

Problematyka obowiązku dokonania przez upadłego korekty odliczonego podatku VAT

Mikołaj Kondej

Przedmiotem niniejszego artykułu jest omówienie zasad stosowania instytucji tzw. ulgi na złe długi występującej w podatku od towarów i usług („VAT”) w szczególnej sytuacji, którą jest ogłoszenie upadłości dłużnika. Kwestia możliwości obniżenia podatku należnego po stronie wierzyciela, a także obowiązku skorygowania odliczonego podatku po stronie dłużnika w przypadku upadłości dłużnika budzi wiele wątpliwości i jest przedmiotem sprzecznych orzeczeń sądów administracyjnych. Celem niniejszej analizy jest omówienie problematyki istnienia po stronie syndyka obowiązku korekty odliczonego podatku VAT, w przypadku jeżeli ustawowy termin dla dokonania korekty upływa już po ogłoszeniu upadłości.

Zasady rozliczenia podatku w stosunku do nieściągalnych wierzytelności określają art. 89a i art. 89b ustawy o VAT¹. Oba wymienione powyżej przepisy dotyczą sytuacji, w której wierzytelność nie jest regulowana w ustalonym przez strony terminie. Pierwszy przepis odnosi się do prawa wierzyciela do skorygowania podstawy opodatkowania i podatku należnego, drugi reguluje kwestię obowiązku dokonania przez dłużnika korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z niespłaconej wierzytelności.

Korekta podatku należnego przez wierzyciela

Zgodnie z art. 89a ust. 1 zdanie pierwsze ustawy o VAT podatnik może skorygować podstawę opodatkowania oraz podatek należny z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług na terytorium kraju w przypadku wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. Prawo do korekty przysługuje podatnikowi również w przypadku, w którym nieściągalność dotyczy wyłącznie części wierzytelności. Na gruncie powyższego przepisu nieściągalność wierzytelności uważa się za uprawdopodobnioną, w przypadku gdy wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze. Inaczej mówiąc, uprawdopodobnienie należności następuje po upływie 150 dni od daty, którą strony uzgodniły jako termin płatności.

¹ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2011.177.1054 z późn. zm.).

Ustawa definiuje szereg warunków, które muszą być spełnione, aby wierzycielowi przysługiwało prawo korekty. Dwa z tych warunków odnoszą się wprost do sytuacji upadłości. Pierwszym z warunków jest by wierzytelność objęta korektą wynikała z dostawy towarów lub świadczenia usług na rzecz podatnika zarejestrowanego jako podatnik VAT czynny, niebędącego w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. Drugi wymóg ustanowiony przez ustawodawcę wymaga, by na dzień poprzedzający złożenie deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty, zarówno wierzyciel jak i dłużnik byli zarejestrowani jako podatnicy VAT czynni, a dodatkowo, by dłużnik w tym momencie nie znajdował się w trakcie postępowania upadłościowego lub w trakcie likwidacji. Warunkiem niezbędnym dla dokonania przez wierzyciela korekty jest również fakt, aby od daty wystawienia faktury dokumentującej wierzytelność nie upłynęły 2 lata, licząc od końca roku, w którym została ona wystawiona. Powyższe warunki efektywnie skutkują brakiem możliwości dokonania przez wierzyciela korekty podatku należnego w sytuacji, w której bądź to dostawa została wykonana na rzecz podatnika znajdującego się w upadłości, bądź też podatnika, wobec którego w momencie korekty toczy się postępowanie upadłościowe.

Brak jest możliwości dokonania korekty przez wierzyciela w przypadku, jeżeli dostawa została dokonana na rzecz podatnika znajdującego się w upadłości bądź korekta miałaby objąć wierzytelność wobec upadłego.

Należy zwrócić uwagę, że przepis przewidujący wyłączenie możliwości dokonania korekty w przypadku, jeżeli na dzień poprzedzający dzień złożenia deklaracji podatkowej, w której dokonuje się korekty dłużnik pozostaje w stanie upadłości, wszedł w życie dopiero 1 stycznia 2013 r. Wcześniej jedyny warunek w tym zakresie stawiany wierzycielowi mówił o tym, aby dostawa nie była dokonywana na rzecz podmiotu znajdującego się w upadłości. Powyższe prowadziło do licznych wątpliwości odnośnie tego, czy wierzyciele mieli prawo korekty podatku należnego w odniesieniu do podmiotów, których upadłość została ogłoszona przed dokonaniem korekty, a po dokonaniu dostawy.

Korekta odliczonego podatku przez dłużnika

Zgodnie z obowiązującym obecnie art. 89b ustawy o VAT *w przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik jest obowiązany do korekty odliczonej kwoty podatku wynikającej z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze.* Przepisy nie przewidują dodatkowych warunków dla dokonania korekty po stronie dłużnika stanowiąc jedynie, że przytoczonego przepisu nie stosuje się, jeżeli dłużnik

uregulował należności najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150 dzień od dnia upływu terminu płatności danej należności. W związku z tym powstaje pytanie czy obowiązek dokonania korekty ciąży również na syndyku masy upadłości, w przypadku jeżeli termin przewidziany przepisami dla dokonania korekty upłynął już po ogłoszeniu upadłości.

Organy podatkowe zarówno na gruncie niegdyś obowiązujących przepisów jak i obecnego ich brzmienia zajmują jednolite stanowisko, że obowiązek dokonania korekty podatku odliczonego obciąża syndyka masy upadłości również w przypadku tych wierzytelności, których termin dla dokonania korekty upływa po momencie ogłoszenia upadłości². Argumentują one, że obowiązki nałożone m.in. przepisami ustawy o VAT, w tym obowiązek składania deklaracji podatkowych, nie ustają w chwili ogłoszenia upadłości, a syndyk masy upadłości jest osobą odpowiedzialną w czasie trwania postępowania upadłościowego za realizację obowiązków podatnika, w tym obowiązków wynikających z ustawy o VAT. W efekcie stwierdzają one, że syndyk masy upadłości, działający w imieniu własnym, lecz na rzecz Spółki (upadłego), w trakcie trwania postępowania upadłościowego jest zobowiązany do dokonywania korekty podatku naliczonego oraz rozliczenia (a w efekcie zapłaty) korygowanej kwoty podatku w deklaracji podatkowej za okres, w którym wystąpił obowiązek korekty.

Powyższe stanowisko było przez długi czas akceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przełom w tym zakresie nastąpił, gdy zaczęły pojawiać się pierwsze orzeczenia odnoszące się do nowego stanu prawnego, w których sądy zakwestionowały najpierw obowiązek syndyka do dokonania korekty na gruncie znowelizowanych przepisów, a później zaczęły przenosić argumentację zawartą w tych wyrokach również na stary stan prawny. W efekcie można mówić o funkcjonowaniu w orzecznictwie administracyjnym dwóch przeciwstawnych sobie linii orzeczniczych. Zgodnie z pierwszą linią na syndyku nie ciąży obowiązek dokonania korekty podatku od towarów i usług, jeżeli ustanowiony przepisami termin dla dokonania korekty upłynął już po ogłoszeniu upadłości³. Druga linia orzecznicza, widoczna w orzecznictwie sądów administracyjnych stwierdza, iż na syndyku ciąży obowiązek dokonania korekty podatku odliczonego nawet jeżeli termin dla dokonania korekty przewidziany przepisami upłynął po ogłoszeniu upadłości⁴.

² Tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 28 lutego 2014 r. (ILPP2/443-1165/13-2/EN), Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 9 sierpnia 2013 r. (IBPP2/443-422/13/AMP); Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 24 lipca 2013 r. (IPPP1/443-452/13-2/EK); Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 28 maja 2013 r. (IPPP3/443-193/13-2/KC).

³ Zob. m.in. Wyrok WSA we Wrocławiu z 28 lutego 2014 r. (I SA/Wr 2070/13), Wyrok WSA w Poznaniu z 16 stycznia 2014 r. (I SA/Po 397/13), Wyrok WSA w Warszawie z 16 grudnia 2013 r. (III SA/Wa 1339/13), Wyrok NSA z 12 grudnia 2013 r. (I FSK 1245/13), Wyrok NSA z 17 stycznia 2014 r. (I FSK 4/13).

⁴ Tak m.in. Wyrok WSA w Gdańsku z 29 stycznia 2014 r. (I SA/Gd 1540/13), Wyrok NSA z 27 listopada 2013 r. (I FSK 1656/12), Wyrok WSA w Warszawie z 7 listopada 2013 r. (III SA/Wa 1082/1), Wyrok WSA w Krakowie z 27 września 2013 r. (I SA/Kr 668/13), Wyrok WSA w Lublinie z 10 lipca 2013 r. (I SA/Lu 344/13).

Spór o wykładnię przepisów w orzecznictwie

Problem, który stał się podstawą do powstania rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, początkowo sprowadzał się do ustalenia wzajemnych relacji pomiędzy ustawą o VAT a prawem upadłościowym i naprawczym. Przepisy prawa upadłościowego („PUN”) i naprawczego nakładają na syndyka obowiązek zaspokajania wierzytelności w ściśle określonej kolejności. Zgodnie z art. 342 ust. 1 w zw. z art. 343 ust. 1 PUN, w pierwszej kolejności, w miarę wpływu środków do masy upadłości (tzn. na bieżąco), zaspokojeniu podlegają m.in. *koszty postępowania upadłościowego, przypadające za czas po ogłoszeniu upadłości należności alimentacyjne oraz renty za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci oraz z tytułu zamiany uprawnień objętych treścią prawa dożywocia na dożywotnią rentę, należności z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia masy upadłości, należności z zawartych przez upadłego przed ogłoszeniem upadłości umów, których wykonania zażądał syndyk, należności powstałe z czynności syndyka albo zarządcy oraz należności, które powstały z czynności upadłego dokonanych po ogłoszeniu upadłości, niewymagających zgody nadzorcy sądowego lub dokonanych za jego zgodą.* W dalszej kolejności i wyłącznie w ramach dokonywanych planów podziału Syndyk zaspokaja m.in.:

- przypadające za czas przed ogłoszeniem upadłości należności ze stosunku pracy, należności rolników z tytułu umów o dostarczenie produktów z własnego gospodarstwa rolnego, należności alimentacyjne oraz renty za wywołanie choroby, niezdolności do pracy, kalectwa lub śmierci i renty z tytułu zamiany uprawnień objętych treścią prawa dożywocia na dożywotnią rentę, przypadające za dwa ostatnie lata przed ogłoszeniem upadłości należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, wraz z odsetkami i kosztami egzekucji (kategoria druga);
- podatki i inne daniny publiczne oraz pozostałe należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, wraz z odsetkami i kosztami egzekucji (kategoria trzecia);
- inne należności, jeżeli nie podlegają zaspokojeniu w kategorii piątej, wraz z odsetkami za ostatni rok przed datą ogłoszenia upadłości, z odszkodowaniem umownym, kosztami procesu i egzekucji (kategoria czwarta);
- odsetki, które nie należą do wyższych kategorii w kolejności, w jakiej podlega zaspokojeniu kapitał, a także sądowe i administracyjne kary grzywny oraz należności z tytułu darowizn i zapisów (kategoria piąta).

Wobec powyższego, do czasu nowelizacji ustawy o VAT wyłączającej prawo do korekty przez wierzyciela, rozstrzygnięcie problemu obowiązku dokonywania przez syndyka korekty VAT determinowało strukturę należności podlegających zaspokojeniu z masy upadłości. Normalne wierzytelności handlowe są, co do zasady, rozpoznawane i zaspokajane w kategorii czwartej.

Oznacza, to iż jeżeli podmiot X, przed ogłoszeniem upadłości Y, dokonał sprzedaży Y towarów to, po ogłoszeniu upadłości wierzytelność z tytułu sprzedaży, została rozpoznana w kategorii czwartej i podlegała zaspokojeniu po tym jak zostały spłacone wierzytelności uwzględnione w ramach wcześniejszych kategorii. Wierzytelność X była w takim przypadku uwzględniana na liście w wartości brutto, tzn. z uwzględnieniem VAT-u, który Y powinien był przekazać X.

Zarówno na gruncie obowiązujących jak i starych przepisów nałożenie na syndyka obowiązku korekty odliczonego podatku VAT w odniesieniu do tych wierzytelności, w przypadku których termin dla dokonania korekty upłynął już po ogłoszeniu upadłości, skutkuje uwzględnieniem na liście wierzytelności dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu korekty odliczonego podatku VAT. Różnica pomiędzy nowym a starym stanem prawnym polega na tym, że do czasu wyłączenia prawa korekty po stronie wierzyciela można było twierdzić, że korekta z ekonomicznego punktu widzenia prowadziła do częściowego zaspokojenia wierzyciela poza tokiem postępowania upadłościowego (odzyskiwał on bowiem część swojej wierzytelności korygując podatek VAT należny). W wyrokach wyłączających obowiązek korekty zwracano w związku z tym uwagę, że zaspokojenie wierzyciela następujące poza postępowaniem upadłościowym pozostaje sprzeczne z ideą egzekucji uniwersalnej, której celem jest równomierne zaspokojenie wszystkich wierzytelności według jednolitych zasad przewidzianych przepisami ustawy upadłościowej. Przytoczony powyżej argument, na gruncie obecnych przepisów, pozostaje już jednak nieaktualny bowiem ustawodawca wprost wyłączył możliwość korekty przez wierzyciela w sytuacji upadłości dłużnika.

Z drugiej jednak strony nadal można twierdzić, że ustawa o VAT, w zakresie w jakim zobowiązuje dłużnika do korekty podatku odliczonego z tytułu wierzytelności, których termin korekty przypada już po ogłoszeniu upadłości, pozostaje sprzeczna z przepisami prawa upadłościowego i naprawczego. Powyższe wynika z faktu, iż pierwsza kategoria wierzytelności zaspokajanych z masy upadłości wydaje się być zarezerwowana przez ustawodawcę wyłącznie dla kosztów bezpośrednio związanych z prowadzonym postępowaniem upadłościowym. Inaczej mówiąc, można twierdzić, iż w tej kategorii podlegają zaspokojeniu tylko te wierzytelności, których powstanie jest skutkiem czynności dokonywanych przez syndyka już po ogłoszeniu upadłości, mających na celu likwidację masy upadłości. Dopuszczenie zaspokojenia w ramach kategorii pierwszej wierzytelności z tytułu korekty, która w żaden sposób nie jest związana z czynnościami mającymi na celu likwidację masy upadłości, wydaje się być w związku z tym sprzeczne z celem wydzielienia tej kategorii wierzytelności przez ustawodawcę.

Można twierdzić, że ustawa o VAT, w zakresie w jakim zobowiązuje dłużnika do korekty podatku odliczonego, pozostaje sprzeczna z przepisami prawa upadłościowego i naprawczego.

Gdyby uznać powyższy argument za słuszny, można by przyjąć dwojakie rozwiązanie – pierwsze, zgodnie z którym syndyk jest obowiązany do dokonania korekty VAT, ale wierzytelność z tego tytułu podlega zaspokojeniu w kategorii trzeciej (wraz z innymi podatkami należnymi za okres przed ogłoszeniem upadłości)⁵ lub drugie, zgodnie z którym na syndyku nie ciąży w ogóle obowiązek korekty. W mojej ocenie więcej argumentów zdaje się przemawiać za drugą propozycją. Koronnym argumentem aksjologicznym za wyłączeniem możliwości rozpoznania wierzytelności z tytułu korekty w kategorii trzeciej jest to, że takie zaklasyfikowanie prowadziłoby do konieczności zaspokojenia w pierwszej kolejności Skarbu Państwa, a dopiero później ewentualnie wierzyciela, który faktycznie poniósł szkodę w związku z brakiem spłaty jego zobowiązania⁶.

W orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się też uwagę, że postanowienie o ogłoszeniu upadłości wprowadza pewną cezurę czasową w zakresie ustalenia stanu zobowiązań i regulowania należności upadłego⁷. Powyższe objawia się w tym, że wszystkie wierzytelności istniejące na moment ogłoszenia upadłości zgłasza się sędziemu komisarzowi i zaspokaja z masy upadłości. Można argumentować, że nałożenie na syndyka obowiązku dokonywania korekty już po ogłoszeniu upadłości prowadziłoby do naruszenia zasady stałości listy zobowiązań podlegających zaspokojeniu z masy, a powstałych w związku z czynnościami sprzed ogłoszenia upadłości.

Z drugiej strony istotnym argumentem podnoszonym przez te sądy orzekające, które opowiadają się za istnieniem obowiązku korekty po stronie syndyka jest fakt, że ustawodawca we wszystkich wersjach przepisów przewidujących ulgę na złe długi wprost odwoływał się do sytuacji upadłości. W szczególności już zgodnie z początkowym brzmieniem tych przepisów korekta nie mogła być zastosowana przez wierzyciela w przypadku, jeżeli na dzień dokonania dostawy lub świadczenia usług dłużnik znajdował się w stanie upadłości. Zdaniem części sądów fakt, iż ustawodawca wprost w przepisach o uldze na złe długi odwołuje się do upadłości świadczy, że uwzględnił on specyfikę upadłości tworząc przepisy. Konsekwentnie wybrane sądy orzekające stwierdzały, że skoro regulacje nie przewidują wyłączenia obowiązku korekty w odniesieniu do podmiotów znajdujących się w stanie upadłości to należy przyjąć, że wprowadzenie takiego wyjątku nie było celem ustawodawcy. W opozycji do przywołanych uzasadnień sądów można podnieść jednak argument, że w tym konkretnym przypadku przepisy PUN stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów ustawy o VAT a więc nie było potrzeby wyłączania *explicite* obowiązku korekty w treści przepisów dotyczących VAT. Inaczej mówiąc można uznać, iż skoro wyłączenie obowiązku korekty wynika wprost z wykładni przepisów PUN to brak jest podstaw do wprowadzenia regulacji w tym zakresie do ustawy o VAT.

⁵ W mojej ocenie jednak takie rozwiązanie budziłoby poważne wątpliwości odnośnie istnienia podstaw prawnych dla dokonania takiej klasyfikacji.

⁶ Analogiczny argument można wysunąć zresztą również w przypadku jeżeli wierzytelność podatkowa z tytułu korekty miałyby być zaspokajana w ramach kategorii pierwszej.

⁷ Wyrok WSA w Warszawie z 16 grudnia 2013 r. (III SA/Wa 1339/13).

Przechodząc do kolejnego argumentu, należy zwrócić uwagę, że w uzasadnieniach tych orzeczeń, w których wyłącza się obowiązek syndyka do dokonania korekty odliczonego podatku VAT podkreśla się, że obowiązek dłużnika do dokonania korekty odliczonego podatku jest korelatem uprawnienia dłużnika do dokonania korekty podatku należnego⁸. Odnosząc powyższą tezę do aktualnego stanu prawnego można argumentować, że syndyk nie jest zobowiązany do dokonania korekty w odniesieniu do tych wierzytelności, w odniesieniu do których termin dla dokonania korekty upłynął już po ogłoszeniu upadłości, bowiem w tym przypadku przepisy prawne wprost wyłączają możliwość dokonania korekty przez wierzyciela.

Powyższe rozumowanie pozostaje dodatkowo wzmocnione przez zasadę neutralności podatku VAT. Istotą tej zasady jest to, że podatek VAT powinien być neutralny dla przedsiębiorców, a jego ekonomiczny koszt powinien ponosić konsument. W sytuacji, w której na gruncie obecnie obowiązujących przepisów nałożymy na syndyka obowiązek korekty odliczonego podatku VAT od wierzytelności, których termin płatności minął już po ogłoszeniu upadłości, powstanie podatek należny, którego żaden podmiot nie będzie mógł odliczyć, mimo braku faktycznej konsumpcji towarów/usług. W takiej sytuacji dochodzi też do dwukrotnego otrzymania przez Skarb Państwa „tego samego podatku”. Z jednej strony Skarb Państwa otrzymywałby bowiem od wierzyciela podatek należny, zaś od dłużnika środki wynikające z korekty podatku naliczonego.

Nalożenie na syndyka obowiązku korekty prowadzi do pogłębienia negatywnych skutków zatorów płatniczych.

Analizując kwestię obowiązku dokonania przez syndyka korekty odliczonego podatku VAT, nie sposób abstrahować też od deklarowanego celu, dla którego ustawodawca zdecydował się wprowadzić do polskich przepisów instytucję ulgi na złe długi. Intencją projektodawcy było bowiem zapobieganie negatywnym skutkom zatorów płatniczych. Nałożenie na syndyka obowiązku korekty przy równoczesnym uwzględnieniu, że wierzycielowi prawo takie nie przysługuje, nie dość że nie prowadziłyby do usuwania zatorów płatniczych, ale wręcz skutkowałyby pogłębieniem ich skutków. Przy takiej interpretacji przepisów wierzyciel nie otrzymywałby zaspokojenia (brak prawa do korekty), a wzrastałyby uprzywilejowane zobowiązania dłużnika (powstawałoby zobowiązanie podatkowe z tytułu korekty podatku odliczonego). W efekcie wierzyciel pozbawiony prawa do korekty musiałby oczekiwać na zaspokojenie swoich wierzytelności tak długo jak upadły nie zaspokoiłby dodatkowej należności Skarbu Państwa z tytułu korekty podatku odliczonego. Powyższe wydaje się niezgodne z celem funkcjonowania ulgi na złe długi w podatku VAT.

Nalożenie na syndyka obowiązku korekty podatku naliczonego prowadzi do naruszenia zasady neutralności podatku VAT.

⁸ Wyrok NSA z 17 stycznia 2014 r. (I FSK 4/13).

Najważniejszym argumentem przeciwko nakładaniu na syndyka obowiązku korekty VAT wydaje się jednak fakt, że w praktyce obowiązek taki prowadziłby do paraliżu postępowań upadłościowych. Przepisy PUN przewidują bowiem, że w przypadku jeżeli majątek wierzyciela nie wystarcza na pokrycie kosztów postępowania upadłościowego, postępowania takiego nie wszczyna się, a wszczęte umarza. W przypadku uznania, że syndyk jest obowiązany do dokonania korekty odliczonego podatku VAT i zaspokojenia wierzytelności z tego tytułu w pierwszej kategorii dochodziłoby do znacznego zwiększenia kwoty kosztów postępowania, co w bardzo wielu przypadkach prowadziłoby do konieczności odmowy wszczęcia postępowania upadłościowego lub konieczności jego umorzenia ze względu na brak w masie upadłości środków wystarczających na zaspokojenie kosztów jego prowadzenia (których najznaczniejszym elementem byłaby wierzytelność z tytułu korekty). Sytuacja taka prowadziłaby do wypaczenia roli upadłości likwidacyjnej jako sposobu egzekucji uniwersalnej, mającej na celu zbycie pozostającego dłużnikowi majątku i równomierne zaspokojenie wierzycieli.

Interpretacja przepisów nakładająca na syndyka obowiązek korekty odliczonego podatku VAT prowadziłaby do paraliżu postępowań..upadłościowych

Warto też zwrócić uwagę, że nawet jeżeli syndyk dokonałby korekty, a później w toku postępowania w drodze planu podziału doszłoby do częściowego zaspokojenia wierzycieli powstałaby należność z urzędu skarbowego. Należność ta wynikałaby z faktu, iż w momencie częściowego zaspokojenia wierzycieli upadły uzyskałby ponownie prawo do odliczenia podatku VAT. W konsekwencji syndyk byłby zobowiązany domagać się zwrotu nadwyżki podatku VAT, a następnie podziału otrzymanych środków między wierzycieli. Podział taki powodowałby kolejne częściowe zaspokojenie wierzycieli, a co za tym idzie ponowne powstanie prawa do odliczenia oraz konieczność dokonania kolejnego planu podziału. Efektywnie nałożenie na syndyka obowiązku korekty VAT znacznie przedłużałoby czas trwania postępowania upadłościowego, a w konsekwencji skutkowało znacznym wzrostem jego kosztów.

Konkluzje

Mając na uwadze przytoczone powyżej argumenty, należy opowiedzieć się za wyłączeniem obowiązku dokonania przez syndyka masy upadłości korekty odliczonego podatku VAT w tych przypadkach, w których termin dla dokonania korekty upływa już po momencie ogłoszenia upadłości. Odmienna argumentacja pozostaje w mojej ocenie niemożliwa do zaakceptowania ze względu na fakt, iż naruszałaby ona zasadę neutralności podatku VAT, pozostawałaby w opozycji do systemowych zasad prowadzenia postępowania upadłościowego, a w praktyce często prowadziła do paraliżu tej instytucji. W tym przypadku stoję na stanowisku, iż uzasadnione jest odejście od literalnego brzmienia przepisu, na rzecz dokonania jego wykładni w oparciu o racje celowościowe, a także systemowe oraz prowsópnotowe zasady wykładni.

Tytuł angielski

Bad debt relief in case of a bankruptcy

Streszczenie

Artykuł omawia możliwość zastosowania przepisów o tzw. uldze na złe długi w podatku od towarów i usług w sytuacji upadłości dłużnika. W publikacji zarysowano istniejący w orzecznictwie sądów administracyjnych spór dotyczący konieczności dokonywania przez syndyka masy upadłości korekty odliczonego podatku VAT w przypadku jeżeli przewidziany przepisami termin dla dokonania korekty przypada już po momencie ogłoszenia upadłości. Autor w artykule omawia kluczowe argumenty przemawiające za i przeciw nałożeniu na syndyka obowiązku korekty. Po ich przeanalizowaniu zajmuje on stanowisko, że na gruncie obowiązujących przepisów na syndyku masy upadłości nie ciąży obowiązek korekty podatku odliczonego w odniesieniu do transakcji, które wystąpiły przed ogłoszeniem upadłości.

Summary

Article provides analysis of bad debt relief in case of a bankruptcy. Author presents existing dispute regarding whether trustee of bankruptcy is obliged to correct input VAT in case if the deadline for correction falls after announcing of the bankruptcy proceeding. Publication includes key arguments both for and against imposing trustee of bankruptcy with obligation to make a correction. Author takes a standpoint that trustee is required to correct input VAT in case if the deadline for correction falls after announcing the bankruptcy.

O autorze

Mikołaj Kondej – Doktorant na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Katedrze Prawa Cywilnego, Handlowego i Ubezpieczeniowego. Absolwent Wydziału Ekonomii na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu oraz Prawa na Uniwersytecie im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Posiada uprawnienia doradcy podatkowego oraz licencję syndyka.