30 LAT INFOR Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

MONITOR księgowego nr 11(327) 5.06.2017

dodatek internetowy nr 8

Przegląd orzecznictwa i interpretacji

Jak ustalić moment powstania przychodu

(stan prawny na 17 maja 2017 r.)

1. Ogólne zasady ustalenia momentu powstania przychodu 2
1.1. Moment powstania przychodu z tytułu warunkowego umorzenia pożyczki 2
1.2. Moment powstania przychodu z tytułu zapłaty części odsetkowej opłat leasingowych 3
1.3. Moment powstania przychodu z tytułu sprzedaży voucherów 4

2. Moment powstania przychodu dla szczególnych rodzajów usług 5
2.1. Ustalenie momentu powstania przychodu z tytułu umowy pośrednictwa 5
2.2. Moment powstania przychodów z usług budowlano-montażowych 6
2.3. Moment powstania przychodu dla mediatora 7
2.4. Powstanie przychodu z tytułu udzielenia poręczenia spłaty długu 8
2.5. Powstanie przychodu a czynsz opłacony z góry 9

3. Moment powstania przychodu – refundacje i dopłaty 10
3.1. Moment powstania przychodu w przypadku refundacji z NFZ 10
3.2. Moment powstania przychodu z tytułu dopłat do usług komunalnych 11

4. Moment powstania przychodu w przypadku rozłożenia opłaty na raty 12
4.1. Powstanie przychodu gdy opłata za udzielenie pożyczki została rozłożona na raty 12
4.2. Powstanie przychodu w przypadku wpłacanej w częściach prowizji 13
4.3. Powstanie przychodu ze sprzedaży udziałów na raty 14

ISSN 1731-5786

1. Ogólne zasady ustalenia momentu powstania przychodu

Podatnicy podatku dochodowego, którzy uzyskują przychody z prowadzonej działalności, powinni wykazywać je w określonym momencie. W tym zakresie mają oni do wyboru kilka możliwości. I tak w przypadkach, w których okres rozliczeniowy nie zostanie określony, datą powstania przychodu będzie dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi, albo częściowego wykonania usługi, nie później niż:

- dzień wystawienia faktury lub
- dzień zapłaty – jeżeli klient zapłacił przed wystawieniem faktury (zob. art. 14 ust. 1c updof i art. 12 ust. 3a updop).

Z kolei jeżeli strony ustalają, 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 (zob. art. 14 ust. 1e updof i art. 12 ust. 3c updop).

Przedstawione regulacje są tylko pozornie proste. Wątpliwości podatników dotyczą wielu kwestii, m.in. tego, kiedy mamy do czynienia z usługą rozliczaną w okresach rozliczeniowych i kiedy rozpoznać przychód w przypadku otrzymania dopłaty lub refundacji. W dodatku przedstawiamy przegląd wybranych, najnowszych interpretacji i orzeczeń sądowych dotyczących zasad ustalenia momentu powstania przychodu.

1.1. Moment powstania przychodu z tytułu warunkowego umorzenia pożyczki

Datą powstania przychodu z tytułu warunkowego umorzenia pożyczki jest data łącznego spełnienia wszystkich warunków tego umorzenia, o ile wcześniej nie nastąpi przedawnienie zobowiązania, które ma być warunkowo umarzane.

MF *Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że Spółka zaciągnęła pożyczkę, której wierzycielem na skutek cesji tej wierzytelności stała się spółka komandytowa C. Wskazana spółka komandytowa wyraziła gotowość umorzenia tego zobowiązania pod warunkiem wypełnienia przez jedynego udziałowca Wnioskodawcy warunku zbycia tych udziałów oraz spłaty innych zobowiązań Wnioskodawcy wynikających z:*

- *umowy pożyczki zawartej z Panią C.;*
- *umowy pożyczki zawartej z Panem D;*
- *umowy pożyczki zawartej z Panem B;*
- *umowy pożyczki na rzecz B. sp. z o. o.*

Instytucja „warunku" została zdefiniowana w art. 89–94 Kodeksu cywilnego. Zgodnie z tym przepisem, z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych albo wynikających z właściwości czynności prawnej, powstanie lub ustanie skutków czynności prawnej można uzależnić od zdarzenia przyszłego i niepewnego (warunek).

Warunki stanowiące dodatkowe zastrzeżenia umowne dzielą się na:

warunek zawieszający – wyraża się w tym, że w razie jego nastąpienia powstaje skutek prawny czynności prawnej,

warunek rozwiązujący – wyraża się tym, że jego ziszczenie się powoduje wygaśnięcie skutku czynności prawnej.
Warunek może być zatem zastrzeżeniem umownym „zawieszającym" powstanie lub ustanie skutków czynności prawnej do momentu zaistnienia zdarzenia przyszłego i niepewnego. Oznacza to, że w przedstawionym zdarzeniu przyszłym skuteczność prawna umorzenia wierzytelności została „przesunięta" w czasie do momentu spełnienia warunków postawionych przez wierzyciela (warunek zawieszający). Dopiero w tym momencie umorzenie będzie miało charakter definitywny.
Reasumując, w analizowanym przypadku datą powstania przychodu z tytułu umorzenia pożyczki Wnioskodawcy będzie data łącznego spełnienia wszystkich postawionych przez jej Cesjonariusza warunków, o ile wcześniej nie nastąpi przedawnienie zobowiązania, które ma być warunkowo umarzane.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 5 stycznia 2017 r., sygn. 0461-ITPB3.4510.597.2016.1.JG

Od redakcji:

Umorzone zobowiązania stanowią „przychód" (art. 14 ust. 2 pkt 6 updof, art. 12 ust. 1 pkt 3 updop). Z interpretacji fiskusa wynika, że jeżeli umorzenie jest warunkowe, przychód ten powstanie dopiero w tym roku podatkowym, w którym dojdzie do ziszczenia się warunku. Należy się zgodzić z tym stanowiskiem. W opisanej sytuacji bowiem prawo podatkowe wiąże powstanie obowiązku podatkowego z zaistnieniem określonego zdarzenia w prawie cywilnym. Dlatego w celu ustalenia, czy powstał obowiązek podatkowy, konieczne jest uprzednie zbadanie, czy w ogóle zaistniało określone zdarzenie (np. doszło do skutecznego umorzenia) .

1.2. Moment powstania przychodu z tytułu zapłaty części odsetkowej opłat leasingowych

Momentem powstania przychodu dla leasingodawcy z tytułu odsetkowej części opłat leasingowych będzie ostatni dzień okresu, za który należna jest ta opłata.

Wnioskodawca wskazał (...), że przychodem będzie dla niego część odsetkowa opłat leasingowych ustalonych w Umowie.
Zgodnie natomiast z art. 12 ust. 3c ustawy CIT, jeżeli strony ustalą, iż 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 tym kontekście należy podkreślić, że Umowa będzie rozliczana w okresach rozliczeniowych, ponieważ zgodnie z treścią Umowy, Korzystający będzie zobowiązany do zapłaty na rzecz Wnioskodawcy opłat leasingowych w okresach wskazanych w Umowie.
Mając powyższe na uwadze, skoro Umowa będzie rozliczana w okresach rozliczeniowych, to przychód po stronie Wnioskodawcy (z tytułu części odsetkowej opłat leasingowych) będzie powstawał z ostatnim dniem każdego kolejnego okresu rozliczeniowego, przez który należy rozumieć dzień poprzedzający okres, za który należna będzie kolejna rata leasingowa.

Wobec powyższego, zdaniem Wnioskodawcy, w opisanym zdarzeniu przyszłym, momentem powstania przychodu w podatku CIT dla Wnioskodawcy z tytułu odsetkowej części opłat leasingowych będzie ostatni dzień okresu, za który należna jest ta opłata.
(...) stanowisko Wnioskodawcy (...) uznaje się za prawidłowe.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 stycznia 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-1.4510.383.2016.1.SG

Od redakcji:
Organ podatkowy uznał, że przychód będzie powstawał z ostatnim dniem każdego kolejnego okresu rozliczeniowego, przez który należy rozumieć dzień poprzedzający okres, za który należna będzie kolejna rata leasingowa. Przedstawione stanowisko zostało wielokrotnie potwierdzone przez Ministra Finansów w wydawanych w jego imieniu interpretacjach podatkowych. Przykładowo w interpretacjach indywidualnych wydanych przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 5 sierpnia 2013 r., sygn. IPTPB3/423-215/13-2/KJ i Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 5 sierpnia 2016 r., sygn. ILPB4/4511-1-33/16-2/BC. Ostatnia przywołana interpretacja dotyczyła co prawda podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, ale w tym zakresie regulacje pdop i pdof są tożsame.

1.3. Moment powstania przychodu z tytułu sprzedaży voucherów

Dopiero zrealizowanie vouchera (wykonanie usługi) będzie oznaczało powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego. Natomiast w przypadku, gdy voucher w całości bądź w części nie zostanie zrealizowany w okresie jego ważności, obowiązek rozpoznania przychodu w wysokości niewykorzystanej przez klienta powstanie w dniu, w którym upłynie termin ważności vouchera.

Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, iż w ramach prowadzonej działalności Spółka sprzedaje vouchery na usługi oferowane przez Spółkę w jej obiekcie hotelowym. Vouchery mają charakter otwarty, co oznacza, że umożliwiają one korzystanie ze wszystkich usług świadczonych przez hotel (tj. nocleg, spa, gastronomia czy zabiegi kosmetyczne). Przed wydaniem vouchera musi on zostać w całości opłacony. Każdy voucher posiada ściśle określoną cenę oraz datę ważności.
Skoro przychód podatkowy winien być rozpoznany w momencie wydania towaru lub wykonania usługi, to otrzymaną zapłatę za voucher należy traktować jako zaliczkę na poczet późniejszego wykonania usługi. Tego rodzaju przysporzenia są wyłączone z przychodów na podstawie art. 12 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w myśl którego do przychodów nie zalicza się pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych.
Dopiero zrealizowanie vouchera (wykonanie usługi) będzie implikowało powstanie obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych dla Spółki. Natomiast w przypadku, gdy voucher w całości bądź w części nie zostanie zrealizowany w okresie jego ważności, Spółka będzie miała obowiązek rozpoznania przychodu w wysokości niewykorzystanej przez klienta w dniu, w którym upłynie termin ważności vouchera.

Natomiast w sytuacji, gdy w oznaczonym terminie klient nie zrealizuje uprawnień wynikających z vouchera, Spółka będzie miała obowiązek rozpoznania przychodu w wysokości niewykorzystanej przez klienta w dniu, w którym upłynie termin ważności vouchera.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 27 lutego 2017 r., sygn., 0461-ITPB3.4510.693.2016.1.AK

Od redakcji:

Przywołana interpretacja oznacza, że fiskus zgodził się ze stanowiskiem, że przy sprzedaży voucherów (ale także kart pre-paid czy bonów podarunkowych) przychód powstaje dopiero w chwili podjęcia decyzji przez klienta, jaki towar bądź usługę chce za nie kupić. Podobne stanowisko potwierdzały w przeszłości także sądy administracyjne (przykładowo wyrok WSA w Warszawie z 15 lipca 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3591/14).

2. Moment powstania przychodu dla szczególnych rodzajów usług

2.1. Ustalenie momentu powstania przychodu z tytułu umowy pośrednictwa

Przychód z tytułu usług wykonywanych w ramach umowy pośrednictwa rozliczanej miesięcznie powstaje zawsze w ostatnim dniu okresu przyjętego przez strony umowy jako okres rozliczeniowy (czyli miesiąca). Jest to ostatni dzień miesiąca, bez względu na ustaloną datę wypłaty prowizji, wystawienia faktury lub termin dokonania rozliczenia wykonanej usługi.

MF *Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą od 2014 r. sklasyfikowaną jako działalność agentów specjalizujących się w sprzedaży pozostałych określonych towarów – PKD 46.18.Z. W celu ewidencjonowania zdarzeń gospodarczych prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów. Podatek dochodowy opłaca miesięcznie. W ramach działalności gospodarczej zawarł umowę z firmą zajmującą się handlem, dostawą, serwisowaniem sprzętu do obróbki drewna, na świadczenie usług polegających na pełnej obsłudze sprzedażowej wszystkich klientów. Za wykonanie usługi na podstawie podpisanej umowy Wnioskodawca otrzymuje wynagrodzenie w postaci prowizji, co jest udokumentowane wystawianą przez Niego fakturą w następnym miesiącu. Sposób rozliczenia wynagrodzenia określa umowa z firmą, która zleciła świadczenie takich usług. Potwierdzoną informację o prowizji za wykonaną usługę Wnioskodawca otrzymuje w następnym miesiącu. Agent jest uzależniony w fakturowaniu swojej usługi od zleceniodawcy usługi, który musi zaakceptować i zatwierdzić wykonanie usługi. Usługi rozliczane są miesięcznie.*

Jak zostało już wyżej wyjaśnione, okres rozliczeniowy obejmuje okres, w którym następuje cykliczne wykonanie usługi, jednocześnie usługa ta rozliczana jest za ten okres. Innymi słowy rozliczenie między stronami umowy dotyczy okresu, w którym ma miejsce świadczenie usługi. Zatem z charakteru usług świadczonych przez Wnioskodawcę wynika, że należy je traktować jako „usługi rozliczane w okresach rozliczeniowych", a tym samym przychód Wnioskodawca

powinien rozpoznać na podstawie art. 14 ust. 1e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
Z wniosku wynika, że usługi rozliczane są miesięcznie. Zatem, niezależnie od innych postanowień zawartych w umowie, przychód ze świadczenia usług powstaje w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, tj. w miesiącu, za który następuje rozliczenie.
W świetle powyższego stwierdzić należy, że przychód z tytułu usług wykonywanych w ramach wskazanej we wniosku umowy powstaje zawsze w ostatnim dniu okresu przyjętego przez strony umowy jako okres rozliczeniowy, a więc w ostatnim dniu miesiąca, bez względu na ustaloną datę wypłaty prowizji, wystawienia faktury lub termin dokonania rozliczenia wykonanej usługi. Jeżeli zatem faktura za usługi wykonane przez Wnioskodawcę w lipcu danego roku zostanie wystawiona dopiero w sierpniu danego roku, momentem powstania przychodu będzie wówczas ostatni dzień lipca danego roku. Dokonywanie rozliczenia wykonanej usługi, jak również otrzymanie z tego tytułu prowizji w miesiącu następnym nie powoduje bowiem zmiany daty powstania tego przychodu. W tym miejscu wskazać należy, że fakt, iż w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego (miesiąc kalendarzowy) Wnioskodawca nie posiada informacji o wysokości osiągniętej przez Niego prowizji, które to informacje pozyskuje w następnym miesiącu kalendarzowym, nie powoduje zmiany daty powstania tegoż przychodu. Przychód za usługi pośrednictwa wykonane np. w lipcu danego roku należy ująć (zaksięgować) w podatkowej księdze przychodów i rozchodów pod datą ostatniego dnia lipca danego roku.

Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 25 stycznia 2017 r., sygn. 1061-IPTPB1.4511.967.2016.1.MAP

2.2. Moment powstania przychodów z usług budowlano-montażowych

Momentem wykonania usługi budowlano-montażowej jest moment odbioru wykonanych robót, czyli moment podpisania protokołu częściowego lub końcowego, co jest potwierdzone wpisaną na protokole datą podpisu. W sytuacji gdy przy podpisie protokołu nie ma naniesionej daty podpisu, przychód powstanie w dacie wystawienia faktury.

MF *Z przedstawionego we wniosku opisu sprawy wynika, że Spółka prowadzi roboty budowlano-montażowe. Przy wielomiesięcznych projektach umowy przewidują fakturowanie częściowe na poszczególnych etapach lub okresach prac. Umowa określa, że podstawą fakturowania jest podpisany przez zleceniodawcę protokół zaliczonych prac. Protokół ma wpisany zakres wykonanych prac i okres prac i wystawiony jest na koniec miesiąca lub na inny moment, gdy wykonano jakiś etap prac. Zleceniodawca zwykle podpisuje protokół kilka dni lub tygodni po jego sporządzeniu. W sytuacjach spornych może zdarzyć się, że protokół jest podpisywany nawet 2 miesiące później. Na protokole przy podpisie wpisywana jest data podpisu protokołu, która zazwyczaj jest późniejsza niż data podana w protokole zamykająca okres prac, który dany protokół rozlicza. Może się również zdarzyć, że podpisujący nie wpisze daty podpisu. Po odebraniu prac i podpisaniu protokołu Spółka wystawia fakturę. Z wniosku wynika też, że prace budowlano-montażowe są wykonywane w określonych etapach.*
Na tle tak przedstawionego stanu faktycznego Wnioskodawca powziął wątpliwość odnośnie do momentu powstania przychodu podatkowego.

Dokonując rozstrzygnięcia na gruncie analizowanej sprawy – mając na uwadze powołane uregulowania prawne oraz przedstawione wyjaśnienia – należy stwierdzić, że momentem powstania przychodu dla celów podatku dochodowego od osób prawnych, z tytułu usług budowlano-montażowych w myśl art. 12 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w związku z art. 12 ust. 3a tej ustawy, w sytuacji gdy dojdzie do wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi przed dniem wystawienia faktury albo uregulowania należności, jest dzień wykonania usługi lub częściowego wykonania usługi, za który należy uznać dzień podpisania protokołu.
W konsekwencji, stwierdzenie Wnioskodawcy, że momentem wykonania usługi budowlano-montażowej jest moment odbioru wykonanych robót, czyli moment podpisania protokołu częściowego lub końcowego, co jest potwierdzone wpisaną na protokole datą podpisu – należało uznać za prawidłowe.
Odnosząc się natomiast do sytuacji, gdy przy podpisie protokołu nie ma naniesionej daty podpisu, należy stwierdzić, że w tym przypadku przychód powstanie w dacie wystawienia faktury. Jak bowiem wskazano powyżej, jeżeli trudno jest ustalić ostateczny moment wykonania usługi, to decydować o tym będzie wystawienie faktury z tego tytułu. Wskazuje na to wykładnia semantyczna omawianego postanowienia ustawy: „wykonania usługi albo częściowego wykonania usługi, nie później niż dzień wystawienia faktury".
W tym stanie rzeczy stanowisko Spółki, że moment przychodu w podatku dochodowym od osób prawnych następuje w dacie końca okresu rozliczeniowego prac wykazanych na protokole rozliczeniowym, bo odbierający i podpisujący protokół nie wskazuje innej daty odbioru niż data wymieniona w protokole jako koniec okresu rozliczeniowego prac – należało uznać za nieprawidłowe.

Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 3 lutego 2017 r., sygn. 3063-ILPB2.4510.193.2016.2.JG

Od redakcji:

Warto dodać, że sposób określenia dnia wykonania usługi budowlanej był przedmiotem interpretacji ogólnej Ministerstwa Finansów z 1 kwietnia 2016 r. (sygn. PT3.8101.41.2015. AEW.2016.AMT.141). W interpretacji uznano, że za dzień wykonania usługi budowlanej, przyjmowanej w całości, należy uznać dzień, w którym wykonawca zgłasza ją do odbioru. Gdy usługi przyjmowane są częściowo, również data zgłoszenia do odbioru fragmentu wykonanych robót jest dniem wykonania usługi, nawet gdy cena za tę część usługi nie została z góry określona. Interpretacja ta została wydana jednak na potrzeby VAT i zasadniczo dotyczy określenia momentu, w którym podatnik powinien rozpoznać u siebie należny do zapłaty VAT. Trzeba tu podkreślić, że dla celów PIT i CIT organy podatkowe nadal uważają, iż o dacie wykonania usługi decyduje data podpisania protokołu.

2.3. Moment powstania przychodu dla mediatora

Przychód ze świadczenia mediacji na zlecenie sądu/prokuratury powinien zostać rozpoznany z chwilą wykonania usługi, a nie z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu, przyznającego mediatorowi wynagrodzenie i zwrot poniesionych kosztów.

MF *(...) ustalenie momentu uzyskania przez Wnioskodawczynię przychodu z prowadzonych mediacji na zlecenie sądu powinno nastąpić zgodnie z ogólnymi zasadami uzyskiwania przychodu z tego źródła przychodów, określonymi w ww. art. 14 ust. 1c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z treści tego przepisu wynika wprost, że moment powstania przychodu należnego został ściśle związany z wystąpieniem najwcześniejszego ze zdarzeń wskazanych w cyt. przepisie, tj. dzień wydania rzeczy, wykonania usługi, częściowego wykonania usługi, wystawienia faktury albo uregulowania należności.*

Odnosząc powołane wyżej przepisy prawa do przedstawionego zdarzenia przyszłego, należy stwierdzić, że momentem powstania przychodów z tytułu wykonywania czynności mediatora stałego będzie data wykonania usługi. Nie ma tu znaczenia, kiedy sąd wyda postanowienie, kiedy ono się uprawomocni oraz Wnioskodawczyni otrzyma swoją należność.

Wobec powyższego przychód ze świadczenia mediacji na zlecenie sądu/prokuratury powinien zostać rozpoznany z chwilą wykonania usługi, a nie z chwilą uprawomocnienia się postanowienia sądu przyznającego mediatorowi (tu: Wnioskodawczyni) wynagrodzenie i zwrot poniesionych kosztów.

Reasumując – momentem powstania dla mediatora stałego obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych jest moment wykonania usługi mediacji.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 14 lutego 2017 r., sygn. 3063-ILPB1-3.4511.259.2016.2.KP

2.4. Powstanie przychodu z tytułu udzielenia poręczenia spłaty długu

Jeżeli dla usługi poręczenia spłaty długu strony ustaliły okresy rozliczeniowe, w których jest ona płatna, należy traktować ją jako „usługę ciągłą". Tym samym przychód z tytułu wynagrodzenia za świadczenie usługi poręczenia spłaty długu będzie powstawał w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie.

MF *Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że Wnioskodawca zawarł z A.S.A. porozumienie dotyczące udzielenia gwarancji. Na podstawie zapisów tego porozumienia A.S.A. zobowiązany jest do zapłaty wynagrodzenia na rzecz Wnioskodawcy z tytułu usługi poręczenia spłaty długu. Strony ustaliły roczne okresy rozliczeniowe, tj. wynagrodzenie płatne jest za każdy rok udzielonego poręczenia. W dniu 31 grudnia 2016 r. Wnioskodawca wystawił fakturę na rzecz A.S.A. z tego tytułu. Wartość faktury obejmuje usługę za pierwszy rok gwarancji, tj. za okres od 25 października 2016 r. do 24 października 2017 r. W następnych latach (do 2022 r.) Wnioskodawca będzie wystawiał faktury za kolejne roczne okresy poręczenia.*

Mając na uwadze powyższe, należy stwierdzić, że usługę poręczenia spłaty długu należy traktować jako „usługę ciągłą" rozliczaną w okresach rozliczeniowych wskazanych w umowie. Tym samym przychód z tytułu wynagrodzenia za świadczenie usługi poręczenia spłaty długu Wnioskodawca powinien rozpoznać na podstawie art. 12 ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie.

W konsekwencji stanowisko Spółki, że przychód z tytułu usługi poręczenia powstanie w ostatnim dniu miesiąca, za który została wystawiona faktura VAT – w przypadku pierwszego okresu rozliczeniowego będzie to październik 2017 r. – należało uznać za prawidłowe.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 27 lutego 2017 r., sygn. 3063-ILPB2.4510.21.2017.1.JG

2.5. Powstanie przychodu a czynsz opłacony z góry

Zapłata czynszu z góry to definitywna zapłata za wykonanie usługi najmu. Jeżeli uregulowanie należności następuje po wystawieniu przez wynajmującego faktury VAT, to momentem powstania przychodu jest data jej wystawienia.

MF *Z przedstawionych we wniosku informacji wynika, że w ramach prowadzonej działalności gospodarczej Wnioskodawca – jako Wynajmujący – zawarł umowę najmu lokalu użytkowego na okres 10 lat. Lokal ten znajduje się w budynku usługowym będącym własnością Wnioskodawcy, wprowadzonym do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W myśl postanowień umowy Najemca zobowiązany jest do zapłaty Wnioskodawcy równowartości 3-letniego czynszu za okres od 12.12.2016 r. do 11.12.2019 r., którego zapłata ma nastąpić na podstawie faktury VAT doręczonej Najemcy przez Wnioskodawcę nie później niż do 10 stycznia 2017 r. Ponadto Strony w treści umowy najmu ustaliły, że okresami rozliczeniowymi będą okresy 1-miesięczne.*

Biorąc pod uwagę opisane we wniosku zdarzenie przyszłe i przywołane przepisy prawa podatkowego, należy stwierdzić, że wskazana płatność związana jest z prowadzoną przez Wnioskodawcę działalnością gospodarczą polegającą na wynajmie lokalu użytkowego. Nie jest to przedpłata czy zadatek na poczet przyszłych usług, a definitywna zapłata za wykonanie usługi najmu. Zatem znajdzie tu zastosowanie reguła, że przychodem z działalności gospodarczej jest także przychód należny (art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Z uwagi na fakt, że uregulowanie należności następuje po wystawieniu przez Wnioskodawcę faktury VAT, to moment powstania przychodu jest ustalany na podstawie art. 14 ust. 1c pkt 1 tej ustawy, tj. przychód ten powstanie w dacie jej wystawienia.

Reasumując – w związku z wystawieniem przez Wnioskodawcę faktury i uiszczeniem do niej przez Najemcę wpłaty obejmującej 3-letni czynsz zastosowanie znajdzie art. 14 ust. 1c pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a tym samym wystawiona przez Wnioskodawcę faktura spowoduje powstanie przychodu z działalności gospodarczej w dacie jej wystawienia.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14 marca 2017 r., sygn. 3063-ILPB1-3.4511.20.2017.1.DS

Od redakcji:

Dla ustalenia momentu powstania przychodu z najmu podstawowe znaczenie ma to, czy i jaki okres rozliczeniowy strony ustaliły w umowie najmu. Za równoznaczne z ustaleniem okresu rozliczeniowego nie należy uważać zawartych w umowie postanowień określających sposób dokonywania płatności przez najemców. Pojęcie okresu rozliczeniowego trzeba odnosić do okresu, za który naliczana jest należność za świadczone usługi. Okresem tym może być np. miesiąc, kwartał, rok. W przywołanej interpretacji organ podatkowy zauważył, że otrzymanie z góry definitywnej płatności za usługę świadczoną w następnych okresach oznacza powstanie przychodu dla usługodawcy. W tym wypadku fiskus, określając moment

powstania tego przychodu, nie uznał, że usługa, dla której płatność została definitywnie uiszczona z góry, stanowi usługę rozliczaną w okresach rozliczeniowych.

3. Moment powstania przychodu – refundacje i dopłaty

3.1. Moment powstania przychodu w przypadku refundacji z NFZ

Niezależnie od momentu zbycia wyrobów medycznych przychód z tego tytułu w części refundowanej przez NFZ powstaje w dniu wystawienia noty księgowej, na podstawie której NFZ zwraca część zapłaty.

Z przestawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawczyni od 2013 r. dokonuje sprzedaży szkieł korekcyjnych za częściową odpłatnością, a pozostała część zapłaty w oparciu o umowę z Narodowym Funduszem Zdrowia jest refundowana z NFZ na podstawie wystawionej noty księgowej. Ponadto świadczy usługi w zakresie wszelkich napraw, konserwacji i montażu okularów. Wnioskodawczyni nie jest podmiotem leczniczym. Wszelkie zdarzenia gospodarcze związane z działalnością gospodarczą ewidencjonuje w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. W dniu 2 listopada 2015 r. Wnioskodawczyni zawarła umowę z NFZ. Przedmiotem umowy jest zaopatrzenie w wyroby medyczne dotyczące dofinansowania do szkieł okularowych. Rozliczanie wniosków z NFZ Wnioskodawczyni zleciła firmom zewnętrznym, które to w Jej imieniu sporządzają stosowną dokumentację. Dokumentację tę stanowią: kserokopie zleceń, zestawienie wydanych świadczeniobiorcom wyrobów medycznych oraz noty księgowe o refundacje dotyczącą wyłącznie szkieł korekcyjnych. Otrzymana kwota refundacji stanowi przychód z prowadzonej przez Wnioskodawczynię działalności gospodarczej. Za datę ujęcia w podatkowej księdze przychodów i rozchodów Wnioskodawczyni przyjmuje datę wystawienia noty księgowej.

Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, że skoro z ustaleń stron w oparciu o umowę z Narodowym Funduszem Zdrowia wynika, że Wnioskodawczyni dokonuje sprzedaży szkieł korekcyjnych za częściową odpłatnością, a pozostała część zapłaty jest refundowana z NFZ na podstawie wystawionej noty księgowej (na podstawie noty NFZ wypłaca pieniądze na rachunek bankowy firmy Wnioskodawczyni), to należy uznać, że obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych, z tytułu świadczonych przez Wnioskodawczynię usług, powstaje w dniu wystawienia noty księgowej. Zatem stanowisko Wnioskodawczyni uznano za prawidłowe.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20 marca 2017 r., sygn. 1061-IPTPB1.4511.1025.2016.2.KU

Od redakcji:

Spotkać można także stanowisko, że w przypadku produktów objętych refundacją (nie tylko szkieł optycznych, ale także np. leków) moment powstania przychodu w tym przypadku to moment wydania towaru dla części opłaconej przez nabywców oraz moment otrzymania kwoty – dla części refundowanej ze środków NFZ (zob. indywidualną interpretację Dyrektora

Izby Skarbowej w Katowicach z 26 października 2012 r., sygn. IBPBI/1/415-1282/12/BK). W celu prawidłowego udokumentowania refundacji należy wystawić dokument wewnętrzny, na podstawie którego podatnik dopiero opodatkuje otrzymany przychód.

3.2. Moment powstania przychodu z tytułu dopłat do usług komunalnych

Dopłaty do cen dostarczanej wody oraz odprowadzanych ścieków stanowią przychód podatkowy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w momencie faktycznego wpływu środków pieniężnych z tego tytułu na rachunek bankowy.

MF

Z przedstawionego we wniosku opisu stanu faktycznego wynika, że Spółka świadczy usługi w zakresie zbiorowego zaopatrzenia w wodę i odprowadzania ścieków w Gminie. Ze względu na relatywnie wysoką cenę usług Rada Miasta podjęła uchwałę, że dla odbiorców indywidualnych obowiązywać będą dopłaty do każdego metra sześciennego dostarczanej wody (...) oraz do każdego metra sześciennego odprowadzanych ścieków. Dopłaty są rozliczane w okresach miesięcznych w oparciu o iloczyn jednostkowych kwot dopłat w wysokości uchwalonej przez radę Gminy metra sześciennego wody i ścieków oraz faktycznej wielkości sprzedaży wody i odprowadzanych ścieków dla grupy gospodarstw indywidualnych. Wyliczenie należnej dopłaty za dany miesiąc następuje w pierwszych dniach roboczych następnego miesiąca. Dopłaty są przekazywane z budżetu Gminy na rachunek Spółki w okresach miesięcznych w terminie 14 dni od dnia wystawienia noty obciążeniowej. Dopłata jest zaliczana w ewidencji księgowej spółki do przychodów ze sprzedaży działalności podstawowej, a jej otrzymanie udokumentowane jest dla potrzeb VAT dowodem wewnętrznym.

Kwestie udzielania dopłat do usług dostawy wody i odprowadzania ścieków regulują przepisy ustawy z dnia 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 1250).

W myśl art. 3 ww. ustawy zbiorowe zaopatrzenie w wodę i zbiorowe odprowadzanie ścieków jest zadaniem własnym gminy. Rada gminy może podjąć uchwałę o dopłacie dla jednej, wybranych lub wszystkich taryfowych grup odbiorców usług. Dopłatę gmina przekazuje przedsiębiorstwu wodociągowo-kanalizacyjnemu (art. 24 ust. 6 cyt. ustawy).

W tym miejscu należy wskazać, że Spółka nie jest usługodawcą w stosunku do Gminy, co powoduje, że przedmiotowych dopłat nie można uznać jako przychodu z tytułu wykonania usług na rzecz Gminy. Przedmiotowe dopłaty stanowią, jak wynika z opisu sprawy, zmniejszenie relatywnie wysokich cen usług świadczonych przez Spółkę, dla jednej taryfowej grupy odbiorców, jaką są odbiorcy indywidualni.

Mając powyższe na względzie, stwierdzić należy, że otrzymane przez Spółkę od Gminy przysporzenie, o definitywnym charakterze, w postaci dopłat do cen dostarczanej wody oraz odprowadzanych ścieków, stanowi przychód podatkowy podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym w momencie faktycznego wpływu środków pieniężnych z tego tytułu na rachunek bankowy Spółki, na podstawie art. 12 ust. 3e updop.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24 kwietnia 2017 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.22.2017.1.TS

4. Moment powstania przychodu w przypadku rozłożenia opłaty na raty

Przepisy ustaw o podatku dochodowym nie przewidują szczególnego momentu powstania przychodu podatkowego w przypadku sprzedaży na raty. Nie ma znaczenia, w jaki sposób i kiedy dojdzie do zapłaty ceny. Oznacza to, że do ustalenia tego przychodu i momentu jego powstania zastosowanie znajdą ogólne zasady. W przypadku sprzedaży na raty ustalenie przez strony terminu płatności w okresie późniejszym nie ma wpływu na fakt uzyskania przychodu należnego – brak zapłaty i tak spowoduje u sprzedawcy powstanie obowiązku podatkowego.

4.1. Powstanie przychodu gdy opłata za udzielenie pożyczki została rozłożona na raty

Opłaty przygotowawczej płaconej za udzielenie pożyczki nie można traktować jako usługi rozliczanej w okresach rozliczeniowych, nawet jeżeli jest ona rozłożona na raty. Opłata ta stanowi wynagrodzenie za udzielenie pożyczki. Dlatego momentem powstania przychodu podatkowego będzie tu data wykonania usługi, tj. data udzielenia pożyczki (podpisanie umowy).

MF *Z opisu zdarzenia przyszłego wynika, że oprócz samego kapitału pożyczki pożyczkobiorca zobowiązany jest do uiszczania m.in. opłaty przygotowawczej. Kwota do spłacenia z tytułu wyżej wymienionej opłaty jest rozłożona na raty i spłacana zgodnie z harmonogramem spłat. Poszczególne raty stają się należne (wymagalne) dopiero w momencie upływu określonego w pierwotnym harmonogramie spłat terminu. Wskazana opłata przygotowawcza ma charakter wynagrodzenia kwotowego, określonego z góry w umowie pożyczki, które nie jest doliczane do kwoty głównej pożyczki ani nie jest z niej spłacane na moment zawarcia umowy pożyczki. Zgodnie z umową pożyczki poszczególne płatności z tytułu rat zaliczane są najpierw na raty zaległe, następnie na bieżące, a w ramach raty – najpierw na kapitał pożyczki, następnie opłatę przygotowawczą, prowizję, prowizję za opcje dodatkowe, a na końcu na odsetki. Ponadto w przypadku braku spłat rat przez pożyczkobiorcę zgodnie z pierwotnym harmonogramem spłat i postawienia zobowiązania w stan natychmiastowej wymagalności, wynagrodzenie Wnioskodawcy z tytułu opłaty, o której mowa powyżej, staje się natychmiast należne (wymagalne) w całości.*

Mając powyższe na uwadze, stwierdzić należy, że opłata przygotowawcza nie jest odrębną (niezależną) usługą od udzielonej pożyczki. Pożyczkobiorca zobowiązany jest do zapłaty wynagrodzenia za usługi polegającej na „obsłudze" udzielonych przez Wnioskodawcę pożyczek, przy czym charakter opłaty przygotowawczej wskazuje, że są to czynności dokonane przed udzieleniem pożyczki. Z tych względów nie można mówić o odrębności opłaty przygotowawczej. Czynności, za które jest pobierana opłata przygotowawcza, są ściśle związane z udzieleniem pożyczki. Bez względu na przebieg spłaty pożyczki Wnioskodawca będzie jej dochodził jako kwoty należnej na podstawie podpisanej umowy. Opłata przygotowawcza jest znana w momencie udzielenia pożyczki, a jej wysokość jest rozłożona na raty i spłacana zgodnie z harmonogramem spłat. Poszczególne raty stają się wymagalne na moment upływu określonego w pierwotnym harmonogramie spłat terminu.

Z powyższych względów wartość opłaty przygotowawczej stanowi na podstawie art. 12 ust. 3 updop przychód należny.
Moment powstania przychodów podatkowych związanych z działalnością gospodarczą ustawodawca określił w art. 12 ust. 3a–3i updop. Reguła ogólna zawarta w art. 12 ust. 3a updop stanowi, że za datę powstania przychodu, o którym mowa w ust. 3, uważa się, z zastrzeżeniem ust. 3c–3g oraz 3j–3m, dzień wykonania usługi, jednak nie później niż dzień wystawienia faktury albo uregulowania należności.
Biorąc pod uwagę powyższe oraz specyfikę działalności gospodarczej prowadzonej przez Wnioskodawcę, należy stwierdzić, że umowa potwierdzająca udzielenie pożyczki, podobnie jak u innych podmiotów faktura, stanowi dokument, w którym określone zostało wynagrodzenie Wnioskodawcy za wykonanie usług mieszczących się w zakresie jego działalności i na podstawie którego Wnioskodawca dokonuje zapisów w księgach rachunkowych. Zatem stosownie do art. 12 ust. 3a pkt 1 updop za datę powstania przychodu z opłaty przygotowawczej należy uznać dzień podpisania umowy.
W świetle powyższego nie można zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że opłatę przygotowawczą należy traktować jako usługę rozliczaną w okresach rozliczeniowych wskazanych w umowie, a tym samym przychód z tytułu ww. opłaty Wnioskodawca powinien rozpoznać na podstawie art. 12 ust. 3c updop, w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie, zgodnie z pierwotnym harmonogramem spłat pożyczki.
Zauważyć należy, że Wnioskodawca nie będzie świadczył żadnej dodatkowej usługi w trakcie okresu, na jaki została udzielona pożyczka, a usługi polegające na „obsłudze" udzielonej przez Wnioskodawcę pożyczki, za które jest pobierana opłata przygotowawcza wiążą się nierozerwalnie z samym udzieleniem pożyczki. A zatem momentem powstania przychodu podatkowego – w myśl art. 12 ust. 3a updop – będzie data wykonania usługi, tj. data udzielenia pożyczki przez Wnioskodawcę (podpisanie umowy).

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 kwietnia 2017 r., sygn. 0111-KDIB1-2.4010.15.2017.1.AK

4.2. Powstanie przychodu w przypadku wpłacanej w częściach prowizji

Jeżeli strony postanowią w umowie pożyczki, że prowizje będą wnoszone zgodnie z harmonogramem ich wpłat, to za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie, nie rzadziej niż raz w roku.

MF *(...) „pojęcie „okres rozliczeniowy" oznacza umownie zdefiniowany powtarzalny przedział czasowy, którego upłynięcie pociąga za sobą obowiązek uregulowania przez dane podmioty wzajemnych zobowiązań finansowych, np. miesiąc, kwartał, rok. Skutkiem tego o usługach, o jakich mowa w art. 12 ust. 3c updop, nie można mówić w przypadku stosunków umownych, które co prawda dotyczą oznaczonego przedziału czasowego, jednakże finansowe rozliczenie całości usługi następuje jednorazowo – nie dochodzi bowiem do periodycznych rozliczeń będących istotą stosowania regulacji art. 12 ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.*
W oparciu o wyżej przytoczone przepisy należy wskazać, że zasadniczo przychód należny powstaje w dniu wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego, wykonania usługi lub częściowego

wykonania usługi. Jeżeli jednak strony postanowią w umowie, że prowizje i opłaty będą wnoszone zgodnie z harmonogramem ich wpłat, to za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie, nie rzadziej niż raz w roku.
Z charakteru opisanej we wniosku usługi polegającej na „obsłudze" udzielonych przez Wnioskodawcę pożyczek, w której wynagrodzenie prowizyjne oraz prowizja za opcje dodatkowe są należne w ustalonych okresach rozliczeniowych, płatnych zgodnie z ustalonym harmonogramem spłat, wynika, że usługę taką należy traktować jako usługę rozliczaną w okresach rozliczeniowych wskazanych w umowie, a tym samym przychód z tytułu ww. opłat Wnioskodawca powinien rozpoznać na podstawie art. 12 ust. 3c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie, zgodnie z harmonogramem spłat pożyczki.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 stycznia 2017 r., sygn. 2461-IBPB-1-2.4510.975.2016.1.MS

4.3. Powstanie przychodu ze sprzedaży udziałów na raty

Przychód z tytułu sprzedaży przez osobę fizyczną udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością należy zaliczyć do przychodów z kapitałów pieniężnych. Jeżeli sprzedaży tej dokonano przed 2016 r., przychód ten powstaje w momencie, gdy roszczenie sprzedawcy o zapłatę ceny za sprzedane udziały staje się wymagalne. Przychodem należnym w danym roku podatkowym będą tylko te kwoty, których terminy płatności przypadają w tym roku podatkowym. W przypadku sprzedaży dokonanej po 1 stycznia 2016 r. przychód należy rozpoznać w momencie zawarcia umowy sprzedaży.

NSA

Przypomnieć należy, że zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) updof , w brzmieniu obowiązującym w dacie zawarcia umowy (2012 r.), za przychody z kapitałów pieniężnych uważa się należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane, przychody z odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną oraz papierów wartościowych. W przypadku zbycia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością za przychód uznaje się kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane. Przepis ten wprowadził wyjątek od określonej w art. 11 ust. 1 updof „kasowej" definicji przychodu. Są nimi zatem przychody należne, a nie otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nie definiuje terminu „przychody należne". Dlatego uprawnione i zasadne było stanowisko WSA odnoszące się do przyjętego w orzecznictwie i piśmiennictwie poglądu, że skoro zdarzenie powodujące powstanie przychodu należy do kategorii czynności cywilnoprawnych, to w celu określenia, kiedy świadczenie staje się należne, odwołać się trzeba do przepisów prawa cywilnego.
Na gruncie prawa cywilnego możliwość domagania się spełnienia świadczenia wiąże się z jego wymagalnością. Roszczenie wymagalne to takie, którego spełnienia przez dłużnika wierzyciel może się domagać. Roszczenie staje się wymagalne z chwilą nadejścia terminu, w jakim świadczenie ma być spełnione – art. 455 Kodeksu cywilnego. Tym samym „przychód należny" powstaje w dacie, kiedy określona kwota przysługującego podatnikowi świadczenia pieniężnego staje się wymagalna i może on domagać się jej zapłaty. Zatem jeżeli strony umowy zbycia udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością rozłożyły płatność na raty, to przychód należny może mieć miejsce tylko wówczas, gdy ziści się termin wymagalności tej raty.

Naczelny Sąd Administracyjny aprobuje wyrażony przez WSA pogląd, zgodnie z którym nieracjonalna byłaby wykładnia art. 17 ust. 1 pkt 6 lit. a) updof, która prowadziłaby do uznania, że opodatkowaniu w danym roku podatkowym podlega przychód, co do którego podatnik nie ma możliwości realizacji, którego nie może skutecznie się domagać.
Zatem podatnik, dokonując zbycia udziałów w okolicznościach takich jak opisane we wniosku o interpretację, uzyska przychód z tego tytułu odpowiednio z upływem terminu płatności poszczególnych rat składających się na przysługującą mu cenę w kolejnych latach. Wtedy też powstanie obowiązek podatkowy w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Wyrok NSA z 7 wrzesnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1955/14

Od redakcji:

W omawianej sprawie spór dotyczył tego, w którym roku podatkowym powstanie przychód z tytułu sprzedaży udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, w przypadku gdy cena sprzedaży w umowie zawartej w 2012 r. została rozłożona na cztery raty z terminami płatności pierwszych trzech rat w 2013 r. i czwartej w 2014 r. NSA zgodził się z podatnikiem, że przychodem należnym w danym roku podatkowym będą tylko te kwoty, których terminy płatności przypadają w tym roku podatkowym. W konsekwencji w przedstawionym stanie faktycznym nie wystąpił przychód należny za 2012 r., kiedy to doszło do zawarcia umowy sprzedaży udziałów. NSA odrzucił tu stanowisko fiskusa, że już w dacie zawarcia umowy sprzedaży udziałów u zbywcy powstaje przychód należny. Fiskus uważał, że sposób zapłaty ceny, który może być dobrowolnie kształtowany przez strony umowy sprzedaży, nie ma wpływu na powstanie obowiązku podatkowego.

Przed 2016 r. organy podatkowe jednolicie przyjmowały stanowisko, że określając moment, w którym osoba fizyczna uzyska przychód z tytułu odpłatnego zbycia udziałów lub akcji, należy czynić to w oderwaniu od ratalnego sposobu zapłaty ceny. Zdaniem fiskusa bowiem rozłożenie płatności na raty nie ma wpływu na powstanie obowiązku podatkowego, ponieważ wynika on wyłącznie ze zbycia przez podatnika udziałów lub akcji w określonej dacie i za określoną cenę. Innego zdania były sądy, które przyjmowały, że jeżeli strony umowy sprzedaży udziałów lub akcji rozłożyły płatność ceny na raty, to przychodem należnym w danym roku podatkowym były tylko te kwoty, których termin płatności przypadał w tym roku podatkowym.

UWAGA!

Od 1 stycznia 2016 r. ustawodawca dodał przepis, zgodnie z którym przychód ze sprzedaży przez osobę fizyczną udziałów lub akcji na raty należy ustalać już w momencie przeniesienia na nabywcę ich własności (art. 17 ust. 1ab updof). Podatnicy są obecnie zobowiązani do rozpoznania przychodu od razu w dacie zawarcia umowy sprzedaży, nawet jeżeli nie otrzymali oni faktycznego wynagrodzenia z tytułu sprzedawanych udziałów lub akcji.

Sławomir Biliński – prawnik, redaktor „MONITORA księgowego”, ekspert podatkowy, autor licznych publikacji z prawa podatkowego i gospodarczego