

Zbycie wierzytelności po skorzystaniu z ulgi na złe długi w VAT - wyrok NSA
Rafał Mierkiewicz, [adwokat Warszawa](#), [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner

Art. 89a ust. 4 ustawy o VAT należy rozumieć w ten sposób, że – mając na uwadze zasady proporcjonalności i neutralności VAT – w przypadku, gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty w formie tzw. ulgi na złe długi, należność została zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność została zbyta. Powinno się to odbyć z uwzględnieniem proporcji, w jakiej otrzymana z tytułu sprzedaży kwota ma się do kwoty dokonanej korekty.

Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku I FSK 45/17 z 26 lutego 2019 r.

Spółka, zarejestrowana jako podatnik VAT czynny (dalej: spółka), wystąpiła z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w sprawie rozliczenia VAT od wierzytelności, w stosunku do której wierzyciel skorzystał uprzednio z tzw. ulgi na złe długi, a która następnie została zbyta na rzecz podmiotu trzeciego za cenę niższą od jej wartości nominalnej brutto. Spółka powzięła wątpliwość, czy w związku z dokonaniem odpłatnej cesji wierzytelności powinna wykazać w rozliczeniu za okres, w którym miała miejsce cesja, podatek w kwocie kalkulowanej w oparciu o wartość wynagrodzenia z tytułu cesji, czy też kwotę podatku kalkulowaną na podstawie wartości nominalnej scedowanej wierzytelności.

W wydanej interpretacji indywidualnej minister finansów wyjaśnił, że umowa sprzedaży wierzytelności stanowi źródło odrębnego (nowego) stosunku zobowiązaniowego. Dotychczasowy wierzyciel otrzymuje wynagrodzenie od nabywcy wierzytelności (cesjonariusza), natomiast istniejący dług (wierzytelność pierwotna) zostaje zbyty, w następstwie czego dłużnik powinien zaspokoić nabywcę (cesjonariusza), nie zaś dotychczasowego wierzyciela. Tym samym, dotychczasowy wierzyciel nie posiada już wierzytelności, w związku z czym traci możliwość stosowania procedury tzw. ulgi na złe długi. W takim przypadku nie ma zastosowania zasada właściwa dla częściowego uregulowania należności, gdyż zbycie wierzytelności, nawet po cenie niższej od jej faktycznej wartości, nie uprawnia do częściowego zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego z uwagi na fakt, iż wierzyciel, zbywając wierzytelność, zrezygnował z praw związanych z jej egzekwowaniem.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę spółki. Sąd ten zgodził się z organem interpretacyjnym, że w przypadku gdy podatnik (wierzyciel) skorzystał z procedury tzw. ulgi na złe długi, a następnie dokonał zbycia wierzytelności objętej tą procedurą, to jest on obowiązany do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W związku z powyższym, w ocenie WSA, po stronie spółki powstał obowiązek złożenia stosownej korekty polegającej na zwiększeniu kwoty podatku należnego w wysokości dokonanej wcześniej korekty VAT, przy czym nie ma znaczenia, po jakiej cenie wierzytelność została zbyta.

Z poglądem tym nie zgodził się Naczelny Sąd Administracyjny, który uchylił zaskarżony wyrok oraz interpretację. NSA zwrócił uwagę, że zaprezentowane przez ministra finansów oraz WSA rozumienie przepisów ustawy o VAT może godzić w podstawowe zasady systemu opodatkowania VAT, tj. zasadę proporcjonalności oraz neutralności. Podkreślił przy tym, że jeżeli celem zmiany brzmienia przepisów o tzw. uldze na złe długi z dniem 1 stycznia 2013 r. było, ze względów ekonomicznych, zrównanie w zakresie obowiązku korekty VAT (po skorzystaniu z ulgi) skutków uregulowania wierzytelności przez dłużnika ze zbyciem tej wierzytelności osobie trzeciej, to nie ma podstaw do różnicowania pomiędzy tymi formami „zaspokojenia” wierzyciela zakresu tej korekty w sytuacji, gdy dokonana zapłata nie obejmuje całej należności z faktury obciążającej podatnika będącego dłużnikiem.

Jak wynika z art. 89a ust. 4 ustawy o VAT, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty podstawy opodatkowania w związku z nieściągalnością wierzytelności, należność została uregulowana lub zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. W przypadku częściowego uregulowania należności, podstawę opodatkowania oraz kwotę podatku należnego zwiększa się w odniesieniu do tej części.

Komentowane orzeczenie zasługuje na aprobatę. Warto zauważyć, że nie jest to pierwszy głos krytyczny, jeśli chodzi o brzmienie wspomnianego art. 89a ust. 4 ustawy o VAT. Już w wyroku z 12 września 2013 r. (I FSK 1347/12) NSA dostrzegł wadliwość tej regulacji, dochodząc do wniosku, iż tworzy ona konstrukcję sprzeczną z zasadami leżącymi u podstaw systemu opodatkowania VAT, jakimi są zasady neutralności i proporcjonalności. Przepis ten zobowiązuje bowiem wierzyciela zbywającego podmiotowi trzeciemu wierzytelność, której nieściągalność spowodowała korektę podstawy opodatkowania oraz podatku należnego, do zwiększenia kwoty tego podatku, bez określenia jego zakresu w stosunku do kwoty uzyskanej ze zbycia wierzytelności. Warto przy tym zauważyć, że art. 89b ust. 4 ustawy o VAT dotyczący podatnika-dłużnika, pozwala mu na zwiększenie kwoty podatku naliczonego od danej transakcji jedynie po uregulowaniu należności. Tym samym, gdyby zgodzić się ze stanowiskiem organu interpretacyjnego w komentowanej sprawie, budżet miałby uzyskać od wierzyciela w poparciu o art. 89a ust. 4 ustawy o VAT podatek należny od transakcji na rzecz dłużnika, który w świetle art. 89b ust. 4 tej ustawy nie będzie podlegał odliczeniu przez tego podatnika-dłużnika. Jak słusznie zatem podkreślił NSA, taka interpretacja stoi w sprzeczności z zasadą neutralności podatku.

Sporny przepis należy więc rozumieć w ten sposób, że w przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której dokonano korekty w formie tzw. ulgi za złe długi, należność została zbyta w jakiegokolwiek formie, wierzyciel obowiązany jest do zwiększenia podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność została zbyta – z uwzględnieniem proporcji, w jakiej otrzymana z tytułu sprzedaży kwota ma się do kwoty dokonanej korekty.

Źródło: <https://www.rp.pl/VAT/310179980-Zbycie-wierzytelnosci-po-skorzystaniu-z-ulgi-na-zle-dlugi-w-VAT---wyrok-NSA.html>