

**Katarzyna Kowalska**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## ZMIANY WYBRANYCH PROBLEMÓW W PODATKU VAT

*Poza granicami codzienności (...) rozciąga się świat VAT,  
niczym podatkowy lunapark,  
w którym rzeczywistość i zasady prawa są zawieszane lub odwrócone.*

Lord Justice Sedley<sup>1</sup>

### 1. Wstęp

Po kilkuletnich debatach Sejm RP uchwalił nowelizację ustawy o podatku od towarów i usług, która weszła w życie z dniem 1 grudnia 2008 r. oraz w części z dniem 1 stycznia 2009 r. Ostatecznie przyjęta przez Sejm nowelizacja ustawy różni się w niektórych aspektach od pierwotnych projektów przygotowanych w 2005 r. Jednocześnie należy zaznaczyć, iż jest to pierwsza po przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej kompleksowa zmiana przepisów dotyczących podatku VAT. Dlatego też ustawodawca jako zasadniczy cel w toku prac legislacyjnych przyjął uproszczenie przepisów w zakresie podatku VAT, doprecyzowanie brzmienia określonych regulacji prawnych, zniesienie ograniczeń formalnoprawnych oraz dopasowanie polskich przepisów do przepisów Unii Europejskiej.

Przyjmując jako kryterium wprowadzone zmiany w podatku VAT, nowe zmiany można podzielić na trzy grupy [6, s. 7]:

- zmiany dotyczące podstawowych rozwiązań konstrukcyjnych podatku,
- nowe instytucje i rozwiązania podatkowe,
- pozostałe, które zawierają parę zmian technicznych i niewielkie poprawki wadliwych rozwiązań.

Niniejszy artykuł poświęcony jest prezentacji trzech wybranych zmian dotyczących istotnych elementów konstrukcyjnych podatku VAT (czyli grupa pierwsza), jakimi są: zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa, ulga na „złe długi” oraz likwidacja sankcji. Celem artykułu jest ocena wprowadzonych rozwiązań legisla-

---

<sup>1</sup> Myśl pochodzi z orzeczenia w sprawie Royal & Sun Alliance UK.

cyjnych przede wszystkim ze względu na ich znaczenie gospodarcze, zgodność z prawem wspólnotowym oraz stopień, w jakim zostały uproszczone. Jednocześnie zostanie podjęta próba odpowiedzi na postawione pytania, czy wprowadzone zmiany są korzystne dla przedsiębiorców i jaki mają wpływ na ich płynność finansową.

Ze względu na zbyt szeroki zakres zmian w grupie pierwszej nowych przepisów nie jest możliwe omówienie ich wszystkich w ramach niniejszego opracowania. Z tego powodu w artykule skupiono się na zmianach, które zostały uznane za istotne rozwiązania z punktu widzenia przedsiębiorców.

## 2. Zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Do 30 listopada 2008 r. według art. 6 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług wyłączone z opodatkowania VAT były transakcje zbycia przedsiębiorstwa lub zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans. W efekcie wyłączenie spod VAT nie obejmowało transakcji zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Patrząc na orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości oraz prawo wspólnotowe, dochodzi się do wniosku, iż ograniczenie to nie znajdowało racjonalnego uzasadnienia. Było jedynie przedmiotem wielu rozstrzygnięć zarówno organów podatkowych w zakresie wydawanych interpretacji, jak i sądów administracyjnych. Organy podatkowe w tej kwestii były zdania, że weryfikując daną transakcję, powinno się opierać jedynie na brzmieniu polskich przepisów ustawy o VAT, i uważały, że transakcje dotyczące zorganizowanej części przedsiębiorstwa podlegały opodatkowaniu. Powyższa opinia budziła pewne kontrowersje przede wszystkim w kontekście brzmienia unijnych przepisów o VAT, gdzie w art. 19 Dyrektywy 112 państwom członkowskim przyznano możliwość wyłączenia z zakresu VAT transakcji polegających na przeniesieniu całości albo części majątku przedsiębiorstwa<sup>2</sup>. Ponadto Europejski Trybunał Sprawiedliwości niejednokrotnie zwracał uwagę, iż wyłączenie takie (jeśli zostanie wprowadzone) powinno być stosowane do wszystkich przypadków zbycia przedsiębiorstwa albo jego części, w wyniku której można samodzielnie wykonać działalność gospodarczą, a więc również do transakcji zbycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa (np. sprawa C-497/01 Zita Modes). Świadczą o tym również wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 7 lutego 2008 r. (sygn. akt. III SA/Wa 934/07) oraz z dnia 12 sierpnia 2008 r. (sygn. akt. III SA/Wa 666/08), w których

---

<sup>2</sup> W art. 19 Dyrektywy 2006/112/WE przepis brzmi: „w przypadku przekazania, odpłatnie lub nieodpłatnie, lub jako aportu do spółki całości lub części majątku, państwa członkowskie mogą uznać, że dostawa towarów nie miała miejsca i że w takim przypadku osoba, której przekazano towary, będzie traktowana jako następcą prawnym przekazującego. W przypadkach, gdy odbiorca nie podlega w pełni opodatkowaniu, państwa członkowskie mogą przedsięwziąć środki niezbędne w celu uniknięcia zakłóceń konkurencji. Mogą także przyjąć wszelkie niezbędne środki, aby zapobiec uchylaniu się od opodatkowania lub unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie przepisów niniejszego artykułu” [1, art. 19].

sformułował tezę, iż wyłączenie z opodatkowania VAT w świetle dyrektywy nie ogranicza się tylko do całego przedsiębiorstwa albo zakładu, lecz dotyczy także zorganizowanej części przedsiębiorstwa [11].

Wprowadzona nowelizacja ustawy wyeliminuje częściowo powyższe wątpliwości, ponieważ zgodnie z nowym brzmieniem art. 6 pkt 1 „przepisów ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa” [8, art. 6 pkt 1]. Należy zauważyć, iż definicja zorganizowanej części przedsiębiorstwa została zaczerpnięta z przepisów dotyczących podatków dochodowych, gdzie posiada moc prawną już od dłuższego czasu. Artykuł 1 pkt 27e ustawy o podatku od towarów i usług wskazuje, iż zorganizowana część przedsiębiorstwa to „organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych, który zarazem mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania” [8, art. 1 pkt 27e].

Powyższe traktowanie zorganizowanej części przedsiębiorstwa może być powodem bardzo ważnych konsekwencji, zwłaszcza przy transakcjach obejmujących zbycie większej ilości aktywów. Przede wszystkim w przypadku uznania danego zespołu składników majątkowych za zorganizowaną część przedsiębiorstwa u zbywcy taka transakcja nie powinna powodować konsekwencji na gruncie VAT, równocześnie przenosząc potencjalne obowiązki związane np. z VAT naliczonym oraz jego ewentualną korektą na nabywcę. W powyższej kwestii art. 91 ust. 9 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, iż „w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1-8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa” [8, art. 91 ust. 9].

Zorganizowana część przedsiębiorstwa, która w obecnej chwili pozostaje poza VAT, przynosi korzyści, ponieważ eliminuje szereg pytań, które rodziły się pod rządami starych przepisów. Pytania te powstawały przede wszystkim w związku z określeniem zasad opodatkowania VAT każdego ze zbywanych elementów majątków. Z drugiej strony przynosi straty, ponieważ powoduje dodatkowe koszty tego rodzaju transakcji w formie podatku od czynności cywilnoprawnych, jakie będzie musiał zapłacić nabywca.

Przy analizie transakcji dotyczących zorganizowanej części przedsiębiorstwa pojawia się dodatkowy aspekt, który niewątpliwie należy wziąć pod uwagę. Artykuł 88 ust. 3a pkt 3 określa, iż „nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku” [8, art. 88 ust. 3a pkt 3]. Dlatego należy poddawać wnikliwej analizie specyfikę realizowanej transakcji, aby uniknąć zaniżenia obrotu opodatkowanego VAT po stronie zbywcy oraz zapewnienia odliczenia VAT naliczonego po stronie nabywcy.

Na koniec rozważań w tej kwestii warto zaznaczyć, że nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług w tym zakresie eliminuje niezgodność tego przepisu z prawem wspólnotowym i jednocześnie sprawia, iż przepisy stają się prostsze dla przedsiębiorców. A zatem uchwaloną regulację można uznać za pozytywną i należy wyrazić uznanie dla ustawodawcy za to, że dostrzegł potrzebę wprowadzenia tego rodzaju ułatwień.

### 3. Ulga na „złe długi”

Nowelizacja ustawy o podatku od towarów i usług, obowiązująca od 1 grudnia 2008 r., wprowadziła również ważne zmiany dotyczące tzw. ulgi na „złe długi”. Nowe przepisy powinny w dużej mierze ułatwić podatnikom skorzystanie z prawa do korekty podatku należnego. Ustawodawca bowiem, z uwagi na kryzys finansowy, ułatwił korzystanie ze skorygowania VAT oraz dał większą możliwość zmobilizowania kontrahentów do regulowania zaległości.

Do dnia 1 grudnia 2008 r. podatnik miał prawo do dokonania korekty podatku należnego w razie powstania wierzytelności albo ich części odpisywanych jako nieściągalne, które stanowiły koszt uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Fakt ten oznacza, że korekta mogła dotyczyć jedynie wierzytelności zarachowanych jako przychód należny, których nieściągalność była udokumentowana odpowiednio przepisami, w głównej mierze postanowieniem o nieściągalności, zaakceptowanym przez wierzyciela jako odpowiadający stanowi faktycznemu, protokołem sporządzonym przez wierzyciela albo wydanym przez właściwy organ postępowania egzekucyjnego. Było to dużym utrudnieniem dla przedsiębiorców.

Nowe przepisy przewidują opcję korekty podatku należnego także w przypadku wierzytelności albo ich części, których nieściągalność została tylko uprawdopodobniona. Nowe regulacje definiują uprawdopodobnienie jako nieregulowanie wierzytelności w ciągu 180 dni od upływu terminu jej płatności, określonego w umowie albo na fakturze. Oznacza to w rzeczywistości, że w momencie, kiedy dłużnik nie ureguluje jakiegokolwiek części wierzytelności w ciągu 6 miesięcy, przedsiębiorca będący podatnikiem ma prawo skorzystać z ulgi w odniesieniu do nieuregulowanej części wierzytelności.

Dokonanie korekty podatku należnego jest realne w momencie, kiedy podatnik ujął przedmiotową transakcję w poprzedniej deklaracji VAT oraz rozliczył podatek należny z tego tytułu. W chwili kiedy podatnik sprzedaje wierzytelność osobie trzeciej, ani zbywca, ani nabywca wierzytelności nie mogą dokonać korekty podatku należnego. Wnioskuje się, że korekta nie będzie możliwa także w przypadku wierzytelności objętych tzw. ubezpieczeniem należności.

Dokonanie korekty jest możliwe w sytuacji, gdy dostawa towaru albo świadczenie usługi są wykonane na rzecz podatnika VAT czynnego. Ponadto kontrahent nie może być w toku postępowania upadłościowego albo likwidacji. Poza tym, żeby do-

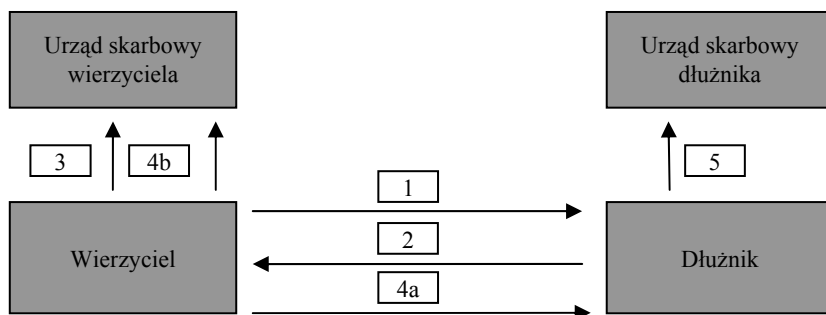
konać korekty podatku należnego, strony biorące udział w transakcji muszą być zarejestrowane jako podatnicy VAT czynni na dzień dokonania korekty. W momencie kiedy kontrahent zostanie wyrejestrowany przed dokonaniem korekty, podatnik nie może skorygować podatku należnego. Zalecane jest, żeby dokonując ewentualnej korekty, podatnicy dysponowali zaświadczeniem potwierdzającym fakt rejestracji kontrahenta jako podatnika VAT czynnego. Podstawą prawną do otrzymania takiego zaświadczenia może być art. 96 ust. 13 ustawy o podatku od towarów i usług.

Podatnik nie może dokonać korekty podatku należnego w sytuacji, gdy między stronami transakcji, z której wynika wierzytelność podlegająca korekcie, albo osobami pełniącymi u wierzyciela oraz dłużnika funkcje kontrolne, nadzorcze albo zarządzające zachodzą powiązania o charakterze rodzinnym, z tytułu przysposobienia, majątkowym, kapitałowym albo wynikające ze stosunku pracy. Podatnik nie ma prawa dokonać korekty w sytuacji, kiedy którakolwiek z wymienionych powyżej osób łączy funkcje kontrolne, nadzorcze albo zarządzające u obu stron.

W porównaniu z wcześniejszym stanem prawnym ustawodawca skrócił czas, w którym podatnik może zastosować ulgę na „złe długi”. Do 1 grudnia 2008 r. podatnik miał prawo skorygować podatek należny w odniesieniu do wierzytelności, od których nie minęło 5 lat, licząc od początku roku, w którym była wystawiona faktura. Natomiast według nowego przepisu okres ten został skrócony do 2 lat, licząc od końca roku, w którym faktura była wystawiona. W dalszym ciągu wierzyciel jest zobowiązany do przesłania zawiadomienia do dłużnika o zamiarze skorygowania podatku należnego. Polskie przepisy nie wskazują wprost, w jakiej postaci takie zawiadomienie powinno być sporządzone. Ustawa stanowi tylko, iż do zawiadomienia stosuje się odpowiednio przepisy ordynacji podatkowej o doręczeniach. Najlepszym rozwiązaniem w takiej sytuacji będzie sporządzenie zawiadomienia w formie pisemnej oraz doręczenie go przez pocztę za potwierdzeniem odbioru.

W obecnym stanie prawnym ustawodawca skrócił okres oczekiwania na zapłatę do 14 dni, licząc od otrzymania zawiadomienia przez dłużnika. Równocześnie został wprowadzony warunek, że podatnik musi posiadać potwierdzenie odbioru zawiadomienia przez dłużnika. Korekta wierzyciela może mieć miejsce w rozliczeniu za czas, w którym wierzyciel uzyskał potwierdzenie odbioru przez dłużnika zawiadomienia o zamiarze skorygowania podatku należnego. Natomiast dłużnik w momencie otrzymania takiego zawiadomienia i nieuregulowania kwoty należności w ciągu 14 dni jest zobowiązany do pomniejszenia podatku naliczonego podlegającego odliczeniu (albo powiększenia podatku należnego) przez korektę deklaracji za czas, w którym dokonał odliczenia. Nie jest się w stanie wyeliminować faktu, iż dłużnik będzie usiłował jak najpóźniej odebrać zawiadomienie.

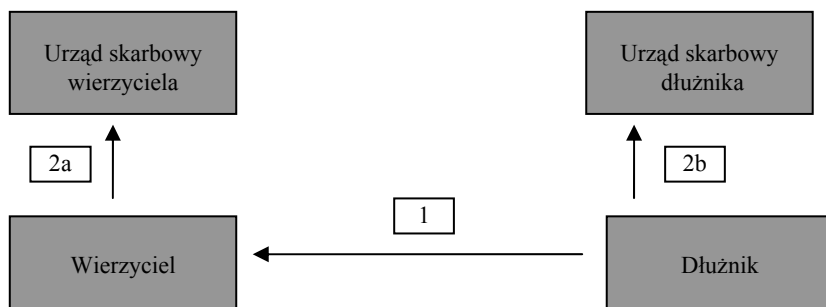
Poniżej zostały przedstawione graficznie dwie sytuacje, które mogą wystąpić w trakcie korzystania z ulgi na „złe długi”. Przedstawiony na rys. 1 schemat wyraźnie pokazuje postępowanie w przypadku skorzystania z ulgi na „złe długi”.



1. Zawiadomienie dłużnika o zamiarze skorygowania podatku należnego.
2. Uzyskanie potwierdzenia odbioru zawiadomienia przez dłużnika i brak regulacji należności w ciągu 14 dni od otrzymania zawiadomienia.
3. Korekta podatku należnego przez wierzyciela za okres, w którym uzyskał on potwierdzenie odbioru przez dłużnika zawiadomienia (zawiadomienie urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty).
4. Zawiadomienie dłużnika i urzędu skarbowego:
  - a. Zawiadomienie dłużnika w ciągu siedmiu dni od dnia dokonania korekty podatku należnego,
  - b. Wysłanie kopii zawiadomienia do urzędu skarbowego wierzyciela.
5. Korekta przez dłużnika podatku naliczonego lub – w przypadku jego braku – zwiększenie podatku należnego za okres, w którym pierwotnie dokonał odliczenia.

Rys. 1. Postępowanie w przypadku skorzystania z ulgi na „złe długi”

Źródło: [2, s. 27].



1. Zapłata części lub całości należności przez dłużnika.
2. Korekta podatku:
  - a. Zwiększenie podatku należnego przez wierzyciela w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana.
  - b. Zwiększenie kwoty podatku naliczonego przez dłużnika w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana.

Rys. 2. Postępowanie w przypadku skorzystania z ulgi na „złe długi” i następnie uregulowania przez dłużnika części lub całości należności

Źródło: [2, s. 27].

Natomiast schemat przedstawiony na rys. 2 pokazuje postępowanie w przypadku skorzystania z ulgi na „złe długi”, a następnie uregulowania przez dłużnika części albo całości należności.

Na koniec rozważań w tej kwestii należy stwierdzić, że przepisy zostały w dużej mierze uproszczone. Jednocześnie podkreśla się, iż podobne rozwiązanie obowiązuje w Wielkiej Brytanii i jest postrzegane jako jeden z najlepszych sposobów implementacji ulgi na „złe długi” w przepisach państw członkowskich.

#### 4. Likwidacja sankcji

Likwidacja sankcji VAT jest zmianą epokową, która symbolizuje przejście do epoki względnego liberalizmu. Na podstawie już nieobowiązujących przepisów art. 109 ust. 4-8 podatnicy mogli zostać zobowiązani do zapłacenia dodatkowego zobowiązania VAT w sytuacji, gdy:

- w deklaracji podatkowej wykazali kwotę VAT do zwrotu w wysokości wyższej niż należna,
- nie złożyli deklaracji podatkowej oraz nie wpłacili VAT,
- wykazali VAT do zwrotu z urzędu skarbowego, gdy powinni wykazać VAT należny do wpłaty,
- w deklaracji podatkowej wykazali kwotę zobowiązania VAT niższą od należnej.

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe określone w wysokości 30% zaniżonego zobowiązania podatkowego albo zawyżonej kwoty nadwyżki podatku naliczonego było dodatkową (obok odsetek czy też potencjalnej odpowiedzialności karnej) niedogodnością dla podatnika, ponieważ niezależna od przyczyn wadliwości rozliczenia sankcja stosowana była zarówno w chwili, gdy przyczyną było zawinione działanie, jak i zwykła pomyłka albo nawet nierzetelność kontrahenta podatnika. Należy zauważyć, iż przepisy budziły wątpliwości sądów administracyjnych oraz podatników.

Sankcji nie ustala się, jeśli przed wejściem w życie nowelizacji nie doręczono podatnikowi ostatecznej decyzji w tej sprawie. Warto zaznaczyć, że Europejski Trybunał Sprawiedliwości w wyroku w sprawie C – 502/07 postanowił, że „prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się sankcji administracyjnej, której mogą podlegać podatnicy podatku VAT”, czyli tym samym uznał sankcję za zgodną z prawem wspólnotowym. Wyrok ten może spowodować, że polski ustawodawca w przyszłości przywróci funkcjonowanie tej sankcji w przepisach polskiej ustawy o VAT, ponieważ otrzymał pozwolenie ETS [7, s. 25-26].

Do powyższych przemyśleń należałoby dodać, iż w chwili obecnej likwidacja sankcji może oznaczać, że stosunki między podatnikiem a organami skarbowymi staną się w pewnym stopniu bardziej partnerskie. Nie ulega również wątpliwości, iż sankcja była swego rodzaju „straszakiem”, który utrudniał przekonanie podatników,

by walczyli o swoje prawa z urzędami skarbowymi. W obecnej chwili zniesienie sankcji sprawiło, iż przepisy stają się bardziej przyjazne dla przedsiębiorców.

## 5. Posumowanie

Proponowane zmiany są zasadniczo pozytywne, mimo że w niektórych miejscach na jakości rozwiązań legislacyjnych niestety uwidocznił się pośpiech, z jakim pracowano nad projektem w ostatnich tygodniach przed jego uchwaleniem. Połączenie we wspólnym opracowaniu projektów rządowego oraz poselskich także utrudniło prace nad ustawą. Należy docenić kierunek zmian, które bez wątpienia zmierzają do liberalizacji oraz uproszczenia tych regulacji (m.in. zniesienie sankcji, uregulowanie ulgi na „złe długi”).

Podniesione wcześniej wątpliwości świadczą o tym, iż te zmiany nie są idealne, na pewno też pojawią się problemy w związku ze stosowaniem nowych przepisów, ale i tak należy ocenić je bardzo pozytywnie. Zostały one wprowadzone w dobrym momencie. Są one uważane za krok w dobrym kierunku, a mianowicie w kierunku uproszczenia przepisów dla przedsiębiorców w sposób zmniejszający koszty administracyjne, które dotyczą rozliczenia podatku, bez negatywnego wpływu na dochody budżetu. Jednocześnie dochodzi się do wniosku, że przyjęte rozwiązania przyczynią się do poprawy płynności finansowej przedsiębiorstw. Ponadto znowelizowane przepisy jak najbardziej są zgodne z prawem wspólnotowym.

## Literatura

- [1] Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnotowego systemu podatku od wartości dodanej (DzU UE 2006, nr 347 poz. 1 z późn. zmianami).
- [2] Kawczyńska M., *Jak korzystać z ulgi na złe długi – aspekty rachunkowe*, „Biuletyn Rachunkowości” 2009, nr 6(78).
- [3] Konieczny M., *Zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 2(214).
- [4] Martini J., Karpiesiuk Ł., *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, C.H. BECK, Warszawa 2005.
- [5] Nierobicz T., Ksycka A., *Ulga na złe długi – instytucja na złe czasy?*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 2(214).
- [6] Olkiewicz T., *Najważniejsze zmiany w ustawie o VAT obowiązujące od dnia 1 grudnia 2008 r.*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 12(212).
- [7] Sławińska E., *ETS uznał tzw. sankcję VAT za zgodną z prawem wspólnotowym*, „Monitor Księgowego” 2009, nr 5(129).
- [8] Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, DzU nr 54, poz. 535 z późn. zmianami.
- [9] Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie – III SA/Wa 934/07, III SA/Wa 666/08.



---

## **CHANGES OF CHOSEN STRUCTURAL ELEMENTS OF THE VALUE ADDED TAX**

### **Summary**

Because of the fact that the Parliament after several years' debates passed an amendment to a bill about the value added tax which is first such comprehensive amendment to regulations after the accession of Poland to the European Union, the article is devoted to the presentation of three chosen changes concerning essential structural elements of the value added tax. The purpose of the article is an evaluation of legislative answers implemented, in particular their economic meanings, compatibility with community law and the step of law simplification. Simultaneously, there was taken a trial of replying to questions, whether the implemented changes are beneficial for entrepreneurs and how they affect their financial liquidity.