

Potrącenie wzajemnych wierzytelności to tylko sposób zapłaty

OPODATKOWANIE | Kompensata to nic innego jak sposób wygaśnięcia zobowiązania. VAT od wzajemnych transakcji powinien więc być rozliczony na ogólnych zasadach, tak jakby kontrahenci dokonali zapłaty w formie pieniężnej

ANITA BARDOŃSKA

Jeśli przedsiębiorcy zawierają wzajemną transakcję sprzedaży i zakupu, u każdego z nich powstają jednocześnie należności i zobowiązania. Aby uprościć rozliczenia, często decydują się na zapłatę poprzez potrącenie wzajemnych wierzytelności (tzw. kompensatę). Mogą być jednak wątpliwości, jakie to ma skutki w VAT.

Zapłata poprzez potrącenie wzajemnych wierzytelności nie została wprost uregulowana w ustawie o VAT. Można jednak znaleźć uregulowania dotyczące jej skutków w innych przepisach podatkowych, w tym ustawach o podatku dochodowym. Wskazano w nich m.in., że pod pojęciem „zapłata” rozumie się „wykonanie zobowiązania w jakiegokolwiek formie, w tym poprzez (...) potrącenie”.

Kompensata to zapłata

Jeśli przyjęć zatem, że kompensata jest w rzeczywistości zapłatą, to analizując konkretną transakcję zawieraną między przedsiębiorcami, z których przynajmniej jeden jest podatnikiem VAT, należałoby odnieść się do odpowiednich przepisów ustawy o VAT dotyczących zapłaty. Podatnik VAT dokonujący kompensaty z jednej strony otrzyma należność, z tytułu której powinien wykazać obowiązek podatkowy, natomiast z drugiej – wykona swoje zobowiązanie.

Organy podatkowe również wyrażają pogląd, że kompensata jest sposobem zapłaty w świetle ustawy o VAT. Przykładowo w postanowieniu Pierwszego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście z 13 października 2006 r. (1435/PP1/443-279/05/At) czytamy, że: „Nie ma zatem żadnych przeszkód prawnych do uznania, że formą zapłaty może być także potrącenie (potocznie kompensata). (...) Biorąc pod uwagę powyższe, należy uznać, że potrącenie (kompensata) wzajemnych zobowiązań stanowi zapłatę należności, o której mowa w art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT”.

Moment powstania obowiązku podatkowego

Analizując skutki podatkowe kompensaty, należy w pierwszej kolejności wskazać, w jakim momencie powstanie obowiązek podatkowy w VAT w związku z zapłatą poprzez potrącenie wzajemnych wierzytelności. Moment ten został określony w ustawie o VAT. Zgodnie z ogólną zasadą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wydania towaru lub wykonania usługi. Jeśli dostawa towaru lub wykonanie usługi powinny być potwierdzone fakturą, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później jednak niż w siódmym dniu od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Ponadto w ustawie o VAT wskazano szczególne terminy powstania obowiązku podatkowego w od-

niesieniu do niektórych kategorii czynności podlegających VAT, np. w przypadku importu towarów w odniesieniu do tzw. usług ciągłych czy usług budowlanych.

Uwzględniając te zasady, podatnik dokonujący potrącenia wzajemnych wierzytelności powinien wykazać obowiązek podatkowy w VAT zgodnie z odpowiednimi przepisami ustawy o VAT. Na moment powstania tego obowiązku w nie-

Dokonując zapłaty poprzez potrącenie trzeba stosować fakie same zasady obliczania VAT i dokumentowania transakcji jak przy płatności w formie pieniężnej

których sytuacjach będzie wpływał moment potrącenia wzajemnych wierzytelności, np. w przypadku usług budowlanych, usług najmu, dzierżawy, leasingu lub usług o podobnym charakterze.

*PRZYKŁAD

Podatnik, którego należność z tytułu sprzedaży usługi reklamowej zostanie uregulowana w drodze kompensaty, będzie zobowiązany na zasadach ogólnych wystawić fakturę w terminie siedmiu dni od dnia wykonania usługi. Natomiast obowiązek podatkowy w takim wypadku powstanie z chwilą wystawienia faktury. Jeśli usługa zostanie wykonana przykładowo 15 lutego, to za ten miesiąc podatnik będzie zobowiązany wykazać i odprowadzić VAT należny do właściwego organu podatkowego. Natomiast fakt, że podatnik ten dokona kompensaty przykładowo w kwietniu, nie będzie wpływał na moment powstania obowiązku podatkowego.

Co wynika z orzecznictwa

To stanowisko jest zgodne z dominującą linią orzecznictwa sądów administracyjnych. Przykładowo w wyroku z 11 grudnia 2008 r. (I FSK 1427/07) NSA stwierdził: „Nie ulega wątpliwości, że istnieje możliwość dokonania zapłaty za towar poprzez dokonanie kompensaty. Jednak biorąc pod uwagę zasadę autonomii prawa podatkowego (...) podatek od towarów i usług, w tym wypadku rozliczany przez stronę co miesiąc, poprzez składanie deklaracji, musi być oparty na zdarzeniach, które nie budzą wątpliwości u podatników i organów podatkowych. Podatnik

poprzez kompensatę i przyjęcie skutków z art. 499 k.c. nie może dowolnie określać momentu powstania obowiązku podatkowego”.

Podobnie w wyroku z 20 września 2006 r. (I FSK 1201/05) NSA podkreślił, że ustawodawca w przepisach wskazał moment powstania obowiązku podatkowego wprost. W ocenie sądu bowiem obowiązek podatkowy jest kategorią obiektywną i powstaje w momencie określonym przez ustawodawcę, a nie podatnika.

Dokumentowanie

To, że podatnicy dokonują potrącenia wzajemnych wierzytelności, nie zwalnia ich z obowiązku wystawienia faktur VAT, wykazania VAT należnego i ujęcia wzajemnych transakcji w deklaracji VAT. Pewne trudności w prawidłowym rozliczeniu kompensaty mogą powstać w sytuacji, gdy jeden z przedsiębiorców jest czynnym podatnikiem VAT, a czynność drugiego kontrahenta nie podlega VAT lub jest on podatnikiem VAT zwolnionym. Problemy mogą też wystąpić, gdy wzajemne transakcje są opodatkowane różnymi stawkami VAT.

Wydaje się, że przedsiębiorcy dokonujący potrącenia wzajemnych wierzytelności powinni rozliczać je w kwotach brutto. Przy rozliczeniu w kwocie netto przedsiębiorca będący podatnikiem VAT czynnym byłby bowiem zobowiązany do poniesienia kosztu podatku z tytułu jego należności potrąconej z zobowiązaniem wobec podatnika zwolnionego lub z tytułu czynności niepodlegającej VAT.

Jak przedpłata

Gdy potrącenie wzajemnych wierzytelności nastąpi przed

wydaniem towaru lub wykonaniem usługi, podatnik będzie z tego tytułu zobowiązany do wykazania obowiązku podatkowego i wystawienia faktury VAT w terminie siedmiu dni od powstania tego obowiązku. W takim wypadku potrącenie wzajemnych wierzytelności będzie traktowane jako zapłata w formie przedpłaty lub zaliczki.

Prawo do odliczenia

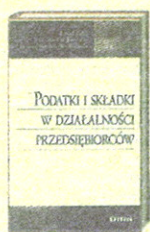
Warto również zaznaczyć, że w sytuacji gdy wzajemnego potrącenia wierzytelności dokonują podatnicy VAT czynni, to w zakresie, w jakim zakupione towary lub usługi są wykorzystywane do czynności opodatkowanych, będzie im przysługiwało prawo do odliczenia VAT od tych towarów lub usług na zasadach ogólnych wskazanych w ustawie o VAT. Zatem co do zasady prawo do obniżenia kwoty podatku należnego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę albo dokument celny.

Rozliczenie na ogólnych zasadach

Podsumowując, zapłata poprzez potrącenie wzajemnych wierzytelności nie jest odrębną instytucją w świetle prawa podatkowego, a jedynie szczególnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania. Natomiast podatnik VAT dokonując zapłaty poprzez potrącenie, będzie zobowiązany stosować takie same zasady odnośnie do powstania obowiązku podatkowego i udokumentowania transakcji dla celów podatkowych (ewidencja, deklaracja), jak w sytuacji gdyby dokonał zapłaty w innej formie, np. przelewem na rachunek bankowy.

Autorką jest starsza konsultantka podatkowa w Kancelarii Olesiński & Wspólnicy

*WYGRAJ KSIĄŻKĘ | KONKURS DLA CZYTELNIKÓW dF



Dziś nagrodą jest książka *Podatki i składki w działalności przedsiębiorców* (praca zbiorowa). Otrzymają ją czterech czytelników, którzy uważnie przeczytają dzisiejszą DOBRĄ FIRMĘ i pierwsi prawidłowo odpowiadzą na następujące pytania:
■ Czy odsetki od pożyczki od siołki siostry podlegają ograniczeniu cienkiej kapitalizacji?
■ Czy sprzedaż zorganizowanej części przedsiębiorstwa podle-

ga podatkowi od czynności cywilnoprawnych?

■ Gdzie są opodatkowane VAT usługi licencyjne świadczone między przedsiębiorcami z różnych krajów?

Odpowiedzi prosimy przesyłać na adres g.pielka@rp.pl. Nagrody ufundowało Wydawnictwo Difin.

Konkurs dla czytelników z 11 lutego br. wygrały:

- Ewa Malyszko z Białegostoku
- Anna Ratajczak z Zielonej Góry
- Renata Bosak z Gniewczyny Łużyckiej

W nagrodę otrzymują *Leksykon VAT 2010* Janusza Zubrzyckiego, z Oficyny Wydawniczej Unimex.

Gratulujemy!

—g.or.

*Kompensata ustawowa i umowna

Wzajemne potrącenie wierzytelności jako sposób wygaśnięcia zobowiązania zostało uregulowane w przepisach prawa cywilnego. Zgodnie z art. 498 kodeksu cywilnego: „Gdy dwie osoby są jednocześnie względem siebie dłużnikami i wierzycielami, każda z nich może potrącić swoją wierzytelność z wierzytelności drugiej strony, jeżeli przedmiotem obu wierzytelności są pieniądze lub rzeczy tej samej jakości oznaczone tylko co do gatunku, a obie wierzytelności są wymagalne i mogą być dochodzone przed sądem lub przed innym organem państwowym. Wskutek potrącenia obie wierzytelności umarzają się nawzajem do wysokości wierzytelności niższej” (tzw. potrącenie ustawowe). Niezależnie od tego przedsiębiorcy mogą określić odmienne warunki potrącenia wierzytelności (w tym niewymagalnych) w formie umowy (tzw. potrącenie umowne). ■

*To nie barter

Z ekonomicznego punktu widzenia potrącenie wzajemnych wierzytelności nie wiąże się z przepływem środków pieniężnych (przy założeniu ekwiwalentności wzajemnych wierzytelności). Podobnie przepływ środków pieniężnych nie występuje w przypadku rozliczania się przez kontrahentów na zasadzie barteru. Warto jednak podkreślić, że potrącenie wzajemnych wierzytelności i barter nie są pojęciami, których można używać zamiennie. Potrącenie wzajemnych wierzytelności jest wyłącznie sposobem wygaśnięcia zobowiązania, natomiast barter stanowi formę wymiany świadczeń w naturze. ■