

Tekst do podatków

Słowa kluczowe: mały podatnik, rachunek zysków i strat, dochód zwolniony z podatku, wartość przychodu ze sprzedaży

Przychody wykazywane w rachunku zysków i strat a status małego podatnika

Nieprawidłowe odczytanie zawartych w rachunku zysków i strat danych na temat uzyskanych przychodów może prowadzić do niewłaściwych rozstrzygnięć w zakresie statusu tzw. małego podatnika. Pojęcie małego podatnika daje uprawnienia w zakresie podatków. Czy należy uwzględnić przychody, które związane są ze sprzedażą, ale dochód jest zwolniony od podatku. Czy uwzględnić dla statusu małego podatnika przychody uzyskane z tytułu innego niż sprzedaż?

Ustawa o rachunkowości przewiduje dwa warianty rachunku zysków i strat – porównawczy oraz kalkulacyjny. Istotą różnic pomiędzy tymi wariantami jest sposób ujęcia kosztów wytworzenia sprzedanych produktów, natomiast w pozostałej części oba warianty w identyczny sposób prezentują pozostałe przychody i koszty operacyjne, przychody i koszty finansowe oraz zyski i straty nadzwyczajne. W wariantcie kalkulacyjnym koszty wytworzenia sprzedanych produktów prezentowane są w sposób bezpośredni, wskazując wraz z przychodami zysk (stratę) brutto na sprzedaży. Ta wielkość jest następnie korygowana o ogół kosztów sprzedaży i ogólnego zarządu poniesionych w danym okresie, czego wynikiem jest ustalenie zysku (straty) na sprzedaży. Z kolei w wariantcie porównawczym przedmiotem zainteresowania jest całość kosztów poniesionych w roku obrotowym prezentowana w układzie rodzajowym, niezależnie od tego, czy przyczyniły się do uzyskania przychodu, czy nie. W takim ujęciu wykazywana jest również część kosztów, która dotyczy produkcji niezakończonej lub też niesprzedanej w danym okresie. Jest także możliwe, że w danym okresie doszło do sprzedaży produktów wytworzonych w okresie wcześniejszym, przez co ich wartość nie jest wykazywana wśród prezentowanych kosztów okresu.

UWAGA!

W wariantcie kalkulacyjnym koszty wytworzenia sprzedanych produktów prezentowane są w sposób bezpośredni, wskazując wraz z przychodami zysk (stratę) brutto na sprzedaży. Wielkość ta jest korygowana o ogół kosztów sprzedaży i ogólnego zarządu

poniesionych w danym okresie, czego wynikiem jest ustalenie zysku (straty) na sprzedaży.

W tej sytuacji zasada współmierności wymaga korekty kosztów rodzajowych do wartości kosztów wytworzenia sprzedanych w danym okresie produktów (usług), czego wyrazem jest wykazywana pomiędzy przychodami pozycja „zmiana stanu produktów”. W wyniku takiego sposobu prezentacji, gdy część poniesionych w okresie kosztów w ujęciu rodzajowym dotyczy produkcji niezakończonych, czy też niesprzedanych, zamiast zmniejszenia kosztów, wykazuje się zwiększenie (wartość dodatnią) pozycji „zmiana stanu produktów” w przychodach. Jeśli zaś dochodzi do sprzedaży produktów wytworzonych w okresie wcześniejszym, zamiast zwiększenia kosztów, wykazujemy zmniejszenie (wartość ujemną) pozycji „zmiana stanu produktów” w przychodach. Jeśli w danym okresie mamy do czynienia z obydwojema opisanymi przypadkami, w zmianę stanu produktów wykazuje się per saldo.

Dodatkowo, wśród przychodów wykazywana jest także pozycja „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”, która wynika z potrzeby domknięcia tzw. kręgu kosztów. W odniesieniu do wcześniej omawianej „zmiany stanu produktów” różni się ona tym, że o ile występuje, będzie miała wartość dodatnią, czyli w swej istocie powinna być traktowana jako zmniejszenie kosztów rodzajowych.

Trzeba także wspomnieć o tym, że w obu wariantach rachunku zysków i strat, niektóre pozycje (zysk/strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych, zysk/strata ze zbycia inwestycji, różnice kursowe) wykazywane są w wartości „per saldo”.

Tabela. Podstawowe różnice pomiędzy porównawczym i kalkulacyjnym wariantem rachunku zysków i strat

| WARIANT PORÓWNAWCZY | |
|---|--|
| A Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi | |
| | <i>w tym: od jednostek powiązanych</i> |
| I. | Przychody netto ze sprzedaży produktów |
| II. | Zmiana stanu produktów (zwiększenie - wartość dodatnia, zmniejszenie - wartość ujemna) |
| III. | Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki |
| IV. | Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów |

| | |
|--|---|
| B. Koszty działalności operacyjnej | |
| I. | Amortyzacja |
| II. | Zużycie materiałów i energii |
| III. | Usługi obce |
| IV. | Podatki i opłaty, w tym: |
| | - <i>podatek akcyzowy</i> |
| V. | Wynagrodzenia |
| VI. | Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia |
| VII. | Pozostałe koszty rodzajowe |
| Razem koszty rodzajowe | |
| VIII. | Wartość sprzedanych towarów i materiałów |
| C. Wynik ze sprzedaży (A-B) | |
| WARIANT KALKULACYJNY | |
| A Przychody netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, w tym: | |
| | - od jednostek powiązanych |
| I. | Przychody netto ze sprzedaży produktów |
| II. | Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów |
| B. Koszty sprzedanych produktów, towarów i materiałów, w tym: | |
| | - jednostkom powiązanym |
| I. | Koszt wytworzenia sprzedanych produktów |
| II. | Wartość sprzedanych towarów i materiałów |
| C. Wynik brutto ze sprzedaży (A-B) | |
| D. Koszty sprzedaży | |
| E. Koszty ogólnego zarządu | |
| F. Wynik ze sprzedaży(C-D-E) | |

Źródło: Opracowanie własne.

Ryzyko nieprawidłowości w zakresie ustalenia statusu „małego podatnika” wynika zatem wprost z opisanych zasad konstrukcyjnych rachunku zysków i strat, w szczególności jego wariantu porównawczego. Polega ono na rozpatrywaniu wielkości wykazanych w poz. A „Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi”, która obejmuje wspomnianą „Zmianę stanu produktów” oraz „Koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki”. Dodatkowe utrudnienie niosą wspomniane wcześniej wielkości wykazywane „per saldo”. Nie można również zapomnieć o fakcie uwzględniania przychodów wraz z kwotą należnego podatku VAT.

Mały podatnik

Mały podatnik oznacza podatnika, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro (art. 4a pkt 10 updog oraz art. 5a pkt 20 updog), Analogiczną definicję znajdziemy w art. 2 pkt 25 ustawy o VAT. Status małego podatnika w ustawach o podatku dochodowym pozwala na dokonywanie jednorazowej amortyzacji niektórych środków trwałych (art. 16k ust.7 updog i art. 22k ust. 7 updog) oraz wpłacanie zaliczek na podatek dochodowy w okresach kwartalnych (art. 25 ust. 1b updog i art. 44 ust. 3g updog). Mały podatnik dla VAT jest z kolei uprawniony do rozliczeń według tzw. metody kasowej.

UWAGA!

Definicja pojęcia mały podatnik odwołuje się do „wartości przychodu ze sprzedaży”, a nie „podstawy opodatkowania”, w poprzednim roku podatkowym. Kwotę limitu stanowi 1 200 000 euro.

Redakcja definicji „małego podatnika”, mówiąca o „wartości przychodu ze sprzedaży” nie pozostawia wątpliwości, że przy ustalaniu ewentualnego przekroczenia tego limitu nie można brać pod uwagę ani zmiany stanu produktów, ani kosztu świadczeń na własne potrzeby. Pod uwagę należy brać jedynie wartości w pozycjach A.I. „Przychody netto ze sprzedaży produktów” oraz A.II. „Przychody netto ze sprzedaży towarów i materiałów”.

Możliwa jest bowiem sytuacja, w której przy dodatnich wartościach „zmiany stanu produktów” i „kosztów świadczeń na własne potrzeby” oraz kierowaniu się pozycją A „Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi”, zostanie ustalony przekroczenie limitu „małego podatnika”, w wyniku czego jednostka poniesie realne ekonomiczne straty poprzez nieskorzystanie z przysługujących jej uprawnień. Z drugiej zaś strony, przy ujemnej „zmianie

stanu produktów”, możliwe jest, że nie zostanie zauważony moment utraty statusu „małego podatnika”. W tym momencie dalsze korzystanie z przysługujących takiemu podatnikowi uprawnień może powodować uszczuplenie bieżących należności podatkowych i wiążące się z tym konsekwencje zapłaty zaległego podatku wraz z odsetkami oraz odpowiedzialność karnoskarbową.

Przykład nr 1

Przedsiębiorstwo wykazało w rachunku zysków i strat za 2013 rok następujące wielkości:

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi: 4,5 mln złotych,

w tym:

Przychody netto ze sprzedaży produktów: 4 mln złotych,

Zmiana stanu produktów: 0,5 mln złotych,

B. Koszty działalności operacyjnej: 4 mln złotych,

Cała sprzedaż przedsiębiorstwa opodatkowana jest stawką VAT 23%, co daje kwotę 0,92 mln złotych.

Równowartość 1,2 mln euro za rok 2013 wynosi 5.068 mln złotych.

Jeżeli kwota podatku VAT zostanie dodana do kwoty wykazanej w pozycji A. Rachunku zysków i strat, gdzie zaprezentowano kwotę 4,5 mln złotych, przedsiębiorstwo bezzasadnie nie skorzysta ze statusu „małego podatnika”. Faktycznie zaś, pomijając wartość „zmiany stanu produktów”, limit umożliwiający korzystanie ze statusu „małego podatnika” nie został przekroczony.

Przykład nr 2

Przedsiębiorstwo wykazało w rachunku zysków i strat za 2013 rok następujące wielkości:

A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi: 3,7 mln złotych,

w tym:

Przychody netto ze sprzedaży produktów: 4,2 mln złotych,

Zmiana stanu produktów: - 0,5 mln złotych,

B. Koszty działalności operacyjnej: 3 mln złotych,

Cała sprzedaż przedsiębiorstwa opodatkowana jest stawką VAT 23%, co daje kwotę 0,966 mln złotych.

Równowartość 1,2 mln euro za rok 2013 wynosi 5.068 mln złotych.

Jeżeli kwota podatku VAT zostanie dodana do kwoty wykazanej w pozycji A. Rachunku zysków i strat, gdzie zaprezentowano kwotę 3,6 mln złotych, przedsiębiorstwo bezzasadnie uzna, że może korzystać ze statusu małego podatnika. Jeśli jednak pod uwagę weźmie samą wartość przychodów netto ze sprzedaży produktów, okaże się, że limit umożliwiający korzystanie ze statusu „małego podatnika” został przekroczony.

Pozycje wykazywane „per saldo” i niezwiązane ze sprzedażą

Równie duże ryzyko jest związane z wielkościami wykazywanymi w rachunku zysków i strat „per saldo”. Niewielkie wartości wykazywane z pozycjach „zysk/strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych” lub „zysk/strata ze zbycia inwestycji”, w rzeczywistości mogą ukrywać transakcje sprzedaży o bardzo dużej wartości. W szczególności, strata poniesiona w wyniku transakcji wykazywanych w tych pozycjach nie oznacza, że nie uzyskano przychodu ze sprzedaży. Problem ten nie wystąpi w przypadku trzeciej grupy, dla której w rachunku zysków i strat wynik wykazywany jest „per saldo”, jaką są różnice kursowe. Różnice kursowe, zarówno dodatnie jak i ujemne, powstają co prawda w związku z transakcjami sprzedaży, jednak bezpośrednio są wynikiem otrzymania należności i jej przeliczenia po innym kursie niż kurs zastosowany do przeliczenia wartości sprzedaży. Nie będą uwzględniane przy ustalaniu kwoty „wartości przychodu ze sprzedaży”, o której mowa w definicji małego podatnika. Analogicznie należy pamiętać, że wśród pozostałych przychodów operacyjnych, jak i przychodów finansowych są pozycje, które również nie są przychodami ze sprzedaży. Otrzymane odszkodowanie lub odsetki są przychodami jednak nie będą brane pod uwagę przy ustalania przychodu, o którym mowa w definicji małego podatnika.

Na marginesie można wspomnieć, że w kontekście ustalenia czy przedsiębiorca posiada status małego podatnika powstaje pytanie o uwzględnienie przychodów z tych źródeł, z których dochody nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku, których nie uwzględnia się przy ustalaniu podstawy opodatkowania. Pojęcie małego podatnika rodzi uprawnienia w zakresie podatków, jednak definicja pojęcia odwołuje się do wartości przychodu ze sprzedaży, a nie podstawy opodatkowania, w związku z czym należy uwzględnić te przychody, które związane są ze sprzedażą, nawet jeśli dochód jest zwolniony

(np. przychody z gospodarki zasobami mieszkaniowymi w spółdzielniach mieszkaniowych), natomiast pominąć przychody uzyskane z tytułu innego niż sprzedaż (np. dotacje podmiotowe).

Podstawa prawna:

- art. 4a pkt 10, art. 22k ust. 7, art. 44 ust. 3g ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – j.t. Dz.U z 2012 r. poz. 361; ost.zm. Dz.U. z 2014 r. poz. 598
- art. 5a pkt 20, art. 16k ust. 7, art. 25 ust. 1b ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – j.t.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851
- art. 2 pkt 25 ustawy z 11 marca 2011 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, ost.zm. Dz.U. z 2013 poz. 312

Maciej Jurczyga, biegły rewident