

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr PT3.8101.1.2020

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 4 czerwca 2020 r.

w sprawie braku zastosowania art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług w odniesieniu do towarów pozostałych w momencie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego ze względu na wykorzystanie tych towarów przez właścicieli przedsiębiorstwa w spadku bezpośrednio do dalszego prowadzenia działalności opodatkowanej

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾ w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam, co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Przedmiotem niniejszej interpretacji jest przedstawienie braku zastosowania art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług²⁾ dalej: „ustawa o VAT”, w przypadku gdy towary³⁾, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, w przypadku wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, nie stanowią przedmiotu ostatecznej konsumpcji.

W powyższym zakresie niniejsza interpretacja ma na celu omówienie wyłącznie kwestii braku opodatkowania podatkiem od towarów i usług – towarów⁴⁾, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, w przypadku wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, ze względu na wykorzystanie tych towarów przez właścicieli przedsiębiorstwa w spadku bezpośrednio do dalszego prowadzenia działalności opodatkowanej.

Powstanie przedsiębiorstwa w spadku oznacza na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług powstanie nowego bytu podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej po zmarłym przedsiębiorcy będącym osobą fizyczną wykonującą samodzielnie działalność gospodarczą. W związku ze śmiercią tego podatnika, przedsiębiorstwo w spadku jest podatnikiem na gruncie podatku od towarów i usług w okresie od otwarcia spadku do dnia:

¹⁾ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2020 r. poz. 106.

³⁾ Zgodnie z art. 14 ust. 4 ustawy o VAT, przepis art. 14 ust. 1 i 3 ustawy stosuje się do towarów, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

⁴⁾ Jak w przypisie nr 3.

- 1) wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo
- 2) wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia do właściwego naczelnika urzędu skarbowego o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa⁵⁾.

Przypadki, w których dochodzi do wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, zostały uregulowane w odrębnych aktach prawnych. W szczególności w ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw⁶⁾, dalej: „ustawa o zarządzie sukcesyjnym”.

Także ustawa o zarządzie sukcesyjnym wskazuje na to kto jest właścicielem przedsiębiorstwa w spadku w rozumieniu tej ustawy⁷⁾.

Należy zauważyć, że w sytuacji, gdy z chwilą śmierci podatnika nie powstanie przedsiębiorstwo w spadku uznane za podatnika na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług⁸⁾, nie wystąpi również konieczność ustalenia stosowania art. 14 ustawy o VAT, w tym ustalenia obowiązku dokonania spisu z natury. Wskazany przepis w ogóle nie dotyczy opodatkowania towarów zatrzymanych z chwilą śmierci podatnika.

W związku ze zgłaszanymi w opisanym zagadnieniu wątpliwościami, czy art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT znajdzie w ogóle zastosowanie w przypadku, gdy w momencie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego towary tego przedsiębiorstwa⁹⁾, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, nie stanowią przedmiotu ostatecznej konsumpcji i zostają wykorzystane przez właścicieli przedsiębiorstwa w spadku bezpośrednio do dalszego prowadzenia działalności opodatkowanej – uzasadnione jest omówienie tego zagadnienia w drodze wykładni art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.

W związku z tym zakres przedmiotowej interpretacji nie obejmuje, w szczególności:

- 1) Przypadków, dla których dokonuje się ustalenia opodatkowania w oparciu o przesłanki wynikające z art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT i związanego z tym obowiązku ustalenia konieczności sporządzenia spisu z natury, o którym mowa w art. 14 ust. 5¹⁰⁾ ustawy o VAT;
- 2) Przypadku, w którym właściciel przedsiębiorstwa w spadku przejmuje przedsiębiorstwo do swojej działalności gospodarczej, a przejęte towary wykorzystuje do czynności innych niż opodatkowane;
- 3) Kwestii nieodpłatnego przekazania majątku przedsiębiorstwa w spadku, przed zakończeniem działalności przez to przedsiębiorstwo, spadkobiercom prowadzącym działalność gospodarczą.

⁵⁾ Zob. art. 15 ust. 1a i 1b ustawy o VAT.

⁶⁾ Dz. U. z 2018 r. poz. 1629, z późn. zm.

⁷⁾ W szczególności reguluje tę kwestię art. 3 ustawy o zarządzie sukcesyjnym.

⁸⁾ Ze względu na to, że osoba uprawniona do dokonywania czynności zachowawczych, o której mowa w art. 14 ustawy o zarządzie sukcesyjnym, nie dokonała zgłoszenia określonego w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, czyli zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa.

⁹⁾ Jak w przypisie nr 3.

¹⁰⁾ Zgodnie z art. 14 ust. 5 ustawy o VAT, w przypadkach, o których mowa w ust. 1 i 3, podatnicy są obowiązani sporządzić spis z natury towarów na dzień rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu albo wystąpienia przypadków, o których mowa w ust. 1 pkt 3, zwany dalej „spisem z natury”. Podatnicy są obowiązani złożyć informację o dokonany spisie z natury, o ustalonej na jego podstawie wartości towarów i o kwocie podatku należnego, nie później niż w dniu złożenia deklaracji podatkowej składanej za okres obejmujący dzień rozwiązania spółki, zaprzestania wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu albo wystąpienia przypadków, o których mowa w ust. 1 pkt 3.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Wprowadzenie rozwiązań przewidzianych ustawą o zarządzie sukcesyjnym wymagało uwzględnienia w przepisach ustawy o VAT przypadku kontynuacji działalności gospodarczej albo jej definitywnego zakończenia w związku ze śmiercią przedsiębiorcy.

W efekcie w ustawie o VAT dodany został m.in. art. 15 ust. 1a określający przedsiębiorstwo w spadku jako podatnika.

Zgodnie z art. 15 ust. 1a ustawy o VAT przedsiębiorstwo w spadku, jako jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jest podatnikiem VAT w okresie od otwarcia spadku do dnia wygaśnięcia:

- 1) zarządu sukcesyjnego albo
- 2) uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1a ustawy o VAT, uznaje się za podatnika kontynuującego prowadzenie działalności gospodarczej zmarłego podatnika (zgodnie z ust. 1b w art. 15 ustawy o VAT).

W ustawie o VAT wprowadzono również rozwiązanie (art. 96 ust. 7b), wskazujące że naczelnik urzędu skarbowego wykreśla z urzędu podatnika, o którym mowa w art. 15 ust. 1a, z rejestru jako podatnika VAT m.in. w przypadku wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego – w przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia o kontynuowaniu prowadzenia przedsiębiorstwa¹¹⁾ albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego¹²⁾.

Dostosowano także brzmienie art. 14 ustawy o VAT w taki sposób, żeby przepis ten¹³⁾ objął przypadki zaprzestania wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT przez przedsiębiorstwo w spadku, a także wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

Stosownie do art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, opodatkowaniu podatkiem podlegają towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, w przypadku wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego – w przypadku, gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i dokonano zgłoszenia, o którym mowa w art. 12 ust. 1c ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

Zgodnie z art. 14 ust. 4 ustawy o VAT, przepis art. 14 ust. 1 i 3 ustawy stosuje się do towarów, w stosunku do których przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Należy zauważyć, że art. 14 ustawy o VAT stanowi implementację art. 18 lit. c Dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej¹⁴⁾ – dalej: „Dyrektywa 2006/112/WE”. Przepisy dotyczące podatku od wartości dodanej w całości objęte są zakresem prawa Unii Europejskiej, a Polska jako członek Unii Europejskiej zobowiązana jest do przestrzegania całokształtu dorobku prawnego Unii Europejskiej (*acquis communautaire*). W odniesieniu do podatku od towarów i usług oznacza to przestrzeganie postanowień przede wszystkim

¹¹⁾ Zob. art. 96 ust. 7b pkt 2 ustawy o VAT.

¹²⁾ Zob. art. 96 ust. 7b pkt 4 ustawy o VAT.

¹³⁾ Przed dodaniem do art. 14 ustawy o VAT przypadków zaprzestania wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT przez przedsiębiorstwo w spadku, a także wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, przepis ten dotyczył przypadków rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej oraz zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną wykonującą samodzielnie działalność gospodarczą, wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu.

¹⁴⁾ Dz. Urz. UE L z 2006 r. Nr 347, str. 1, z późn. zm.

Dyrektywy 2006/112/WE oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dalej: „TSUE”, dotyczącego podatku od wartości dodanej.

Jedną z najważniejszych cech podatku od towarów i usług jest neutralność – oznaczająca, że ciężar ekonomiczny tego podatku ponosi wyłącznie ostateczny konsument towaru lub usługi, będący końcowym ogniwem łańcucha obrotu. Neutralność podatku wynika z samej istoty podatku od wartości dodanej¹⁵⁾.

Dyrektywa 2006/112/WE w art. 18 lit. c przewiduje, że państwa członkowskie mogą uznać za odpłatną dostawę towarów¹⁶⁾, zatrzymanie towarów przez podatnika lub jego następców prawnych w przypadku, gdy zaprzestaje on prowadzenia działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jeżeli VAT od takich towarów podlegał w całości lub w części odliczeniu w momencie ich nabycia lub wykorzystania¹⁷⁾.

Na cel tego rozwiązania wskazuje orzecznictwo TSUE. Przykładowo, w wyroku TSUE z dnia 8 maja 2013 r., w sprawie Marinow C-142/12 wskazano, że „*Głównym celem art. 18 lit. c) dyrektywy VAT jest (...) uniknięcie tego, żeby składniki majątkowe dające prawo do odliczenia podatku VAT nie zostały przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji towaru lub usługi w następstwie zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, jakiegokolwiek byłyby jego przyczyny bądź okoliczności.*”¹⁸⁾.

W innym wyroku TSUE, z dnia 16 czerwca 2016 r. w sprawie Mateusiak C-229/15 wskazano, że „*Dla osiągnięcia celu art. 18 lit. c) dyrektywy VAT, który polega na uniknięciu tego, żeby składniki majątkowe dające prawo do odliczenia podatku VAT nie zostały przedmiotem nieopodatkowanej ostatecznej konsumpcji w następstwie zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, oraz na wyeliminowaniu wszelkich nierówności w zakresie podatku VAT pomiędzy konsumentami, którzy nabyli swoje towary od innego podatnika, a tymi, którzy nabyli towary w ramach działalności swego przedsiębiorstwa, do opodatkowania wymaganego na mocy art. 18 lit. c) dyrektywy VAT powinno dojść, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 34 opinii, o ile towar dający prawo do odliczenia podatku VAT zachował wartość końcową w dniu zaprzestania działalności gospodarczej podlegającej opodatkowaniu, niezależnie od okresu pomiędzy nabyciem rzeczonoego towaru a datą zaprzestania owej działalności.*”¹⁹⁾.

Przy wykładni prawa podatkowego nie należy ograniczać się jedynie do wykładni językowej, w przypadku gdy nie jest ona wystarczająca do wyjaśnienia zakresu stosowania przepisu, lecz także brać pod uwagę zasady dokonywania wykładni systemowej, czy celowościowej.

Zastosowanie art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT zarówno w odniesieniu do przypadku wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, jak i wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego powinno być każdorazowo oceniane z uwzględnieniem powołanych wyżej zasady neutralności i celu art. 18 lit. c Dyrektywy 2006/112/WE oraz zgodnie z wykładnią tego przepisu dokonaną przez TSUE.

Dla ustalenia, czy art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT znajdzie w ogóle zastosowanie, generalnie kluczowym jest ustalenie, czy towary²⁰⁾, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, na moment wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego stanowią przedmiot ostatecznej konsumpcji²¹⁾, czy też są wykorzystane przez właścicieli przedsiębiorstwa w spadku bezpośrednio do dalszego prowadzenia przez nich działalności opodatkowanej.

¹⁵⁾ Dyrektywa 2006/112/WE powołuje się na neutralność już w Preambule, co stanowi podkreślenie wagi tej zasady. Zob. pkt 5, 7, 13, 30, 34 Preambuły do Dyrektywy 2006/112/WE.

¹⁶⁾ Za wyjątkiem przypadków, o których mowa w art. 19 Dyrektywy 200/112/WE.

¹⁷⁾ Zgodnie z lit. a tego przepisu.

¹⁸⁾ EU:C:2013:292, pkt 27.

¹⁹⁾ EU:C:2016:454, pkt 39.

²⁰⁾ Jak w przypisie nr 3.

²¹⁾ Tzn. są przeznaczone przez właścicieli przedsiębiorstwa w spadku na cele prywatne.

Generalnie, na podstawie art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT, towary, w stosunku do których podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, na moment wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, podlegają opodatkowaniu.

Biorąc jednak pod uwagę zasadę neutralności oraz cel regulacji wprowadzonej w art. 14 ustawy o VAT z uwzględnieniem dokonanej przez TSUE wykładni implementowanego do art. 14 ustawy o VAT przepisu art. 18 lit. c Dyrektywy 2006/112/WE – powyższa zasada generalna nie znajdzie zastosowania w sytuacji, gdy w momencie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego towary tego przedsiębiorstwa²²⁾, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy, nie stanowią przedmiotu ostatecznej konsumpcji. W przypadku, gdy wskazane towary zostaną wykorzystane przez właścicieli przedsiębiorstwa w spadku bezpośrednio do dalszego prowadzenia działalności opodatkowanej, art. 14 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT w ogóle nie znajdzie zastosowania.

W przeciwnym razie podatnik dwukrotnie ponosiłby ciężar ekonomiczny podatku od tych samych towarów, co nie znajduje uzasadnienia.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski

²²⁾ Jak w przypisie nr 3.