., a fakturę korygującą podatnik otrzymał w styczniu 2024 r.). Uważamy, że w takiej sytuacji zasadne jest ujęcie ww. towarów w spisie z natury sporządzonym na koniec roku podatkowego (jako towarów znajdujących się poza firmą). W ten sposób ich wartość powinna zostać „wyłączona” z kosztów uzyskania przychodów (tu: 2023 r.).

Natomiast ujęcie faktury korygującej (dotyczącej zwrotu ww. towarów) w PKPiR w kolejnym roku podatkowym (tu: w 2024 r.), w momencie jej otrzymania, spowoduje całkowite „wyzzerowanie” wartości tych towarów (poprzez różnice remanentowe na koniec 2024 r.). Przy czym podatnik ma możliwość sporządzenia spisu z natury w trakcie roku, na koniec miesiąca. Jego sporządzenie jest zasadne, jeśli wartość tych towarów jest istotna.

W myśl art. 44 ust. 2 ustawy o PDOF, jeżeli podatnik na koniec miesiąca sporządził remanent towarów, surowców i materiałów pomocniczych, dochód stanowiący podstawę obliczenia zaliczki ustala się według zasad określonych w art. 24 ust. 2 tej ustawy, co oznacza, że przy ustaleniu dochodu zostaną uwzględnione różnice remanentowe.

Należy dodać, że tylko ww. sposób działania pozwoli odzwierciedlić stan faktyczny. Najprostszym rozwiązaniem byłoby ujęcie faktury korygującej w roku, w którym dokonano zwrotu towarów, jednak przepisy takiej możliwości nie dają.

2. Ujęcie faktury kosztowej otrzymanej z opóźnieniem w PKPiR

Prowadzę podatkową księgę przychodów i rozchodów metodą uproszczoną. W lutym 2024 r. otrzymałem „spóźnioną” fakturę za usługę montażu systemu monitoringu, wystawioną pod koniec grudnia 2023 r. W którym roku koszt wynikający z tej faktury powinien zostać ujęty w kosztach uzyskania przychodów (t.j. w roku otrzymania faktury, czy jej wystawienia)?

W sytuacji opisanej w pytaniu koszt wynikający z faktury otrzymanej z opóźnieniem powinien zostać ujęty w kosztach uzyskania przychodów w 2023 r.

U podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR) metodą uproszczoną – w myśl art. 22 ust. 4 ustawy o PDOF – koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

Za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypadku podatników prowadzących PKPiR uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b ustawy o PDOF).

Zgodnie z § 16 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych jest wpisywany do księgi niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży, natomiast zapisów dotyczących pozostałych wydatków dokonuje się jeden raz dziennie, po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 ustawy o PDOF (zgodnie z tym przepisem, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy).

W przypadku prowadzenia podatkowej księgi przez biuro rachunkowe, zapisy w niej są dokonywane w porządku chronologicznym na podstawie m.in. dowodów księgowych 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 (§ 27 ust. 1 ww. rozporządzenia).

W praktyce zdarzają się sytuacje, w których faktury są dostarczane podatnikom z opóźnieniem, np. po upływie kilku miesięcy od daty ich wystawienia (tj. po terminie zapłaty zaliczki na podatek dochodowy za dany miesiąc/kwartał). Jeszcze jakiś czas temu rozliczenie takich faktur było dość kłopotliwe, gdyż organy podatkowe uznawały, że należy „cofać się” do zamkniętych podatkowo miesięcy i korygować koszty miesiąca, w którym faktura była wystawiona.

W celu wyeliminowania tego problemu oraz zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe Minister Finansów (dalej: MF) wydał interpretację ogólną z dnia 23 lutego 2023 r., nr DD2.8202.3.2022, w której stwierdził, że:

„(...) dowód stanowiący podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu uzyskania przychodu, otrzymany przez podatnika lub przekazany do biura rachunkowego w późniejszym terminie, może być zaksięgowany (ujęty) w PKPiR w miesiącu, w którym został otrzymany przez podatnika bądź przekazany do biura rachunkowego. (...)”

MF zastrzegł przy tym, że powinno to nastąpić do końca roku podatkowego, w którym koszt ten może być potrącony.

W świetle powyższego podatnicy prowadzący PKPiR zasadniczo po otrzymaniu faktury kosztowej z opóźnieniem nie muszą już korygować zamkniętych miesięcy, tylko mogą ją ujawnić w kosztach uzyskania przychodów na bieżąco, w dacie jej otrzymania. Przy czym musi się to „zamknąć” w obrębie danego roku podatkowego.

W sytuacji wskazanej w pytaniu faktura kosztowa, wystawiona w grudniu 2023 r., wpłynęła do podatnika w lutym 2024 r. W tym przypadku podatnik nie mógł zastosować „uproszczenia” wynikającego z ww. interpretacji ogólnej, dotyczącego ujmowania w kosztach uzyskania przychodów faktury otrzymanej z opóźnieniem w miesiącu jej otrzymania, lecz wydatek nią udokumentowany powinien zostać ujęty w kosztach uzyskania przychodów 2023 r.

3. Zmiana metody rozliczania kosztów w podatkowej księdze z uproszczonej na memoriałową

Podatnik dotychczas prowadził podatkową księgę przychodów i rozchodów metodą uproszczoną. Czy od przyszłego roku będzie mógł zmienić sposób rozliczania kosztów uzyskania przychodów w księdze, wybierając metodę memoriałową?

Tak. Podatnik od przyszłego roku będzie mógł zmienić sposób rozliczania kosztów uzyskania przychodów w podatkowej księdze.

Metody rozliczania kosztów w PKPiR

Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR) mogą w tej księdze rozliczać koszty uzyskania przychodów według tzw. metody uproszczonej albo memoriałowej.

O metodzie uproszczonej stanowi art. 22 ust. 4 ustawy o PDOF. Zgodnie z tym przepisem, koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Stosując tę metodę, koszty uzyskania przychodów zasadniczo ujmuje się w dacie wystawienia dokumentu potwierdzającego poniesienie kosztu (np. faktury, rachunku lub innego dowodu), niezależnie od tego, jakiego okresu koszty te dotyczą.

Z kolei metodę memoriałową określają przepisy art. 22 ust. 5-5c i 6 ustawy o PDOF. Wynika z nich, że uwzględniając związek ponoszonych kosztów z przychodami, koszty te należy dzielić na:

- bezpośrednio związane z przychodami, które zasadniczo rozlicza się w tym roku podatkowym, w którym osiągnięto odpowiadające im przychody oraz
- inne niż bezpośrednio związane z przychodami (zwane pośrednimi), które potrąca się w dacie ich poniesienia, a jeżeli dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy i nie jest możliwe określenie, jaka ich część związana jest z danym rokiem, rozlicza się je proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Niezależnie od metody rozliczania kosztów w PKPiR, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b ustawy o PDOF).

W praktyce różnica w sposobie rozliczania kosztów w PKPiR dotyczy zasadniczo kosztów pośrednich dotyczących okresu przekraczającego rok podatkowy, które przy metodzie memoriałowej należy rozliczać proporcjonalnie do okresu, którego dotyczą (w praktyce na poszczególne lata).



Wzór PKPiR dostępny
w dziale Podatek dochodowy
w Programie DRUKI Gofin

Przykład

Podatnik prowadzi PKPiR. W dniu 1 marca 2024 r. zawarł umowę ubezpieczenia OC firmowego samochodu na okres od 1 marca 2024 r. do 28 lutego 2025 r.

Wariant I – PKPiR prowadzona jest metodą uproszczoną:

Podatnik ujął składkę na ubezpieczenie OC pojazdu jednorazowo w kosztach 2024 r. pod datą 1 marca 2024 r.

Wariant II – PKPiR prowadzona jest metodą memoriałową:

Podatnik kwotę składki na ubezpieczenie OC rozliczył proporcjonalnie na dwa lata podatkowe. W kosztach uzyskania przychodów 2024 r. ujął 10/12 kwoty składki (pod datą 1 marca 2024 r.), a do kosztów 2025 r. zaliczy 2/12 kwoty składki (pod datą 1 stycznia 2025 r.).

Zmiana metody rozliczania kosztów w PKPiR

Przyjętą metodę rozliczania kosztów uzyskania przychodów w PKPiR należy stosować przez cały rok podatkowy. Oznacza to, że **zmiany wybranej na dany rok podatkowy metody rozliczania kosztów nie można dokonać w trakcie roku**. Zmiany metody rozliczania kosztów w księdze można dokonać z pierwszym dniem nowego roku podatkowego:

- z metody uproszczonej na memoriałową lub
- z metody memoriałowej na uproszczoną.

W przypadku zmiany ww. metody należy mieć na uwadze, aby prawidłowo rozliczyć koszty uzyskania przychodów poniesione na przełomie roku. W przypadku zmiany sposobu rozliczania kosztów w 2025 r. z metody memoriałowej na uproszczoną, koszty pośrednie pozostające do rozliczenia w 2025 r. i dalszych latach należy ująć w całości w księdze pod datą 1 stycznia 2025 r.

O zmianie sposobu rozliczania kosztów nie trzeba informować urzędu skarbowego.

4. Jak wycenić towary handlowe o niższej wartości w spisie z natury?

Podatnik prowadzi działalność gospodarczą opodatkowaną według skali podatkowej (PKPiR). Pod koniec 2023 r. sporządził spis z natury towarów handlowych. Niektóre towary zostały zakupione kilka lat temu, wobec czego ich cena rynkowa aktualnie jest znacznie niższa. W jaki sposób wycenić towary o niższej wartości rynkowej?

Jeśli cena rynkowa towarów handlowych jest niższa od ceny ich zakupu lub nabycia, podlegają one wycenie według cen rynkowych.

Spis z natury w PKPiR

Obowiązek sporządzenia spisu z natury przez podatników prowadzących podatkowe księgi przychodów i rozchodów nakłada § 24 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), dalej: rozporządzenia w sprawie PKPiR. Przepis ten stanowi, iż ww. podatnicy są obowiązani do sporządzenia i wpisania do księgi spisu z natury towarów handlo-

wych, materiałów (surowców) podstawowych i pomocniczych, półwyrobów, produkcji w toku, wyrobów gotowych, braków i odpadów m.in. na koniec każdego roku podatkowego. Spis taki powinien obejmować również towary stanowiące własność podatnika, znajdujące się w dniu sporządzenia spisu poza jego zakładem, a także towary obce znajdujące się w zakładzie podatnika (towary obce nie podlegają wycenie, wystarczające jest ich ilościowe ujęcie z podaniem informacji, czyją stanowią własność). W spisie z natury nie wykazuje się wyposażenia ani środków trwałych czy wartości niematerialnych i prawnych.

Spis z natury sporządzony na koniec roku podatkowego uważa się jednocześnie za spis z natury na dzień 1 stycznia kolejnego roku podatkowego.

Wycena towarów handlowych

W myśl § 26 rozporządzenia w sprawie PKPiR, towary handlowe (materiały) objęte spisem z natury wycenia się, najpóźniej w terminie 14 dni od dnia zakończenia spisu z natury, według:

- cen zakupu lub
- cen nabycia albo
- według cen rynkowych z dnia sporządzenia spisu, jeżeli są one niższe od cen zakupu lub nabycia.

Cena zakupu to cena, jaką nabywca płaci za zakupione składniki majątku, pomniejszona o podatek VAT podlegający odliczeniu zgodnie z odrębnymi przepisami, a przy imporcie powiększona o należne cło, podatek akcyzowy oraz opłaty celne dodatkowe, obniżona o rabaty, opusty, inne podobne obniżenia, w przypadku zaś otrzymania składnika majątku w drodze darowizny lub spadku – wartość odpowiadająca cenie zakupu takiego samego lub podobnego składnika (§ 3 pkt 2 ww. rozporządzenia).

Natomiast przez cenę nabycia należy rozumieć 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 (§ 3 pkt 3 ww. rozporządzenia).

W celu ustalenia wartości poszczególnych składników spisu z natury towarów handlowych i materiałów według cen nabycia należy ustalić procentowy wskaźnik kosztów ubocznych zakupu (kolumna 11) w stosunku do ogólnej wartości zakupu towarów handlowych i materiałów zewidencjonowanych w kolumnie 10 (suma kosztów ubocznych zakupu przemnożona przez 100 i podzielona przez wartość zakupu). O tak ustalony wskaźnik należy podwyższyć jednostkowy koszt zakupu, a następnie ustalić wartość poszczególnych składników spisu z natury. Podatnik może również dokonać wyceny wartości towarów handlowych i materiałów według cen zakupu, tj. bez podwyższenia tej ceny o wskaźnik kosztów ubocznych zakupu.

Z pytania wynika, że w spisie z natury u podatnika zostaną wykazane towary handlowe, których cena rynkowa na dzień jego sporządzenia będzie niższa od cen zakupu (nabycia). Takie towary mogą podlegać wycenie według cen rynkowych.

W myśl § 26 ust. 8 rozporządzenia w sprawie PKPiR, w razie przyjęcia wyceny towarów w kwocie niższej od ceny zakupu lub nabycia, w szczególności z powodu uszkodzenia, wyjęcia z mody, należy przy poszczególnych pozycjach uwidocznąć również jednostkową cenę zakupu/nabycia (lub koszt wytworzenia).

Wartość rynkową towarów podatnik powinien ustalić we własnym zakresie przyjmując, że cena rynkowa to cena stosowana w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia.

5. Niepełne dane na fakturze – jak ująć koszt w PKPiR?

Podatnik prowadzi usługową działalność gospodarczą (PKPiR). Podczas składania zamówień na towary wykorzystywane w tej działalności (do świadczenia usług) zdarza mu się zapomnieć podać swój NIP, w związku z czym otrzymuje fakturę na dane firmy bez NIP-u. Czy taka faktura może stanowić podstawę do ujęcia kosztów w księdze? Czy podatnik może ująć w PKPiR koszty dotyczące zakupu ww. towarów udokumentowane paragonem z NIP do kwoty 450 zł, będącym wydrukiem na kartce A4, a nie „klasycznym” paragonem?

W uzasadnionych przypadkach faktura niezawierająca niektórych danych wymaganych odrębnymi przepisami może zostać uznana za dokument będący podstawą zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. Dowodem księgowym może być również paragon z NIP nabywcy, wydrukowany na kartce A4, jeśli został on sporządzony zgodnie z odrębnymi przepisami.

Dowody będące podstawą zapisów w PKPiR

Podstawą zapisów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów (PKPiR) są dowody księgowe, którymi są m.in. faktury, faktury VAT RR, rachunki oraz dokumenty celne, wystawione zgodnie z odrębnymi przepisami (§ 11 ust. 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów; Dz. U. z 2019 r. poz. 2544, dalej: rozporządzenia w sprawie PKPiR). Dowodami księgowymi mogą być również inne dowody, wymienione w § 12 i § 13 ww. rozporządzenia, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:

- wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,
- 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,
- przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych,
- podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych

– oznaczone numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonanymi na jego podstawie.

Dowodami, o których mowa w § 12 rozporządzenia w sprawie PKPiR, są m.in.ienne zestawienia faktur dotyczących sprzedaży sporządzone do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem, czy noty księgowe sporządzone w celu skorygowania zapisu dotyczącego operacji gospodarczej, wynikającej z dowodu obcego lub własnego, otrzymane od kontrahenta podatnika lub przekazane kontrahentowi. Piszemy o tym w dziale I pkt 4 tego dodatku.

Z kolei w § 13 ww. rozporządzenia określono, że na udokumentowanie zapisów w księdze, dotyczących niektórych kosztów (wydatków), mogą być sporządzone tzw. dowody wewnętrzne.

Zakup w jednostkach handlu detalicznego materiałów, środków czystości i bhp oraz materiałów biurowych może być dokumentowany paragonami. Paragonami lub dowodami ka-

sowymi mogą być dokumentowane wydatki poniesione za granicą na zakup paliwa i olejów. Przy czym taki dokument powinien zawierać datę i stempel (oznaczenie) jednostki wydającej paragon, ilość, cenę jednostkową oraz wartość, za jaką dokonano zakupu (z odpowiednim uzupełnieniem przez podatnika jego treści na odwrocie).

Faktura bez NIP nabywcy a możliwość ujęcia kosztu w podatkowej księdze

Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy. Przy czym aby dany wydatek mógł zostać uznany za koszt podatkowy, musi być m.in. właściwie udokumentowany.

W przypadku podatników prowadzących PKPiR dokumentami stanowiącymi podstawę zapisów w księdze są opisane wyżej dowody księgowe, w tym m.in. faktura wystawiona zgodnie z odrębnymi przepisami. Stosownie do art. 106e ust. 1 ustawy o VAT, faktura powinna zawierać m.in. datę wystawienia, imiona i nazwiska lub nazwy podatnika i nabywcy towarów lub usług oraz ich adresy i NIP.

Brak na fakturze niektórych danych wymaganych odrębnymi przepisami, w opinii organów podatkowych, w uzasadnionych przypadkach nie wyklucza prawa podatnika do ujęcia danego wydatku – związanego z prowadzoną działalnością i poniesionego w celu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów – do kosztów uzyskania przychodów.

Przykładowo Szef KAS w interpretacji zmieniającej z 28 lutego 2023 r., nr DOP3.8222.285.2020.HTCE stwierdził, że faktura, która nie zawiera daty jej wystawienia, może być ujęta w PKPiR. Organ podatkowy wyjaśnił:

„(...) przesłanką konieczną do zaliczenia określonego wydatku do kosztów uzyskania przychodów jest wykazanie związku przyczynowego pomiędzy poniesionym kosztem a uzyskanym przychodem, bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem źródła przychodów. Związek ten wykazać musi zarówno podatnik prowadzący księgi rachunkowe, jak i ten prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów.

(...) Faktura wystawiona zgodnie z odrębnymi przepisami jest jednym z dowodów księgowych mogącym stanowić podstawę ujęcia poniesionego kosztu w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. (...)

Przy czym brak wskazania daty wystawienia faktury nie pozbawia jej skutków prawnych na gruncie przepisów ustawy VAT. Nie ma tym samym przeszkód, aby faktura VAT, która nie zawiera daty jej wystawienia, mogła być ujęta w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. Jeśli na gruncie ustawy PIT określony wydatek kwalifikowany jest jako koszt uzyskania przychodów, to akt niższego rzędu, jakim jest rozporządzenie, nie może tego zmienić. (...)

Podobnie Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 21 sierpnia 2023 r., nr 0112-KDIL2-2.4011.451.2023.3.AA zezwolił na ujęcie w kosztach uzyskania przychodów kosztu zakupu towaru od niemieckiego kontrahenta udokumentowanego fakturą VAT marża bez NIP nabywcy. Organ podatkowy zastrzegł jednocześnie, że to na podatniku spoczywa obowiązek prawidłowego udokumentowania wydatku i powinien on mieć na względzie zasadę prawidłowego wystawiania faktur oraz not korygujących, określone przepisami ustawy o VAT.

Paragon z NIP nabywcy

Jak już wskazaliśmy, dokumentami stanowiącymi podstawę zapisów w PKPiR jest m.in. faktura wystawiona zgodnie z odrębnymi przepisami. Na podstawie art. 106e ust. 5 pkt 3

Dla Prenumeratorów GOFIN



Baza interpretacji urzędowych dostępna w serwisie www.interpretacje.gofin.pl

ustawy o VAT, paragon z NIP nabywcy na kwotę należności nieprzekraczającą ogółem kwoty 450 zł albo 100 euro, jeżeli kwota ta jest określona w euro, jest uznawany za fakturę. Jest to tzw. faktura uproszczona, która traktowana jest jak „zwykła” faktura.

Oznacza to, że taki dokument jest uznawany za dowód księgowy, o którym mowa w § 11 ust. 3 rozporządzenia w sprawie PKPiR, zatem może stanowić podstawę do ujęcia wydatku nim udokumentowanego w kosztach uzyskania przychodów w PKPiR. Wydruk takiego dokumentu na kartce A4 dla celów podatku dochodowego nie ma w tym przypadku znaczenia, jeśli został on sporządzony zgodnie z odrębnymi przepisami.

6. Wykazanie usług niezakończonych w spisie z natury

Przedsiębiorca prowadzi działalność gospodarczą polegającą na świadczeniu usług budowlanych jako podwykonawca (PKPiR). Do wykonania tych usług nie zakupuje materiałów. Czy niezakończone i niesprzedane do końca roku usługi budowlane powinien wykazać w spisie z natury?

Usługi niezakończone i niesprzedane do końca roku podlegają wykazaniu w spisie z natury.

Obowiązek sporządzenia spisu z natury

Obowiązek sporządzenia spisu z natury przez podatników prowadzących podatkowe księgi wynika z § 24 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. z 2019 r. poz. 2544). Zgodnie z tym przepisem, ww. podatnicy sporządzają i wpisują do podatkowej księgi spisu 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 odpłacania podatku na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, zmiany wspólnika, zmiany proporcji udziałów wspólników lub likwidacji działalności. Spis z natury sporządzony na koniec roku podatkowego uważa się jednocześnie za spis z natury na dzień 1 stycznia kolejnego roku podatkowego.

Spis z natury podlega wpisaniu do podatkowej 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.

W spisie z natury podatnicy prowadzący PKPiR wykazują:

- towary handlowe,
- materiały (surowce) podstawowe i pomocnicze,
- produkcję w toku,
- półwyroby, wyroby gotowe, braki i odpady.

O tym co należy wykazać w spisie z natury piszemy więcej w dziale I w pkt 7 tego dodatku.

Sporządzony spis z natury podlega wycenieniu. Podatnik jest obowiązany dokonać wyceny składników objętych spisem najpóźniej w terminie 14 dni od dnia jego zakończenia.

Usługi niezakończone a spis z natury

Usługi niezakończone zostały „włączone”, w myśl rozporządzenia w sprawie PKPiR, do produkcji niezakończonej. Jak wynika z definicji produkcji niezakończonej, uważa się za

nią produkcję w toku oraz półwyroby (półfabrykaty), to jest niegotowe jeszcze produkty własnej produkcji, a także wykonywane roboty, usługi przed ich ukończeniem (§ 3 pkt 1 lit. e) ww. rozporządzenia).

Jak już wskazaliśmy, spis z natury podlega wycenie. W § 26 ust. 3 ww. rozporządzenia wskazano, że 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.

Kosztom wytworzenia są wszelkie koszty związane bezpośrednio i pośrednio z przerobem materiałów, z wykonywaniem usług lub pozyskaniem (wydobyciem) kopalin, z wyłączeniem kosztów sprzedaży wyrobów gotowych i usług.

W świetle powyższego usługi niezakończone podlegają wykazaniu w spisie z natury. Ich wycena powinna zostać dokonana według kosztów wytworzenia nie niższych niż koszty materiałów bezpośrednich zużytych do wykonania tych usług. Przy czym jeśli podatnik nie ponioś kosztów wytworzenia, wartość tego spisu wyniesie 0 zł.

7. Sprzedaż usług zakwaterowania świadczonych za pośrednictwem platformy internetowej

Przedsiębiorca prowadzi działalność usługową w zakresie krótkotrwałego zakwaterowania we własnym pensjonacie. Jest podatnikiem VAT i prowadzi PKPiR. Rozpoczął współpracę z platformą internetową, która sprzedaje usługi zakwaterowania w jego imieniu i na jego rzecz (pośrednictwo w sprzedaży usług). Przedsiębiorca otrzymuje od platformy kwotę za zakwaterowanie (rezerwację), którą klienci wpłacają na rachunek platformy, pomniejszoną o prowizję. Jak ewidencjonować fakturę wystawianą na koniec miesiąca przez platformę, w której wykazywana jest, poza prowizją, również kwota za rezerwację?

Faktura wystawiana przez platformę, w której wykazywana jest kwota za rezerwację, nie jest dokumentem stanowiącym podstawę do zaewidencjonowania przychodu w PKPiR. Na jej podstawie podatnik powinien ująć w PKPiR jedynie koszt prowizji za świadczone usługi pośrednictwa.

Przychód ze świadczenia usług za pośrednictwem platformy

Przychodami z działalności gospodarczej są 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.

Datą powstania tego przychodu jest generalnie dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.

Jeżeli strony ustalą, 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.

W przypadku otrzymania przychodu z działalności gospodarczej, do którego nie stosuje się ww. regulacji, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty.

Należy mieć na uwadze, że do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o PDOF). W praktyce przepis ten dotyczy zaliczek, które nie mają ostatecznego charakteru ze względu na możliwość ich zwrotu przed terminem dostawy towaru czy wykonania usług, na poczet których zostały wpłacone. Na zasadzie wyjątku przychodami – w dacie pobrania wpłaty – mogą być pobrane wpłaty na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych, podlegające zarejestrowaniu przy zastosowaniu kasy rejestrującej (kwestie te tu pomijamy).

W sytuacji opisanej w pytaniu kwota otrzymywana przez przedsiębiorcę od platformy pośredniczącej za sprzedaż usług zakwaterowania stanowi przychód z działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Przychód ten podatnik powinien rozpoznawać w momencie, w którym jako pierwsze wystąpi jedno z następujących zdarzeń:

- wykonanie usługi,
- wystawienie faktury,
- uregulowanie należności.

Jeżeli przedsiębiorca nie wystawia faktur (np. z uwagi na sprzedaż usług na rzecz osób fizycznych), a płatność (ostateczną, definitywną) za te usługi otrzymuje przed ich wykonaniem, datę powstania przychodu powinien określić w momencie uregulowania należności przez klientów, niezależnie od tego, że klienci dokonują wpłat za usługi na rachunek platformy.

Przychód ten przedsiębiorca powinien określić w kwocie należnej od klienta (w cenie za usługę), bez pomniejszania jej o kwotę prowizji pobranej przez platformę internetową.

Ewidencjonowanie przychodu w PKPiR

Zgodnie z § 18 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544), 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 wysokość tych przychodów za dany dzień, o ile nie jest prowadzona ewidencja sprzedaży lub ewidencja przy zastosowaniu kas rejestrujących.

W przypadku gdy podatnik prowadzi sprzedaż nieudokumentowaną fakturami i nie prowadzi ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej, dla celów dowodowych i prawidłowego rozliczenia podatku dochodowego, osiągnięte w danym dniu przychody wykazuje w wystawianym na koniec dnia dowodzie wewnętrznym. W ten sposób udokumentowany przychód powinien być wpisany do podatkowej księgi po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym.

Obowiązek ten nie dotyczy podatników prowadzących ewidencję sprzedaży służącej rejestrowaniu przychodu nieudokumentowanego fakturami czy rachunkami. Jeśli jest prowadzona taka ewidencja, zapisy w PKPiR dotyczące przychodu, wykazane w tej ewidencji, mogą być dokonywane w jednej pozycji na koniec każdego miesiąca (§ 18 ust. 5 ww. rozporządzenia).

Z kolei podatnik, który prowadzi ewidencję przy zastosowaniu kas rejestrujących w rozumieniu przepisów ustawy o VAT, zapisów w podatkowej księdze dokonuje na podstawie danych wynikających z raportów fiskalnych dobowych lub okresowych (miesięcznych), skorygowanych o kwoty mające wpływ na wysokość przychodu.

Natomiast jeśli podatnik prowadzi ewidencję dla celów VAT, zapisy w księdze dotyczące przychodów ze sprzedaży towarów i usług może dokonywać na koniec miesiąca łączną kwotą wynikającą z miesięcznego zestawienia sporządzonego na podstawie danych wynikających z tej ewidencji (§ 20 ust. 1 ww. rozporządzenia).

W przypadku prowadzenia podatkowej księgi przez biuro rachunkowe, zapisy w tej księdze powinny być dokonywane w porządku chronologicznym na podstawie (§ 27 ust. 1 ww. rozporządzenia):

- dowodów, o których mowa w § 11-15 rozporządzenia (m.in. faktur, dziennych zestawień dowodów sporządzonych do zaksięgowania ich zbiorczym zapisem) oraz
- sum miesięcznych przychodów wynikających z ewidencji sprzedaży lub danych wynikających z raportu fiskalnego okresowego

– 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.

W sytuacji opisanej w pytaniu faktura wystawiana przez platformę, w której wykazywana jest kwota za rezerwację, nie powinna być zatem podstawą ujęcia przychodu w PKPiR (może ona jedynie służyć dla celów dowodowych). Należy przyjąć, że faktura ta dokumentuje jedynie koszt prowizji należnej platformie internetowej za świadczone usługi pośrednictwa. Na jej podstawie podatnik powinien ująć koszt prowizji w PKPiR. Naszym zdaniem, jest to koszt pośrednio związany z usługami świadczonymi przez podatnika, podlegający ujęciu w kolumnie 13 „Pozostałe wydatki”.

8. Ewidencja przychodu z tytułu otrzymanej prowizji za usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego

Podatnik prowadzi agencję ubezpieczeniową i świadczy usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego. Czy ma on obowiązek wystawiania faktur na udokumentowanie tych usług, jeżeli firma ubezpieczeniowa nie żąda faktur? Na koniec każdego miesiąca podatnik otrzymuje od firmy ubezpieczeniowej zestawienie prowizji, którą wypracował w danym miesiącu. Przelew z tytułu ww. prowizji wpływa na jego konto do 10-go dnia następnego miesiąca. Z jaką datą podatnik powinien wykazać w PKPiR przychód w związku z otrzymaniem tej prowizji oraz na podstawie jakich dokumentów?

Podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktur z tytułu świadczenia usług pośrednictwa ubezpieczeniowego. Na ustalenie momentu powstania przychodu wpływają różne okoliczności, w tym m.in. to, czy strony ustaliły okresy rozliczeniowe. Jeśli tak, to przychód będzie powstawał w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego (nie rzadziej niż raz w roku).

Dokumentowanie usług pośrednictwa ubezpieczeniowego

Podstawowa stawka VAT wynosi obecnie 23%. Ustawodawca przewidział jednak stawki obniżone oraz zwolnienia z VAT. Zwolnione z VAT są m.in. usługi ubezpieczeniowe, usługi reasekuracyjne i usługi pośrednictwa w świadczeniu usług ubezpieczeniowych i reasekuracyjnych, a także usługi świadczone przez ubezpieczającego w zakresie zawieranych przez niego umów ubezpieczenia na cudzy rachunek, z wyłączeniem zbywania praw nabytych

w związku z wykonywaniem umów ubezpieczenia i umów reasekuracji. Tak stanowi art. 43 ust. 1 pkt 37 ustawy o VAT.

Na mocy art. 106b ust. 2 ustawy o VAT, podatnik nie jest zobowiązany do wystawienia faktury w odniesieniu do sprzedaży zwolnionej od podatku (m.in. na podstawie ww. art. 43 ust. 1 ustawy o VAT – czyli zwolnionej przedmiotowo z VAT, tak jak w sytuacji opisanej przez Czytelnika). Przy czym ma on obowiązek jej wystawienia, jeżeli zażąda tego nabywca towaru lub usługi, a żądanie zostało zgłoszone w terminie 3 miesięcy, licząc od końca miesiąca, w którym dostarczono towar lub wykonano usługę bądź otrzymano całość lub część zapłaty (art. 106b ust. 3 pkt 2 ww. ustawy).

Biorąc powyższe pod uwagę, **w sytuacji opisanej w pytaniu podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktur w celu udokumentowania świadczonych usług pośrednictwa ubezpieczeniowego (nabywca nie występuje bowiem z takim żądaniem).**

Moment powstania przychodu

Zgodnie z ogólną zasadą zapisaną w art. 14 ust. 1c ustawy o PDOP, w przypadku świadczenia usług, za datę powstania przychodu z działalności gospodarczej generalnie uważa się dzień wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień:

- wystawienia faktury albo
- uregulowania należności.

To zdarzenie, które wystąpi jako pierwsze, wyznacza moment powstania przychodu podatkowego.

Powyższa zasada nie ma zastosowania w sytuacji, gdy strony ustalą, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych. Wówczas za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku (art. 14 ust. 1e ustawy o PDOP). W takiej sytuacji na moment powstania przychodu podatkowego nie wpływa ani data wystawienia faktury, ani data uregulowania należności.

Do kwestii daty powstania przychodu w przypadku świadczenia usług pośrednictwa ubezpieczeniowego odniósł się Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 1 marca 2019 r., nr 0111-KDIB2-3.4010.370.2018.2.HK (wydanej na gruncie ustawy o PDOP). W stanie faktycznym opisanym w tej interpretacji podatnik (spółka) w ramach prowadzonej działalności gospodarczej świadczył usługi pośrednictwa ubezpieczeniowego na rzecz zakładów ubezpieczeniowych. Podstawą świadczenia tych usług były umowy agencyjne zawarte z każdym z tych zakładów. W przypadku niektórych umów strony ustaliły, że usługa będzie rozliczana w okresach rozliczeniowych, natomiast w innych przypadkach nie było takich ustaleń.

W sytuacji ustalenia okresów rozliczeniowych spółka miała obowiązek przekazania zakładowi ubezpieczeniowemu składek należnych z tytułu umów ubezpieczenia zawartych w danym miesiącu, w terminie do ostatniego dnia roboczego następnego miesiąca kalendarzowego. Wynagrodzenie przysługiwało za prawidłowe wykonanie czynności objętej umową dopiero po wpłaceniu do zakładu pobranych składek od klientów. Organ podatkowy wyjaśnił, że w takiej sytuacji przychód powstaje na koniec ustalonego okresu rozliczeniowego, w którym zawarto umowy ubezpieczenia, co może być ewentualnie uwarunkowane np. zainkasowaniem składek przez agenta. W tym przypadku data wykonania czynności „technicznych”, takich jak przekazanie lub zapłata składki przez agenta do towarzystwa ubezpieczeniowego, nie może wpływać na datę powstania obowiązku podatkowego.

Natomiast w razie braku ustalenia okresów rozliczeniowych, z umowy z zakładem ubezpieczeniowym wynikało, że spółka nabywała prawo do wynagrodzenia po spełnieniu łącznie dwóch warunków, tj. zawarcia umowy ubezpieczenia oraz wpłynięcia wymagalnej składki ubezpieczeniowej na rachunek zakładu. Do chwili przekazania składki spółce nie było należne wynagrodzenie. Wysokość tego wynagrodzenia (określana jako procent składki przekazanej zakładowi) znana była dopiero w momencie otrzymania od zakładu informacji o wysokości prowizji (albo w formie zestawienia, albo poprzez przekazanie jej na rachunek bankowy). Organ podatkowy zgodził się ze spółką, że w takim przypadku przychód powstanie z chwilą otrzymania od zakładu informacji o wysokości należnej prowizji albo otrzymania prowizji na rachunek bankowy spółki. O momencie powstania przychodu zadecyduje zdarzenie, które wystąpi wcześniej.

Z pytania nie wynika, czy podatnik i firma ubezpieczeniowa ustaliły (np. w umowie), że usługi będą rozliczane w okresach rozliczeniowych. Jeśli tak, to datą powstania przychodu będzie ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze (nie rzadziej niż raz w roku), a jeśli nie ustalono takich rozliczeń (a podatnik nie wystawia faktury za prowizję) – przychód będzie powstawał z chwilą wykonania usługi, nie później niż w dniu uregulowania należności. Podobnie jak w opisanej sytuacji, może to być moment otrzymania od firmy ubezpieczeniowej informacji o wysokości należnej prowizji (tu: zestawienia) albo otrzymania na rachunek bankowy prowizji – w zależności, które ze zdarzeń wystąpi wcześniej.

Ewidencjonowanie przychodu w PKPiR

W przypadku gdy podatnik prowadzi sprzedaż nieudokumentowaną fakturami i nie prowadzi ewidencji sprzedaży lub ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej, osiągnięte w danym dniu przychody wykazuje w wystawianym na koniec dnia dowodzie wewnętrznym. Tak wynika z § 18 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544).

Przy czym w przypadku gdy podatnik prowadzi ewidencję sprzedaży, zapisy w PKPiR dotyczące przychodu, wykazane w tej ewidencji, mogą być dokonywane w jednej pozycji na koniec każdego miesiąca (§ 18 ust. 5 ww. rozporządzenia).

Przypomnijmy, iż ewidencję sprzedaży muszą prowadzić podatnicy, którzy:

- zlecieli prowadzenie podatkowej księgi biura rachunkowemu, a nie ewidencjonują obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej (§ 7 ust. 1 i 3 ww. rozporządzenia),
- prowadzą podatkową księgę we własnym zakresie – na zasadach określonych dla biur rachunkowych (tj. z zachowaniem chronologii zapisu, w czasie zapewniającym terminowe rozliczenia z budżetem), chyba że prowadzą wyłącznie sprzedaż dokumentowaną fakturami (§ 27 ust. 3 ww. rozporządzenia),
- prowadzą jedną podatkową księgę w miejscu wskazanym jako siedziba przedsiębiorstwa wielozakładowego; ewidencje sprzedaży muszą być wówczas prowadzone odrębnie w poszczególnych zakładach (§ 8 ust. 3 ww. rozporządzenia).

Jak już wskazaliśmy, w omawianej sytuacji podatnik nie ma obowiązku wystawiania faktur. Zatem jeśli nie prowadzi ww. ewidencji sprzedaży, zasadniczo osiągnięte w danym dniu przychody powinien wykazywać w wystawianym na koniec dnia dowodzie wewnętrznym. Przy czym, z uwagi na to, że podatnik otrzymuje od firmy ubezpieczeniowej miesięczne zestawienie należnej prowizji uważamy, że w takiej sytuacji zestawienie to może stanowić podstawę udokumentowania przychodu w PKPiR.

9. Moment ujęcia w PKPiR duplikatu faktury dotyczącego roku ubiegłego

Podatnik prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów (metodą uproszczoną) w lutym 2024 r. otrzymał duplikat faktury (wystawiony w tym samym miesiącu) dotyczącej wstępnej opłaty leasingowej. Faktura pierwotna została wystawiona w dniu 3 września 2023 r., jednak nigdy nie dotarła do podatnika (w tym samym dniu został sporządzony dokument kompensaty, gdyż należność z tej faktury została uregulowana poprzez kompensatę). W którym roku ww. opłata powinna zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów?

Naszym zdaniem opłata, o której mowa w pytaniu, udokumentowana duplikatem faktury, powinna obciążać koszty uzyskania przychodów 2023 r. (z uwzględnieniem ustawowych ograniczeń).

Dokumentowanie kosztów w podatkowej księdze

W przypadku podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR) zasady dokumentowania wydatków określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544). W § 11 ust. 3 tego rozporządzenia zapisano, że podstawą zapisów w księdze są dowody księgowe, którymi są m.in. faktury, faktury VAT RR, rachunki, dokumenty celne czy inne dowody, wymienione w § 12 i 13, stwierdzające fakt dokonania operacji gospodarczej zgodnie z jej rzeczywistym przebiegiem i zawierające co najmniej:

- wiarygodne określenie wystawcy lub wskazanie stron (nazwę i adresy) uczestniczących w operacji gospodarczej, której dowód dotyczy,
- 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,
- przedmiot operacji gospodarczej i jego wartość oraz ilościowe określenie, jeżeli przedmiot operacji jest wymierny w jednostkach naturalnych,
- podpisy osób uprawnionych do prawidłowego udokumentowania operacji gospodarczych – oznaczone numerem lub w inny sposób umożliwiający powiązanie dowodu z zapisami księgowymi dokonanymi na jego podstawie.

Jak widać, przepisy ww. rozporządzenia nie odnoszą się do duplikatu faktury. O takim dokumencie jest natomiast mowa w ustawie o VAT. Z art. 106l ust. 1 pkt 1 lit. a) tej ustawy wynika, że duplikat faktury wystawia się w sytuacji, gdy faktura ulegnie zniszczeniu albo zaginie.

Dzień poniesienia kosztu w podatkowej księdze

Kosztami uzyskania przychodów, w myśl art. 22 ust. 1 ustawy o PDOF, są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 tej ustawy.

Podatnicy prowadzący PKPiR metodą uproszczoną koszty uzyskania przychodów potrącają tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione (art. 22 ust. 4 ustawy o PDOF). Za dzień poniesienia kosztu u ww. podatników uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu (art. 22 ust. 6b ustawy o PDOF).

Ewidencja kosztu na podstawie duplikatu faktury w PKPiR

W praktyce może mieć miejsce sytuacja, w której podatnik nie otrzyma faktury pierwotnej np. z powodu jej zaginięcia. Jeśli na tę okoliczność zostanie wystawiony duplikat faktury, to może on stanowić podstawę ujęcia kosztu w księdze.

Nieco problematyczny jest natomiast moment ujęcia duplikatu faktury w kosztach uzyskania przychodów. Przepisy rozporządzenia w sprawie PKPiR nie odnoszą się do takiej sytuacji. Uważamy, że w takim przypadku duplikat faktury powinien być odniesiony do okresu wystawienia faktury pierwotnej. Duplikat faktury nie został bowiem wystawiony na okoliczność nowego zdarzenia gospodarczego, lecz potwierdza zdarzenie, do którego odnosi się faktura pierwotna.

Zatem naszym zdaniem, w sytuacji opisanej w pytaniu, opłata (wstępna) dotycząca umowy leasingu, spełniająca definicję kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o PODOF, udokumentowana duplikatem faktury, powinna zostać ujęta w ww. kosztach 2023 r.

Ograniczenie kosztów uzyskania przychodów

Uzupełniając dodajmy, że jeśli przedmiotem umowy leasingu jest samochód osobowy, wówczas należy pamiętać o ograniczeniu „kosztowym” zapisanym w art. 23 ust. 1 pkt 47a ustawy o PODOF. Z przepisu tego wynika, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów opłat wynikających m.in. z umowy leasingu, w wysokości przekraczającej ich część ustaloną w takiej proporcji, w jakiej kwota 150.000 zł (225.000 zł w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym/pojazdem napędzanym wodorem) pozostaje do wartości samochodu osobowego będącego przedmiotem tej umowy. Kwota ta obejmuje także VAT, który zgodnie z przepisami o VAT nie podlega odliczeniu.

Powyższe ograniczenie stosuje się do tej części opłaty, która stanowi spłatę wartości samochodu osobowego (limit ten dotyczy więc m.in. opłaty wstępnej).

10. Rozliczenie składki zdrowotnej wspólnika dwóch spółek jawnych w kosztach podatkowych

Wspólnikami spółki jawnej A są dwie osoby fizyczne, posiadające po 50% udziałów w tej spółce. Osoby te są również wspólnikami drugiej spółki jawnej B, w której udziały wynoszą 79% i 21%. W obu spółkach prowadzona jest podatkowa księga przychodów i rozchodów. Dochody z działalności gospodarczej wspólnicy opodatkowują podatkiem liniowym. Czy składkę zdrowotną obu wspólników, opłacaną z konta firmowego, należy ujmować w kolumnie 13 PKPiR? Czy zapłaconą składkę zdrowotną należy ujmować w kosztach podatkowych co miesiąc, czy można jednorazowo (jak będzie zapłacona) do wysokości limitu?

Składka zdrowotna opłacona przez danego wspólnika z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej może być kosztem uzyskania przychodów (w limitowanej wysokości) tylko tego wspólnika (a nie spółki). Dla celów podatkowych warto jednak ująć taką składkę w PKPiR (szczegóły w artykule). Przepisy nie odnoszą się w sposób szczególny do momentu ujmowania w kosztach podatkowych składki zdrowotnej, należy zatem stosować tu zasady ogólne.

Podatkowe rozliczenie składki zdrowotnej

Osoby prowadzące działalność gospodarczą opodatkowaną podatkiem liniowym, począwszy od 1 lipca 2022 r. mogą odliczać od dochodu lub zaliczać do kosztów uzyskania przychodów składki na ubezpieczenie zdrowotne, zapłacone w roku podatkowym z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym (oraz za osoby współpracujące z podatnikiem opodatkowanym w tej formie). Łączna wysokość ww. składek odliczonych od dochodu lub zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów nie może przekroczyć w bieżącym roku podatkowym 11.600 zł (w 2023 r. była to kwota 10.200 zł).

Składka zdrowotna może być rozliczana w podatku liniowym już w trakcie roku podatkowego przy obliczaniu zaliczek na podatek dochodowy. Sposób rozliczenia składki zdrowotnej zależy od przedsiębiorcy. Może on zatem zdecydować, czy zaliczyć składkę zdrowotną (w limitowanej wysokości) do kosztów uzyskania przychodów, czy odliczyć od dochodu. Ministerstwo Finansów w podręczniku „Niskie Podatki”, zamieszczonym na swojej stronie internetowej (www.podatki.gov.pl) wyjaśniło, że składka zdrowotna może być także częściowo rozliczona w kosztach, a częściowo – odliczona od dochodu.

W przypadku rozliczania składki zdrowotnej w kosztach uzyskania przychodów (w ramach ustawowego limitu) przepisy ustawy o PDOF nie odnoszą się do momentu jej ujmowania w tych kosztach. Warunkiem jest jedynie, aby składki te były należne z tytułu prowadzenia pozarolniczej działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym (lub za osoby współpracujące z podatnikiem opodatkowanym w tej formie) i zostały zapłacone w roku podatkowym. Uwzględniając ogólne zasady dotyczące momentu ujmowania wydatków w kosztach podatkowych, co do zasady, składka zdrowotna może być takim kosztem w miesiącu jej opłacenia. W naszej opinii, nie powinno być jednak błędem ujęcie w kosztach podatkowych w jednym miesiącu wszystkich zapłaconych w danym roku składek zdrowotnych w ramach obowiązującego limitu. Naszym zdaniem, można tego dokonać jedynym zbiorczym zapisem w PKPiR (choć podkreślamy, że przepisy nie wskazują na możliwość dokonywania zbiorczych zapisów w PKPiR).

Przepisy ustawy o PDOF nie zawierają również żadnych regulacji, które „zabraniałyby” ujmować w kosztach uzyskania przychodów (lub odliczać od dochodu) składki zdrowotne wspólników spółek (rozliczających się podatkiem liniowym) zapłacone z firmowego rachunku bankowego spółki. Zatem niezależnie, czy ww. składki zostały zapłacone z firmowego rachunku spółki, czy z prywatnych kont bankowych wspólników tej spółki, mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów lub odliczone od dochodu (w limitowanej wysokości).

Ujęcie składki zdrowotnej w kosztach a zapisy w PKPiR

W przypadku spółek jawnych osób fizycznych obowiązek prowadzenia księgi przychodów i rozchodów (PKPiR) ciąży na spółce. Stanowi o tym § 2 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544). W księdze tej zasadniczo ujmuje się przychody i koszty podatkowe, które są przychodami/kosztami wszystkich wspólników tej spółki (łącznie, bez rozdzielania na przychody i koszty podatkowe poszczególnych wspólników). Na podstawie dokonanych wpisów w PKPiR wspólnicy rozpoznają przychody oraz koszty uzyskania przychodów w wysokości proporcjonalnej do ich prawa do udziału w zysku spółki (art. 8 ust. 1 i 2 ustawy o PDOF).

Nieco inaczej należy postąpić w sytuacji, gdy koszt podatkowy dotyczy tylko danego wspólnika (podatnika), np. składka zdrowotna opłacona z tytułu prowadzenia działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem liniowym, która jest kosztem podatkowym wspólnika, za którego jest ona opłacona. Przepisy rozporządzenia w sprawie PKPiR nie odnoszą

się do zasad ujmowania w kosztach uzyskania przychodów wydatku dotyczącego wyłącznie danego wspólnika. W naszej opinii, zasadne jest jednak ujęcie takiego wydatku w podatkowej księdze w kolumnie 13 „Pozostałe wydatki”. Warto jednak w tym przypadku zamieścić w kolumnie 17 „Uwagi” informację, że jest to koszt tylko danego wspólnika. Taka informacja będzie przydatna przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów przypadających na poszczególnych wspólników spółki.

Składka zdrowotna od dochodów z kilku spółek

W przypadku gdy osoba prowadzi więcej niż jedną pozarolniczą działalność (tu: jako wspólnik w dwóch spółkach jawnych), dla których stosuje opodatkowanie podatkiem liniowym, składkę zdrowotną opłaca od sumy dochodów opodatkowanych w ww. formie.

W uproszczeniu można więc powiedzieć, że taka osoba opłaca „jedną” składkę zdrowotną z tytułu prowadzenia tych działalności. Może pojawić się więc pytanie, w której firmie podatnik może rozliczyć podatkowo składkę zdrowotną (tu: ująć ją w kosztach uzyskania przychodów). W naszej opinii, podatnik może dowolnie zdecydować o podatkowym rozliczeniu tej składki. Zaliczkę na podatek ostatecznie taki podatnik płaci od łącznego dochodu (uzyskanego w obu tych spółkach). Może zatem zdecydować, że zapłaconą składkę zdrowotną będzie ujmował (ewidencjonował) w kosztach uzyskania przychodów w obu spółkach lub tylko w jednej spółce.

Przykład

W spółce jawnej A jest dwóch wspólników (osoby fizyczne: X i Y), których udziały wynoszą po 50%. Osoby te są również wspólnikami spółki B. W spółce B wspólnik X posiada 79%, a wspólnik Y – 21%.

Łączne koszty uzyskania przychodów uzyskane od początku roku (zaewidencjonowane w PKPiR) na koniec kwietnia 2024 r. w spółce A wyniosły 100.000 zł. W kosztach tych jest ujęta również składka zdrowotna zapłacona w tym roku przez wspólników, tj. (kwoty przykładowe):

- *wspólnika X w wysokości 3.000 zł,*
- *wspólnika Y w wysokości 2.500 zł.*

Natomiast łączne koszty uzyskania przychodów uzyskane od początku roku (zaewidencjonowane w PKPiR) na koniec kwietnia 2024 r. w spółce B wyniosły 80.000 zł (bez składki zdrowotnej).

Ustalono koszty uzyskania przychodów przypadające na poszczególnych wspólników w spółce A:

- *łączne koszty bez składki zdrowotnej wspólników: 100.000 zł – (3.000 zł + 2.500 zł) = 94.500 zł;*
- *koszty uzyskania przychodów przypadające proporcjonalnie na wspólników:*
 - *u wspólnika X: 47.250 zł (94.500 zł × 50%),*
 - *u wspólnika Y: 47.250 zł (94.500 zł × 50%);*
- *łączne koszty w ww. spółce (razem ze składką zdrowotną):*
 - *u wspólnika X: 47.250 zł + 3.000 zł = 50.250 zł,*
 - *u wspólnika Y: 47.250 zł + 2.500 zł = 49.750 zł.*

Ustalono koszty uzyskania przychodów przypadające na poszczególnych wspólników w spółce B:

- *u wspólnika X: 63.200 zł (80.000 zł × 79%),*
- *u wspólnika Y: 16.800 zł (80.000 zł × 21%).*

Ustalono koszty uzyskania przychodów poszczególnych wspólników z tytułu prowadzenia działalności w obu spółkach (w celu określenia podstawy opodatkowania do obliczenia zaliczki na podatek):

- wspólnik X: 113.450 zł (50.250 zł + 63.200 zł),
- wspólnik Y: 66.550 zł (49.750 zł + 16.800 zł).

11. Wstąpienie spadkobiercy w miejsce zmarłego wspólnika spółki jawnej a spis z natury

Zmarła osoba będąca wspólnikiem w trzyosobowej spółce jawnej. Nie został ustanowiony zarząd sukcesyjny. W miejsce zmarłego wspólnika wejdzie spadkobierca. Spółka prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów. Czy spółka ma obowiązek sporządzić spis z natury towarów handlowych i materiałów? Czy na spółce ciąży również obowiązek dokonania spisu z natury gotówki oraz środków trwałych? Czy spółka powinna sporządzić wykaz składników majątku?

W przedstawionej sytuacji na dzień wstąpienia do spółki jawnej spadkobiercy zmarłego wspólnika konieczne jest sporządzenie spisu z natury. W spisie z natury nie ujmuje się gotówki ani środków trwałych. Jedynie w przypadku działalności kantorowej spisem z natury należy objąć niesprzedane wartości dewizowe (zakładamy, że spółka nie prowadzi takiej działalności). W rozpatrywanym stanie faktycznym nie zachodzą również przesłanki do sporządzenia wykazu składników majątku.

Regulacje kodeksowe

Spółka jawna jest spółką osobową, której zasady funkcjonowania regulują przepisy Kodeksu spółek handlowych. W myśl art. 58 § 1 pkt 4 K.s.h., śmierć wspólnika spółki jawnej stanowi powód do rozwiązania spółki. Jednak przepis ten nie jest bezwzględnie obowiązujący. Pomimo śmierci wspólnika spółka może trwać nadal pomiędzy pozostałymi wspólnikami (co najmniej dwoma), jeżeli umowa spółki tak stanowi lub gdy pozostali wspólnicy tak postanowią (art. 64 K.s.h.). W takim przypadku zasadą jest, że spółka powinna się rozliczyć ze spadkobiercami zmarłego wspólnika (art. 65 K.s.h.). Umowa spółki jawnej może również przewidywać, że w miejsce zmarłego wspólnika do spółki wstąpi jego spadkobierca. W takiej sytuacji spadkobierca zmarłego wspólnika wstępuje do spółki z mocy samego prawa z chwilą nabycia spadku, tj. z dniem śmierci spadkodawcy (oczywiście, jeżeli nie odrzucił spadku). W konsekwencji spółka trwa nadal pomiędzy pozostałymi wspólnikami i spadkobiercą zmarłego wspólnika. W przypadku gdy jest kilku spadkobierców i umowa spółki stanowi, że prawa, jakie miał zmarły wspólnik, służą wszystkim spadkobiercom wspólnie, a nie zawiera w tym względzie szczególnych postanowień, to do wykonywania tych praw spadkobiercy powinni wskazać spółce jedną osobę. Czynności dokonane przez pozostałych wspólników przed takim wskazaniem wiążą spadkobierców wspólnika (art. 60 K.s.h.). Stosunki wewnętrzne pomiędzy spadkobiercami podlegają zaś regulacjom prawa spadkowego. Oznacza to, że wszelkie uzyskane przez nich korzyści wynikające z faktu bycia „grupowym” wspólnikiem oraz odpowiedzialność za zobowiązania spółki należy dzielić pomiędzy nich w takiej proporcji, jaka wynika z ich prawa do udziału w spadku po zmarłym wspólniku. Spadkobiercy wspólnika spółki jawnej występują jako wspólnik „grupowy” do czasu, gdy w ramach działu spadku prawa związane z uczestnictwem w takiej spółce zostaną przyznane jednemu z nich.

Zasady rozliczania podatku dochodowego przez wspólnika spółki jawnej

Spółka jawna, której wspólnikami są wyłącznie osoby fizyczne, nie jest podatnikiem podatku dochodowego. Podatnikami są natomiast poszczególni wspólnicy, którzy mają obowiązek samodzielnego rozliczania się z podatku dochodowego. W takiej sytuacji przychody z tytułu udziału w spółce jawnej, a także koszty uzyskania tych przychodów u każdego wspólnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa poszczególnych wspólników do udziału w zysku są równe (art. 8 ust. 1 i 2 ustawy o PDOF).

Na podstawie ewidencji księgowej prowadzonej przez spółkę jawną, każdy ze wspólników powinien obliczać swój dochód jako nadwyżkę przypadającą na niego (proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku) kwoty przychodów nad kosztami ich uzyskania (obliczonymi z zachowaniem tej samej proporcji). Od tak obliczonego dochodu każdy ze wspólników ma obowiązek samodzielnie wpłacać w trakcie roku zaliczki na podatek, a po zakończeniu roku, podatek wynikający z zeznania podatkowego.

W sytuacji gdy po śmierci jednego ze wspólników spółka jawna kontynuuje działalność gospodarczą z jego spadkobiercą, mają zastosowanie ogólne reguły dotyczące momentu powstania przychodu i potrącenia kosztów podatkowych. Oznacza to, że spadkobierca, w celu rozliczenia się z tytułu udziału w takiej spółce, powinien uwzględnić przychody i koszty uzyskania przychodów, których dzień uzyskania lub poniesienia, ustalony zgodnie z przepisami ustawy o PDOF, przypada od dnia następującego po dniu nabycia spadku (tj. śmierci spadkodawcy). Taki pogląd prezentują również organy podatkowe (np. Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z 14 maja 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.161.2018.1.MR).

Obowiązek sporządzenia spisu z natury na dzień zmiany wspólnika

Z pytania wynika, że spółka jawna prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów (PKPiR).

W takiej sytuacji na dzień wstąpienia do spółki jawnej spadkobiercy zmarłego wspólnika konieczne jest sporządzenie spisu z natury i dokonanie jego wyceny, zgodnie z zasadami określonymi w § 24-26 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 23 grudnia 2019 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. poz. 2544). Nastąpiła bowiem zmiana wspólnika, o której mowa w § 24 ust. 1 ww. rozporządzenia. Spis ten, jako remanent początkowy, będzie stanowił podstawę do obliczenia dochodu spadkobiercy za okres od dnia przystąpienia do spółki do końca roku podatkowego, z uwzględnieniem różnic remanentowych.

Stosownie do § 24 ust. 1 ww. rozporządzenia, spisem z natury należy objąć: towary handlowe, materiały (surowce) podstawowe i pomocnicze, półwyroby, produkcję w toku, wyroby gotowe, braki i odpady. Z przepisów rozporządzenia natomiast nie wynika obowiązek dokonania spisu z natury gotówki ani środków trwałych. Jedynie w przypadku działalności kantowej spisem z natury należy objąć niesprzedane wartości dewizowe (zakładamy, że spółka nie prowadzi takiej działalności). Na marginesie przypominamy, iż spółka jawna ma obowiązek prowadzić ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z art. 22n ust. 2-6 ustawy o PDOF.

Wykaz składników majątku

Zgodnie z art. 24 ust. 3a ustawy o PDOF, w razie likwidacji działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, w tym także prowadzonych w formie spółki niebędącej osobą prawną, lub wystąpienia wspólnika z takiej spółki, sporządza się wykaz składników majątku na dzień likwidacji działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej lub na dzień wystąpienia wspólnika z takiej spółki. Wykaz sporządza się również na dzień przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapi-

tałową oraz na dzień zmniejszenia udziału kapitałowego w spółce niebędącej osobą prawną (art. 24 ust. 3f ustawy o PODOF).

Z pytania wynika, że w rozpatrywanym stanie faktycznym nie nastąpiła likwidacja działalności gospodarczej prowadzonej w formie spółki jawnej, żaden ze współników nie wystąpił ze spółki, jak również nie uległ zmniejszeniu udział kapitałowy współnika w tej spółce. W takiej sytuacji nie zachodzą przesłanki do sporządzenia wykazu składników majątku, o którym mowa w art. 24 ust. 3a ustawy o PODOF.

BIULETYN INFORMACYJNY DLA SŁUŻB EKONOMICZNO-FINANSOWYCH. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Kamila Andrzejewska
Z-ca Redaktor Naczelnej: Andrzej Zborowski
Dodatek opracował: Zespół
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: biuletyn@gofin.pl
<http://czasopismmaksiegowych.pl/bi>

NAKŁAD 17 230



Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, **e-mail:** sklep@gofin.pl

PRENUMERATA 2024 szczegóły na sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2024 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1986,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1528,00 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	876,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2024		
			IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	448,50 zł	299,00 zł	149,50 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	306,00 zł	204,00 zł	102,00 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	298,50 zł	199,00 zł	99,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	297,00 zł	198,00 zł	99,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	295,50 zł	197,00 zł	98,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1528,00 zł	1097,00 zł	548,50 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	403,50 zł	269,00 zł	134,50 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na sklep.gofin.pl) oraz jednoczesne dokonanie wpłaty na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** – tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.