

O powstaniu przychodu decyduje data z umowy lub faktury

ROZLICZANIE USŁUG CIĄGŁYCH | Przy usługach rozliczanych okresowo o powstaniu przychodu decyduje ostatni dzień przyjętego okresu rozliczeniowego wskazany w umowie lub na fakturze. Tak samo jest przy usługach za media

JAROSŁAW PIĄTEK

Ze zmienionych od 1 stycznia 2007 r. przepisów dotyczących momentu powstania przychodu z tzw. usług ciągłych (art. 12 ust. 3c i 3d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - updop, oraz art. 14 ust. 1e i 1h ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych - updo) wynika, że jeśli na mocy ustaleń stron usługa rozliczana jest w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uważa się ostatni dzień okresu określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku. Zasadę tę stosuje się również do rozliczania przychodów z dostawy energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego.

Przychód w ostatnim dniu

W praktyce oznacza to, że przy usługach rozliczanych okresowo oraz usługach za media, decydujące znaczenie dla momentu powstania przychodu będzie miał wskazany w umowie (lub na fakturze) ostatni dzień przyjętego okresu rozliczeniowego, pod warunkiem że rozliczenie nastąpi nie rzadziej niż raz w roku.

Zasady określania przychodu z usług ciągłych są wyjątkiem od reguły ogólnej określonej w art. 12 ust. 3a updop i art. 14 ust. 1c updo. Zgodnie z nią za datę powstania przychodu z działalności gospodarczej uważa się dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie

poźniej niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności. Jednak przy usługach ciągłych zdarzenia takie, jak dzień wystawienia faktury czy uregulowania należności, nie będą miały bezpośredniego wpływu na datę powstania przychodu.

PRZYKŁAD

Spółka X świadczy dla spółki Y usługę najmu lokalu. Z umowy wynika, że usługa rozliczana jest w okresach miesięcznych, na podstawie stałego ryczałtowego wynagrodzenia. Umowa określa dodatkowo, że spółka X będzie wystawiała fakturę za najem w ciągu 7 dni po zakończeniu danego miesiąca. Za

usługę wykonaną we wrześniu 2007 r. spółka X wystawiła fakturę 5 października. W tej sytuacji będzie zobowiązana rozliczyć przychód we wrześniu 2007 r., mimo wystawienia faktury w październiku.

Inne okresy rozliczeniowe

Nie zawsze jednak prawidłowe rozliczenie przychodów z usług ciągłych jest proste. Czasami pojawiają się problemy. Będzie tak np. wtedy, gdy okres rozliczeniowy określony w umowie na wykonanie usług jest inny od okresu wskazanego na fakturze dokumentującej te usługi. Podobną sytuację rozstrzygnął Pierwszy Wielkopolski Urząd Skarbowy w interpretacji z 24 lipca 2007 r. (ZD/4081-18/07).

Sprawa dotyczyła spółki, która świadczy usługi dostawy energii elektrycznej. W umowach regulujących dostawę jako okres rozliczeniowy wskazany był rok kalendarzowy (od 1 stycznia do 31 grudnia 2007 r.). W trakcie te-

go okresu spółka wystawiała kontrahentom faktury wskazując np. miesięczny okres rozliczeniowy. Wątpliwości dotyczyły momentu zadeklarowania przychodu należnego. Spółka nie była pewna, czy powstaje on wraz z upływem ostatniego dnia miesięcznego okresu rozliczeniowego, czy też na koniec roku.

Podatnik może wybrać

Zdaniem urzędu ustawodawca dla usługi dostawy energii elektrycznej, rozliczanej w okresach rozliczeniowych, wskazał dwie możliwe daty powstania przychodu: ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego na wystawionej fakturze.

Od decyzji spółki zależy zatem, czy dostawy energii elektrycznej rozliczane będą w okresach rozliczeniowych ustalonych w umowie, czy też na wystawianych fakturach. Skoro sama spółka twierdziła, że wystawia na kontrahenta fak-

ry wskazując, np. miesięczny okres rozliczeniowy, oznacza to, że faktury te zawierają wszystkie elementy, obligujące do rozpoznania przychodu w okresach rozliczeniowych, wskazanych na tych fakturach. Na spółce ciąży więc obowiązek rozpoznania przychodu z tytułu dostaw energii elektrycznej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, wynikającego z faktur.

Usługi na przełomie roku

Przychód za wykonanie usługi ciągłej rozliczany jest na koniec wskazanego w umowie lub na fakturze okresu rozliczeniowego, nie rzadziej niż raz w roku. Ustawodawca nie wskazał przy tym jednoznacznie, czy chodzi o rok podatkowy w rozumieniu przepisów podatkowych, czy też o rok rozumiany potocznie, jako okres kolejnych 12 miesięcy - niekoniecznie pokrywających się z rokiem podatkowym. W praktyce ma to jednak duże znaczenie. Będzie bowiem przesądzało o wysokości podstawy

opodatkowania w konkretnym roku podatkowym.

PRZYKŁAD

Spółka X świadczy dla spółki Y usługi marketingowe rozliczane w okresach rocznych. Z umowy wynika, że pierwszy okres rozliczeniowy obejmuje czas od czerwca 2007 r. do czerwca 2008 r. Zgodnie z umową spółka Y zapłaciła w czerwcu 2007 r. zaliczkę obejmującą całość wynagrodzenia (100 000 zł), na którą otrzymała fakturę. Rok podatkowy przyjęty przez nią odpowiada kalendarzowemu.

Spółka ma dwie możliwości wykazania przychodu z tej transakcji:

- albo w czerwcu 2008 r. - bo wtedy upływa ostatni dzień okresu rozliczeniowego,
 - albo w jednym z miesięcy 2007 r. - zakładając, że jest to rok podatkowy, a przychód z usług ciągłych powinien być rozliczony nie rzadziej niż raz w roku.
- Za pierwszą możliwością przemawia to, że w przepisie dotyczącym przychodów z usług ciągłych ustawodawca nie używa sformułowania „rok po-

datkowy”, ale posługuje się zwrotem „nie rzadziej niż raz w roku”. Może to oznaczać, że ustawodawca chodziło o okres 12 kolejnych miesięcy (np. czerwiec 2007 - czerwiec 2008) - bez względu na przyjęty przez podatnika rok podatkowy, który akurat w tej sytuacji odpowiada kalendarzowemu.

Za drugą możliwością przemawia to, że w myśl definicji z ordynacji podatkowej przez rok podatkowy rozumie się rok kalendarzowy, chyba że ustawy szczególne stanowią inaczej. W updo nie ma regulacji, która umożliwiałaby przyjęcie innego niż kalendarzowy roku podatkowego. Taką możliwość przewidują tylko przepisy updop.

Przepisy przejściowe

Kolejną wątpliwość związaną jest z rozliczaniem usług wykonanych w 2006 r. a udokumentowanych fakturami wystawionymi w 2007 r., a więc na przełomie lat, w których obowiązywały różne zasady ustalania przychodów. Dotyczy to rozliczania usług za media, m.in. energię elektryczną, ciepłą lub gaz przewodowy, telekomunikację, rozpraszanie wody, gospodarkę ściekami, wy-

wóz i unieszkodliwianie odpadów. Problem pojawił się w związku z brakiem jednoznacznej regulacji w przepisach przejściowych.

PRZYKŁAD

Spółka X świadczy usługi dostawy energii cieplnej. Zgodnie z umową faktury wystawia na początku następnego miesiąca za miesiąc poprzedni. Za usługi wykonane w grudniu 2006 r. fakturę wystawia w styczniu 2007 r. z terminem płatności przypadającym na styczeń 2007 r. Fakturę zapłacono w lutym 2007 r. Spółka nie była pewna, w którym roku powinna wykazać przychody z tej transakcji - w 2006 czy 2007.

Zgodnie z przepisami obowiązującymi w 2006 r. przychód z usług za media powstawał w terminie płatności wynikającym z wystawionych faktur lub w miesiącu wystawienia faktury (gdy nie było wskazanego terminu płatności). Przepisy przejściowe (art. 5 i 11 ustawy z 6 listopada 2006 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. nr 217,

poz. 1589) nie określały tego jednoznacznie. Mówiły jedynie, że jeśli podatnik do 31 grudnia 2006 r. wykonał usługę i jednocześnie wystawił fakturę, której termin płatności przypadał na 2007 r., dla ustalenia daty powstania przychodu należało stosować przepisy w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Jeśli fakturę dotyczącą usługi wykonanej w grudniu 2006 r. wystawiono w styczniu 2007 r., należało stosować zasady ustalania przychodów określone w zmienionych przepisach.

Oznacza to, że jeśli usługę za media wykonano w grudniu 2006 r., a fakturę za tę usługę wystawiono w styczniu 2007 r., za datę powstania przychodu należało uznać dzień otrzymania zapłaty. Spółka powinna zatem zadeklarować przychód w lutym 2007 r. Potwierdza to większość organów podatkowych, m.in. Drugi Śląski Urząd Skarbowy w Bielsku-Białej w interpretacji z 29 marca 2007 r. (PDP/423-9/07/25324) oraz Urząd Skarbowy w Oleku w interpretacji z 15 marca 2007 r. (US.III/415-3/07).

—autor jest doradcą podatkowym we Wrocławiu