

2. Przychody rozliczane w pkpir

W pkpir przewidziane są dwie kolumny do ujmowania przychodów:

- kolumna 7 – „Wartość sprzedanych towarów i usług”,
- kolumna 8 – „Pozostałe przychody”.

2.1. Kolumna 7 – „Wartość sprzedanych towarów i usług”

Kolumna 7 jest przeznaczona do wpisywania przychodów ze sprzedaży wyrobów (towarów handlowych) i usług. Przychód z działalności gospodarczej jest przychodem należnym, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

PRZYKŁAD 14

Podatnik świadczył usługę na rzecz kontrahenta unijnego. W zakresie VAT usługa jest opodatkowana według siedziby usługobiorcy. Wartość faktury wynosiła 2000 euro. Usługa została wykonana 24 kwietnia 2024 r. i w tym dniu została też wystawiona faktura. Po przeliczeniu po kursie NBP z 23 kwietnia 2024 r. (kurs przyjęty na potrzeby przykładowo 4,6159 zł/euro) dało to kwotę 9231,80 zł. Dla podatnika jest to przychód, który należy rozliczyć w kolumnie 7 pkpir w dacie 24 kwietnia 2024 r. Termin zapłaty faktury to 15 maja 2024 r. Kontrahent zapłacił ją 30 kwietnia 2024 r. Podatnik udzielił mu skonta w wysokości 3%, czyli 60 euro. Do udzielonego skonta 2 maja 2024 r. wystawił fakturę korygującą. Wartość skonta przeliczył po kursie euro z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury pierwotnej. Dało to kwotę zmniejszenia w wysokości 276,95 zł (60 euro x 4,6159 zł). Kwotę zmniejszenia należy zaewidencjonować w kolumnie 7 pkpir w dacie wystawienia faktury korygującej, czyli 2 maja 2024 r.

Zapis w pkpir

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wartość sprzedanych towarów i usług		Razem przychód (7 + 8)	
				zł	gr	zł	gr
1	2	3	6	7		9	
	Kwiecień 2024						
245	24.04.2024	F 1234/04/24	Przychód	9 231	80	9 231	80
	Maj 2024						
249	02.05.2024	FK 1/05/24	Korekta przychodu	- 276	95	- 276	95

U podatników dokonujących sprzedaży towarów i usług opodatkowanych VAT za przychód ze sprzedaży uważa się kwoty netto, bez podatku należnego VAT (art. 14 ust. 1 ustawy o PIT). Tylko wyjątkowo podatnik rozlicza przychód z działalności gospodarczej w momencie otrzymania zapłaty za sprzedane towary czy usługi. Za datę powstania przychodu z działalności gospodarczej uznaje się bowiem dzień wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi (także częściowego wykonania usługi), jednak nie później niż dzień:

- wystawienia faktury albo
- uregulowania należności (art. 14 ust. 1c ustawy o PIT).

O momencie powstania przychodu w pierwszej kolejności decyduje dzień wydania towaru, zbycia prawa majątkowego lub wykonania usługi. Tak będzie wtedy, gdy podatnik wystawi fakturę po wydaniu towaru czy wykonaniu usługi. Fakturę zasadniczo wystawia się nie później niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru lub wykonano usługę. Przy czym faktury nie mogą być wystawiane wcześniej niż 60. dnia przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi. Ograniczenie terminu wcześniejszego wystawienia faktury do 60 dni przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi nie ma zastosowania, jeżeli faktura

dokumentuje dostawę towarów lub świadczenie usług, o których mowa w art. 19a ust. 3, ust. 4 i ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT i zawiera informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy (art. 106i ust. 8 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 15

Podatnik sprzedaje hurtowo artykuły spożywcze. 30 kwietnia 2024 r. dostarczył nabywcy partię towaru, co potwierdza specyfikacja dostawy (WZ). Podatnik wystawił fakturę 15 maja 2024 r. Jego przychód powstał 30 kwietnia 2024 r. Na fakturze podatnik powinien podać:

- datę wystawienia faktury – 15 maja 2024 r.,
- datę zakończenia dostawy towarów – 30 kwietnia 2024 r.

PRZYKŁAD 16

Podatnik zawarł 18 maja 2024 r. umowę o transport towarów. Towar został dostarczony 30 maja 2024 r. Fakturę podatnik wystawił 4 czerwca 2024 r. Zapłata wpłynęła na jego konto 10 czerwca 2024 r. Przychód podatnika powstaje w dacie wykonania usługi, tj. 30 maja 2024 r.

W praktyce faktura jest wystawiana często w dniu wydania towaru czy wykonania usługi. W takich przypadkach będzie to dzień powstania przychodu.

PRZYKŁAD 17

Podatnik wydał nabywcy towar 4 stycznia 2024 r. i w tym samym dniu wystawił fakturę. Przychód należny powinien wykazać w dacie 4 stycznia 2024 r.

PRZYKŁAD 18

Podatnik wykonał usługę budowlaną na rzecz innej firmy 29 kwietnia 2024 r. Fakturę wystawił 20 maja 2024 r. Przychód w podatku dochodowym powstał 29 kwietnia 2024 r. W przypadku usług budowlanych świadczonych na rzecz podatników VAT fakturę wystawia się nie później niż 30. dnia od dnia wykonania usługi (art. 106i ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT).

W przypadku usług złożonych, które rozliczane są w etapach, precyzyjne określenie momentu powstania przychodu wymaga analizy umowy podpisanej przez strony. Tylko wtedy możemy stwierdzić, czy otrzymane wpłaty za poszczególne etapy mają charakter definitywnej zapłaty za częściowo wykonaną usługę, czy też stanowią zaliczkę na poczet jej wykonania. W przypadku definitywnego charakteru wpłat za poszczególne etapy podatnik powinien wykazywać przychód w otrzymanej części w dacie zakończenia poszczególnych etapów usługi albo w dacie otrzymania tej wpłaty, jeżeli wystąpi ona wcześniej. Jeżeli wpłaty te mają charakter zwrotnej przedpłaty lub zaliczki, to rozpoznanie przychodu nastąpi w ostatecznej dacie wykonania usługi, chyba że podatnik wcześniej otrzyma już całość należności lub wystawi fakturę końcową. Takie wnioski potwierdza interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 6 lipca 2018 r. (nr 0111-KDIB1-1.4010.144.2018.3.BS), w której czytamy:

MF (...) otrzymane w wyniku zakończenia danego etapu prac środki, jako związane w istocie z częściowym uregulowaniem należności za wykonane usługi, stanowią przychód z prowadzonej działalności gospodarczej zgodnie z art. 12 ust. 3a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (interpretacja wydana na podstawie analogicznych przepisów ustawy o CIT – przypis autora). Z chwilą częściowego wykonania usługi, tj. po każdym zakończonym etapie prac, po którym następuje odpowiednie rozliczenie z kontrahentem, otrzymane wpłaty tracą charakter zaliczki (przedpłaty), stanowiąc tym samym wynagrodzenie Wnioskodawcy, ostatecznie rozliczone w momencie podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego. W związku z powyższym otrzymane przez Wnioskodawcę środki finansowe, jako nieposiadające już z samego założenia charakteru zwrotnego, nie spełniają zatem warunków uznania ich za zaliczki czy przedpłaty na poczet dostawy towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych. Z tego też względu, z uwagi na definitywny charakter otrzymanego przysporzenia, Wnioskodawca zobowiązany będzie do rozpoznania przychodu podatkowego w dacie zakończenia poszczególnych etapów prac, albowiem jak wynika z wniosku następuje to w terminie wcześniejszym niż zapłata

za realizację danego etapu. Analogicznie przychód z całkowitego rozliczenia usługi powstanie w momencie podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego, który dokumentować będzie dostawę towaru oraz przekazanie kontrahentowi praw do rozporządzania dostarczonym towarem jako właściciel, które to czynności nastąpią wcześniej niż wystawienie faktury i otrzymanie zapłaty.

PRZYKŁAD 19

Podatnik podpisał umowę na regenerację narzędzia na kwotę 15 000 zł netto. Umowa przewidywała, że podatnik otrzyma płatność w trzech równych transzach – dwie jako przedpłaty oraz trzecią, końcową, po wykonaniu usługi. Otrzymane przedpłaty mają charakter zaliczki, bowiem w razie niewykonania usługi podatnik jest zobowiązany do ich zwrotu. Nie były one powiązane z jakimś szczególnym etapem usługi. Podatnik otrzymał zaliczki 14 i 27 stycznia 2024 r. Ostatnią wpłatę podatnik otrzymał 8 lutego 2024 r. Było to już po wykonaniu usługi, które miało miejsce 5 lutego 2024 r., co potwierdza protokół odbioru narzędzia. Fakturę końcową podatnik wystawił również 5 lutego 2024 r. W takim przypadku podatnik cały przychód wykaże 5 lutego 2024 r., tj. w dacie ostatecznego wykonania usługi.

Zapis w pkipr

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wartość sprzedanych towarów i usług	
				zł	gr
1	2	3	6	7	
73	05.02.2024	F 2/02/2024	Przychód	15 000	00

PRZYKŁAD 20

Podatnik podpisał umowę na regenerację narzędzia na kwotę 15 000 zł netto. Umowa przewidywała, że podatnik otrzyma płatność w trzech równych transzach po zakończeniu każdego z trzech etapów usługi. Otrzymane przedpłaty mają charakter definitywny, ponieważ podatnik nie jest zobowiązany do ich zwrotu nawet w przypadku wycofania się kontrahenta z transakcji przed zakończeniem usługi. Pierwszą transzę podatnik otrzymał 14 stycznia 2024 r. – po przedstawieniu kontrahentowi w tym dniu faktur za nabyte materiały służące do realizacji usługi. Drugi etap usługi podatnik zakończył 27 stycznia 2024 r., kiedy przekazał zregenerowane narzędzie do prób kontrahentowi. Ostatnią wpłatę podatnik otrzymał 8 lutego 2024 r., już po wykonaniu usługi. Wykonanie usługi miało miejsce 5 lutego 2024 r., co potwierdza protokół odbioru narzędzia. Fakturę końcową podatnik wystawił również 5 lutego 2024 r. W takim przypadku podatnik wykaże przychód:

- w dniu 14 stycznia – 5000 zł,
- w dniu 27 stycznia – 5000 zł,
- w dniu 5 lutego, tj. w dacie ostatecznego wykonania usługi – 5000 zł.

Podstawą zapisów w pkipr będą faktury. Podatnik powinien również mieć inne dokumenty związane z wykonaną usługą, tj. umowę oraz protokół przekazywania narzędzia do prób oraz protokół końcowy wykonania usługi.

Zapis w pkipr

Lp.	Data zdarzenia gospodarczego	Nr dowodu księgowego	Opis zdarzenia gospodarczego	Wartość sprzedanych towarów i usług	
				zł	gr
1	2	3	6	7	
	Styczeń 2024				
23	14.01.2024	F 6/01/2024	Przychód	5 000	00
43	27.01.2024	F 12/01/2024	Przychód	5 000	00
	Luty 2024				
267	05.02.2024	F 2/02/2024	Przychód	5 000	00

Omówiony problem nie dotyczy przychodów rejestrowanych w kasie fiskalnej, jeżeli podatnik przyjął, że przychód z tytułu zaliczki rozpoznaje w momencie jej wpłaty w kasie. W takim przypadku zaliczka ujęta w kasie jest przychodem.

Jeżeli chodzi o usługi ciągłe, to przychód powstaje ostatniego dnia okresu rozliczeniowego (określonego w umowie lub na fakturze), nie rzadziej niż raz w roku (art. 14 ust. 1e ustawy o PIT), jeżeli strony ustaliły w umowie, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych. Zawarcie takiej umowy w odniesieniu do usług ciągłych jest standardem. Jest ona zabezpieczeniem regularnych wpływów z tytułu świadczenia usług.

PRZYKŁAD 21

Podatnik wynajął kontrahentowi powierzchnię magazynową w swojej firmie. Strony ustaliły, że czynsz za każdy miesiąc będzie płatny do 10. dnia następnego miesiąca na podstawie wystawionej faktury. 4 maja 2024 r. podatnik wystawił fakturę za kwiecień 2024 r. Przychód powinien wykazać 30 kwietnia 2024 r.

Z praktyki organów podatkowych:

- **Przychód z tytułu usług budowlanych:** *W przypadku robót budowlano-montażowych przez wykonanie usługi rozumie się odbiór częściowy lub końcowy tych robót, potwierdzony stosownym protokołem odbioru. Dokument protokołu potwierdza należyte wykonanie zobowiązania przez wykonującego prace, a jednocześnie upoważnia go do żądania umówionego wynagrodzenia. Protokoły odbiorów częściowych i końcowych są jednym z elementów „dokumentacji budowy”, co wynika z art. 3 pkt 13 ustawy z 7 lipca 1994 r. – Prawo budowlane (j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1333 z późn.zm.). W praktyce terminem protokołu zdawczo-odbiorczego określa się dokument wskazujący kto, kiedy i jakie prace wykonał, którego dnia zostały one przyjęte przez drugą stronę. Odbiór częściowy oraz końcowy wykonanych robót potwierdzony podpisaniem stosownym protokołem jest powszechnie utożsamiany z wykonaniem usługi – dzień podpisania protokołu to dzień wykonania usługi. Zatem momentem powstania przychodu dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych, z tytułu robót budowlanych (w tym instalacyjnych) – w myśl art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zw. z art. 14 ust. 1c 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. Wobec tego, skoro Wnioskodawca zawiadomił Zleceniodawcę ustnie o dacie zakończenia robót instalacyjnych w budynku Inwestora, jednocześnie sporządził protokół potwierdzający odbiór robót instalacyjnych, jednak Zleceniodawca odmówił podpisania tego protokołu, nie wskazując w formie pisemnej przyczyn oraz powodów odmowy jego podpisania, ani nie sporządził innego protokołu odbioru robót, to należy stwierdzić, że brak jest dokumentu potwierdzającego wykonanie usługi. Stąd przychód dla celów podatku dochodowego od osób fizycznych należało zarachować w dacie wystawienia faktury, tj. 27 lipca 2018 r. Reasumując – skoro wystawienie faktury, której dotyczy pytanie, nastąpiło w lipcu 2018 r., jednocześnie brak jest potwierdzenia, że usługi instalacyjne zostały wykonane, to przychód podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych powstał w dacie wystawienia tej faktury, tj. 27 lipca 2018 r. (interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z 2 września 2019 r., nr 0112-KDIL3-3.4011.238.2019.3.DS).*
- **Rozliczenie przychodu przy dropshippingu:** *Z informacji przedstawionych we wniosku wynika, że Wnioskodawca zamierza otworzyć własną jednoosobową działalność gospodarczą z siedzibą w miejscu zamieszkania, w oparciu o model logistyczny zwany dropshippingiem. Działalność ta będzie polegała na przeniesieniu procesu wysyłki towaru na dostawcę i będzie prowadzona w formie pośrednictwa handlowego poprzez aukcje internetowe i ogłoszenia internetowe na portalach ogłoszeniowych. Forma opodatkowania, to opodatkowanie 18% podatkiem dochodowym (obecnie 12% – przyp. autora). Rola Wnioskodawcy polegać będzie na zbieraniu zamówień – poprzez wymienione aukcje, inkasowaniu wpłaty od kupującego w postaci wpływów pieniężnych, to jest przelewów bankowych na rachunek w serwisach aukcyjnych, a następnie na rachunek działalności gospodarczej (na którą składać się będzie zarówno cena przedmiotu u zagranicznego sprzedawcy, jak również koszt Wnioskodawcy pośrednictwa przy zakupie) oraz przesyłanie zamówień do dostawców, którzy znajdują się na terytorium kraju trzeciego (spoza krajów Unii Europejskiej). Zamówiony towar nigdy nie trafi do Wnioskodawcy, przez co nigdy nie będzie w jego posiadaniu i nie będzie posiadał*