

D2

ROZLICZENIA

Jakie ryzyko w VAT powoduje konsolidacja spółek

Określenie w fakturze jako nabywcy firmy przejętej nie wyłącza prawa podmiotu przejmującego do odliczenia podatku naliczonego.

Jakie ryzyko w VAT powoduje konsolidacja spółek

ROZLICZENIA | Określenie w fakturze jako nabywcy firmy przejętej nie wyłącza prawa podmiotu przejmującego do odliczenia podatku naliczonego.

Konsolidacja spółek kapitałowych jest częstym zjawiskiem w obrocie gospodarczym. Bardzo popularną formą konsolidacji jest połączenie przez przejęcie, do którego zastosowanie mają odpowiednie przepisy kodeksu spółek handlowych (k.s.h.). Konsekwencją omawianego połączenia jest sukcesja uniwersalna praw i obowiązków oraz sukcesja podatkowa. Oznacza to, że wszelkie prawa i obowiązki, również te wynikające z prawa podatkowego, przechodzą na spółkę przejmującą. Jednak praktyka gospodarcza pokazuje, że nie zawsze organy podatkowe poprawnie interpretują skutki podatkowe, jakie zachodzą w sytuacjach konsolidacyjnych. W efekcie podatnicy nie są pewni, czy przysługuje im uprawnienie do odliczenia VAT z faktur wystawionych na spółki przejmowane po zarejestrowaniu przejęcia. Wątpliwości powoduje zróżnicowane podejście organów podatkowych i sądów do omawianego zagadnienia. Zmiany idące w dobrym kierunku zapowiadają najnowsze, korzystne dla podatników interpretacje podatkowe. Oznaczają bowiem, że organy podatkowe mają coraz większe zrozumienie dla realiów obrotu gospodarczego.

Sukcesja uniwersalna

Podstawowe regulacje dotyczące połączenia kapitałowych spółek handlowych metodą łączenia przez przejęcie zawiera art. 491 § 1 k.s.h. Typowe połączenie dokonuje się przez przeniesienie całego majątku spółki (przejmowanej) na inną spółkę (przejmującą) za udziały lub akcje, które spółka przejmująca wydaje wspólnikom spółki przejmowanej (art. 492 § 1 k.s.h.). Skutkiem takiego połączenia jest rozwiązanie spółki przejmowanej, bez przeprowadzania postępowania likwidacyjnego, w dniu wykreślenia jej z rejestru. Połączenie następuje z dniem wpisania do rejestru właściwego według siedziby spółki przejmującej (art. 493 § 2 k.s.h.). Jest to dzień połączenia i z tym dniem spółka przejmowana przestaje istnieć. Nie przestają jednak istnieć jej prawa i obowiązki, ponieważ na podstawie art. 494 § 1 i 2 k.s.h. spółka przejmująca wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej. Na spółkę przejmującą przechodzą z dniem połączenia w szczególności zezwolenia, koncesje i ulgi, które zostały przyznane spółce przejmowanej. Cały ten proces nazywany jest sukcesją uniwersalną. Przejęcie majątku następuje bowiem na podstawie jednej czynności prawnej, skutkującej następstwem prawnym w sferze praw i obowiązków. Dochodzi tutaj do sukcesji nie tylko praw i obowiązków w sferze cywilnoprawnej, ale również publicznoprawnej.

Decyduje faktyczne zdarzenie gospodarcze

W parze z sukcesją uniwersalną wynikającą z przepisów k.s.h. idzie

sukcesja podatkowa uregulowana w ordynacji podatkowej (o.p.). W praktyce oznacza to, że osoba prawna łącząca się przez przejęcie wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach podatkowych prawa i obowiązki każdej z łączących się spółek (art. 93 § 1 i 2 o.p.). Jednocześnie przepisy ordynacji stanowią, że zasada sukcesji podatkowej obowiązuje w zakresie, w jakim odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Jednak w tym przypadku prawo nie przewiduje żadnych wyjątków i ograniczeń. W rezultacie z dniem połączenia spółka przejmująca jako podatnik przejmuje prawo do odliczenia VAT z faktur wystawionych na spółkę przejmowaną (dotyczy to zarówno faktur wystawionych przed, jak i po dniu połączenia).

Podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT w zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (art. 86 ust. 1 ustawy o VAT). Prawo podatnika do odliczenia VAT naliczonego jest jego fundamentalnym prawem i wyrazem zasady neutralności tego podatku. Ponadto wynika ono wprost z regulacji unijnych oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE. Wyjątki od tej ogólnej zasady zawiera art. 88 ustawy o VAT. Zawiera on zamknięty katalog sytuacji, kiedy podatnik nie może dokonać odliczenia podatku. W przepisie tym brak jest regulacji odnoszącej się do sukcesji praw i obowiązków związanych z odliczeniem podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych na spółkę przejmowaną. Co więcej, faktura jest jedynie dokumentem potwierdzającym zaistnienie określonego zdarzenia gospodarczego na potrzeby opodatkowania VAT. Określenie w fakturze jako nabywcy spółki przejętej nie wyłącza prawa spółki przejmującej do odliczenia podatku naliczonego z takiej faktury. O odliczeniu decydują bowiem okoliczności faktyczne zdarzenia gospodarczego, które odzwierciedla faktura.

Dokumenty korygujące

Z punktu widzenia podatników istotny jest również status faktur i not korygujących. W przypadku łączenia się spółek przez przejęcie nie mają zastosowania przepisy regulujące kwestie wystawienia faktur korygujących i not korygujących. Dzieje się tak, ponieważ w istocie nie dochodzi do pomyłki (która jest przesłanką do wystawienia korekty faktury lub noty korygującej) we wskazaniu na fakturach danych podmiotu przejętego. Dlaczego? Spółka przejmująca z dniem połączenia „wchłonie” podmiot przejęty wraz z jego obowiązkami i uprawnieniami w zakresie prawa podatkowego, w tym w zakresie odliczenia VAT naliczonego. Zatem spółka przejmująca będzie kontynuatorem poprzednika prawnego w zakresie prawa do odliczenia. W konsekwencji otrzymana faktura uprawnia spółkę przejmującą do odliczenia podatku naliczonego.

Takie rozumienie skutków sukcesji podatkowej, w tym również statusu faktur i not korygujących, coraz częściej prezentują organy podatkowe. Przykładem jest korzystna dla podatników interpretacja Izby Skarbowej w Warszawie z 20 września 2012 r. (IPPP2/443-657/12-2/I2). Wypluwa z niej wniosek, że spółce przejmującej przysługuje prawo do odliczenia VAT z faktur wystawionych na spółki przejmowane po zarejestrowaniu połączenia przez przejęcie. Co więcej, prawo to przysługuje zarówno w stosunku do faktur wystawionych przed, jak i po dniu połączenia przez przejęcie, a otrzymanych po tej dacie. Izba skarbową we wskazanej interpretacji stwierdziła, że: „(...) w przypadku sukcesji generalnej nowo powstały podmiot nie jest całkowicie odrębnym podatnikiem VAT, lecz kontuuje działalność poprzednika. (...) Wnioskodawcy jako Spółce przejmującej przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony z faktur VAT wystawionych na spółkę przejmowaną zarówno przed jak i po dniu połączenia spółek, a otrzymanych po tej dacie bez obowiązku korygowania danych nabywcy usługi bądź towaru. Warunkiem koniecznym do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego nie jest wystawienie w takim przypadku not korygujących dane nabywcy”.

Podobne stanowisko zajęła Izba Skarbową w Warszawie w piśmie z 25 czerwca 2012 r. (IPPP2/443-542/12-3/BH) oraz w piśmie z 17 października 2012 r. (IPPP2/443-859/12-2/KOM).

Niebezpieczny formalizm organów podatkowych

Przeгляд dotychczasowej wykładni przepisów dokonywanej przez organy podatkowe i sądy pokazuje jednak, że nie zawsze są one korzystne dla podatnika. Odliczenie podatku naliczonego z faktur VAT wystawionych na spółki przejmowane po zarejestrowaniu przejęcia może być zakwestionowane przez fiskusa. Wymóg uzyskania faktur korygujących oraz wystawiania not korygujących dane nabywcy jest tylko zbędną formalnością utrudniającą prawidłowe funkcjonowanie spółki przejmującej. W ślad za takim podejściem organów podatkowych można by dojść do kuriozalnego wniosku, że należałoby również „skorygować” umowy, na podstawie których wystawiane są faktury przez kontrahentów spółek przejętych. Takie stanowiska wiążące się z nadmiernym formalizmem i brakiem zrozumienia dla idei sukcesji uniwersalnej i podatkowej, są bardzo niekorzystne dla podatników. Przykładowo Izba Skarbową w Warszawie w interpretacji z 30 czerwca 2010 r. (IPPP2-443-210/10-4/KG) stwierdziła, że uprawnienie do odliczenia VAT przy połączeniu przez przejęcie przysługuje co do zasady, jednak w przypadku faktur wystawionych na spółki przejmowane po zareje-

♦ZDANIEM AUTORA

Sebastian Gumiela

doradca podatkowy,
radca prawny,
wspólnik GWW tax



Następcy prawnemu przysługuje prawo do odliczenia VAT bez konieczności wystawiania noty korygującej lub uzyskania faktury korygującej z faktur wystawionych przed połączeniem spółek, a otrzymanych już po zarejestrowaniu przejęcia. Również w przypadku faktury wystawionej po zarejestrowaniu przejęcia podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku, które nie jest uzależnione od wystawienia noty korygującej. Warto jednak taki dokument wystawić. Taki wniosek wypluwa z najnowszych interpretacji wydanych przez Izbę Skarbową w Warszawie, które zdają się przetłumaczyć wcześniejsze, często niekorzystne dla podatników stanowiska organów podatkowych i sądów. Jednak do czasu ugruntowania się jednolitej linii orzeczniczej odnoszącej się do omawianego zagadnienia, praktyczny wniosek dla podatników jest następujący: planując decyzję o konsolidacji należy rozważyć możliwość uzyskania pisemnej interpretacji ministra finansów w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych na spółki przejmowane po zarejestrowaniu przejęcia. Korzystna interpretacja indywidualna zapewniłaby spółce przejmującej zabezpieczenie przysługującego jej prawa do odliczenia VAT z takich faktur. ■

strowaniu – ze względu na pomyłkę – konieczne jest uzyskanie faktur korygujących lub wystawienie not korygujących dane nabywcy. Rok wcześniej podobne stanowisko zajęła Izba Skarbową w Bydgoszczy 24 kwietnia 2009 r. (ITPP2/443-152a/09/RS), która prawo do odliczenia VAT przez spółkę przejmującą także uzależniła od wystawienia not korygujących dane nabywcy. Również Izba Skarbową w Katowicach w interpretacji z 9 września 2010 r. (IBPP2/443-511/10/ICz) uznała, że spółce przejmującej nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o podatek z faktur VAT wystawionych na spółki przejmowane po dniu połączenia. Organ uznał, że obowiązkiem podatnika jest w takim przypadku skorygowanie danych nabywcy usługi/towaru. Tego stanowiska nie poparł WSA w Rzeszowie (I SA/Rz 845/10). Sprawą zajął się NSA, który przyznał rację organom podatkowym. NSA stwierdził, że odliczenie z faktur wystawionych na spółkę już nieistniejącą nie może nastąpić automatycznie, bez dokonania korekty (wyrok NSA z 21 marca 2012 r., IFSK 806/11). Przelamanie linii interpretacyjnej?

Pomimo tak restrykcyjnych poglądów, można zaobserwować zmianę stanowisk organów podatkowych, co potwierdzają nowe interpretacje Izby Skarbowej w Warszawie. Jedną z nich (interpretacja z 20 września 2012 r., IPPP2/ 443-657/12-2/I2) uzyskał podatnik (spółka kapitałowa), który planował połączenie na podstawie art. 492 § 1 pkt 1 k.s.h. Mimo, że informacje o połączeniu oraz o zmianie danych nabywcy byłyby dostarczone do wszystkich kontrahentów spółka spodziewała się, że wciąż będzie otrzymywać od kontrahentów faktury wystawione na spółkę przejętą. We wniosku spółka zadała pytanie, czy po zarejestrowaniu przez sąd połączenia, będzie jej – jako następcy prawnemu – przysługiwać na zasadach ogólnych prawo

do odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych na spółkę przejmowaną. Zdaniem podatnika, prawo do odliczenia VAT przysługuje mu bez konieczności uzyskania od kontrahentów faktur korygujących dane nabywcy ani wystawienia not korygujących. Izba Skarbową w Warszawie podzieliła stanowisko wnioskodawcy. W ocenie organu podatkowego spółka przejmująca jest uprawniona do odliczenia z faktur wystawionych na spółki przejmowane po zarejestrowaniu przejęcia. Prawo to nie jest uzależnione od uzyskania faktur korygujących ani not korygujących dane nabywcy. Niemniej jednak organ zastrzegł, że o ile odliczenie podatku nie będzie uzależnione od wystawienia not korygujących, o tyle w sytuacji, gdy faktury zostały wystawione po dniu połączenia, podatnik otrzymujący taką fakturę powinien jednak wystawić noty i przesłać je wystawcy faktury.

Pod ochroną

W opisanym przypadku podatnik uzyskał więc pozytywną interpretację organu podatkowego w jego indywidualnej sprawie. Warto przypomnieć, że zgodnie z obowiązującymi przepisami o.p. taka interpretacja chroni wnioskodawcę w przypadku zastosowania się do niej. Dlatego też, jeśli dojdzie do planowanego połączenia przez przejęcie, podatnik ten może odliczyć VAT z faktur wystawionych na spółki przejmowane po zarejestrowaniu przejęcia. Ponadto uprawnienie to nie jest uzależnione od wystawienia faktur korygujących ani not korygujących dane nabywcy. Dzięki interpretacji wnioskodawca uzyskał swoistą „ochronę” i zastosowanie się do niej nie może mu zaszkodzić.

–Sebastian Gumiela
–Daria Prygiel,
aplikantka radcowska GWW tax