

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD2.8202.3.2022

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 23 lutego 2023 r.

w sprawie ujmowania w księdze przychodów i rozchodów kosztów uzyskania przychodów

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy zasad potrącania kosztów uzyskania przychodów przez podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów, zwaną dalej „PKPiR”.

Zgodnie z art. 22 ust. 4 ustawy PIT²⁾, koszty uzyskania przychodów są potrącane tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione³⁾.

Zasada powyższa dotyczy również podatników prowadzących PKPiR, o ile nie zdecydują się na stosowanie zasad potrącania kosztów uzyskania przychodów stosowanych u podatników prowadzących księgi rachunkowe.

Na mocy art. 22 ust. 6 ustawy PIT, podatnicy prowadzący PKPiR, mogą bowiem stosować zasady potrącania kosztów uzyskania przychodów określone w art. 22 ust. 5–5c ustawy PIT, czyli stosowane u podatników prowadzących księgi rachunkowe, pod warunkiem że stale w każdym roku podatkowym księgi te będą prowadzone w sposób umożliwiający wyodrębnienie kosztów uzyskania przychodów odnoszących się tylko do tego roku podatkowego. Według tych zasad, koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody⁴⁾.

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

W przypadku podatników prowadzących PKPiR, dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodu określa art. 22 ust. 6b ustawy PIT. Zgodnie z tym przepisem, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów w przypadku

¹⁾ Dz. U. z 2022 r. poz. 2651, z późn. zm.

²⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.).

³⁾ z zastrzeżeniem art. 22 ust. 5, 6 i 10 ustawy PIT.

⁴⁾ z zastrzeżeniem ust. 5a i 5b ustawy PIT.

podatników prowadzących PKPiR⁵⁾, uważa się dzień wystawienia faktury (rachunku) lub innego dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu.

Natomiast zasady prowadzenia PKPiR reguluje rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, zwane dalej „rozporządzeniem”.⁶⁾

W myśl § 16 rozporządzenia, zakup materiałów podstawowych oraz towarów handlowych jest wpisywany do księgi⁷⁾, niezwłocznie po ich otrzymaniu, najpóźniej przed przekazaniem do magazynu, przerobu lub sprzedaży.

Zapisów dotyczących pozostałych wydatków dokonuje się⁸⁾ jeden raz dziennie, po zakończeniu dnia, nie później niż przed rozpoczęciem działalności w dniu następnym, z uwzględnieniem zasad określonych w art. 22 ustawy PIT.

W razie prowadzenia księgi przez biuro rachunkowe zapisy są dokonywane w porządku chronologicznym na podstawie dowodów, o których mowa w § 11–15 rozporządzenia, oraz sum miesięcznych przychodów wynikających z ewidencji, o której mowa w § 7 ust. 1 rozporządzenia, lub danych wynikających z zestawienia, o którym mowa w § 19 ust. 2 rozporządzenia, 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 rozporządzenia).

W praktyce zdarza się, że podatnik otrzymuje dowód stanowiący podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu zgodnie z przepisami art. 22 ustawy PIT, po dacie jego wystawienia. Dokonywanie zapisów w porządku chronologicznym jest również utrudnione dla biura rachunkowego z powodu późnego przekazywania przez podatnika dowodów stanowiących podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu.

Opisane powyżej opóźnienia mogą przekraczać ustawowe terminy do obliczenia zaliczki miesięcznej albo kwartalnej. Jednocześnie, nieuwzględnienie dowodu stanowiącego podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu w miesiącu, w którym został wystawiony, nie powoduje zaniżenia dochodu, a co za tym idzie podstawy obliczenia należnej zaliczki. Wręcz przeciwnie, może to prowadzić jedynie do zawyżenia dochodu i należnej zaliczki.

W takich przypadkach powstają wątpliwości, czy dowód stanowiący podstawę do zaksięgowania (ujęcia) kosztu, powinien być wykazany w PKPiR w miesiącu, w którym został otrzymany przez podatnika bądź przekazany do biura rachunkowego, czy też w miesiącu, w którym został wystawiony. W drugim przypadku wiązałoby się to z koniecznością korekty zapisów w PKPiR.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Przepis art. 22 ust. 4 ustawy PIT wskazuje, że koszty uzyskania przychodów są potrącane w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione⁹⁾. Podobnie, przepisy art. 22 ust. 5–5c ustawy PIT wskazują na potrącalność kosztów uzyskania przychodów w określonym roku podatkowym.

Przepisy te nie wskazują na inny okres rozliczeniowy niż rok podatkowy, czyli na przykład miesiąc albo kwartał.

Natomiast przepis art. 22 ust. 6b ustawy PIT precyzuje dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodu przez podatników prowadzących PKPiR, co pozwala na rozliczenie tego kosztu przy obliczaniu dochodu (straty) w konkretnym roku podatkowym.

⁵⁾ z zastrzeżeniem ust. 5e, 6ba, 6bb i 7b ustawy PIT.

⁶⁾ Rozporządzenie z dnia 23 grudnia 2019 r. (Dz. U. poz. 2544).

⁷⁾ z zastrzeżeniem § 27 rozporządzenia.

⁸⁾ z zastrzeżeniem § 19 i § 27 rozporządzenia.

⁹⁾ zastrzeżeniem art. 22 ust. 5, 6 i 10 ustawy PIT.

Powyższy przepis nie oznacza więc, że tylko w dniu wystawienia dowodu stanowiącego podstawę zaksięgowania (ujęcia) w PKPiR, podatnik ma prawo do potrącenia tego kosztu.

Reasumując, 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. Powinno to nastąpić do końca roku podatkowego, w którym zgodnie z art. 22 ust. 4 albo ust. 5–5c ustawy PIT, koszt ten może być potrącony.

Księgując (ujmując) ten dowód w PKPiR, w kolumnie drugiej podatnicy wpisują datę zdarzenia gospodarczego. Zgodnie z objaśnieniami do PKPiR, jest to dzień miesiąca wynikający z dokumentu stanowiącego podstawę dokonywania wpisu (datę poniesienia wydatku, otrzymania towaru lub uzyskania przychodu albo datę zestawienia sprzedaży). Zatem, późniejsze wpisanie danego kosztu nie powoduje zmiany daty jego poniesienia, o której mowa w art. 22 ust. 6b ustawy PIT.

Jednocześnie, w przypadku dowodu otrzymanego przez podatnika lub przekazanego do biura rachunkowego w późniejszym terminie i wykazania go w PKPiR w miesiącu, w którym został otrzymany bądź przekazany do biura rachunkowego, w kolumnie 17 „Uwagi”, można opisać przyczyny późniejszego zaksięgowania (ujęcia) danego kosztu w prowadzonej księdze.

Minister Finansów: z up. *A. Soboń*