

Matusiakiewicz Łukasz, Przesłanki wykreślenia z rejestru podatników VAT od 2017 r. na przykładach

Opublikowano: ABC
Status: aktualny

Matusiakiewicz Łukasz, Przesłanki wykreślenia z rejestru podatników VAT od 2017 r. na przykładach

Streszczenie

Ustawa z dnia 1 grudnia 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw wprowadza z dniem 1 stycznia 2017 r. zmiany odnoszące się m.in. do zagadnienia wyrejestrowania podatnika VAT. Zmiany te wynikają z potrzeby podjęcia zdecydowanych działań w celu weryfikacji podmiotów zgłaszających się do rejestru podatników VAT. Niestety nierzadko bowiem jako podatnicy VAT rejestrują się podmioty, których celem nie jest rzeczywiste prowadzenie działalności gospodarczej, ale wprowadzanie do obrotu pustych faktur bądź czerpanie korzyści z wystawiania takich faktur przez inne podmioty (odliczenia i zwroty VAT). Ustawodawca zmierza m.in. do szybkiego wyrejestrowywania takich podmiotów. Nowe zasady związane z wyrejestrowywaniem podatników znajdują z reguły zastosowanie również do zgłoszeń rejestracyjnych złożonych przed 1 stycznia 2017 r.

1. Regulacja ogólna

Bez zmian pozostają dotychczasowe zasady ogólne, tj.:

- jeżeli podatnik zarejestrowany jako podatnik VAT zaprzestał wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu, jest on obowiązany zgłosić zaprzestanie działalności naczelnikowi urzędu skarbowego; zgłoszenie to stanowi dla naczelnika urzędu skarbowego podstawę do wykreślenia podatnika z rejestru jako podatnika VAT,
- zgłoszenia o zaprzestaniu działalności w wyniku śmierci podatnika dokonuje jego następca prawny,
- w przypadku gdy zaprzestanie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu nie zostało zgłoszone zgodnie z wyżej wymienionymi zasadami, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika z rejestru jako podatnika VAT.

Przykład 1

Podatnik po prostu zrezygnował z prowadzenia działalności gospodarczej, stąd wyrejestrowuje się z rejestru podatników VAT.

Przykład 2

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą zmarła.

Spadkobierca/spadkobiercy nie chcą kontynuować tej działalności gospodarczej, stąd dokonano zgłoszenia o zaprzestaniu działalności gospodarczej.

Czym innym jest jednak trwałe zaprzestanie działalności gospodarczej, czym innym – przerwa.

2. Doprecyzowanie zasad wykreślenia z rejestru przez naczelnika urzędu skarbowego

Naczelnik urzędu skarbowego wykreśli z rejestru podatnika z rejestru jako podatnika VAT bez konieczności zawiadomienia o tym podatnika, jeżeli:

- 1) podatnik nie istnieje, lub
- 2) mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem, lub
- 3) dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą, lub
- 4) podatnik albo jego pełnomocnik nie stawia się na wezwania organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej

Dotychczas ogólniej wskazywano, że wykreślenie jest możliwe: „jeżeli w wyniku podjętych czynności sprawdzających okaże się, że podatnik nie istnieje lub mimo podjętych udokumentowanych prób nie ma możliwości skontaktowania się z podatnikiem albo jego pełnomocnikiem”.

Przesłanka, że „dane podane w zgłoszeniu rejestracyjnym okażą się niezgodne z prawdą” na gruncie obecnego stanu prawnego mogła raczej służyć temu, że organ podatkowy zawiadamiałby Krajowy Rejestr Sądowy (np. kwestia siedziby spółki niezgodnej z prawdą) bądź zastosował fikcję doręczenia pism¹.

Nowelizacja prowadzi do tego, że również niestawiennictwo na wezwania („wezwania”, a nie pojedyncze „wezwanie”), w tym również organu kontroli skarbowej – może prowadzić do wykreślenia podatnika z rejestru VAT.

Okoliczność, że naczelnik urzędu skarbowego ma możliwość wykreślenia podatnika „bez powiadomienia” oznacza, że wykreślenie to następuje w drodze czynności materialno-technicznej, a nie decyzji podatkowej. Przy czym w przypadku czynności materialno-technicznych jest podstawa do uruchomienia skargi do sądu administracyjnego po uprzednim wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa. Podatnik bezpodstawnie wykreślony z rejestru podatników VAT nie może być bowiem pozbawiony możliwości skontrolowania dokonanej przez organ podatkowy czynności.

3. Podatnik „nie istnieje”; wirtualne biura

Podatnik istniejący, w świetle orzecznictwa, to podmiot który nie tylko funkcjonuje formalnie (rejestracja w KRS czy rejestrze VAT w urzędzie skarbowym), ale i prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą.

Jednym z realnych problemów jest tu zakładanie tzw. „wirtualnych biur”.

Przykład 3

Pod adresem Iksińska 299, lokal 25. siedzibę mają 74 spółki. Lokal zajmuje powierzchnię 9 metrów kwadratowych, brak jest tam jakichkolwiek oznak prowadzenia działalności przez kogokolwiek. Większość z tych spółek działa jako podatnicy dokonujący obrotu towarami wrażliwymi.

Postanowienia umów najmu w takich sytuacjach wykazują jednoznacznie, że najem ma charakter czynności określanych jako "wirtualne biuro", tj. dotyczących udostępnienia adresu do rejestracji i do odbioru korespondencji, nie jest to zaś udostępnienie lokalu do wyłącznego korzystania przez najemcę, przez jego pracowników i z wykorzystaniem zasobów materialnych najemcy. Ponieważ wynajmujący zawiera zwykle tego typu umowy również z innymi najemcami, nie jest możliwe funkcjonowanie wielu najemców na małej powierzchni, w celach wykonywania przez nich jakiegokolwiek działalności gospodarczej. Nierzadko z faktem wykazywania „wirtualnego biura” koresponduje brak zasobów kadrowych, sprzętowych czy magazynowych.

Prowadzenie działalności gospodarczej w „wirtualnym biurze” nie jest zabronione, może niekiedy wynikać z oszczędności, jednak w praktyce postępowań podatkowych kwestia ta jest jedną z okoliczności stanu faktycznego sprawy, która ewentualnie w kontekście pozostałych ustaleń w danym postępowaniu podatkowym, nie pozostaje bez znaczenia.

Brak środków technicznych i finansowych do wykonywania zamierzonej działalności czy też posiadanie wyłącznie "wirtualnego biura" zamiast siedziby, w której działaliby (i byli dostępni dla kontrahentów i organów podatkowych) członkowie zarządu lub inne osoby mające realny wpływ na działalność – ale dopiero w połączeniu z innymi okolicznościami sprawy, mogą być elementami wskazującymi na prawdopodobieństwo działania w celu dokonania oszustwa podatkowego.

Przy czym zarówno aktualnie, jak i zapewne na gruncie nowego stanu prawnego – nierzadko będzie dochodzić do sporów między podatnikami i organami podatkowymi, które znajdą finał nawet w sądzie administracyjnym. Chodzi jednocześnie i o odmowy rejestracji, jak również o wyrejestrowanie podatników.

4. Problemy z kontaktem z podatnikiem

W orzecznictwie zauważa się, że niemożność kontaktu z podatnikiem w realiach danej sprawy musi być rzeczywiście niemożliwa, zaś podjęte i udokumentowane próby skontaktowania się z podatnikiem nie przewyciężyły tych przeszkód. Nie można natomiast wykreślić podatnika z rejestru tylko z tego powodu, że kontakt ten jest utrudniony (czyli np. przejściowo, w związku z krótkim wyjazdem za granicę osoby prowadzącej indywidualną działalność gospodarczą).

Praktyka postępowań podatkowych (jak i mniej „zaawansowanych” procedur, np. czynności sprawdzające) dowodzi jednak z kolei, że podmioty zamierzające dokonywać oszustw podatkowych nierzadko jednoznacznie unikają kontaktu z organem podatkowym. Chodzi zarówno o brak odbierania korespondencji, jak i niestawiennictwo na wezwania. Kary porządkowe przewidziane w procedurze podatkowej też mogą okazać się nieskuteczne, bowiem 2800 zł dla podmiotu ubiegającego się przykładowo o zwrot 2,8 miliona złotych zwrotu VAT nie jest kwotą dużą.

Przykład 4

Wobec prezesa spółki dokonującej obrotu „towarami wrażliwymi”, w związku z nieudzieleniem wyjaśnień na żądanie organu podatkowego, zastosowano karę porządkową. W praktyce okazało się jednak, że nie sposób nawet wyegzekwować tę karę, bowiem prezes jest osobą bezdomną (typowym „słupem”).

Szybsze wyrejestrowanie takiego podatnika sprawi zaś m.in., że nie będzie on wiarygodny dla innych uczestników obrotu gospodarczego.

5. Zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej a kwestia wykreślenia z rejestru VAT

Wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlegać ma także podatnik, który zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 kolejnych miesięcy.

Zasadniczo bowiem w okresie wykonywania działalności gospodarczej przedsiębiorca może wykonywać czynności, które mogą stanowić działalność gospodarczą (z punktu widzenia VAT).

Stąd wprowadzono nowy obowiązek. Jeżeli więc podatnik, o którym mowa wyżej, w okresie zawieszenia działalności gospodarczej będzie wykonywał czynności opodatkowane, to jest on obowiązany przed dniem:

- 1) zawieszenia działalności gospodarczej albo
- 2) rozpoczęcia wykonywania takich czynności w okresie zawieszenia działalności gospodarczej - zawiadomić o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego, wskazując okres, w którym będzie wykonywał te czynności.

W konsekwencji zawiadomienia podatnika, naczelnik urzędu skarbowego nie wykreśla podatnika z rejestru lub przywraca zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT na okres wskazany w zawiadomieniu.

Przypomnijmy, że powtórna rejestracja (bądź właśnie przywrócenie do rejestru VAT dokonane przez naczelnika urzędu skarbowego) jest warunkiem koniecznym dla odzyskania prawa do pomniejszenia podatku należnego o podatek naliczony (odliczenia podatku naliczonego).

Ponadto z dniem wznowienia wykonywania działalności gospodarczej, podatnik ponownie zostaje zarejestrowany bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego jako podatnik VAT, ze statusem takim, jaki posiadał w momencie zawieszenia.

6. Brak składania deklaracji

Wykreśleniu z urzędu z rejestru jako podatnik VAT podlegać ma również podatnik, który (jako obowiązany do złożenia deklaracji comiesięcznej bądź kwartalnej) nie złożył takich deklaracji za 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały.

Reguła powyższa nie ma zastosowania, w przypadku gdy w wyniku wezwania przez naczelnika urzędu skarbowego - podatnik udowodni, że prowadzi opodatkowaną działalność gospodarczą oraz gdy podatnik złoży niezwłocznie brakujące deklaracje.

7. Brak obrotu i zakupów przez co najmniej pół roku

Naczelnik urzędu skarbowego będzie uprawniony do wykreślenia z rejestru podatnika VAT,

który przez 6 kolejnych miesięcy lub 2 kolejne kwartały składał deklaracje, w których nie wykazał sprzedaży oraz nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia. Reguła powyższa nie ma zastosowania w przypadku, gdy brak wykazania sprzedaży oraz nabycia towarów lub usług z kwotami podatku do odliczenia wynikało, zgodnie z wyjaśnieniami podatnika, ze specyfiki działalności gospodarczej.

Przykład 5

W świetle wyjaśnień podatnika – prowadzi on (nad jeziorem) wynajem łodzi motorowych od maja do września. Od października 2017 r. do kwietnia 2018 r. złożył zatem 7 deklaracji „zerowych”. Podatnik wyjaśnił więc fakt braku obrotu i zakupów sezonowością prowadzonej działalności gospodarczej.

Wydaje się, że owe wyjaśnienia podatnika mogą być załączone do deklaracji zerowej (np. szóstej z kolei deklaracji VAT). Wówczas może on uniknąć wezwania.

8. Wystawianie faktur lub faktur korygujących, dokumentujących czynności, które nie zostały dokonane

To kolejna przesłanka wykreślenia z urzędu.

Wyjątkiem ma być sytuacja, gdy wystawienie pustej faktury lub pustej faktury korygującej, było wynikiem pomyłki lub nastąpiło bez wiedzy podatnika.

Przykład 6

Podatnik przez 3 lata wystawiał co miesiąc faktury za najem. W końcu umowa została rozwiązana. Jednak „z rozpędu” wystawiono fakturę po zakończeniu najmu, co należy tłumaczyć omyłką.

Przykład 7

Ktoś znalazł w internecie dane legalnie działającej firmy, podrobił pieczętkę i wystawił fakturę podając tam dane tejże firmy (jako sprzedawcy).

Naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie podatnika, o którym mowa wyżej, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego jako podatnika VAT ze statusem takim, jaki posiadał przed dniem wykreślenia, jeżeli podatnik wykaże, że prowadzi działalność gospodarczą, a wystawienie pustej faktury było wynikiem pomyłki lub nastąpiło bez wiedzy podatnika.

9. Odliczanie VAT z pustych faktur

Wykreślenie z urzędu z rejestru VAT ma dotyczyć jednocześnie przypadków, kiedy to podatnik VAT prowadząc działalność gospodarczą wiedział lub miał uzasadnione podstawy do tego, aby przypuszczać, że dostawcy lub nabywcy biorący udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie tego samego towaru lub usługi działają w celu odniesienia korzyści majątkowej w wyniku nierzetelnego rozliczania podatku.

Przed sankcją tą będzie ewentualnie chronić dobra wiara podatnika, tj. zachowanie należytej staranności w obrocie, np. weryfikowanie nabywców, „zasada ograniczonego zaufania”, unikanie sytuacji obrotu towarami w podejrzanych okolicznościach, np. bardzo niska cena paliwa (w związku z unikaniem akcyzy i VAT).

Zarówno wystawianie pustych faktur, jak i odliczanie VAT z tego typu dokumentów może zatem prowadzić do wykreślenia z rejestru VAT. Trzeba mieć jednak na uwadze, że wyrejestrowanie nie stanowi „sankcji” za wystawianie pustych faktur tylko wiąże się z ustaleniem, że dany podmiot nie prowadzi działalności gospodarczej w rozumieniu

przepisów o VAT. Samo wystawianie pustych faktur nie jest bowiem prowadzeniem rzeczywistej działalności gospodarczej.

10. Usunięcie z rejestru podatników czynnych

Będzie to możliwe w stosunku do podatników, którzy wykonują wyłącznie czynności zwolnione, z jednoczesnym pozostawieniem ich w rejestrze ze statusem podatników VAT zwolnionych.

Przesłanka ta znajdzie zastosowanie, jeżeli podatnicy ci w składanych deklaracjach podatkowych przez 6 kolejnych miesięcy lub dwa kolejne kwartały wykazują wyłącznie sprzedaż zwolnioną od podatku, ale nie dokonali stosownego zgłoszenia aktualizacyjnego do urzędu skarbowego.

Reguły powyższej nie stosuje się jednak, jeżeli ze złożonych wyjaśnień podatnika wynikałoby, że brak wykazanej w deklaracjach sprzedaży innej niż zwolniona od podatku związany jest ze specyfiką prowadzonej działalności gospodarczej, a nie z zaprzestaniem wykonywania sprzedaży innej niż zwolniona od podatku.

Naczelnik urzędu skarbowego przywraca zarejestrowanie podatnika jako podatnika VAT czynnego, bez konieczności składania zgłoszenia rejestracyjnego, jeżeli podatnik wykaże, że brak wykazanej w deklaracjach sprzedaży innej niż zwolniona od podatku związany jest ze specyfiką prowadzonej działalności gospodarczej, a nie z zaprzestaniem wykonywania sprzedaży innej niż zwolniona od podatku.

Przykład 8

Lekarz co do zasady świadczy tylko usługi zwolnione. Okresowo sporządza zaś ekspertyzy, czyli czynności, które nie służą bezpośrednio profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia. Te usługi są opodatkowane i lekarz ma status podatnika VAT czynnego.

11. Wykreślenie z rejestru jako podatnika VAT UE

W przypadku gdy podatnik złoży za 3 kolejne miesiące lub kwartał deklaracje VAT, w których nie wykazał sprzedaży oraz nabycia towarów lub usług z podatku do odliczenia, naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z rejestru podmiot z rejestru jako podatnika VAT UE i powiadamia go o wykreśleniu. Zasadę tę stosuje się odpowiednio, gdy podatnik przez okres 3 kolejnych miesięcy nie informacji podsumowujących, pomimo istnienia takiego obowiązku. Jednocześnie wykreślenie podatnika z rejestru jako podatnika VAT, jest równoznaczne z wykreśleniem z rejestru podatników VAT UE.

Podstawa prawna:

–art. 96 i art. 97 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Przeczytaj również:

VAT 2017 - przewodnik po projektowanych zmianach

¹Chodzi tu m.in. o następujące reguły:- jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do

reprezentowania adresata, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami,- w razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia.