

Powstanie przychodu z tytułu usług ciągłych

EMILIA WOLNOWSKA¹

W „Rachunkowości” nr 12/2015 pisaliśmy o problemach z rozliczeniem VAT od tzw. usług ciągłych. Regulacje ustaw o podatkach dochodowych dotyczące sprzedaży rozliczanej w okresach rozliczeniowych budzą nie mniejsze kontrowersje.

W niniejszym artykule mowa jest o specyfice usług ciągłych, a także o tym, które usługi są kwalifikowane do tej kategorii przez organy podatkowe oraz sądy administracyjne, na czym polega różnica między usługą ciągłą a wykonaną częściowo i jakie warunki powinny być spełnione, aby uznać usługę za rozliczaną w okresach rozliczeniowych.

W myśl art. 12 ust. 3c updog 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. Jest to przepis szczególny, który wyłącza zastosowanie zasad ogólnych dotyczących daty powstania przychodu. Ta sama reguła została określona w art. 14 ust. 1e updog.

Zbliżone regulacje dotyczące tzw. sprzedaży ciągłej zostały zawarte również w przepisach ustawy o VAT. Jednak tam odnoszą się one do usług ciągłych i dostaw ciągłych każdego rodzaju. W podatku dochodowym ograniczono ich zastosowanie do ściśle określonych dostaw, tj. energii elektrycznej, ciepłej oraz gazu przewodowego (por. art. 12 ust. 3d updog oraz art. 14 ust. 1h updog). Jednocześnie ustawodawca w żaden sposób nie zawęził katalogu usług, które mogą być uznane za rozliczane w okresach rozliczeniowych.

¹ Doradca podatkowy, konsultant podatkowy w RSM Poland.

Co decyduje o ciągłym charakterze usługi

Co prawda ww. przepisy updog i updog nie posługują się pojęciem usług ciągłych, jednak w doktrynie i orzecznictwie zgodnie przyjmuje się, że usługami, które mogą być rozliczane w okresach rozliczeniowych, są usługi świadczone stale i nieprzerwanie, czyli w sposób ciągły.

W pierwszej kolejności należy zatem odpowiedzieć na pytanie, co przesądza o ciągłym charakterze usługi. W orzecznictwie sądów administracyjnych wielokrotnie wskazywano, co należy rozumieć przez usługi ciągłe: *cechą usługi świadczonej w sposób ciągły jest to, że świadczenia w ramach tej usługi trwają dłuższy czas i tworzą funkcjonalną całość, a upływ pewnego czasu nie pozwala na uznanie usługi za wykonaną pomimo jej dalszego świadczenia* (por. wyrok NSA z 16.05.2012 r., II FSK 2086/10). Jako usługi ciągłe nie mogą oczywiście być traktowane zbiory

samodzielnych świadczeń określonych jednoznacznie co do przedmiotu oraz czasu ich realizacji.

Regulacje dotyczące usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych służą precyzyjnemu ustaleniu momentu powstania przychodu w przypadkach, gdy tego momentu z uwagi na faktyczny charakter i specyfikę świadczonej usługi nie można dokładnie określić, a tak jest właśnie w przypadku usług o charakterze ciągłym. Typowym przykładem takich usług, rozliczanych w okresach rozliczeniowych, są usługi najmu, dzierżawy czy też leasingu. Jako inne przykłady można wymienić:

- usługi serwisowania elektrowni wiatrowych (por. **interpretacja IS w Bydgoszczy z 14.11.2014 r.**, ITP-B3/423-397/14/KK),

- usługi polegające na kierowaniu przez spółkę, będącą agencją pracy tymczasowej, osób niebędących pracownikami spółki do wykonywania określonych czynności w miejscu wskazanym przez klientów spółki (por. **interpretacja IS w Poznaniu z 14.08.2015 r.**, ILPB1/4511-1716/15-2/AN),

- usługi transmisji danych, w przypadku gdy zgodnie z harmonogramem płatności comiesięczne raty są równe (por. **interpretacja IS w Warszawie z 22.09.2015 r.**, IPPB6/4510-113/15-2/AK),

- udzielanie licencji na korzystanie ze znaków towarowych (por. prawomocny **wyrok WSA w Gdańsku z 4.08.2015 r.**, I SA/Gd 770/15),

- usługi pośrednictwa w ramach umów agencyjnych, polegające na sprzedaży produktów operatorów telekomunikacyjnych (por. prawomocny **wyrok WSA w Poznaniu z 15.05.2014 r.**, I SA/Po 1092/13),

- kompleksowe usługi administracyjne obejmujące w szczególności usługi kadrowo-płacowe, księgowości, doradztwa prawnego, audytu wewnętrznego, dla których w zawartych umowach wskazano okresy rozliczeniowe (por. **interpretacja IS w Warszawie z 22.09.2015 r.**, IPPB6/4510-221/15-3/AK).

W tym miejscu należy zasygnalizować, że rodzaj usługi nie determinuje automatycznie sposobu jej rozliczania (a przez to momentu powstania obowiązku podatkowego). Wskazuje na to **interpretacja IS w Katowicach z 18.03.2014 r.** (IBPBI/1/415-1278/13/BK) dotycząca usług księgowych, w przypadku których ustalono miesięczne wynagrodzenie oraz wskazano terminy płatności, ale nie określono w umowie ani na fakturze okresów rozliczeniowych.

Jak wskazywała wnioskodawczyni, *zawarte przed kilkoma laty umowy nie zawierają określenia, że usługa jest rozliczona w okresach rozliczeniowych, gdyż takie pojęcie nie funkcjonowało, a jedynie podają terminy,*

w jakich biuro obowiązane jest do wykonania zleconych mu usług oraz zawierają informację, że należność za świadczone usługi płatna jest co miesiąc w terminie do 4. dnia każdego miesiąca. IS zgodziła się ze stanowiskiem wnioskodawczyni, że w tym przypadku moment uzyskania przychodu z działalności gospodarczej powinien być ustalony zgodnie z ogólnymi zasadami, tj. z chwilą wykonania usługi, wystawienia faktury albo uregulowania należności.

Podsumowując: w prezentowanym przypadku usługi księgowe, mimo że mogą mieć charakter usług ciągłych, nie będą usługami rozliczanymi w okresach rozliczeniowych. Gdyby jednak strony wyraźnie określiły okresy rozliczeniowe, byłyby tak kwalifikowane.

Czy tylko usługi ciągłe mogą być rozliczane w okresach rozliczeniowych

Nasuwa się pytanie, czy art. 12 ust. 3c updop (art. 14 ust. 1e updof) ma zastosowanie wyłącznie do usług o charakterze ciągłym. Po pierwsze – jak już o tym była mowa – analizowany przepis nie odnosi się wprost do usług ciągłych. Koncepcja zastosowania go do takich usług została wypracowana przez doktrynę i orzecznictwo.

Po drugie nie sposób analizować istoty usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych w pełnym oderwaniu od poglądów kształtujących się na gruncie VAT. Z dużą dozą prawdopodobieństwa jeśli usługa zostanie zakwalifikowana przez organ podatkowy jako rozliczana w okresach rozliczeniowych, to będzie tak w odniesieniu do obu podatków, tj. dochodowego oraz VAT.

Organy podatkowe wyrażają stanowisko, że *określone w art. 19a ust. 3 ustawy o VAT usługi, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń, swym zakresem obejmują nie tylko usługi świadczone w sposób ciągły, lecz także wszystkie inne usługi z założenia powtarzające się, jeśli strony danej transakcji umówiły się na rozliczanie ich w ustalonych okresach rozliczeniowych. Również dla tych usług obowiązek podatkowy powstanie w momencie ich wykonania, a więc z upływem każdego okresu, do którego płatności lub rozliczenia się odnoszą* (por. **interpretacje IS w Katowicach z 24.03.2014 r.**, IBPP2/443-191/14/ICz i **IBPP2/443-195/14/ICz oraz w Warszawie z 14.01.2014 r.**, IPPP1/443-1091/13-2/AP).

Należy zatem przypuszczać, że organy podatkowe przychylić się będą ku stwierdzeniu, że art. 12 ust. 3c updop (art. 14 ust. 1e updof) ma zastosowanie do wszystkich usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych, z założenia powtarzających się, w przypadku których z uwagi na ich specyfikę moment ich wykonania w sposób bezpośredni jest trudny do określenia, bez względu na to, czy będą to usługi ciągłe, czy nie.

Usługa ciągła a częściowe wykonanie usługi

Usługi rozliczanej w okresach rozliczeniowych nie należy mylić z usługą wykonywaną częściowo, w przypadku której przychód powstaje w dniu częściowego wykonania usługi, tj. w dniu zakończenia określonego etapu prac, jednak nie później niż w dniu wystawienia faktury lub uregulowania należności. Możliwe jest tu ustalenie momentu zakończenia określonego etapu prac. Odmienne są też kryteria, jakie należy brać pod uwagę w celu określenia, czy jest to usługa ciągła, czy wykonana częściowo.

W przypadku usług wykonanych częściowo decydujące jest kryterium ilościowe, np. zdefiniowany procent (ułamek, etap, faza) całej usługi finalnej; istnieje obiektywna możliwość pomiaru efektu, na którego osiągnięcie umówiły się strony umowy. Typowym przykładem usług rozliczanych częściowo są usługi budowlane, gdzie strony umawiają się na odbiór prac etapami. Części te nie muszą być sobie równe pod względem ilościowym czy wartościowym.

Natomiast dla usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych (ciągłych) decydujące jest kryterium czasowe, tj. podział na okresy rozliczeniowe. Może się zdarzyć, że w przypadku takich usług będziemy operować obydwojema kryteriami: czasowym oraz ilościowym, jednak to drugie kryterium co do zasady dotyczyć będzie części wynagrodzenia, a nie części wykonanej usługi. Ilustruje to poniższy przykład.

Przykład

Strony określiły w umowie miesięczne okresy rozliczeniowe (okresem rozliczeniowym jest miesiąc kalendarzowy). Usługa ciągła ma być świadczona przez 5 miesięcy i z góry znana jest ostateczna wartość łącznego wynagrodzenia. W związku z tym strony postanowiły, że wynagrodzenie za poszczególne okresy rozliczeniowe kształtuje się następująco w odniesieniu do jego wartości finalnej: I okres – 30% wynagrodzenia, II okres – 30% wynagrodzenia, III okres – 20% wynagrodzenia, IV okres – 10% wynagrodzenia oraz V okres – 10% wynagrodzenia. Przychód będzie powstawać kolejno ostatniego dnia każdego okresu rozliczeniowego (miesiąca kalendarzowego) w odniesieniu do określonej w umowie – odpowiadającej danemu okresowi rozliczeniowemu – kwoty.

Przepis regulujący moment powstania przychodu z tytułu usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych jest regulacją szczególną w stosunku do przepisu określającego powstanie przychodu w przypadku usług wykonanych częściowo (por. art. 12 ust. 3a updop oraz art. 14 ust. 1c updof) i jako *lex specialis* wyłącza jego zastosowanie.

W jaki sposób ustala się okresy rozliczeniowe

Wątpliwości powstają już przy próbie zdefiniowania pojęcia okres rozliczeniowy. Zdaniem organów podatkowych jest to *przebieg czasowy, wyodrębniony ze względu na obowiązek uregulowania przez dane podmioty spraw finansowych* (por. **interpretacja IS w Warszawie z 22.09.2015 r.**, IPPB6/4510-113/15-2/AK). Kontrowersje budzi próba ustalenia, czy okres rozliczeniowy powinien być tożsamy z okresem, za który określana jest wartość wynagrodzenia. Sądy administracyjne odróżniają okres rozliczeniowy od okresu, w którym świadczone były rozliczane usługi. W **wyroku WSA w Warszawie z 3.12.2012 r.** (I SA/Wr 1146/12, orzeczenie prawomocne) czytamy: *brak natomiast, zdaniem sądu, podstaw do utożsamienia „okresu rozliczeniowego określonego w umowie” z okresem, którego dotyczy czynność będąca jej przedmiotem – jak przyjął w zaskarżonej interpretacji organ podatkowy.* Powołane orzeczenie dotyczyło przypadku, gdy strony określiły w umowie, że okres rozliczeniowy obejmuje okres do dnia przekazania raportu z usług wykonanych w poprzednim miesiącu kalendarzowym. Innymi słowy, mimo że wartość wynagrodzenia szacowana była w oparciu o czynności wykonane w poprzednim miesiącu kalendarzowym, zdaniem sądu okres rozliczeniowy nie pokrywa się z miesiącem kalendarzowym, czyli okresem, w którym usługa była faktycznie wykonywana.

Przepisy wskazują, że okres rozliczeniowy powinien być określony w umowie bądź na wystawionej fakturze, natomiast nie mówią szczegółowo, w jaki sposób należy go określić. Nie jest konieczne, aby okresy rozliczeniowe pokrywały się z jednostkami czasu takimi jak tydzień, miesiąc kalendarzowy. Strony transakcji mogą przyjąć inny dowolny okres (np. 5- czy 26-dniowy). Jedynym ograniczeniem wynikającym z przepisów jest określenie maksymalnego okresu rozliczeniowego – nie może on być dłuższy niż rok. W związku z tym nasuwają się kolejne pytania. Czy okresy rozliczeniowe muszą być sobie równe? Czy dopuszczalne jest ustalenie różnych okresów rozliczeniowych?

Literalne brzmienie przepisu nie dostarcza odpowiedzi, bowiem mówi on o *usłudze rozliczanej w okresach rozliczeniowych*. W mojej ocenie nic nie stoi na przeszkodzie, aby dla celów rozliczania sprzedaży ciągłej określić nieregularne okresy rozliczeniowe, np. pierwszy okres rozliczeniowy wynosi tydzień, kolejny – 95 dni. Nic nie stoi też na przeszkodzie późniejszej modyfikacji tych okresów rozliczeniowych, np. w drodze zmiany umowy.

Co w przypadku, gdy ustalono 1 okres rozliczeniowy

Przepisy dotyczące usług rozliczanych w okresach rozliczeniowych z całą pewnością nie mają zastosowania, gdy w umowie ustalono 1 okres rozliczeniowy obejmujący cały czas świadczenia usługi, jeśli jest on krótszy lub równy okresowi 1 roku – np. w umowie wskazano, że usługa wykonywana będzie przez 3 miesiące, a okresem rozliczeniowym jest kwartał.

Po pierwsze możemy precyzyjnie określić moment zakończenia usługi, po drugie nie mamy do czynienia z powtarzalnością okresów rozliczeniowych. Z uwagi na to, że w przepisie posłużono się liczbą mnogą (mowa jest o *usłudze rozliczanej w okresach rozliczeniowych*), rezultat wykładni gramatycznej jest w tym przypadku dość oczywisty.

Zastanówmy się nad innym przypadkiem – gdy okres świadczenia usługi jest dłuższy niż rok (np. 3 lata), przy czym w umowie określono jedynie całkowitą wartość wynagrodzenia (nie wskazano okresów rozliczeniowych ani tym bardziej nie doszło do periodycznych rozliczeń).

Wydawać by się mogło, że i tu przychód powstanie na ogólnych zasadach, tj. zgodnie z art. 12 ust. 3a updog (dopiero w momencie zakończenia wykonywania usługi, wcześniejszego wystawienia faktury lub otrzymania zapłaty), jednak organy podatkowe prezentują przeciwne stanowisko. Ich zdaniem przychód podatkowy powstanie zgodnie z art. 12 ust. 3c updog, czyli każdorazowo w ostatnim dniu rocznego okresu rozliczeniowego. Przykładem takiego stanowiska jest opisana niżej **interpretacja IS w Poznaniu z 7.04.2010 r. (ILPB3/423-55/10-2/MC)**. Zgodnie z przedstawionym przez wnioskodawcę opisem zdarzenia przyszedł:

- umowę dotyczącą świadczenia usług promocyjnych zawarto na 5 lat,
- w umowie podano łączne wynagrodzenie za cały okres jej obowiązywania, przy czym nie przewidziano żadnych innych okresów rozliczeniowych,
- kontrahent wpłacił zaliczkę w wysokości 90%, natomiast pozostała kwota za usługę miała być wpłacona po zakończeniu umowy i wystawieniu przez wnioskodawcę faktury, a więc zdaniem wnioskodawcy nie dojdzie do periodycznych rozliczeń, w szczególności w okresach rocznych.

W mojej ocenie nie bez znaczenia w omawianej sprawie było to, że jednym z podstawowych kryteriów wywiązania się wnioskodawcy z wykonania umowy był zakup odpowiedniej ilości produktów kontrahenta (w celu

dalszej odsprzedaży). Ilość tę podano w tzw. jednostkach przeliczeniowych za cały okres obowiązywania umowy z podziałem po 1/5 dla każdego roku. Takie postanowienia umowne pośrednio wskazują, że strony wyznaczyły okresy rozliczeniowe, jednak IS nie odniosła się do tej kwestii. Nie badała, czy wbrew twierdzeniom stron doszło do wyodrębnienia rocznych okresów rozliczeniowych, tylko poszła o krok dalej, stwierdzając, że sama kwalifikacja usługi promocyjnej jako usługi o charakterze ciągłym wyklucza zastosowanie art. 12 ust. 3a updog. Innymi słowy w przypadku gdy usługi ciągłe mają być świadczone przez okres dłuższy niż rok, przychód podatkowy – zdaniem IS – powstanie zawsze ostatniego dnia roku, nawet jeśli strony nie wyodrębniły okresów rozliczeniowych.

Należy podkreślić, że w orzecznictwie prezentowane jest przeciwne stanowisko, zgodnie z którym *nie kwestionując prawa strony do wyboru sposobu rozliczania usług o charakterze ciągłym, przyjętą metodę powinna cechować stabilność, a sposób rozliczeń powinien wynikać z umowy z klientem. Podatnik może bowiem dokonywać rozliczenia usługi o charakterze ciągłym etapami, dzieląc ją niejako na usługi cząstkowe², może też rozliczyć ją jednorazowo w całości* (por. prawomocny **wyrok WSA we Wrocławiu z 28.10.2012 r., I SA/Wr 37/10**).

Zgodnie z art. 12 ust. 3c updog (art. 14 ust. 1e updog) okres rozliczeniowy może być określony w umowie lub na fakturze. Jeśli okres rozliczeniowy wskazany na fakturze różni się od określonego w umowie, należy badać, jaki był zgodny zamiar stron i ustalić, który z tych dokumentów zawiera błąd.

Moment powstania przychodu i obowiązku podatkowego w VAT

Na pozór wydawać by się mogło, że oba te momenty są ze sobą ściśle powiązane. Bez wątpienia w przypadku sprzedaży ciągłej rozliczanej w okresach rozliczeniowych dniem powstania obowiązku podatkowego w VAT oraz powstania przychodu w podatku dochodowym jest ostatni dzień okresu rozliczeniowego. Co prawda dla celów obu podatków wprowadzono ograniczenie długości okresu rozliczeniowego do roku, jednak różne będą skutki tego ograniczenia na gruncie ustawy o VAT oraz ustaw o podatku dochodowym.

W VAT obowiązek podatkowy powstanie z upływem roku podatkowego, tj. 31 grudnia, i okres rozliczeniowy nie

² Należy podkreślić, że użytego przez sąd określenia dotyczącego podziału usługi ciągłej niejako na usługi cząstkowe nie należy utożsamiać z częściowym wykonaniem usług. Zgodnie z definicją zawartą w słowniku języka polskiego PWN wyraz *niejako* to *partykula komunikująca, że wyrażony w zdaniu sąd nie odpowiada dosłownie faktycznemu stanowi rzeczy, ale jest mu bliski* (sjp.pwn.pl/sjp/niejako;2488799.html).

musi obejmować pełnych 12 miesięcy. W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowane jest stanowisko, że *wobec braku w ustawie o podatku od towarów i usług szczególnej regulacji wyjaśniającej pojęcie roku podatkowego ze względu na treść art. 11 ustawy z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (...) przyjąć należy, że chodzi tu o rok kalendarzowy* (**wyrok NSA z 26.10.2009 r., I FSK 811/08**).

Z kolei w art. 12 ust. 3c updog (art. 14 ust. 1e updog) ustawodawca nie posłużył się pojęciem rok podatkowy (na potrzeby CIT zdefiniowanym w art. 8 ust. 1 updog). Zatem należy uznać, że sformułowanie *nie rzadziej niż raz w roku* odnosi się wyłącznie do okresu, w jakim świadczona usługa jest rozliczana, a nie do roku podatkowego czy roku kalendarzowego, a rok należy rozumieć w tym przypadku jako okres następujących po sobie 12 miesięcy kalendarzowych (365 dni lub 366 dni).

Przykład

1.05.2015 r. rozpoczęto świadczenie usługi archiwizacji dokumentów, która zgodnie z zawartą umową będzie świadczona przez 3 lata. Wskazano w niej, że okresem rozliczeniowym jest rok. Należności mają zostać uregulowane odpowiednio po upływie każdego okresu rozliczeniowego. Datą

pierwszego momentu powstania obowiązku podatkowego w VAT jest 31.12.2015 r., natomiast datą powstania przychodu w odniesieniu do pierwszego okresu rozliczeniowego – 30.04.2016 r.

* * *

Sposób rozliczania dla celów podatku dochodowego usług ciągłych niewątpliwie może wydawać się podatnikom korzystny, choćby z uwagi na ograniczenie ciążących na nich obowiązków, np. zarejestrowanie 1 faktury w roku oraz jej rozliczenie, zamiast kilkudziesięciu faktur. Należy jednak podkreślić, że podatnicy nie mają prawa wyboru zasad określających moment powstania przychodu w takim sensie, że nie mogą decydować, czy dana usługa będzie rozliczana jako wykonana częściami (podział usługi na etapy) bądź jako ciągła (podział usługi na okresy rozliczeniowe). O tym decydują faktyczne warunki transakcji (w szczególności treść umowy i rzeczywisty sposób świadczenia usług). W przypadku sprzedaży ciągłej strony umowy mają jedynie możliwość rozliczenia usługi w okresach rozliczeniowych (o ile jej obiektywny charakter na to pozwala) oraz określenia długości okresu rozliczeniowego, czyli wskazania określonego przedziału czasowego. ■