

<https://ksiegowosc.infor.pl/podatki/vat/split-payment/3068591,Czy-po-1-stycznia-2020-r-korekta-rozliczen-i-wtorne-zastosowanie-obowiazkowej-podzielonej-platnosci-przywraci-prawo-do-kosztow-podatkowych.html>

Czy po 1 stycznia 2020 r. korekta rozliczeń i wtórne zastosowanie obowiązkowej podzielonej płatności przywróci prawo do kosztów podatkowych?

Ostatnia aktualizacja: **2019-10-07**

Źródło: INFOR

Pytanie zadane w tytule jest tylko pozornie niejasne: podatnicy podatku od towarów i usług są głęboko zaniepokojeni zmianami w podatkach dochodowych, które zamierza się wprowadzić z dniem 1 stycznia 2020 r. w związku z dwoma nowelizacjami ustawy o podatku od towarów i usług. Problem jest również skomplikowany od strony legislacyjnej i wymagają kilku słów wstępu.

Zacznijmy od obowiązkowej podzielonej płatności, czyli załącznika nr 15 do ustawy o VAT: od dnia 1 listopada 2019 r. towary i usługi wymienione w tym załączniku objęte są obowiązkową podzieloną płatnością, gdy wartość brutto faktury obejmującej również te towary lub usługi, przekracza 15 tys. zł. Na fakturze tej muszą być podane trzy wyrazy: „mechanizm podzielonej płatności”.

Od dnia 1 stycznia 2020 r. podatnicy nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów kosztu w tej części, w jakiej „płatność dotycząca transakcji określony w art. 19 ustawy Prawo przedsiębiorców”, udokumentowana fakturą, zawierającą wyrazy: „mechanizm podzielonej płatności”, została dokonana z pominięciem tego mechanizmu (art. 15d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i art. 22p ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Przepisy te są sprzeczne z treścią art. 108a ust. 1 ustawy o VAT, gdyż obowiązek zastosowania mechanizmu podzielonej płatności dotyczy nie „transakcji” przekraczającej 15 tys. zł, lecz „faktury” opiewającej na tę kwotę, a to coś zupełnie innego. Zakładając jednak, że racjonalna wykładnia usuwa tę wątpliwość należy stwierdzić, że podatnicy będą musieli skorygować koszty albo nie zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatku udokumentowanego fakturą, jeżeli łącznie spełnione będą łącznie następujące warunki:

- faktura będzie wystawiona na kwotę przekraczającą 15 tys. zł,
- faktura będzie dokumentować zakup towarów lub usług wymienionych w załączniku nr 15 do ustawy o VAT,
- podatnik (nabywca) dokona płatności elektronicznej przelewem bankowym bez zastosowania mechanizmu podzielonej płatności.

Korekta kosztów ma oczywiście charakter proporcjonalny, jeżeli faktura dokumentowała również towary lub usługi spoza załącznika nr 15 do ustawy o VAT. Utrata prawa do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów nastąpi w miesiącu, w którym spełnione będą powyższe warunki.

Zadawane jest jednak pytanie: czy gdy podatnik „poprawi się”, skoryguje rozliczenia i prawidłowo zastosuje w tym przypadku mechanizm podzielonej płatności, to może powtórnie zaliczy ten wydatek do kosztów uzyskania przychodów?

Odpowiedź na to pytanie jest oczywiście pozytywna: obowiązek skorygowania kosztów ma charakter sankcyjny: wiąże się z brakiem zastosowania mechanizmu podzielonej płatności – jest to nakaz publicznoprawny wynikający pośrednio z przepisów dotyczących innego podatku. Gdy odpadnie negatywna przesłanka, podatnik podatku

dochodowego zalicza ten wydatek do kosztów uzyskania przychodów. Co prawda brak jest pozytywnego przepisu określającego *expressis verbis* to uprawnienie, ale treść normy prawnej wynika wprost z powyższych przepisów: forma zapłaty naruszająca obowiązek zastosowania podzielonej płatności skutkuje nakazem skorygowania, a następnie prawidłowe zastosowanie podzielonej płatności przywraca prawo do uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodów.

Lecz to jeszcze nie koniec opowieści: analogiczny nakaz korekty kosztów obowiązuje na mocy cytowanych na wstępie przepisów ustaw o podatkach dochodowych występuje w przypadku braku zapłaty na rachunek bankowy wymieniony w wykazie podatników, o którym mowa w art. 96b ustawy o VAT („biała lista”). Nakaz ten ma zastosowanie w przypadku, gdy spełnione będą łącznie następujące warunki:

- nabywcą towarów lub usług jest każdy podatnik podatku dochodowego rozliczający podatek dochodowy na zasadach ogólnych,
- dostawcą lub usługodawcą jest podatnik VAT czynny,
- czynność jest udokumentowana fakturą,
- zapłata nastąpiła na rachunek bankowy nie wymieniony w powyższym wykazie,
- dostawa lub usługa stanowi „transakcję” o wartości przekraczającej 15 tys. zł.

Korekta kosztów następuje w okresie rozliczeniowym, w którym dokonano płatności. Aby nakaz ten nie miał zastosowania, nabywca (usługobiorca) musi złożyć donos, czyli w ciągu trzech dni zawiadomić o tym fakcie naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla dostawcy lub usługodawcy podając numer rachunku bankowego na który dokonano zapłaty. Co najważniejsze, zastosowanie mechanizmu podzielonej płatności (obowiązkowego albo dobrowolnego) nic tu nie daje.

Rodzi się pytanie, czy podatnik mimo braku tego zawiadomienia, „poprawi się” i ponownie zapłaci jednak na rachunek bankowy podany na tym wykazie: czy może ponownie zaliczyć ten wydatek do kosztów uzyskania przychodów?

W tym przypadku problem jest sporny, bo ustawa wprowadza *expressis verbis* tylko jeden sposób zachowania tego prawa – trzydniowy donos. Podatnicy mogą jednak wykorzystać tu podobny tryb postępowania polegający na korekcie rozliczeń i ponownej płatności na rachunek bankowy podany w wykazie. Miejmy nadzieję, że działanie to nie będzie kwestionowane w interpretacjach urzędowych, bo jest zgodne z prawem.

Witold Modzelewski

Profesor Uniwersytetu Warszawskiego

Instytut Studiów Podatkowych