

Ulga na złe długi

Ulga tego typu jest już podatnikom znana, bowiem od kilkunastu lat funkcjonuje na gruncie ustawy o VAT. Wydawać by się mogło, że w związku z tym nowe przepisy nie będą sprawiały kłopotów. Okazuje się jednak, że ich treść wciąż może budzić wątpliwości.

AGATA PAUL

Zmienione przepisy m.in. ustaw o CIT i PIT, statutuje „ulga na złe długi”, obowiązują od 1 stycznia 2020 r.

Pod tym pojęciem należy rozumieć przepisy regulujące korektę wysokości podstawy opodatkowania lub strat w związku z nieuregulowanymi wierzytelnościami o zapłać świadczenia pieniężnego z tytułu transakcji handlowej. Nowe przepisy mają z jednej strony zniechęcać niesolidnych dłużników do zalegania z zapłatą, z drugiej zaś dawać wierzycielom prawo do zmniejszenia dochodu (zwiększenia straty) o wartość nieuregulowanej należności. Ustawodawca zdecydował, że w przypadkach wskazanych w ustawie, korekcie podlegać będzie podstawa opodatkowania, przy czym w odniesieniu do wierzycieli korekta ta ma charakter fakultatywny (rodzaj ulgi), a w odniesieniu do dłużników obowiązkowy (charakter sankcji).

W zeznaniu rocznym lub w zaliczce

Zgodnie z obowiązującymi od 1 stycznia 2020 r. przepisami art. 18f ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT i odpowiednio art. 26f ust. 1 pkt 2 ustawy o PIT z punktu widzenia dłużnika podstawa opodatkowania podlega zwiększeniu o, zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów, wartość zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego, w rozumieniu art. 4 pkt 1a ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernemu opóźnieniu, które nie zostało uregulowane. Przy czym zwiększenie dokonuje się w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie.

Podobne uregulowanie dotyczące korekty, ale już na etapie określania dochodu stanowiącego podstawę ustalania zaliczki, przewidują art. 25 ust. 19 pkt 2 ustawy o CIT i odpowiednio art. 44 ust. 17 pkt 2 ustawy o PIT. Zgodnie z tymi przepisami dochód, stanowiący podstawę obliczenia zaliczki, podlega zwiększeniu o zaliczaną do kosztów uzyskania przychodów wartość zobowiązania do zapłaty świadczenia pieniężnego, które nie zostało uregulowane. Przy czym zwiększenie dochodu, stanowiącego podstawę obliczenia zaliczki, dokonuje się począwszy od okresu rozliczeniowego, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie, do okresu, w którym zobowiązanie zostanie uregulowane.

Po stronie wierzyciela natomiast, w związku z upływem wskazanych terminów, pojawi się uprawnienie do korekty podstawy opodatkowania.

Czy zatem podatnik ma możliwość dokonania wyboru

momentu, w którym nieuregulowana należność wpłynie na podstawę opodatkowania? W kontekście nowych regulacji wydaje się, że wierzyciel, z uwagi na fakultatywny charakter ulgi, może wybrać czy stosować ją w zeznaniu rocznym, czy na etapie ustalania zaliczek. Natomiast dłużnik, z uwagi na obowiązkowy charakter korekty musi, stosować ją już na etapie ustalania zaliczki na podatek.

PRZYKŁAD 1.

Spółka A wykonała usługę na rzecz spółki B. Termin płatności wynagrodzenia upłynął w styczniu 2020 r. Spółka B płaci zaliczki rzeczywiste. W przypadku nieuregulowania należności przez spółkę B będzie ona zobowiązana do podwyższenia podstawy ustalania zaliczki na podatek dochodowy za okres rozliczeniowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty za usługę.

Wyjątek od obowiązkowego zwiększenia dochodu, będącego podstawą obliczenia zaliczki przez niesolidnego dłużnika, stanowi sytuacja, w której stosuje się na zaliczki uproszczone, wówczas sankcję stosuje w zeznaniu rocznym.

PRZYKŁAD 2.

Spółka A wykonała usługę na rzecz spółki B. Termin płatności wynagrodzenia upłynął w styczniu 2020 r. Spółka B płaci zaliczki uproszczone. W przypadku braku uregulowania należności przez spółkę B będzie ona zobowiązana do podwyższenia o wartość zobowiązania podstawy opodatkowania w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty za usługę, czyli za rok 2020.

Ważne definicje

Transakcja handlowa to umowa, której przedmiotem jest odpłatna dostawa towaru lub odpłatne świadczenie usługi, jeżeli strony, o których mowa w art. 2, zawierają ją w związku z wykonywaną działalnością. Świadczenie pieniężne to wynagrodzenie za dostawę towaru lub wykonanie usługi w transakcji handlowej.

UWAGA!

Ulga nie ma zastosowania w odniesieniu do transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Korekta kwoty netto czy brutto

Przepisy regulujące ulgę odnoszą się do należności „zaliczanych” odpowiednio do przychodów należnych lub kosztów. Zatem w tym przypadku korekta będzie dotyczyła kwoty netto, z wyjątkiem przypadków, w których VAT może zostać ujęty w kosztach podatkowych.

PRZYKŁAD 3.

Przedsiębiorca X, będący czynnym podatnikiem VAT, dostarczył za cenę 1000 zł + 230 zł VAT towar przedsiębiorcy Y korzystającemu ze zwolnienia podmiotowego z VAT. Termin płatności upłynął w lutym 2020 r. W sytuacji, w której przedsiębiorca Y nie uregulował należności będzie zobowiązany do podwyższenia podstawy obliczenia zaliczki za okres rozliczeniowy, w którym upłynęło 90 dni od terminu zapłaty, o 1230 zł.

A jeśli jest strata...

Nowe przepisy odwołują się do korekty podstawy opodatkowania jaką jest dochód. Przewidują jednak także sytuację, w której wierzyciel lub dłużnik wygenerują stratę podatkową.

W przypadku wierzyciela, jeżeli wartość zmniejszenia podstawy opodatkowania jest wyższa od tej podstawy, zmniejszenia podstawy opodatkowania o niedodliczoną wartość dokonuje się w kolejnych latach podatkowych, nie dłużej jednak niż przez okres 3 lat, licząc od końca roku podatkowego, za który powstało prawo do zmniejszenia. Zmniejszenia podstawy opodatkowania w kolejnych latach dokonuje się, jeżeli wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta.

Natomiast dłużnik, jeżeli wartość zobowiązania jest wyższa od kwoty straty, podlegającej zmniejszeniu, musi o różnicę zwiększyć podstawę opodatkowania.

Warunki do korekty

Ustawodawca, podobnie jak w VAT, przewidział jakie warunki łącznie należy spełnić, aby móc zastosować ulgę. Przepisy o korekcie stosuje się w przypadku, gdy łącznie spełnione są następujące warunki:

1) dłużnik na ostatni dzień miesiąca poprzedzającego dzień złożenia zeznania podatkowego nie jest w trakcie postępowania restrukturyzacyjnego, postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji;

2) od daty wystawienia faktury (rachunku) lub zawarcia umowy dokumentującej wierzytelność nie upłynęły dwa lata, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym została wystawiona faktura (rachunek) lub została zawarta umowa; jeżeli rok kalendarzowy, w którym wystawiono fakturę (rachunek), jest inny niż rok kalendarzowy, w którym zawarto umowę – gdy nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku kalendarzowego późniejszego z tych czynności;

3) wartej jest w ramach działalności wierzyciela oraz działalności dłużnika, z których dochody podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

ZDANIEM AUTORA

Agata Paul

radca prawny,
doradca podatkowy w DORADCA sp. z o.o. w Lublinie, wykładowca Stowarzyszenia Księgowych w Polsce



Cel nowych przepisów stanowi przeciwdziałanie zatorom płatniczym. Niewątpliwie wprowadzenie regulacji, które w skuteczny sposób przeciwdziałająby zjawisku nieterminowości płatności, jest jak najbardziej pożądane, zwłaszcza wśród wierzycieli zaliczanych do sektora MSP. Czy instytucja „ulgi na złe długi” spełni swoją rolę? Z oceną trzeba będzie poczekać. W tej chwili zasadnym jest dokonanie prawidłowej i nie budzącej wątpliwości interpretacji sposobu stosowania przepisów, przede wszystkim w zakresie przepisów przejściowych oraz sytuacji, z którymi najczęściej możemy spotkać się w praktyce obrotu gospodarczego.

Tylko należności nieuregulowane

Rozwiązania przewidziane w „uldze na złe długi” mogą mieć zastosowanie tylko w sytuacji, w której do dnia złożenia zeznania rocznego lub upływu terminu zapłaty zaliczki za okres rozliczeniowy, w którym minął 90. dzień od upływu terminu płatności, należność nie została uregulowana lub zbyta. Nie ma przy tym znaczenia czy owo uregulowanie nastąpi w drodze zapłaty, czy też na skutek innych okoliczności np. w drodze potrącenia.

PRZYKŁAD 4.

Spółka A dostarczyła na rzecz spółki B towar za 100 tys. zł netto, a spółka B wykonała na rzecz spółki A usługę o wartości 50 tys. zł netto. Termin wymagalności obydwu faktur upłynął w styczniu 2020 r. Spółka B nie uregulowała należności względem spółki A, jednak przed upływem 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty za dostarczony towar złożyła oświadczenie o potrąceniu własnej należności. Spółka A ma obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania jedynie w kwocie należności nieuregulowanej w drodze potrącenia, tj. 50 tys. zł.

W interpretacji indywidualnej z 6 grudnia 2019 r. (0114-KDIP-2.4010.405.2019.1.AM) dyrektor KIS stwierdził ponadto, że: „Istotą przyjętego przez ustawodawcę zwrotu „uregulowanie” jest (...) uiszczenie zobowiązania wobec wierzyciela, które – co do zasady – następuje z chwilą, z którą wierzyciel zostaje zaspokojony (...) opierając się na wykładni językowej, należy przyjąć szeroką wykładnię terminu „uregulowanie”, jako pojęcia obejmującego wszelkie typy rozliczeń pomiędzy stronami stosunku prawnego skutkujące efektywnym spełnieniem świadczenia i wygaśnięciem zobowiązania (w formie zapłaty gotówką, polecenia przelewu, polecenia zapłaty, przy zastosowaniu akredytywy, gwarancji, kompensaty). (...) przepisy art. 18f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wskazują na ko-

nieczność uregulowania, nie zaś na obowiązek zapłaty zobowiązania przez dłużnika. (...) w sytuacji gdy zobowiązania Spółki wobec Dostawców są płacone w terminie, ich wymagalności przez Faktora (w związku z realizacją umowy faktoringu dłużnego na rzecz nabywcy-Spółki) nie będzie dochodzić do sytuacji, w której Wnioskodawca byłby zobowiązany do korekty podstawy opodatkowania na podstawie art. 18f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.”

UWAGA!

Wierzytelności odliczone od podstawy opodatkowania lub zwiększające kwotę straty nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów na podstawie innych przepisów ustawy. Wierzytelności nie podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania ani nie zwiększają straty, jeżeli zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów na podstawie innych przepisów ustawy, w tym poprzez rezerwy lub odpisy.

PRZYKŁAD 5.

Spółka A nie uregulowała należności z tytułu świadczenia usługi przez spółkę B. Jeśli spółka B skorzysta z ulgi na złe długi, a należności nie odzyska, wówczas – mimo spełnienia warunków przewidzianych przez ustawę – nie będzie mogła ponownie ująć jej wartości w kosztach podatkowych poprzez odpis aktualizujący lub jako wierzytelność nieściągalną.

Odwrócenie ulgi

W przypadku, w którym po roku podatkowym lub okresie rozliczeniowym, w którym dokonano pomniejszenia lub zwiększenia podstawy opodatkowania, należność zostanie uregulowana wierzycielowi oraz dłużnik zobowiązani będą odpowiednio do zwiększenia lub zmniejszenia podstawy opodatkowania w rocznym zeznaniu podatkowym lub okresie rozliczeniowym, w którym wierzytelność została uregulowana lub zbyta.

Prawidłowe ustalenie terminu

Wierzyciel może, a dłużnik musi, dokonać korekty podstawy opodatkowania za okres rozliczeniowy lub rok podatkowy, w którym upłynęło 90 dni od dnia upływu terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie. Zgodnie z nowymi przepisami okres 90 dni liczy się począwszy od pierwszego dnia następującego po terminie do uregulowania zobowiązania. Termin płatności najczęściej wynika z umowy lub z faktury dokumentującej transakcję.

PRZYKŁAD 6.

Spółka A dostarczyła spółce B towar. Z umowy zawartej między spółkami wynikało, że zapłata nastąpi w terminie wskazanym w fakturze, nie krótszym jednak niż 7 dni. Po dokonaniu dostawy spółka A wystawiła fakturę z 10-dniowym terminem zapłaty, który upłynął 10 stycznia 2020 r. Termin 90 dni od upłynięcia terminu płatności należy liczyć od 11 stycznia i upłynie on 9 kwietnia.

W przypadku, w którym omawiany 90. dzień przypadnie na dzień ustawowo wolny od pracy lub sobotę, termin upłynie następnego dnia, który nie będzie dniem wolnym ani sobotą (art. 115 k.c.).

PRZYKŁAD 7.

Spółka A dostarczyła spółce B towar. Z umowy zawartej między spółkami wynikało, że zapłata nastąpi w terminie wskazanym w fakturze. Po dokonaniu dostawy spółka A wystawiła fakturę z 14-dniowym terminem zapłaty, który upłynie 1 maja 2020 r. Z uwagi na to, że 1 maja jest dniem wolnym od pracy, 2 maja jest sobotą, a 3 maja to niedziela, będąca jednocześnie świętem, termin upłynie 4 maja 2020 r. Za 90 dni od upływu terminu płatności należy liczyć od 5 maja 2020 r.

Faktura korygująca in plus

Otrzymanie faktury in plus może powodować wątpliwość co do terminu na dopłatę wykazaną w korekcie pierwotnej faktury, co przełoży się na ustalenie terminu do zastosowania sankcji. W przypadku otrzymania korekty istotna będzie niewątpliwie jej przyczyna.

PRZYKŁAD 8.

Spółka A dokonała dostawy towarów na rzecz spółki B. Termin płatności wskazany w fakturze upłynął w styczniu 2020 r. W lutym Spółka A wystawiła i doręczyła spółce B fakturę korygującą w związku z podwyższeniem ceny za towar. Termin na dopłatę należy liczyć od nowa. Dobrą praktyką byłoby w takim przypadku wskazywanie terminu płatności dotyczącej nadwyżki ceny w treści faktury korygującej, chociaż przepisy takiego wymogu nie zawierają.

Kwestionowanie wartości świadczenia

Często zdarza się sytuacja, w której dłużnik otrzymujący fakturę kwestionuje jej wartość, a w konsekwencji nie reguluje wynikającej z niej należności lub reguluje jedynie w części. Czy w takim przypadku dłużnik także ma obowiązek

dokonania korekty podstawy opodatkowania? Przepisy podatkowe kwestii tej nie regulują. Wydaje się, że odpowiedź uzależniona jest od okoliczności, w których doszło do zawarcia i realizacji transakcji.

Niezasadnym byłoby, jak się wydaje, odrywanie skutków podatkowych od oceny prawnej danego przypadku. Inaczej należy bowiem traktować np. sytuację, w której świadczenie pieniężne było nienależne, ponieważ dostawa towarów nie została wykonana (**przypadek 9.**), a inaczej gdy towar dostarczony ma np. wady (**przypadek 10.**). Każdą z sytuacji należy ocenić w sposób indywidualny.

PRZYKŁAD 9.

Spółka A otrzymała fakturę od spółki B za wykonanie usługi, której nigdy nie zleciła. Spółka A nie zaksięguje faktury i odesła ją spółce B. W takim przypadku świadczenie jest nienależne, bowiem usługa nie miała miejsca. Jako że nie ma podstawy do zapłaty, nie ma również uzasadnienia do korekty podstawy opodatkowania.

PRZYKŁAD 10.

Spółka A zamówiła towar u spółki B. Spółka B dostarczyła towar, lecz w ocenie spółki A ma on wady, których spółka B nie jest w stanie w sposób niezwłoczny usunąć, ani wymienić towaru na niewadliwy. Spółka B wystawiła fakturę na kwotę wynikającą z umowy, traktując towar jako pełnowartościowy. Spółka A kwestionuje wysokość faktury, żądając obniżenia ceny. W zakresie wartości, odpowiadającej żądaniu obniżenia ceny, należność jest zatem sporna. Przepisy ustaw podatkowych nie odnoszą się do tego typu sytuacji. Wątpliwości budzi, czy w przedmiotowym przypadku dłużnik ma obowiązek korygowania podstawy opodatkowania in plus o całą należność, skoro istnienie należności jest kwestionowane w części (w świetle przepisów podatkowych przyczyna braku zapłaty nie ma znaczenia). Wydaje się, że z literalnego brzmienia przepisów wynika, że w odniesieniu do części spornej wierzytelności, dłużnik po upływie 90 dni zobowiązany jest zrobić korektę podstawy opodatkowania, a w sytuacji polubownego rozwiązania sporu lub też wygranej w sądzie – korektę odwrócić.

Niezdadne terminy

Nowe przepisy w zakresie możliwości/konieczności stosowania korekty odwołują się do terminu zapłaty określonego na fakturze (rachunku) lub w umowie. Nie precyzują jednak, który z nich należy brać pod uwagę w przypadku, braku ich zgodności.

PRZYKŁAD 11.

Spółka A zawarła ze spółką B umowę, na podstawie której miała dostarczyć spółce B towar za cenę 100 tys. zł netto. Z umowy wynikało, że zapłata winna nastąpić w terminie 45 dni od dokonania dostawy towaru. Dostawa miała miejsce 30 stycznia 2020 r., a w dniu dostawy spółka B otrzymała także fakturę z błędnie wskazanym 14-dniowym terminem płatności. W tym przypadku przy ustalaniu upływu 90 dni zasadnym jest wzięcie pod uwagę terminu wynikającego z umowy. Wskazane jest także

sporządzenie przez spółkę B noty korygującej w celu poprawienia zaistniałego błędu, tak aby wyeliminować wątpliwości co do upływu terminu do obowiązkowej korekty podstawy opodatkowania.

Termin niezgodny z przepisami

Kwestia, na którą warto zwrócić uwagę, jest zgodne z przepisami ustalanie przez strony terminów płatności. Na gruncie nowych przepisów ustalenie terminu niezgodnego z przepisami jest nieważne i zastosowanie ma termin przewidziany ustawą. Termin 90 dni do obowiązkowej korekty zaś winien być liczony od terminu zgodnego z przepisami, niezależnie od ustaleń stron.

PRZYKŁAD 12.

Podmiot, posiadający status małego przedsiębiorcy, wykonał usługę na rzecz podmiotu, posiadającego status dużego przedsiębiorcy, w styczniu 2020 r. Strony ustaliły, że wynagrodzenie za jej wykonanie zostanie zapłacone w terminie 80 dni od dnia dostarczenia faktury. Zapis ten jest niezgodny z przepisami ustawy o przeciwdziałaniu nadmiernym opóźnieniom w transakcjach handlowych, bowiem w ich świetle dłużnik, będący dużym przedsiębiorcą, może stosować (bez wyjątków) maksymalnie 60-dniowy termin płatności. Termin 90-dniowy do zastosowania ugi na zle długi należy w tym przypadku liczyć od 61 dnia po dniu dostarczenia faktury przez usługodawcę.

Ujęcie wydatku w KUP

Nowe przepisy nie odnoszą się do kwestii czy ugi/korekta dotyczy jedynie sytuacji, w których niezapłacony przez dłużnika wydatek został już ujęty w kosztach podatkowych, czy też jeszcze nie. Przepis zawiera jedynie sformułowanie wartości „zaliczanej” do kosztów. W konsekwencji, z punktu widzenia prawa/obowiązku korekty podstawy opodatkowania, nie ma znaczenia czy jest to koszt bezpośredni, pośredni, czy też potrącony w odpisach amortyzacyjnych.

PRZYKŁAD 13.

Podatnik nabył środek trwały o wartości 140 tys. zł netto, od którego będzie dokonywał odpisów amortyzacyjnych przez okres 3 lat. Podatnik nie uregulował ceny za jego nabycie. Termin 90 dni od uzgodnionego terminu zapłaty upłynął w trzecim miesiącu pierwszego roku amortyzacji środka. W okresie rozliczeniowym, w którym ten 90-dniowy termin upłynął, podatnik winien podwyższyć podstawę opodatkowania o kwotę 140 tys. zł, mimo że okres amortyzacji wynosi 3 lata. Korekta podstawy opodatkowania uzależniona została wyłącznie od terminu zapłaty kontrahentowi, a nie od okresu amortyzacji.

Takie też stanowisko zaprezentował organ podatkowy w przywołanej wcześniej interpretacji (0114-KDIP2-2.4010.405.2019.1AM). Dyrektor KIS stwierdził m.in., że: „Z powołanych przepisów art. 18f ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych jasno wynika, że w przypadku gdy podatnik nie reguluje zobowiązania wynikającego z transakcji handlowej,

wynikającej z zakupu towarów/usług, to nawet jeśli jeszcze nie rozpoznał wydatku jako kosztu uzyskania przychodu w kalkulacji podatku dochodowego od osób prawnych, to takie zobowiązanie wchodzi w reżim prawny przepisów dotyczących ograniczania zatorów płatniczych. Ustawodawca nie wprowadził bowiem zastrzeżenia w stosowaniu rzeczonych przepisów do sytuacji, gdy podatnik rozpoznał koszty podatkowe z tego tytułu bądź nie. Istotnym jest tylko brak płatności zobowiązania wynikającego z transakcji handlowej po upływie 90 dni od dnia wymagalności”.

Wydatek nie jest kosztem...

Czy wydatek, który nie może być kosztem podatkowym także wpłynie na podstawę opodatkowania? Wydaje się, że mimo celu ustawy jakim jest przeciwdziałanie zatorom płatniczym, w przypadku braku prawa do ujęcia wydatku w kosztach, brak będzie także obowiązku korekty.

PRZYKŁAD 14.

Spółka A zakupiła u spółki B towar za kwotę 10 tys. zł netto w postaci zegarka dla kontrahenta. Termin zapłaty upłynął w styczniu 2020 r. Dla spółki B kwota należna będzie przychodem. Dla spółki A natomiast jest to wydatek na reprezentację i w konsekwencji nie podlega zaliczeniu do kosztów podatkowych. Kierując się celem ustawy w postaci przeciwdziałania zatorom płatniczym, jeśli spółka A nie ureguje należności w terminie i upłynie 90 dni od uzgodnionego terminu zapłaty, to będzie ona zobowiązana do podwyższenia swojej podstawy opodatkowania, mimo że przedmiotowy wydatek nie ujęła w KUP. Wydaje się jednak, że z uwagi na okoliczność posługiwania się przez ustawodawcę terminem wartości zobowiązania „zaliczanej” do kosztów uzyskania przychodu, w takim przypadku dłużnik nie będzie zobowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania.

Korekta a przedawnienie

Dłużnik, który nie ureguje należności, zobowiązany będzie do zastosowania ugi na zle długi w drodze podwyższenia podstawy opodatkowania o wartość nieuregulowanej należności. Instytucja ta jest niezależna od skutków przedawnienia zobowiązania po stronie dłużnika. Na gruncie przepisów o podatkach dochodowych przychodem jest m.in. wartość zobowiązań przedawnionych. W konsekwencji po upływie okresu przedawnienia dłużnik ponownie zobowiązany będzie do uwzględnienia wartości należności w przychodach podatkowych.

PRZYKŁAD 15.

Spółka X sprzedała w ramach przedsiębiorstwa towar spółce Y. Termin zapłaty upłynął 27 stycznia 2020 r. Termin przedawnienia zobowiązania wynosi 2 lata. Jeśli spółka Y nie ureguje należności, to po upływie 90 dni od upływu terminu płatności będzie zobowiązana do podwyższenia podstawy opodatkowania, a następnie w dniu upływu terminu przedawnienia, tj.

28 stycznia 2022 r. do ujęcia wartości należności w przychodach podatkowych.

Przepisy przejściowe

Zgodnie z przepisami przejściowymi do ustawy wprowadzającej ugi na zle długi w podatkach dochodowych przepisy w nowym brzmieniu znajdują zastosowanie do transakcji handlowych, w przypadku których termin zapłaty upływa po 31 grudnia 2019 r. Z punktu widzenia podatków dochodowych nie ma zatem znaczenia ani data zawarcia umowy, ani data jej realizacji, lecz data upływu terminu płatności.

PRZYKŁAD 16.

Spółka A (zleceniobiorca) zawarła w grudniu 2019 r. ze spółką B (zlecającobiorcą) umowę o świadczenie usługi. Spółka B wykonała usługę w grudniu 2019 r. i wystawiła fakturę dokumentującą transakcję. Z faktury wynika, że termin płatności upłynął w styczniu 2020 r. Jeśli spółka A nie uiszcza zapłaty, to mimo że transakcja została zrealizowana jeszcze w grudniu 2019 r., będzie zobowiązana do korekty podstawy opodatkowania, bowiem termin płatności upłynął po 31 grudnia 2019 r. Nie ma jednocześnie znaczenia czy spółka A dany wydatek zaliczyła do kosztów podatkowych 2019 r., czy też jeszcze nie.

W przypadku podatników CIT, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed 1 stycznia 2020 r., przepisy w zmienionym brzmieniu mają zastosowanie począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po 31 grudnia 2019 r., w odniesieniu do transakcji handlowych, w przypadku których termin zapłaty upływa po 31 grudnia 2019 r. Czytając literalne brzmienie przepisów, dochodzimy do wniosku, że w tym przypadku ustawodawca nie skorelował daty rozpoczęcia roku obrotowego z datą upływu terminu płatności. W konsekwencji w niektórych przypadkach zastosowanie nowych przepisów może budzić wątpliwość.

PRZYKŁAD 17.

Spółka A ma rok obrotowy inny niż kalendarzowy. Rozpocząła się z 1 czerwca i kończy 31 maja. Transakcja na rzecz spółki została zawarta i wykonana w grudniu 2019 r., termin płatności upłynął 15 stycznia 2020 r. Termin 90 dni minie 14 kwietnia 2020 r. Jeśli spółka A nie ureguje należności za fakturę, to pojawi się pytanie, czy zobowiązana będzie zwiększyć podstawę opodatkowania za czerwiec 2020 r., czy też dokona korekty zaliczki za kwiecień, płatnej do 20 maja 2020 r., płacąc podatek wraz z odsetkami, czy też w ogóle nie dokonywać korekty? Wydaje się, że za prawidłowe można uznać pierwsze z rozwiązań, tj. zwiększenie podstawy opodatkowania za czerwiec 2020 r. (mimo upływu terminu 90 dni już w kwietniu). Nie można jednak wykluczyć interpretacji, że obowiązek korekty pojawi się tylko w przypadku, w którym termin płatności co prawda upłynął po 31 grudnia 2019 r., ale termin 90 dni już w nowym roku podatkowym. Zgodnie z taką interpretacją korekta w powyższym przykładzie w ogóle nie byłaby wymagana. /o