



Ewa Chorowska-Kasperlik

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej
ewa.chorowska@ue.katowice.pl

WPLYW PODATKOWEJ KOREKTY KOSZTÓW Z TYTUŁU NIEUREGULOWANIA ZOBOWIĄZAŃ NA WYNIK FINANSOWY

Streszczenie: Obowiązujące od 1.01.2013 r. regulacje ustaw o podatkach dochodowych wprowadziły restrykcyjne zasady korekty kosztów w przypadku nieuregulowania zobowiązania w terminach przewidzianych w tych przepisach. Celem wprowadzenia regulacji była minimalizacja zatorów płatniczych w firmach, gdy tymczasem spowodowały one zwiększenie kosztów działalności i obciążeń fiskalnych. U podatników podatku dochodowego prowadzących księgi rachunkowe podatkowa korekta kosztów w związku z nieuregulowaniem zobowiązania wpływa na wynik finansowy poprzez bieżący, a także odroczony podatek dochodowy.

Słowa kluczowe: korekta kosztów podatkowych, nieuregulowane zobowiązania.

Wprowadzenie

Obowiązujące od 1.01.2013 r. przepisy podatkowe w zakresie korekty kosztów w związku z nieuregulowaniem zobowiązania miały przyczynić się do likwidacji zatorów płatniczych i poprawy sytuacji finansowej przedsiębiorców. Praktyka jednak pokazała, że rozwiązania, które miały ułatwić prowadzenie działalności gospodarczej, przyczyniły się do jeszcze większego skomplikowania rozliczeń podatkowych, spowodowały kolejne obciążenia administracyjne i wzrost kosztów prowadzonej działalności. Regulacje bowiem odnoszą się do korekty kosztów w przypadku nieuregulowania zobowiązania¹, co powoduje, że przed-

¹ Termin „uregulowanie” jest pojęciem szerokim, obejmującym rozliczenia typu: gotówka, czek gotówkowy, dowód wpłaty na rachunek bankowy, polecenie przelewu, polecenie zapłaty, czek roz-

siębiorky płacą wyższy podatek dochodowy². Przepisy w zakresie tzw. korekty kosztów i ich skutki dla przedsiębiorców były szeroko dyskutowane przez przedsiębiorców, doradców podatkowych i finansistów, którzy wskazywali skalę utrudnień wynikających z nowych przepisów [Zalewski, 2014; www 2], jak również sugerowali sposoby rozwiązania powstałych problemów [www 1]. Jak pokazała praktyka do podstawowych wad regulacji w zakresie korekty kosztów można zaliczyć:

- Konieczność zreorganizowania księgowości, zwłaszcza w firmach prowadzących transakcje z dużą liczbą kontrahentów ze względu na nowe obowiązki dokumentacyjne (wzrost kosztów działalności).
- Praktyczny brak możliwości stosowania przepisów w odniesieniu do materiałów, wyrobów gotowych i towarów. Materiały wchodzi w skład wytwarzanych wyrobów / świadczonych usług i stają się kosztem podatkowym w momencie sprzedaży wytworzonych wyrobów/wykonanych usług. Natomiast na koszt wytworzenia sprzedanych wyrobów oprócz materiałów składa się wiele elementów, np. zakupione usługi obce. Niejednokrotnie niemożliwe jest ustalenie, które z nieuregulowanych faktur dokumentujących zakupy dotyczą sprzedanych wyrobów gotowych (a które wyrobów będących w zapasie) i towarów (w przypadku gdy na podstawie ewidencji księgowej nie jest możliwe ustalenie, które konkretnie towary z faktur niezapłaconych zostały sprzedane, a które pozostają w magazynie).
- Zakres podmiotowy przepisów – nie mają one zastosowania do podmiotów zagranicznych niemających siedziby w Polsce.

Problem praktycznego stosowania przepisów o zatorach płatniczych, jak również fakt, że spowodowały one wzrost kosztów działalności i skomplikowały rozliczenia podatkowe został dostrzeżony, o czym świadczy Prezydencki projekt zmian obowiązujących przepisów [Prezydencki projekt ustawy z dnia 9.12.2014 r.]. Projekt zakłada uchylenie przepisów w zakresie podatkowej korekty kosztów z dniem 1.01.2016 r. oraz przewiduje, że podatnicy, którzy dokonali zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów albo zwiększenia przychodów na podstawie obecnie obowiązujących przepisów o zatorach płatniczych, po ich uchyleniu będą mogli dokonać zwiększenia kosztów uzyskania przychodów po zapłaceniu zobowiązania.

Celem artykułu jest identyfikacja konsekwencji podatkowych oraz bilansowych wybranych zdarzeń występujących w praktyce gospodarczej generujących

rachunkowy, akredytywa, weksel własny, weksel trasowany, okresowe rozliczenia saldami, rozliczenia planowe, karta płatnicza, potrącenie (kompensata).

² Należy dodać, że regulacje ustaw o podatku dochodowym od 1.01.2013 r. nie zezwalają na analogiczną korektę przychodów w przypadku braku zapłaty przez odbiorcę [ustawa z dnia 26.07.1991 r.; ustawa z dnia 15.02.1992 r.].

potrzebę podatkowej korekty kosztów i ukazanie jej skutków na wynik finansowy. Jako metody badawcze wykorzystano przegląd literatury, aktów prawnych i orzecznictwa podatkowego w zakresie podatku dochodowego oraz wnioskowanie.

1. Podstawy prawne i zasady podatkowej korekty kosztów

Zasady dokonywania korekt kosztów uzyskania przychodów, w związku z niezapłaconym zobowiązaniem, określone zostały w art. 15b ustawy o podatku dochodowym os osób prawnych [ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.] i odpowiednio art. 24d ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.]. Przepisy te zostały wprowadzone z dniem 1 stycznia 2013 r. mocą ustawy o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce [ustawa z dnia 16 listopada 2012 r.].

Omawianą korektę kosztów można podzielić na dwa etapy. W pierwszym następuje zmniejszenie kosztów podatkowych (bądź w niektórych sytuacjach – zwiększenie przychodów³), gdy zobowiązanie nie zostało uregulowane⁴, zaś w drugim etapie odpowiednie zwiększenie kosztów po uregulowaniu zobowiązania lub jego części. Zasady korygowania kosztów uzależnione są od terminu płatności wynikającego z faktury/rachunku/umowy dokumentującego zobowiązanie, co przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Zasady podatkowej korekty kosztów w związku z nieuregulowaniem zobowiązania

Termin płatności zobowiązania nie przekracza 60 dni	Termin płatności zobowiązania dłuższy niż 60 dni
Obowiązek zmniejszenia kosztów w miesiącu, w którym przypada	
30 dzień od daty upływu terminu płatności z faktury, rachunku (lub umowy albo innego dokumentu – jeśli nie istniał obowiązek wystawienia faktury, rachunku)	90 dzień od daty zaliczenia kwoty wynikającej z faktury, rachunku (lub umowy albo innego dokumentu – jeśli nie istniał obowiązek wystawienia faktury, rachunku) do kosztów uzyskania przychodów
Powrotna (zwiększająca) korekta kosztów następuje w miesiącu, w którym zobowiązanie zostanie uregulowane	

Źródło: Na podstawie [ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych; ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych].

³ Jeśli w miesiącu, w którym przypada termin korekty kosztów podatnik nie poniósł kosztów, których wysokość zrównoważy kwotę zmniejszenia, nadwyżkę tej kwoty powinien doliczyć do przychodów danego miesiąca.

⁴ Zasady podatkowej korekty kosztów (i ewentualnie przychodów) należy stosować odpowiednio do zobowiązań uregulowanych częściowo.

Z tabeli 1 wynika, że termin korekty kosztów zależy od tego, czy termin płatności określony przez strony danej transakcji jest dłuższy, czy krótszy niż 60 dni. Natomiast w sytuacji, gdy zaliczenie do kosztów ma nastąpić dopiero po upływie terminów płatności, o których mowa w przepisach o zatorach płatniczych (np. towar zakupiono w marcu, termin ustawowy upływa w czerwcu, ale wydano do sprzedaży dopiero w lipcu), wówczas zaliczenie tej kwoty do kosztów jest możliwe nie wcześniej niż w miesiącu jej uregulowania⁵. Przepisy należy również stosować w odniesieniu do odpisów amortyzacyjnych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, a w przypadku częściowego uregulowania zobowiązania – w odniesieniu do części nieuregulowanej. Może również się zdarzyć sytuacja, w której podatnik nie ureguluje danego zobowiązania w terminach (tabela 1), tzn. w ciągu 30 dni od dnia upływu terminu płatności lub 90 dni od dnia zaliczenia kwoty z faktury w koszty, ale dokona tego w tym samym miesiącu, w którym terminy te upływają. Wówczas nie ma potrzeby przeprowadzania podatkowej korekty polegającej na zmniejszaniu kosztów podatkowych (w związku z brakiem zapłaty), a następnie ich zwiększaniu (gdyż zobowiązanie zostało uregulowane), ponieważ zdarzenia te wystąpiły w tym samym miesiącu i wzajemnie się zerują.

2. Podatkowa korekta kosztów amortyzacji środków trwałych

Brak regulacji zobowiązania wynikającego z nabycia/wytworzenia środków trwałych (również nabycia wartości niematerialnych i prawnych) powoduje obowiązek korekty odpisów amortyzacyjnych ujętych w kosztach podatkowych⁶. Oczywiście chodzi o sytuację, gdy amortyzacja środków trwałych została już rozpoczęta i zaliczona do kosztów podatkowych, a zobowiązanie nie zostało uregulowane w terminach, o których mowa w tabeli 1. Wyłączenie dotyczy tej części odpisów amortyzacyjnych zaliczonych do kosztów uzyskania, która odpowiada nieuregulowanemu zobowiązaniu z tytułu nabycia lub wytworzenia we własnym zakresie danego środka trwałego. Zasady odnoszące się do momentu podatkowego zmniejszania kosztów amortyzacji oraz korekty powrotnej są analogiczne jak opisane powyżej, a dotyczące nabycia innych składników majątku lub usług. Sposób przeprowadzenia korekty kosztów amortyzacji uzależniony jest od dwóch czynników: terminu płatności ustalonego przez strony (krótszy

⁵ Tak wynika z art. 15b ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 24d ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

⁶ O obowiązku korekty stanowi art. 15b ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 24d ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

lub dłuższy niż 60 dni) oraz tego, czy podatnik już rozpoczął amortyzację (odpisy zrealizowane), czy też amortyzacja nie została rozpoczęta. Procedurę postępowania w przypadku korekty amortyzacji środków trwałych, nabytych z terminem płatności krótszym niż 60 dni przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Podatkowa korekta amortyzacji, gdy termin płatności zobowiązania jest krótszy niż 60 dni

I. Termin płatności krótszy niż 60 dni – amortyzacja rozpoczęta					
Data zakupu urządzenia stanowiącego środek trwały (data faktury)	Data wprowadzenia urządzenia do ewidencji środków trwałych oraz WNIP, miesiąc rozpoczęcia amortyzacji	Termin płatności wynikający z faktury zakupu urządzenia	Miesiąc, w którym upływa 30 dni od upływu terminu płatności	Data uregulowania zobowiązania	Amortyzacja podatkowa za dany miesiąc i jej korekty
PRZYKŁAD A 27.01.2014	27.01.2014 02/2014	12.03.2014	11.04.2014	29.03.2014	Amortyzacja za 02/2014 i następne miesiące jest kosztem podatkowym. Brak obowiązku korekty amortyzacji
PRZYKŁAD B 27.01.2014	27.01.2014 02/2014	12.03.2014	11.04.2014	15.07.2014	Amortyzacja za 02,03/2014 musi zostać wyłączona z kosztów podatkowych w miesiącu 04/2014. Amortyzacja za 04,05,06,07/2014 może zostać ujęta w kosztach podatkowych dopiero w miesiącu 07/2014. W 07/2014 nastąpi również powrotna korekta amortyzacji za 02,03/2014
II. Termin płatności krótszy niż 60 dni, a 30 dni od upływu terminu płatności przypada przed rozpoczęciem amortyzacji					
PRZYKŁAD C 10.02.2014	10.02.2014 03/2014	25.02.2014	27.03.2014	15.05.2014	Dopiero w 05/2014 można zaliczyć w koszty podatkowe amortyzację za 03,04,05/2014 oraz za kolejne miesiące

Z powyższej tabeli wynika, że jeśli termin płatności jest krótszy niż 60 dni, a amortyzacja została już rozpoczęta, wówczas korekta kosztów amortyzacji w związku z brakiem zapłaty uzależniona jest od momentu, w którym upływa

30 dni od dnia upływu terminu płatności. Jeżeli podatnik zdąży uregulować zobowiązanie w miesiącu, w którym upływa 30 dni od terminu płatności (w przykładzie A i B jest to 11.04.2014), wówczas żadna korekta kosztów nie jest konieczna. Natomiast jeśli ureguluje zobowiązanie w kolejnym miesiącu lub później, wówczas konieczna jest korekta naliczonych w koszty odpisów amortyzacyjnych w miesiącu, w którym upłynął ten termin⁷ (w przykładzie B jest to 04/2014). Do momentu uregulowania zobowiązania nie jest możliwe ujmowanie w kosztach podatkowych amortyzacji urządzenia, ale gdy zobowiązanie zostanie uregulowane, możliwa będzie powrotna korekta kosztów amortyzacji za 02,03/2014 oraz ujęcie w kosztach podatkowych amortyzacji za miesiące 04-07/2014. Znowu w przypadku gdy amortyzacja nie została jeszcze rozpoczęta (przykład C), a termin 30 dni od upływu terminu płatności upływa nie później niż w miesiącu następującym po miesiącu wprowadzenia środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej do ewidencji, do kosztów można zaliczyć odpisy amortyzacyjne, jeżeli w terminie 30 dni od upływu terminu płatności zobowiązanie z tytułu nabycia (wytworzenia) środka trwałego zostanie uregulowane (w przykładzie C termin ten upłynął 27.03.2014). Gdy zobowiązanie zostanie uregulowane w terminie późniejszym, do momentu uregulowania zobowiązania nie można obciążać kosztów podatkowych odpisami amortyzacyjnymi. Dopiero w miesiącu uregulowania tego zobowiązania można zwiększyć koszty podatkowe o kwotę odpisów amortyzacyjnych, które nie zostały uprzednio zaliczone do kosztów podatkowych⁸.

Analogicznie należy rozważyć sposób dokonywania podatkowej korekty kosztów amortyzacji w przypadku, gdy termin płatności zobowiązania jest dłuższy niż 60 dni i przypada po lub przed rozpoczęciem amortyzacji. Stosowne przykłady zaprezentowano w tabeli 3. Wynika z niej, że gdy termin płatności jest dłuższy niż 60 dni, a zobowiązanie wynikające z faktury/rachunku dokumentującej nabycie środka trwałego nie zostało uregulowane, wówczas korekty zmniejszającej koszty podatkowe należy dokonać w miesiącu, w którym upłynie 90 dni od momentu zaliczenia odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów⁹. W przykładzie D podatnik uregulował zobowiązanie w określonym przez strony terminie płatności, który wynosił 80 dni, co powoduje, że w tym przypadku korekta kosztów nie jest konieczna. Natomiast w przykładzie E, dla iden-

⁷ Stanowi o tym art. 24d ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 15b ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁸ Tak wynika z art. 24d ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 15b ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

⁹ Zgodnie z art. 24d ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 15b ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

tycznego 80-dniowego terminu płatności, przypadającego w dniu 7.04.2014, podatnik uregulował zobowiązanie dopiero po upływie 137 dni od dnia zaliczenia amortyzacji za 02/2014 w koszty, dlatego konieczne jest jej wyłączenie z kosztów podatkowych w miesiącu, w którym upływa 90 dni od dnia zarachowania w koszty, tj. w 05/2014. Podobnie w odniesieniu do amortyzacji za 03/2014, regulacja zobowiązania nastąpiła po upływie 106 dni (tj. 15.07.2014) od dnia zarachowania w koszty (31.03.2014).

Tabela 3. Podatkowa korekta kosztów amortyzacji, gdy termin płatności zobowiązania jest dłuższy niż 60 dni

I. Termin płatności dłuższy niż 60 dni i amortyzacja została już rozpoczęta					
Data zakupu urządzenia stanowiącego środek trwały (data faktury)	Data wprowadzenia urządzenia do ewidencji środków trwałych oraz WNIP, miesiąc rozpoczęcia amortyzacji	Termin płatności wynikający z faktury zakupu urządzenia	Data ujęcia w koszty amortyzacji za dany miesiąc. Miesiąc, w którym upływa 90 dni od dnia zaliczenia amortyzacji w koszty podatkowe	Data uregulowania zobowiązania	Amortyzacja podatkowa za dany miesiąc i jej korekty
PRZYKŁAD D 17.01.2014	17.01.2014 02/2014	07.04.2014 (80 dni)	28.02.2014 29.05.2014	07.04.2014	Amortyzacja za 02/2014 i następne miesiące jest kosztem podatkowym. Brak obowiązku korekty amortyzacji
PRZYKŁAD E 17.01.2014	17.01.2014 02/2014	07.04.2014 (80 dni)	Amortyzacja za 02/14 28.02.2014 29.05.2014 Amortyzacja za 03/14 31.03.2014 29.06.2014	15.07.2014	Amortyzacja za 02/2014 musi zostać wyłączona z kosztów podatkowych w miesiącu 05/2014. Amortyzacja za 03/2014 musi zostać wyłączona z kosztów podatkowych w 06/2014. Amortyzacja za 04,05,06/14 nie podlega korekcie. W 07/2014 powrotna korekta amortyzacji za 02,03/14
II. Termin płatności dłuższy niż 60 dni, amortyzacji nie rozpoczęto					
PRZYKŁAD F 10.01.2014	10.02.2014 03/2014	25.03.2014	31.03.2014	15.05.2014	Dopiero w 05/2014 można zaliczyć w koszty podatkowe amortyzację za 03,04,05/2014 oraz za kolejne miesiące

Dlatego i w tym przypadku konieczna jest korekta kosztów w miesiącu, w którym upłynęło 90 dni od dnia 31.03.2013, co przypada w 06/2014. Natomiast amortyzacja za 04/2014 nie podlega korekcie, bo regulacja zobowiązania nastąpiła w tym samym miesiącu, w którym upłynęło 90 dni od dnia obciążenia kosztów podatkowych amortyzacją za ten miesiąc. Również amortyzacja za 05,06/2014 nie będzie korygowana. W miesiącu 07/2014, w którym zobowiązanie zostało uregulowane należy powrotnie obciążyć koszty amortyzacją za 02,03/2014. Natomiast w przykładzie F, gdy amortyzacja nie została jeszcze rozpoczęta, a termin płatności jest dłuższy niż 60 dni i upływa przed zaliczeniem odpisu amortyzacyjnego do kosztów, amortyzację za 03,04/2014 można zaliczyć do kosztów podatkowych dopiero w 05/2014, gdyż dopiero w tym miesiącu zostało uregulowane zobowiązanie¹⁰. Uregulowanie zobowiązania np. 31.03.2014 (tj. w miesiącu następującym po miesiącu wprowadzenia środka do ewidencji) pozwoliłoby ująć w kosztach podatkowych w 03/2014 amortyzację za ten miesiąc.

W praktyce gospodarczej często środki trwale kupowane są na raty. W takiej sytuacji również konieczne jest stosowanie przepisów dotyczących korekt amortyzacji, jeżeli do dnia upływu ustawowych terminów płatności suma odpisów amortyzacyjnych (zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów) będzie większa niż wysokość spłaconego zobowiązania. Tak wynika z wyjaśnień udzielonych przez zastępcę dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych w piśmie z 20 maja 2013 r., nr DD6/033/93/MNX/13/RD-47905/13, skierowanym do Biura Krajowej Informacji Podatkowej¹¹. W przypadku zakupu na raty zwykle terminy płatności są dłuższe niż 60 dni i terminy płatności każdej raty należy liczyć oddzielnie od tego samego dnia, tj. od dnia wystawienia faktury (rachunku). Taki sposób postępowania potwierdzają organy podatkowe.

Środki trwale mogą być również użytkowane na podstawie umów leasingu finansowego. Od początku obowiązywania przypisów o korekcie kosztów istniał problem, czy w tej sytuacji również je stosować i w jaki sposób. Zgodnie z podejściem organów podatkowych prezentowanych w licznych interpretacjach, przepisy o zatorach płatniczych odnoszą się również do będących środkami

¹⁰ Od samego początku zagadnienie sposobu korygowania kosztów w takiej sytuacji budziło wątpliwości interpretacyjne, w przepisach bowiem jest mowa o 90 dniach od dnia zaliczenia w koszty, gdy tymczasem amortyzacji jeszcze nie rozpoczęto, a więc nie obciążono jeszcze kosztów podatkowych. Przedstawiony w przykładzie F sposób ustalenia podatkowego kosztu amortyzacji jest zgodny z pismem Ministerstwa Finansów z dnia 31.01.2013 r.

¹¹ Zgodnie z udzielonym wyjaśnieniem: „[...] Jeżeli do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 15b ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. 30 dni od terminu płatności i 90 dni od dnia zaliczenia wydatku do kosztów, zaliczona do kosztów część zobowiązania znajduje pokrycie w płatnościach, to nie powinno mieć miejsce zmniejszenie kosztów”.

trwałymi amortyzowanymi przez podatnika składników majątku użytkowanych na podstawie umów leasingu finansowego. Przy czym organy podatkowe prezentują stanowisko, zgodnie z którym korekta kosztów jest konieczna wyłącznie wtedy, gdy suma zaliczonych w koszty odpisów amortyzacyjnych od użytkowanego na podstawie leasingu finansowego środka trwałego jest wyższa niż suma spłaconych rat kapitałowych [Interpretacja, 7 maja 2014]. Przy czym każda rata płatności leasingowej powinna być rozpatrywana odrębnie pod względem upływu terminu płatności [Interpretacja, 4 września 2013].

3. Forma regulacji i podmiot regulujący zobowiązanie a korekta kosztów

Przepisy dotyczące obowiązku korekty kosztów w związku z nieuregulowaniem zobowiązania nie wskazują, co należy rozumieć pod pojęciem „uregulowanie” zobowiązania. To oznacza, że „[...] pojęcie to powinno być interpretowane szeroko [...], w konsekwencji powinno obejmować każdą prawnie dopuszczalną formę wykonania zobowiązania przez podatnika” [Interpretacja, 3 kwietnia 2014]. Kierując się wykładnią prezentowaną w wielu interpretacjach podatkowych można stwierdzić, że uregulowanie zobowiązania prowadzące od jego wygaśnięcia bez uszczerbku dla wierzyciela może nastąpić w każdej prawnie dopuszczalnej formie rozliczeń, takich jak m.in.: gotówka, polecenie przelewu, wpłata na rachunek bankowy, weksel, kompensata, czek, akredytywa, polecenie zapłaty [Interpretacja, 17 stycznia 2014; Interpretacja, 17 lipca 2014; Interpretacja, 14 sierpnia 2014].

Typowe formy regulacji zobowiązania nie budzą kontrowersji z punktu widzenia ich skuteczności w doprowadzaniu do wygaśnięcia zobowiązania. Jednak w związku z wejściem w życie przepisów o zatorach płatniczych podatnicy często mieli wątpliwości odnośnie do takich form, jak np. wystawienie weksła własnego. Rozważano, czy zawarcie z kontrahentem umowy, w myśl której dotychczasowe zobowiązanie do zapłaty należności za nabyty towar lub usługę zostanie zastąpione nowym zobowiązaniem do zapłaty kwoty wynikającej z wystawionego weksła własnego może być uznane za formę uregulowania zobowiązania. Jest to możliwe, ale pod pewnymi warunkami. Po pierwsze, aby osiągnąć skutek podatkowy w postaci braku obowiązku korekty kosztów umowa taka powinna prowadzić do zaciągnięcia (nowego) zobowiązania wekslowego w miejsce zobowiązania dotychczasowego, a więc do cywilistycznego odnowienia (nowacji)¹². Poza tym przy takim rozwiązaniu ważne jest, „[...] by wystawienie weksła wła-

¹² Instytucję odnowienia reguluje art. 506 § 1 i 2 Kodeksu cywilnego [ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r.].

snego przez dłużnika nie stanowiło zmiany warunków dotychczasowej umowy (zmiany formy zapłaty za sprzedany towar lub usługę), lecz musi być efektem zaciągnięcia nowego zobowiązania, którego celem jest umorzenie (wygaśnięcie) zobowiązania dotychczasowego. Tylko w takim przypadku wystawiony przez dłużnika i wydany wierzycielowi weksel pełni funkcję płatniczą i prowadzi do wygaśnięcia wcześniejszego zobowiązania dłużnika do zapłaty uzgodnionej ceny towaru lub usługi. W przeciwnym wypadku weksel pełniłby jedynie funkcję zabezpieczenia wcześniejszego długu i nie mógłby zostać uznany za formę uregulowania tego długu” [Gumola, br.]. Możliwość uznania wystawienia weksla własnego za formę uregulowania zobowiązania potwierdzają również organy podatkowe w wydawanych interpretacjach podatkowych [np. Interpretacja, 5 czerwca 2013; Interpretacja, 19 lipca 2013].

W praktyce pojawiły się również wątpliwości, czy w przypadku tzw. konfuzji dochodzi od uregulowania zobowiązania w rozumieniu przepisów o korekcie kosztów. Konfuzja obejmuje instytucję prawa cywilnego (*confusio*), która powstaje w wyniku połączenia długu i wierzytelności w jednej osobie, powodując wygaśnięcie zobowiązania bez zaspokojenia wierzyciela [Henclewski, 2011, s. 51]. Z konfuzją mamy do czynienia, gdy dochodzi do skupienia w rękach jednego podmiotu wierzytelności i zobowiązania oraz ich wzajemnego wygaśnięcia. Taka sytuacja wystąpi np. w przypadku likwidacji spółki (gdzie do konfuzji dochodzi pomiędzy spółką matką a likwidowaną spółką córką) czy połączenia podmiotów – pod warunkiem istnienia między tymi podmiotami stosunku zobowiązaniowego (np. wierzytelności pożyczkowej czy handlowej) [Sułkowska, 2015]. Do zagadnienia konfuzji w aspekcie przepisów o zatorach płatniczych odniósł się Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 21.04.2014, w którym stwierdził, iż: „...konfuzja stanowi nieefektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania, jednak jest to wygaśnięcie zobowiązania bez zaspokojenia wierzyciela” [Wyrok WSA we Wrocławiu, 21 stycznia 2014]. WSA stwierdził, że konfuzja nie prowadzi do uregulowania zobowiązania w rozumieniu ustawy podatkowej, co powoduje, że przepisy o korekcie kosztów mają zastosowanie¹³. Ze stanowiskiem takim polemizuje np. D. Olczak, zarzucając mu nieuzasadnione zawężenie zakresu znaczeniowego niezdefiniowanego przez ustawodawcę pojęcia uregulowania zobowiązania, podkreślając jednocześnie, że w przypadku konfuzji wierzytelności i zobowiązania wierzyciel nie ponosi jakiegokolwiek uszczerbku na swoim majątku w związku z wygaśnięciem zobowiązania.

¹³ Chodzi o przepis art. 15b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przewidujący konieczność korekty uprzednio rozpoznanych kosztów uzyskania przychodów w sytuacji braku ich uregulowania w terminach określonych tym przepisem

wiązania oraz akcentując, że nie jest nawet możliwe uregulowanie takiego zobowiązania w inny sposób, np. poprzez zapłatę, gdyż stosunek zobowiązaniowy, jaki łączył dłużnika i wierzyciela, wygasł poprzez konfuzję [Olczak, 2014]. Należy podkreślić, że nie brakuje również interpretacji podatkowych, w których organy podatkowe prezentują korzystne dla podatników stanowisko, zgodnie z którym w przypadku gdy dochodzi do wygaśnięcia zobowiązania wskutek konfuzji, tj. wygasa ono z mocy prawa pomimo braku spełnienia przez strony swoich świadczeń, nie jest konieczna korekta kosztów [np. Interpretacja, 3 kwietnia 2013; Interpretacja, 5 września 2014; Interpretacja, 24 czerwca 2015].

Niemniej ważnym zagadnieniem stosowania przepisów o zatorach płatniczych nakazujących w określonych sytuacjach dokonywać korekty kosztów jest problem podmiotu regulującego zobowiązanie. Powstaje pytanie, czy jeśli zobowiązanie jednostki wobec kontrahenta ureguje podmiot trzeci, to można uznać, że doszło do uregulowania zobowiązania w rozumieniu przepisów podatkowych. Sytuacja taka wystąpi np. w przypadku factoringu odwrotnego¹⁴, w którym dłużnik jest faktorantem, faktor reguluje zobowiązanie wobec kontrahenta podatnika, a następnie podatnik spłaca zobowiązanie wobec faktora. Także i w tym przypadku stanowiska organów podatkowych i sądów są sprzeczne w kwestii ustalenia kiedy doszło do uregulowania zobowiązania dłużnika. Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w maju 2014 stwierdził, że każdy sposób uregulowania kwoty wynikającej z faktury – zarówno przez podatnika, jak i inny podmiot – w warunkach dozwolonych prawem, przed upływem stosownego terminu¹⁵ powoduje, że nie powstaje obowiązek korekty kosztów podatkowych [Wyrok WSA w Gliwicach, 27 maja 2014]. Podobne stanowisko WSA w Gliwicach zajął w wyroku z 14 kwietnia 2014 r. [Wyrok WSA w Gliwicach, 14 kwietnia 2014]. Natomiast organy podatkowe prezentują odmienne zdanie w kwestii ustalenia momentu, w którym w factoringu odwrotnym dochodzi do uregulowania zobowiązania, twierdząc, że za moment zapłaty przez podatnika należy uznać moment, kiedy faktycznie ureguje on należność wobec podmiotu trzeciego, a nie moment

¹⁴ Factoring odwrotny różni się od tzw. factoringu klasycznego. W przypadku factoringu klasycznego dochodzi do cesji wierzytelności i zmiany po stronie wierzyciela. Pierwotny wierzyciel dokonuje zbycia wierzytelności, a nabywca wierzytelności dokonuje na rzecz pierwotnego wierzyciela zapłaty wynagrodzenia z tytułu nabycia prawa majątkowego, nie reguluje natomiast należności z tytułu pierwotnego zobowiązania. Wierzytelność nadal istnieje, tyle tylko, że pomiędzy odmiennymi podmiotami. Natomiast w przypadku factoringu odwrotnego, w wyniku zapłaty dokonanej przez faktora na rzecz dostawcy, wierzytelność powstała w związku z dostawą/usługą wygasła. Na podstawie zawartej umowy faktoringowej powstaje inny stosunek zobowiązaniowy pomiędzy faktorem i dłużnikiem, a dłużnik zobowiązany jest do spełnienia na rzecz faktora świadczeń wynikających z tej umowy.

¹⁵ Chodzi o termin, po upływie którego występuje obowiązek korekty kosztów w związku z nieuregulowaniem zobowiązania.

zapłaty przez podmiot trzeci na rzecz kontrahenta podatnika [Interpretacja, 21 lipca 2014; Interpretacja, 18 grudnia 2014; Interpretacja, 11 czerwca 2015]. Trudno zgodzić się ze stanowiskiem prezentowanym przez organy podatkowe, ponieważ jeśli faktor zapłacił zobowiązanie wynikające z faktury, to nie można twierdzić, że zobowiązanie to jest nadal nieuregulowane, bo podatnik nie uregulował go osobiście¹⁶.

4. Korekta kosztów z nieuregulowanych faktur a odroczony podatek dochodowy

Przedstawione powyżej niektóre aspekty podatkowej korekty kosztów w związku z nieuregulowaniem zobowiązań w terminach przewidzianych w przepisach nie wyczerpują listy zagadnień dotyczących praktycznego stosowania przepisów o zatorach płatniczych¹⁷. Do dziś np. pozostał nierozwiązany problem sposobu dokonywania korekty w przypadku towarów czy materiałów produkcyjnych¹⁸. Bez względu jednak na to, czy korekta kosztów będzie dotyczyła amortyzacji, towarów, materiałów, czy np. opłacanych w ratach rozliczanych w czasie innych wydatków – będzie skutkowała rozpoznaniem aktywów z tytułu podatku dochodowego odroczonego¹⁹. Należy podkreślić, że podatkowa korekta kosztów nie ma wpływu na wynik finansowy brutto ustalany dla celów bilansowych zgodnie z zasadą memoriału, czyli koszty ujęte na kontach w księgach rachunkowych nie podlegają wyksięgowaniu. Korekta ustalana jest wyłącznie dla celów podatkowych. Podatkowa korekta kosztów będzie prowadziła do powstania przejściowych różnic ujemnych pomiędzy wartością podatkową i bilansową aktywów²⁰.

¹⁶ Takie twierdzenie byłoby sprzeczne z regulacjami Kodeksu cywilnego. Dłużnik nie musi bowiem osobiście spełniać świadczenia, co wynika z art. 356 § 2 kc. Wierzyciel może żądać osobistego świadczenia dłużnika tylko wtedy, gdy wynika to z treści czynności prawnej, z ustawy albo z właściwości świadczenia, o czym stanowi art. 356 § 1 kc.

¹⁷ Inne zagadnienia związane z korektą kosztów w związku z nieuregulowaniem zobowiązania dotyczą przykładowo: możliwości powrotnego zwiększania kosztów po likwidacji działalności, braku terminu płatności w powiązaniu z obowiązkiem korekty kosztów czy przedawnienia zobowiązania wyłączonego z kosztów na skutek braku zapłaty.

¹⁸ W działalności handlowej i produkcyjnej może nie być możliwe przypisanie wydanych do zużycia materiałów czy sprzedanych towarów do konkretnych faktur ich zakupu. Organy podatkowe w wydawanych interpretacjach nie wskazują sposobu rozwiązania tego problemu, ale akceptują rozwiązanie polegające np. na zmniejszeniu kosztów podatkowych o nieopłacone zobowiązania [np. Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, 16 kwietnia 2014 r.].

¹⁹ Dotyczy jednostek będących podatnikami podatku dochodowego.

²⁰ Przejściowa różnica ujemna pomiędzy wartością bilansową a podatkową aktywów (WB < WP) skutkuje utworzeniem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego.

Ustalenie aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego w związku korektą kosztów z tytułu nieuregulowania zobowiązania ilustruje poniższy przykład. W dniu 7.08.2015 r. spółka z o.o. nabyła środek trwały o wartości początkowej 60 000 zł. Środek trwały przejęto do użytkowania i ujęto w ewidencji środków trwałych w sierpniu 2015 r. Amortyzację rozpoczęto od września 2015 r. Termin płatności zobowiązania z faktury zakupu (krótszy niż 60 dni) to 21.08.2015 r. Termin płatności plus 30 dni (graniczny termin zapłaty wynikający z przepisów podatkowych) to 20.09.2015 r. Odpisy amortyzacyjne bilansowo (metoda amortyzacji: linowa, stawka amortyzacyjna 10%) za okres 09-12/2015 wynoszą: $[(60\,000 \times 10\%): 12 \text{ m-cy}] \times 4 \text{ m-ce} = 2000 \text{ zł}$. Dla celów podatkowych również stosowana jest metoda liniowa, a stawka amortyzacyjna wynosi 10%. Zapłata zobowiązania wynikającego z faktury zakupu środka trwałego nastąpiła 4.01.2016 r, a ponieważ graniczny termin zapłaty upłynął 20.09.2015 (wrzesień 2015 r.), spółka nie może zaliczyć w koszty podatkowe odpisów amortyzacyjnych za okres od września do grudnia 2015 r. Amortyzacja podatkowa wynosi zatem 0 zł. Wartość bilansowa środka trwałego na 31.12.2015 r. wynosi: 58 000 zł (60 000 zł – 2000 zł). Natomiast wartość podatkowa tego środka trwałego stanowi kwotę 60 000 zł. Wystąpiła przejściowa różnica ujemna pomiędzy wartością bilansową i podatkową składnika aktywów w wysokości 2000 zł (58 000 zł – 60 000 zł). Zatem utworzone na 31.12.2015 r. aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynoszą 380 zł (2000 zł x 19%). Jak widać, brak regulacji zobowiązania z tytułu nabycia środka trwałego powodujący obowiązek podatkowego zmniejszenia kosztów amortyzacji, w konsekwencji skutkuje powstaniem aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego (380 zł), które w rozpatrywanym przypadku zwiększają bilansowy wynik finansowy²¹. W styczniu 2016 r., w którym nastąpi uregulowanie zobowiązania, spółka będzie mogła zaliczyć do kosztów podatkowych amortyzację za 09-12/2015 oraz bieżąco ujmować w kosztach amortyzację za 2016 r. Oznacza to, że na koniec 2016 r. wartość bilansowa i podatkowa środka trwałego będą równe, czyli na 31.12.2016 r. należy zmniejszyć aktywa z tytułu odroczonego podatku dochodowego, a kwota tego zmniejszenia (380 zł) wpłynie w 2016 r. na zmniejszenie wyniku finansowego.

Powyższe prowadzi do wniosku, że nieuregulowanie zobowiązania w terminach przewidzianych w przepisach podatkowych powoduje nie tylko skutki w podatku dochodowym, ale również rodzi określone implikacje bilansowe (w jed-

²¹ Ze zwiększeniem wyniku finansowego będziemy mieli do czynienia w przypadku: wzrostu stanu aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego, spadku stanu rezerw z tytułu odroczonego podatku dochodowego. W rozpatrywanym przykładzie przyjęto, że stan początkowy aktywów z tytułu odroczonego podatku dochodowego wynosił 0 zł.

nostkach będących podatnikami podatku dochodowego). Nie ulega dyskusji, że rozliczenia prowadzone dla celów podatkowych, a polegające na zmniejszaniu kosztów podatkowych (lub zwiększaniu przychodów w określonych sytuacjach), a potem ich powrotnej korekcie są o wiele bardziej skomplikowane i czasochłonne niż księgowo ujęcie ich skutków w postaci aktywów na odroczony podatek dochodowy. Nie zmienia to faktu, że tytułów takich aktywów – w związku z nieuregulowaniem zobowiązań – może być bardzo wiele i trzeba je zidentyfikować, wycenić, a później rozliczyć.

Podsumowanie

Przedstawione przykłady stosowania obowiązujących od 1.01.2013 r. przepisów ustaw o podatkach dochodowych w zakresie tzw. zatorów płatniczych świadczą o praktycznych trudnościach jakie napotyka podatnicy chcąc prawidłowo ustalić podstawę opodatkowania. Muszą oni dokonać odpowiednich wyłączeń z kosztów podatkowych (ewentualnie zwiększyć przychody), gdy nie uregulowali zobowiązania w terminach, o których mowa w w/w przepisach, a później – gdy już zobowiązanie uregulują w całości lub w części – odwracają wcześniejszą korektę odpowiednio w całości lub w części. Wszystko to powoduje dodatkowe komplikacje rozliczeń podatkowych i większe obciążenia podatkiem dochodowym przynajmniej w okresie zmniejszania kosztów podatkowych (zwiększania przychodów). Warto również podkreślić, że stosowanie w praktyce omawianych przepisów powoduje konieczność prowadzenia dodatkowych ewidencji i wielu żmudnych obliczeń, wymaga dodatkowego nakładu pracy, a nierzadko jest niewykonalne (np. zakupy materiałów zużywanych w procesie produkcyjnym, towarów w działalności handlowej). Pozostaje apelować o jak najszybsze uchylene regulacji dotyczących zatorów płatniczych, gdyż jak pokazuje praktyka, nie spełniły one swojej funkcji. Argumenty przeciwko wprowadzonym regulacjom podnoszono już od początku ich obowiązywania zarzucając im, że nadmiernie obciążają dłużnika (zwiększenie obciążeń fiskalnych, dodatkowe obowiązki administracyjne), w żaden sposób nie pomagają wierzycielowi, są niejasne, a osiągnięty efekt ekonomiczny będzie odwrotny do planowanego – nastąpi zwiększenie, a nie redukcja zatorów płatniczych przedsiębiorców [Interpelacja, 2013]. Po ponad dwóch latach obowiązywania przepisów antyzatorowych, argumenty te pozostały nadal aktualne. Jak podnosi Rada Podatkowa Konfederacji „Lewiatan”, przepisy te są niezwykle nieprecyzyjne, wadliwie skonstruowane i mają wyjątkowo sankcyjny charakter [www 3]. Obecnie projekt prezydencki Ordyna-

cji podatkowej, w którym proponuje się m.in. uchylene omawianych przepisów jest przedmiotem prac podkomisji stałej do monitorowania systemu podatkowego, która rekomendowała Komisji Finansów Publicznych wystąpienie do Marszałka Sejmu o zwrócenie się do Trybunału Konstytucyjnego o wykładnię uzasadnienia wyroku SK 40/12 w sprawie Ordynacji podatkowej. W ocenie Rady Podatkowej Konfederacji „Lewiatan” złożenie przedmiotowego wniosku spowoduje przerwanie prac nad projektem na bardzo długi okres i w tej sytuacji Minister Finansów oraz Minister Gospodarki powinni podjąć stosowną inicjatywę, aby jak najszybciej doprowadzić do uchylene omawianych przepisów [www 3].

Literatura

- Gumola M. (br.), *Inne niż zapłata formy regulowania zobowiązań jako sposób na uniknięcie obowiązkowej korekty kosztów*, http://www.doradcy.krdp.pl/artykuly.php/11/447,inne_niz_zaplata_formy_regulowania_zobowiazan_jako_sposob_na_unikniecie_obowiazkowej_korekty_kosztow (dostęp: 4.08.2015).
- Henclewski T. (2011), *Instytucja konfuzji w polskim prawie cywilnym*, „Przegląd Prawa Handlowego”, nr 4.
- Interpelacja Posła Przemysława Wiplera z dnia 20.02.2013 r. w sprawie nowelizacji ustaw podatkowych w zakresie tzw. zatorów płatniczych, nr 14 797.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 7 maja 2014 r., nr IBPBI/1/415-147/14/ESZ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 września 2013 r., nr ILPB4/423-194/13-2/DS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 3 kwietnia 2014 r., nr ITPB3/423-11b/14/PS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 14 sierpnia 2014 r., nr IPPB5/423-564/14-2/MW.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 17 lipca 2014 r., nr IBPBI/2/423-466/14/MS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 17 stycznia 2014 r., nr ILPB4/423-414/13-3/ŁM.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 19 lipca 2013 r., IBPBI/2/423-493/13/AP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 5 czerwca 2013 r., IPPB3/423-192/13-2/EŻ.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 24 czerwca 2015 r., IBPB-1-2/4510-6/15/KP.

- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 5 września 2014 r., IBPBI/2/423-849/14/AK.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 3 kwietnia 2013 r., IPTPB3/423-11/13-3/GG.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 18 grudnia 2014 r., nr IBPBI/2/423-1182/14/CzP.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 11 czerwca 2015 r., IPPB1/4511-299/15-4/JS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 lipca 2014 r., IPPB5/423-390/14-3/MW.
- Olczak D. (2014), *Czy konfuzja uwalnia od konieczności korekty kosztów*, „Rzeczpospolita. Dodatek Prawo” z dnia 17 lutego 2014 r.
- Pismo z 20 maja 2013 r. zastępcy dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych, nr DD6/033/93/MNX/13/RD-47905/13, skierowane do Biura Krajowej Informacji Podatkowej.
- Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 31.01.2013 r., „Przegląd Podatku Dochodowego”, nr 6 z 30.03.2013.
- Prezydencki projekt ustawy z dnia 9.12.2014 r. o zmiany ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/DF7F3E40-F8BB6D74C1257DB2004373FC/%24File/3018.pdf> (dostęp: 22.08.2015).
- Sułkowska A. (2015), *Konfuzja to nie zwrot wydatków*, „Rzeczpospolita” z dnia 23 marca 2015.
- Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz.U. z 2014 r., poz. 851 ze zm.
- Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, Dz.U. poz. 1342.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 21 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Wr 1698/13.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 27 maja 2014 r., sygn. akt I SA/Gl 1318/13 – orzeczenie nieprawomocne.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 14 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gl 1372/13 – orzeczenie nieprawomocne.
- Zalewski Ł. (2014), *Obowiązkowa korekta kosztów przyniosła nowe problemy przedsiębiorców*, <http://podatki.gazetaprawna.pl/artykuly/778229,obowiazkowa-korekta-kosztow-wiecej-problemow-dla-przedsiębiorcow.html> (dostęp: 12.07.2015 r.).
- [www 1] http://www.doradcy.krdp.pl/artykuly.php/11/447,inne_niz_zaplata_formy_regulowania_zobowiazan_jako_sposob_na_unikniecie_obowiazkowej_korekty_kosztow (dostęp: 12.07.2015).

[www 2] <http://www.vat.pl/aktualnosci-podatkowe/2013/archiwum-2013-ii/0702-praktyczne-problemy-korekty-kosztow-podatkowych-w-2013-r-9031/> (dostęp: 12.07.2015).

[www 3] [http://www.radapodatkowa.pl/pl/a/Rada-Podatkowa-postuluje-uchylenie-przepisow-antyzatorowych,aktualności 21.04.2015](http://www.radapodatkowa.pl/pl/a/Rada-Podatkowa-postuluje-uchylenie-przepisow-antyzatorowych,aktualności%2021.04.2015) (dostęp: 10.08.2015).

IMPACT OF TAX ADJUSTMENTS OF COSTS RELATED TO UNSETTLED COMMITMENTS ON FINANCIAL RESULT

Summary: New regulations since 1.01.2013 concerning regulations of laws on income taxes have introduced restrictive rules of cost adjustments for commitments unpaid during the time limits arising from these regulations. The purpose of this regulation was to minimize a blockage of payments in companies, however, it has resulted in an increase of the operating costs and fiscal burdens. The tax adjustment of costs for the unpaid commitment, in case of the income tax payers, who have been keeping accounting books, affects the income statement through deferred income tax.

Keywords: adjustment of tax costs, unsettled commitments.