

Temat na życzenie

Przekształcenie działalności, połączenia, przejęcia – skutki dla rozliczeń VAT

1. Sukcesja podatkowa w przypadku zmiany formy działalności	2
1.1. Przypadki, gdy przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują sukcesji	4
1.2. Przekształcenie jednoosobowej działalności w spółkę z o.o.	5
2. Prawa i obowiązki po przekształceniu, przejęciu lub połączeniu	6
2.1. Obowiązek sporządzenia remanentu	6
2.2. Przejście NIP na sukcesora i dokonanie zgłoszeń lub ich aktualizacji	6
2.3. Odliczanie VAT naliczonego	7
2.4. Prawo do nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym poprzednika	9
2.5. Prawo do wystawiania korekt do sprzedaży poprzednika	9
2.6. Otrzymanie dokumentów potwierdzających prawo do korekty	10
2.7. Prawo do korzystania ze zwolnienia podmiotowego	11
2.8. Faktury sprzedażowe wystawiane po przekształceniu	11
2.9. Ulga na zakup kasy	12
2.10. Użytkowanie kas poprzednika	13
2.11. Korzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie	15
2.12. Złożenie JPK_V7 po przekształceniu	15
3. Podsumowanie	16

Przekształcenie działalności, połączenia, przejęcia – skutki dla rozliczeń VAT

Wybór formy prowadzonej działalności zależy od podatnika. Decydują o tym różne względy, rozmiar działalności, kwestie podatkowe, rodzinne itp. Wybór formy przy rozpoczęciu działalności nie oznacza, że jesteśmy nim związani. Można zawsze go zmienić. Wywołuje on jednak skutki w rozliczeniu podatków, w tym VAT.

Zmieniając formę prowadzonej działalności, dzieląc dotychczasową spółkę albo łącząc się z innym podmiotem, następcą prawny przejmuje obowiązki poprzednika dotyczące rozliczenia VAT, korekty zaniżonego VAT należnego czy zawyżonego VAT naliczonego. Dochodzi również problem korekty danych na otrzymanych fakturach, możliwości skorzystania z ulgi na zakup kasy online. Następcą prawny ma też uprawnienia. Może odliczać VAT z faktur, z których nie odliczał go poprzednik, korygować zawyżony przez niego VAT czy korzystać z nadwyżki podatku naliczonego nad należnym.

1. Sukcesja podatkowa w przypadku zmiany formy działalności

Według art. 6 ustawy o VAT transakcje dotyczące przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie podlegają VAT. Jednocześnie skutki prawne następcy prawnego reguluje art. 91 ust. 9 ustawy o VAT, który określa obowiązek korekt podatku naliczonego przez nabywcę przedsiębiorstwa. Natomiast w art. 93–93c Ordynacji podatkowej zostały wskazane przypadki, gdy dochodzi do sukcesji podatkowej, to znaczy kiedy nabywca przedsiębiorstwa przejmuje prawa i obowiązki poprzedników.

Tabela. Sukcesja podatkowa według Ordynacji podatkowej

Rodzaj przekształcenia	Jak dochodzi do przekształcenia	Prawa i obowiązki nowo powstałej spółki
1	2	3
Łączenie się spółek lub osób prawnych	<ol style="list-style-type: none">Osoba prawna zostaje zawiązana (powstaje) w wyniku łączenia się:<ul style="list-style-type: none">■ osób prawnych,■ osobowych spółek handlowych,■ osobowych i kapitałowych spółek handlowych.Osoba prawna łączy się przez przejęcie:<ul style="list-style-type: none">■ innej osoby prawnej (osób prawnych),■ osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych).	Nowa spółka lub osoba prawna wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek: <ul style="list-style-type: none">■ przewidziane w przepisach podatkowych oraz■ wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.
Przekształcenie osób prawnych	<ol style="list-style-type: none">Osoba prawna zawiązuje się (powstaje) w wyniku:<ul style="list-style-type: none">■ przekształcenia innej osoby prawnej,	Nowa spółka lub osoba prawna wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki przekształcanej spółki albo osoby prawnej:

1	2	3
	<ul style="list-style-type: none"> ■ przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej. 2. Osobowa spółka handlowa wiązuje się (powstaje) w wyniku przekształcenia: <ul style="list-style-type: none"> ■ innej spółki niemającej osobowości prawnej, ■ spółki kapitałowej. 3. Stowarzyszenie powstaje w wyniku przekształcenia stowarzyszenia zwykłego. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ przewidziane w przepisach podatkowych oraz ■ wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.
Przejęcie lub podział spółek	Osoba prawna powstaje w wyniku przejęcia lub podziału innej spółki kapitałowej.	Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach oraz decyzjach podatkowych prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku. Sukcesja następuje pod warunkiem, że majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.
Przekształcenie jednoosobowej działalności w spółkę kapitałową	Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną.	Nowa spółka wstępuje we wszelkie prawa przedsiębiorcy: <ul style="list-style-type: none"> ■ przewidziane w przepisach podatkowych oraz ■ wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.
Wniesienie aportem jednoosobowego przedsiębiorstwa do spółki osobowej	Do spółki niemającej osobowości prawnej osoba fizyczna wnosi na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa.	Spółka, do której wniesiono aport, wstępuje we wszelkie prawa przedsiębiorcy: <ul style="list-style-type: none"> ■ przewidziane w przepisach podatkowych oraz ■ wynikające z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej.
Przekształcenie i łączenie samorządowych zakładów budżetowych	Dochodzi do łączenia lub przekształcenia zakładu budżetowego.	Nowo powstała jednostka wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanego lub łączonych podmiotów.

Jednocześnie powstaje pytanie, kiedy dochodzi do przekształcenia, podziału czy przejęcia, a tym samym następcą przejmuje prawa i obowiązki. Na to pytanie odpowiadają przepisy Kodeksu spółek handlowych (dalej k.s.h.).

Tabela. Terminy, gdy dochodzi do zmiany formy prowadzonej działalności

Rodzaj zmiany formy prowadzonej działalności	Moment, kiedy dochodzi do zmiany formy prowadzonej działalności według k.s.h.
Przekształcenie spółek	Spółka przekształcana staje się spółką przekształconą z chwilą wpisu spółki przekształconej do rejestru (dzień przekształcenia). Jednocześnie sąd rejestrowy z urzędu wykreśla spółkę przekształcaną (art. 552 k.s.h.).
Podział spółek	Wydzielenie nowej spółki następuje w dniu jej wpisu do rejestru. W przypadku przeniesienia części majątku spółki dzielonej na istniejącą spółkę wydzielenie następuje w dniu wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki przejmującej lub emisji przez spółkę przejmującą nowych akcji bez wartości nominalnej (dzień wydzielenia). Spółka dzielona zostaje rozwiązana bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego w dniu wykreślenia jej z rejestru (dzień podziału). Nie dotyczy to podziału przez wydzielenie (art. 530 k.s.h.).
Łączenie się spółek	Spółka przejmowana albo spółki łączące się przez zawiązanie nowej spółki zostają rozwiązane, bez przeprowadzenia postępowania likwidacyjnego, w dniu wykreślenia z rejestru. Połączenie następuje z dniem wpisania połączenia do rejestru właściwego według siedziby, odpowiednio, spółki przejmującej albo spółki nowo zawiązanej (dzień połączenia). Wpis ten wywołuje skutek wykreślenia spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki, z uwzględnieniem art. 507 k.s.h. (art. 493 k.s.h.).

1.1. Przypadki, gdy przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują sukcesji

Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują sukcesji podatkowej we wszystkich możliwych przypadkach przekształceń. Jest tak m.in. w przypadku nabycia przedsiębiorstwa od spółki cywilnej, np. wspólnik spółki cywilnej wnosi przedsiębiorstwo ze spółki cywilnej do swojej jednoosobowej działalności. Nie oznacza to jednak, że nabywca przedsiębiorstwa może korygować tylko podatek naliczony na zasadach określonych w art. 91 ust. 9 ustawy o VAT. Przepis ten zawęża następstwo prawne w zakresie VAT tylko do obowiązkowi korekt przez nabywcę podatku naliczonego.

Nabywca przedsiębiorstwa może powołać się bezpośrednio na przepisy dyrektywy 112 i korygować również VAT należny, mimo że według Ordynacji podatkowej nie jest uważany za sukcesora. Artykuł 19 dyrektywy 112 stanowi o pełnym następstwie w zakresie VAT związanym z wnoszonym przedsiębiorstwem. W takiej sytuacji nie tylko korekta podatku odliczonego określona w art. 91 ust. 1–8 ustawy o VAT może być dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa. Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części jest uprawniony do odliczania podatku naliczonego, korekt podatku naliczonego oraz innych czynności w ramach rozliczeń podatkowych, niezbędnych do zachowania zasady neutralności. Potwierdzają to sądy. W wyroku NSA z 30 czerwca 2021 r. (sygn. akt I FSK 2240/19) czytamy:

NSA Z art. 19 Dyrektywy 112 (zd. 1) nie wynika bowiem możliwość pozbawienia nabywców „uprawnień podatkowych związanych z przedsiębiorstwem”. Za nietrafne należy w konsekwencji uznać również wywody autora skargi kasacyjnej wskazujące na rzekomy brak pre-

czyli regulacji unijnej, który miałby wykluczać dopuszczalność bezpośredniego powoływania się na Dyrektywę 112 (s. 8 skargi kasacyjnej). Takich niejasności w brzmieniu art. 19 Dyrektywy 112 nie dostrzegł Naczelny Sąd Administracyjny orzekający w niniejszej sprawie.

W świetle przedstawionych uwag należało podzielić zasadniczą tezę zaskarżonego wyroku o braku prawidłowej implementacji art. 19 zd. 1 Dyrektywy 112 do polskiego porządku prawnego i konsekwencjach takiego stanu rzeczy. Sytuacja taka – co trafnie skonstatował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie – pozwala bowiem nabywcy przedsiębiorstwa, który powołuje się na uprawnienia związane z nabytym przedsiębiorstwem, wykraczające poza zakres art. 91 ust. 9 w związku z art. 91 ust. 1–8 ustawy o VAT, odwołać się bezpośrednio do Dyrektywy 112. Taki kierunek interpretacyjny znajduje oparcie w orzecznictwie Sądu odwoławczego, który niejednokrotnie akcentował, że Polska nie dokonała pełnego wdrożenia art. 19 Dyrektywy 112 (stanowiącego o pełnym następstwie prawnym w zakresie podatku od towarów i usług związanym z przedsiębiorstwem), co uzasadnia powoływanie się wprost na brzmienie przepisu wspólnotowego.

1.2. Przekształcenie jednoosobowej działalności w spółkę z o.o.

Zasadniczo sukcesor przejmuje zarówno prawa, jak i obowiązki poprzednika. Inaczej jest w przypadku przekształcenia jednoosobowej działalności w spółkę z o.o. Zgodnie z art. 93a § 4 Ordynacji podatkowej jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych. Dlatego w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową nie następuje pełna sukcesja podatkowa. Nie obejmuje ona zobowiązań, lecz jedynie prawa. Kwestia wejścia w prawa i obowiązki przedsiębiorcy przekształconego w jednoosobową spółkę kapitałową jest więc ukształtowana specyficznie.

WAŻNE! W wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową nie następuje pełna sukcesja podatkowa. Nie obejmuje ona zobowiązań, lecz jedynie prawa.

Ustawodawca nie zdecydował się na uznanie spółki za sukcesora na takich zasadach, jak w przypadku innych podmiotów prawa handlowego, a więc uznając zarówno sukcesję zupełną (prawa i obowiązki), jak i automatyczną, niewymagającą wydawania decyzji przez organ podatkowy. Dlatego tylko sukcesja praw następuje z mocy ustawy. Zobowiązania pozostają po stronie osoby fizycznej, nie podlegając tym samym sukcesji podatkowej.

Należy jednak zauważyć, że według art. 112b Ordynacji podatkowej jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przy czym o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji (art. 108 § 1 Ordynacji podatkowej).

Zatem spółka powstała z przekształcenia przedsiębiorcy odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie z tą osobą za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Ma to swoje skutki również dla rozliczenia korekt (zob. pkt 2.5.1).

Tak samo wygląda sytuacja, gdy przedsiębiorstwo podmiotu prowadzącego jednoosobową działalność jest wnoszone aportem do spółki osobowej (art. 108c Ordynacji podatkowej).

2. Prawa i obowiązki po przekształceniu, przejęciu lub połączeniu

Gdy dochodzi do sukcesji przedsiębiorstwa, należy się zastanowić, jak ma wyglądać rozliczenie VAT i jakie są z tym związane prawa i obowiązki zarówno następcy, jak i poprzednika.

2.1. Obowiązek sporządzenia remanentu

Pewna grupa podatników jest zobowiązana sporządzić spis z natury. Podlegają mu towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów i które pozostały na dzień likwidacji działalności. Obowiązek ten istnieje w przypadku:

- 1) rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej niemającej osobowości prawnej;
- 2) zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną albo przedsiębiorstwem w spadku wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu, obowiązanego do zgłoszenia zaprzestania działalności naczelnikowi urzędu skarbowego;
- 3) wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego albo 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 z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (Dz.U. z 2020 r. poz. 170 ze zm.).

Powstaje pytanie, co w przypadku, gdy dochodzi do przekształcenia jednoosobowej działalności czy spółki osobowej. Czy istnieje obowiązek sporządzenia spisu? Odpowiedź na to pytanie jest przecząca, gdy nowy podmiot jest sukcesorem poprzedniego i działalność jest kontynuowana. Potwierdzają to również organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2021 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.131.2021.1.AZ) czytamy:

MF *W związku z faktem, że w przedmiotowej sprawie mamy do czynienia jedynie ze zmianą formy prawnej kontynuowanej działalności gospodarczej, nie zachodzą więc przesłanki z art. 14 ust. 1 ustawy.*

Wobec powyższego, Wnioskodawca nie będzie obowiązany do sporządzenia oraz złożenia do organu podatkowego spisu z natury na dzień przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej w jednoosobową spółkę z o.o., zgodnie z art. 14 ust. 5 ustawy, a tym samym nie wystąpi obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy.

WAŻNE! Podmiot przejmowany lub przekształcany nie ma obowiązku dokonać spisu z natury w związku z likwidacją swojej działalności.

Obowiązku sporządzenia remanentu nie ma również nowo powstały podmiot.

2.2. Przejście NIP na sukcesora i dokonanie zgłoszeń lub ich aktualizacji

NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem przekształcenia:

- 1) przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy,

- 2) spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową,
- 3) stowarzyszenia zwykłego w stowarzyszenie.

To oznacza, że w pozostałych przypadkach NIP podmiotu przekształcanego czy przejmowanego wygasa, a następcą otrzymuje nowy NIP.

Potwierdzają to również sądy. W wyroku NSA z 16 stycznia 2019 r. (sygn. akt I FSK 2103/16) czytamy:

NSA 7.8. Skoro ustawodawca w odniesieniu do numeru NIP przyjął jako zasadę, że nie przechodzi on na następców prawnych, uznając tym samym, że czym innym jest kontynuacja w sferze uprawnień i obowiązków, a czym innym sukcesja identyfikatora, który identyfikuje podmiot dla potrzeb prawa podatkowego i wskazał przy tym wyjątki od tej zasady, to nie ma żadnego uzasadnienia, by w odniesieniu do tych wyjątków stosować wykładnię rozszerzającą. Wyjątki bowiem co do zasady powinny być interpretowane ściśle.

Powstaje pytanie, jakie dokumenty należy zaktualizować, gdy dochodzi do przekształcenia lub połączenia czy przejęcia. Zależy to od tego, czy NIP przechodzi na następcę prawnego, czy nie.

Tabela. Aktualizacja zgłoszeń w związku z przekształceniem, przejęciem czy połączeniem

Czy NIP przechodzi na następcę	Zgłoszenia, które należy złożyć
NIP nie przechodzi na następcę prawnego	<ol style="list-style-type: none"> 1. Poprzednik składa VAT-Z, ewentualnie aktualizację NIP-2, jeśli nie był wpisany do KRS, lub NIP-7, gdy prowadził jednoosobową działalność. 2. Następcą prawny powinien złożyć zgłoszenie identyfikacyjne NIP-8 i VAT-R.
NIP przechodzi na następcę prawnego	Następcą prawny powinien złożyć aktualizację zgłoszenia identyfikacyjnego. Aktualizację VAT-R składamy, gdy zmianie uległy również inne dane niż w zgłoszeniu aktualizacyjnym.

2.3. Odliczanie VAT naliczonego

Stwierdzenie, że nowo powstały podmiot nabywa prawa poprzednika, oznacza, że może odliczać VAT nieodliczony przez niego. Dlatego następcą będzie miał prawo do odliczenia VAT naliczonego wykazanego na fakturach lub fakturach korygujących otrzymanych przez niego po dniu przekształcenia, a wystawionych przez kontrahentów poprzednika przed dniem przekształcenia.

Jednak warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia VAT naliczonego jest niewątpliwy i bezsporny związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi przez następcę.

Ponadto z odliczenia VAT na podstawie art. 86 ust. 10 i ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT można skorzystać dopiero w rozliczeniu za okres, w którym spełnione są łącznie trzy przesłanki:

- powstał obowiązek podatkowy w odniesieniu do nabywanych towarów i usług,
- doszło do faktycznego nabycia tych towarów i usług,
- podatnik jest w posiadaniu faktury dokumentującej tę transakcję.

Nowo powstały podmiot może odliczać VAT z faktur wystawianych przed przekształceniem bez obowiązku skorygowania notą korygującą danych przedsiębiorcy przekształcanego, co potwierdzają organy podatkowe.

WAŻNE! Faktury zawierające dane firmy przekształcanej, wystawione przed przekształceniem, uprawniają następcę prawnego do odliczenia VAT bez dokonywania korekt.

To samo dotyczy przypadków przejęcia czy połączenia.

Natomiast z faktur wystawianych po przekształceniu, zawierających dane poprzednika, następcą odliczy VAT, gdy skoryguje te dane. Nie jest to pusta faktura. Następcą nie musi występować o wystawienie faktury korygującej. Wystarczy nota korygująca.

Stanowisko to potwierdzają sądy. W wyroku NSA z 22 października 2015 r. (sygn. akt I FSK 1131/14) czytamy:

NSA *W tej sytuacji, wbrew stanowisku organu wydającego interpretację, nietrafne jest stwierdzenie, że faktura wystawiona po przekształceniu (wniesieniu aportu) działalności osoby fizycznej w spółkę niemającą osobowości prawnej na podmiot przekształcony, a nie jego następcę prawnego (spółkę) jest fakturą wystawioną na podmiot nieistniejący. Istotą przekształcenia (transformacji) jest bowiem zmiana formy prawnej, w której funkcjonuje dany podmiot, wobec czego podmiot przekształcany nie jest traktowany jako podmiot likwidowany, gdyż prowadzona przez niego działalność, przy wykorzystaniu tego samego majątku, jest kontynuowana w innej formie prawnej, przez tenże podmiot.*

Obecnie również organy podatkowe zajmują takie stanowisko. W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 grudnia 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.712.2018.2.IK) czytamy:

MF *Jednakże, po stronie podatku naliczonego nabywca otrzymujący błędną fakturę nie traci prawa do odliczenia podatku VAT. Odlicza go w okresie, w którym otrzymał taką fakturę. Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie w jakim towary i usługi wykorzystywane są do wykonywania czynności opodatkowanych. Tak więc podatnik nie traci prawa do odliczenia podatku z faktur zawierających błędy mniejszej wagi, a takim jest bez wątpienia błąd w nazwie nabywcy. Podatnik ma prawo do odliczenia z niej podatku naliczonego w terminach przewidzianych w ustawie, pod warunkiem oczywiście, iż transakcja udokumentowana taką fakturą miała miejsce w rzeczywistości.*

Błąd ten musi jednak zostać skorygowany poprzez wystawienie przez sprzedawcę faktury korygującej z prawidłową nazwą kontrahenta lub poprzez wystawienie przez nabywcę noty korygującej błędną nazwę. Oczywiście nabywca wystawia notę korygującą posiadając pełną wiedzę, że czynność została wykonana na jego rzecz i służy jego działalności opodatkowanej.

W związku z tym, że nota korygująca koryguje błędy mniejszej wagi, które nie mają wpływu na wartość dokonanej transakcji brak akceptacji noty nie skutkuje brakiem możliwości odliczenia podatku VAT z faktury pierwotnej zawierającej błędną nazwę kontrahenta.

PRZYKŁAD

10 sierpnia 2021 r. doszło do przekształcenia spółki komandytowej w spółkę z o.o.

16 sierpnia 2021 r. wpłynęły dwie faktury zakupowe wystawione jeszcze na spółkę komandytową. Jedna wystawiona 9 sierpnia, a druga – 13 sierpnia. Z faktury wystawionej 9 sierpnia sp. z o.o. może odliczyć VAT bez dokonywania korekt. Do faktury z 13 sierpnia spółka z o.o. powinna wystawić notę korygującą.

Jak już zostało powiedziane, w ustawie o VAT ustawodawca uregulował jedynie zasady korekty VAT naliczonego, gdy przedmiotem transakcji jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część. Z art. 91 ust. 9 ustawy o VAT wynika, że:

- poprzednik nie ma obowiązku dokonywać korekt odliczonego VAT w związku z tą transakcją, nawet gdy dojdzie do zmiany przeznaczenia towarów u następcy,
- następca ma obowiązek korekty, gdy dojdzie u niego do zmiany przeznaczenia otrzymanych towarów i usług lub kontynuuje po poprzedniku wykorzystywanie towarów i usług do czynności mieszanych, a nie minął okres korekty.

PRZYKŁAD

Przedsiębiorca Jan Kowalski wniósł aportem swoje przedsiębiorstwo do spółki cywilnej. W skład przedsiębiorstwa wchodziła nieruchomości użytkowana od 2016 r. Nieruchomość była wykorzystywana do działalności mieszanej i nie zmieniło się to, gdy została wniesiona do spółki. Dlatego spółka będzie zobowiązana dokonywać korekt rocznych do czasu zakończenia okresu korekty (ostatnia korekta za 2025 r.).

2.4. Prawo do nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym poprzednika

Uprawnienie otrzymania zwrotu nadwyżki VAT naliczonego nad VAT należnym określone w przepisach ustawy o VAT należy do kategorii praw. Tak samo korzystanie z nadwyżki podatku naliczonego nad należnym poprzednika.

Dlatego po przekształceniu, połączeniu czy podziale na nabywcę przejdą (sukcesja) wszystkie prawa wynikające z tytułu nadwyżki VAT naliczonego nad VAT należnym. To następca otrzyma zwrot, o który wystąpił jego poprzednik przed dniem przekształcenia.

Podobnie będzie w sytuacji, gdy poprzednik wykazał w złożonej deklaracji nadwyżkę VAT naliczonego nad VAT należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Wówczas następca będzie miał prawo uwzględnić tę kwotę w złożonej przez siebie deklaracji.

PRZYKŁAD

Jan Kowalski przekształcił swoją jednoosobową działalność w spółkę z o.o. W ostatnim JPK_V7 za lipiec w poz. P_62 wykazał nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w wysokości 12 000 zł. To oznacza, że w JPK_V7 za sierpień spółka może wykazać tę kwotę w poz. P_39.

2.5. Prawo do wystawiania korekt do sprzedaży poprzednika

Nowo powstały podmiot ma prawo do wystawiania faktur korygujących sprzedaż dokonaną przez poprzednika przed dniem przekształcenia zmniejszającą lub zwiększającą podstawę opodatkowania VAT, gdy:

- przyczyna korekty powstała w dacie wystawienia faktury pierwotnej (błąd), albo
- powód korekty zaistniał po dniu przekształcenia (zwrot towarów, udzielony upust, rabat).

Nowo powstały podmiot rozlicza fakturę korygującą „in minus” w bieżącej deklaracji za okres, w którym warunki korekty zostały uzgodnione i spełnione. Gdy korekta nie wymaga uzgodnienia i spełnienia warunków tych uzgodnień, rozliczamy ją w deklaracji za okres, kiedy została wystawiona. Natomiast faktura korygująca „in plus” jest rozliczana za okres, kiedy powstała przyczyna jej wystawienia.

2.5.1. Wystawienie i rozliczenie korekty przez spółkę będącą następcą przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność

Inaczej wygląda sytuacja, gdy doszło do przekształcenia jednoosobowej działalności w spółkę. Nie ma wątpliwości, że spółka będzie uprawniona do wystawienia faktury korygującej „in minus” – zarówno gdy będzie rozliczana na bieżąco, jak i gdy będzie rozliczana wstecznie. Należy stwierdzić, że występuje tu sukcesja podatkowa określona przepisem art. 93a § 4 lub 5 Ordynacji podatkowej, tj. sukcesja podatkowa w zakresie praw.

Tym samym spółka z o.o. będzie sukcesorem osoby fizycznej m.in. w kwestii możliwości wystawiania faktur korygujących do faktur wystawionych przed przekształceniem, jeżeli korekta ta nie spowoduje powstania zaległości podatkowych u osoby fizycznej, tj. faktur korygujących zmniejszających podstawę opodatkowania.

Natomiast w przypadku faktur korygujących „in plus” zasadnicze znaczenie będzie miało ustalenie, czy podwyższenie wartości sprzedawanych towarów stanowi okoliczność nową, tj. taką, która nie była możliwa do przewidzenia w chwili wystawienia faktury, czy starą, tj. istniejącą w chwili wystawienia faktury pierwotnej.

W sytuacji gdy faktura korygująca „in plus” jest wystawiana z powodu okoliczności, które zaistniały w dacie powstania obowiązku podatkowego przed przekształceniem, to przedsiębiorca powinien skorygować sprzedaż oraz JPK_V7 za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy.

Ze względu na szczególne uregulowanie wspomnianego wcześniej przepisu art. 93a § 4 Ordynacji podatkowej to przedsiębiorca, a nie spółka będzie zobowiązany do rozliczenia i zapłaty podatku należnego za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 16 marca 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.4.2018.5.KC).

Natomiast jeśli faktura korygująca jest wystawiana z powodu okoliczności, które zaistniały po dokonaniu pierwotnej sprzedaży, należy rozliczyć ją na bieżąco i ująć w rejestrze sprzedaży w dacie jej wystawienia oraz w JPK_V7 za bieżący okres rozliczeniowy. W takiej sytuacji to spółka przekształcona będzie zobowiązana do wystawienia i rozliczenia takiej faktury.

2.6. Otrzymanie dokumentów potwierdzających prawo do korekty

Jak wskazano wcześniej, sukcesja w przepisach Ordynacji podatkowej polega na przeniesieniu na podmiot przekształcony praw podmiotu przekształcanego. Tym samym więc do kategorii praw należy zakwalifikować uprawnienie podmiotu do skorygowania wykazanego uprzednio VAT należnego poprzez wystawienie faktury korygującej i dopełnienie warunków zawartych w przepisach art. 29a ustawy o VAT.

Prawo do korekty przysługuje również wtedy, gdy fakturę korygującą wystawi poprzednik przed przekształceniem, a warunki do jej rozliczenia zostaną spełnione po przekształceniu.

PRZYKŁAD

Jan Kowalski wystawił 25 sierpnia 2021 r. fakturę korygującą dokumentującą zwrot towarów, w związku z przyjęciem reklamacji od klienta. 27 sierpnia doszło do przekształcenia jego działalności w spółkę z o.o. Klient zwrócił towar dopiero 1 września. W takim przypadku nowo powstała spółka z o.o. może rozliczyć fakturę w deklaracji za wrzesień, gdy warunki korekty zostały spełnione.

2.7. Prawo do korzystania ze zwolnienia podmiotowego

Powstała w wyniku przekształcenia spółka przejmuje wszystkie prawa i obowiązki, jakie na mocy przepisów ustawy o podatku od towarów i usług przysługiwały spółce przekształcającej. Nowo powstała spółka jest uważana za kontynuatora poprzednika.

Dlatego ma prawo wybrać zwolnienie z art. 113 ustawy o VAT po przekształceniu, pod warunkiem że:

- minął rok od końca roku, w którym poprzednik utracił prawo do zwolnienia lub z niego zrezygnował,
- w poprzednim i bieżącym roku nie został przekroczony obrót w wysokości 200 000 zł,
- nie wykonuje czynności, o których mowa w art. 113 ust. 13 ustawy o VAT.

2.8. Faktury sprzedażowe wystawiane po przekształceniu

Od dnia przekształcenia faktury sprzedażowe powinny być wystawione na nowy podmiot. Jeżeli pomyłkowo zostaną wystawione na poprzednika, należy wystawić faktury korygujące, gdyż sprzedawca nie może wystawiać not korygujących do wystawionych przez siebie faktur.

Według art. 106j ust. 1 ustawy o VAT jedną z przyczyn wystawienia faktury korygującej jest stwierdzenie pomyłki w cenie, stawce, kwocie podatku lub w jakiegokolwiek innej pozycji faktury. Taka faktura powinna zawierać

- 1) wyrazy „FAKTURA KORYGUJĄCA” albo wyraz „KOREKTA”;
- 2) numer kolejny oraz datę jej wystawienia;
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy faktura korygująca:
 - a) określone w art. 106e ust. 1 pkt 16,
 - b) nazwę (rodzaj) towaru lub usługi objętych korektą;
- 4) przyczynę korekty, np. podanie niewłaściwych danych sprzedawcy;
- 5) prawidłowe dane sprzedawcy.

Zatem korekta powinna być wystawiona na stare dane sprzedawcy i zawierać dane następcy prawnego.

Należy pamiętać, że w przypadku gdy zmiana brzmienia firmy dokonywana w związku z przekształceniem nie polega tylko na zmianie dodatkowego oznaczenia wskazującego na charakter spółki, spółka przekształcona ma obowiązek podawania w nawiasie dawnej firmy obok nowej firmy, z dodaniem wyrazu „dawniej”, przez okres co najmniej roku od dnia przekształcenia (art. 554 k.s.h.).

WAŻNE! Gdy zmiana brzmienia firmy dokonywana w związku z przekształceniem nie polega tylko na zmianie dodatkowego oznaczenia wskazującego na charakter spółki, spółka przekształcona ma obowiązek podawania w nawiasie dawnej firmy obok nowej firmy, z dodaniem wyrazu „dawniej”, przez okres co najmniej roku od dnia przekształcenia.

2.9. Ulga na zakup kasy

Podatnicy:

- 1) u których powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy w obowiązujących terminach rozpoczęli prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących online,
- 2) u których nie powstał obowiązek prowadzenia ewidencji sprzedaży i którzy rozpoczęli prowadzenie ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kas rejestrujących online oraz do tychczas nie używali kas rejestrujących lub kas z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii do prowadzenia ewidencji sprzedaży.
- 3) którzy zostali zobowiązani od wymiany kas z elektronicznym lub papierowym zapisem kopii na kasę online
– mają prawo do ulgi na zakup kasy online.

Nie ma wątpliwości, że w przypadku gdy istnieje obowiązek wymiany kas, prawo do ulgi przysługuje następcy, nawet gdy poprzednik skorzystał z ulgi na zakup kas starego typu. Jest tak, gdyż to prawo przysługiwałoby również poprzednikowi.

PRZYKŁAD

Spółka akcyjna powstała w wyniku przekształcenia sp. z o.o. użytkuje 30 kas z elektronicznym zapisem kopii. Ponieważ dokonuje sprzedaży TAX FREE, do końca 2021 r. musi wymienić te kasy na kasy online. Od ich zakupu będzie jej przysługiwało prawo do ulgi, mimo że jej poprzednik uzyskał ulgę na zakup kas starego typu.

Inaczej będzie, gdy nie ma obowiązku wymiany kasy, tylko następca chce zakupić nowe kasy. Wtedy prawo do ulgi nie przysługuje, gdyż następca prawny jest traktowany jak kontynuator poprzednika. Dlatego następcy nie przysługuje prawo do ulgi. Potwierdza to również większość sądów.

W wyroku NSA z 5 lipca 2021 r. (sygn. akt I FSK 1373/16) czytamy:

NSA 5.11. *W stanie faktycznym niniejszej sprawy doszło do podziału przez wydzielenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością na podstawie art. 529 § 1 pkt 4 k.s.h. W wyniku podziału oddział spółki, z której nastąpił podział został wydzielony ze spółki. Oddział stanowił zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w rozumieniu art. 2 pkt 27e ustawy o VAT, składającą się z organizacyjnie i finansowo wyodrębnionego zespołu składników materialnych i niematerialnych, praw i zobowiązań, niezbędnych do prowadzenia działalności poprzez sieć sklepów prowadzonych pod określoną marką, zlokalizowanych w centrach handlowych i wybranych biurach oraz na ulicach handlowych. Zarówno przed, jak i po dniu wydzielenia H. prowadziła sprzedaż na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, która podlega ewidencjonowaniu przy zastosowaniu kas rejestrujących. Sprzedaż taka była do dnia wydzielenia dokonywana również przez oddział.*

Odnosząc powyższe uwagi do stanu faktycznego sprawy należy stwierdzić, że w momencie wydzielenia spółka, z której nastąpił podział dokonała już odliczenia od podatku kwoty wydatkowanej na zakup każdej z kas rejestrujących zgłoszonych na dzień rozpoczęcia (powstania obowiązku) ewidencjonowania. Skorzystano zatem z prawa określonego w art. 111 ust. 4 ustawy o VAT. Jest to zatem swoisty „stan zamknięty”. Prawo to w momencie wydzielenia nie istniało, a zatem nie mogło być przejęte przez wydzieloną spółkę tak jak odnośnie wszystkich innych praw i obowiązków będących w toku, a istniejących w momencie podziału. Zatem skarżąca spółka, prowadząc nadal sprzedaż, która podlega ewidencjonowaniu

waniu, korzystając z zorganizowanej części przedsiębiorstwa nie może skorzystać niejako ponownie z prawa z art. 111 ust. 4 ustawy o VAT. Prawo to bowiem zostało niejako skonsurowane i nie może na nowo powstać.

Pojawiają się też korzystne wyroki (zob. wyrok NSA z 2 marca 2018 r., sygn. akt I FSK 726/16), ale przeważa pogląd o braku prawa do ulgi na zakup kasy przez nowo powstały podmiot.

Podatnicy są obowiązani do zwrotu odliczonych lub zwróconych im kwot wydatkowanych na zakup kas rejestrujących m.in. w przypadku, gdy w okresie 3 lat od dnia rozpoczęcia ewidencjonowania zaprzestaną ich używania. Natomiast spółka będąca następcą prawnym, gdy będzie nadal korzystać z tych kas, po wprowadzeniu nowych danych nie będzie miała takiego obowiązku (pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 5 maja 2016 r., sygn. 1061-IP TPP3.4512.119.2016.2.ALN). Obowiązku tego nie będzie miał również poprzednik.

2.10. Użytkowanie kas poprzednika

Organy podatkowe pozwalają na użytkowanie kas poprzedników po przekształceniu. Jest to możliwe po dokonaniu odczytu kasy i po wprowadzeniu aktualnych danych nowej spółki. W piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 czerwca 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.6.2017.1.WN) czytamy:

MF *Tym samym więc konieczne jest dokonanie odczytu kas rejestrujących w zakresie sprzedaży prowadzonej przez podatnika będącego osobą fizyczną. Konsekwencją wyżej powołanych przepisów ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników będzie również wprowadzenie do kas danych dotyczących spółki z o.o. W związku z powyższym Spółka z o.o., powstała wskutek przekształcenia Wnioskodawcy, nie będzie mogła użytkować kas rejestrujących Wnioskodawcy bez dokonania z nich odczytu zarejestrowanej przez Wnioskodawcę sprzedaży i wprowadzeniu danych dotyczących podmiotu przekształconego.*

Jeżeli podmiot przejmowany użytkował kasę z papierowym zapisem kopii, następca nie może jej nadal użytkować, gdy konieczna jest wymiana pamięci fiskalnej (zmienił się numer NIP). Trzeba zakupić nową kasę.

WAŻNE! Jeżeli podmiot przejmowany użytkował kasę z papierowym zapisem kopii, następca nie może nadal z niej korzystać, gdy konieczna jest wymiana pamięci fiskalnej.

Obowiązki następcy zależą od tego, z jakiej kasy korzystał poprzednik oraz czy NIP przechodzi na następcę. Jeśli tak, to nie trzeba dokonać odczytu i ponownej fiskalizacji kasy. Wystarczy dokonać zmian w jej pamięci. Należy pamiętać, że w przypadku gdy zmiana brzmienia firmy dokonywana w związku z przekształceniem nie polega tylko na zmianie dodatkowego oznaczenia wskazującego na charakter spółki, spółka przekształcona ma obowiązek podawania w nawiasie dawnej firmy obok nowej firmy, z dodaniem wyrazu „dawniej”, przez okres co najmniej roku od dnia przekształcenia. To oznacza, że na paragonie należy w takim przypadku podawać obie nazwy.

Inaczej wygląda sytuacja, gdy zmianie uległ NIP. Wówczas podatnicy mają więcej obowiązków. Gdy następca nie chce używać kas poprzednika, należy je wyrejestrować, a następcą musi zgłosić nowe kasy.

2.10.1. Kasa z elektronicznym zapisem kopii

Jeśli doszło do zmiany NIP, to na dzień zakończenia pracy w trybie fiskalnym (dzień poprzedzający dzień dokonania przekształcenia, połączenia, podziału) przez kasy z elektronicznym zapisem kopii podmiot przekształcany powinien:

- 1) wystawić raport fiskalny dobowy i raport fiskalny okresowy (miesięczny),
- 2) niezwłocznie, przy pomocy serwisanta, dokonać odczytu zawartości pamięci fiskalnej poprzez wystawienie raportu fiskalnego rozliczeniowego i sporządzić z tej czynności protokół, według wzoru stanowiącego załącznik nr 4 do rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących,
- 3) złożyć protokół odczytu zawartości pamięci fiskalnej, wraz z załączonym raportem fiskalnym rozliczeniowym, w terminie 5 dni od dnia ich sporządzenia, do właściwego dla podmiotu przekształcanego naczelnika urzędu skarbowego.

Następnie nowo powstały podmiot powinien:

- 1) dokonać wymiany pamięci fiskalnej,
- 2) dokonać fiskalizacji kas,
- 3) złożyć zgłoszenie aktualizacyjne, według wzoru stanowiącego załącznik nr 3 do rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących, danych w terminie 7 dni od dnia fiskalizacji w celu otrzymania numeru ewidencyjnego.

Książka kasy nie podlega wymianie.

Po dokonaniu ponownej fiskalizacji następcą będzie mógł dokonywać sprzedaży za pomocą przejętych kas fiskalnych.

2.10.2. Kasa online

Gdy zostają przejęte kasy online, podmiot, który zastał przekształcony i nie doszło do sukcesji NIP, powinien:

- 1) wystawić raport fiskalny dobowy;
- 2) niezwłocznie po automatycznym przejściu kasy w tryb tylko do odczytu albo po zapewnieniu, przy pomocy serwisanta, przejścia kasy w tryb tylko do odczytu dokonać, przy pomocy serwisanta, odczytu zawartości pamięci fiskalnej poprzez wystawienie raportu fiskalnego rozliczeniowego lub łącznego raportu fiskalnego rozliczeniowego oraz sporządzić z tej czynności protokół, według wzoru stanowiącego załącznik nr 4 do rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących,
- 3) złożyć protokół odczytu zawartości pamięci fiskalnej kasy wraz z załączonym raportem fiskalnym rozliczeniowym lub łącznym raportem fiskalnym rozliczeniowym, w terminie 5 dni od dnia ich sporządzenia, do właściwego dla podatnika naczelnika urzędu skarbowego.

W przypadku konieczności wymiany pamięci chronionej podatnik używający kas on-line jest obowiązany dokonać zapisu danych z pamięci chronionej na zewnętrzny nośnik danych.

Następnie nowo powstały podmiot powinien wymienić pamięć chronioną i przed rozpoczęciem prowadzenia ewidencji, przy pomocy serwisanta, dokonuje fiskalizacji, zapewniając połączenie umożliwiające przesyłanie danych między kasą online a Centralnym Repozytorium Kas. W takim przypadku fiskalizacji dokonuje się wyłącznie w trybie serwisowym, gdyż kasa online zawiera pamięć fiskalną oznaczoną numerem unikatowym oraz pamięć chronioną niezawierającą danych.

Fiskalizacja obejmuje:

- 1) przesłanie klucza publicznego kasy,
- 2) zgłoszenie żądania fiskalizacji,
- 3) odebranie numeru ewidencyjnego,
- 4) nieodwracalny zapis w pamięci fiskalnej faktu, daty i czasu fiskalizacji,

- 5) inicjalizację pracy pamięci fiskalnej i pamięci chronionej oraz jednoznaczne nieodwracalne powiązanie tych pamięci,
- 6) zerowanie wszystkich liczników kasy,
- 7) niepowtarzalny i nieodwracalny zapis w pamięci fiskalnej numeru identyfikacji podatkowej (NIP) podatnika oraz zapis w pamięci fiskalnej numeru ewidencyjnego,
- 8) zapis w pamięci chronionej numeru ewidencyjnego,
- 9) zapis w pamięci fiskalnej kategorii kasy, jeżeli program pracy kasy umożliwia w kasie łączenie różnych kategorii kas,
- 10) wystawienie raportu fiskalnego fiskalizacji,
- 11) zgłoszenie fiskalizacji przez przesłanie raportu fiskalnego fiskalizacji do Centralnego Repozytorium Kas,
- 12) pobranie i zapis w pamięci chronionej harmonogramu przesyłania danych.

2.11. Korzystanie ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie

Kolejny problem to ustalenie, co w przypadku, gdy np. następuje przejęcie lub połączenie spółek i podmiot przejmowany nie korzysta ze zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania na kasie fiskalnej, a podmiot przejmujący jeszcze z tego zwolnienia korzysta lub na odwrót.

Jeżeli jeden z podmiotów ma obowiązek ewidencjonowania na kasie, to po przejęciu czy przekształceniu należy ustalić, czy zwolnienie nadal przysługuje. I tak w przypadku gdy podmiot przejmowany korzysta ze zwolnienia ze względu na wysokość obrotu, a podmiot przejmujący ewidencjonuje obrót na kasie, to cały obrót na rzecz osób nieprowadzących działalności musi być ewidencjonowany na kasie. Z przepisów rozporządzenia w sprawie zwolnień z obowiązku ewidencjonowania wynika, że zwolnienia nie stosuje się do podatników, którzy w poprzednim roku podatkowym byli obowiązani do ewidencjonowania lub przestali spełniać warunki do zwolnienia z obowiązku ewidencjonowania. Nie oznacza to jednak, że w odwrotnym przypadku możliwy jest powrót do zwolnienia. Na podmiot przejmujący przechodzą również obowiązki podmiotu przejmowanego.

Inaczej wygląda przypadek, gdy jeden z podmiotów korzysta ze zwolnienia przedmiotowego. Wówczas nadal sprzedaż do tej pory zwolniona przedmiotowo nie musi być ewidencjonowana na kasie, gdy warunki będą spełnione.

2.12. Złożenie JPK_V7 po przekształceniu

Zasada sukcesji powoduje obowiązek rozliczenia podatku należnego z podatkiem naliczonym spółki przekształcanej. Spółka przekształcona powinna złożyć deklarację i zapłacić VAT za cały okres rozliczeniowy, w trakcie którego nastąpiło przekształcenie. Ponadto jako podatnika składającego JPK_V7 należy wskazać nową spółkę przekształconą.

Jeżeli przekształcenie nastąpi przed dniem złożenia deklaracji, to spółka przekształcona również złoży deklarację za cały poprzedni miesiąc, mimo że w tym okresie nie funkcjonowała jeszcze jako podatnik VAT.

Inaczej będzie wyglądała sytuacja, gdy dochodzi do przekształcenia jednoosobowej działalności w spółkę z o.o. Obowiązki przedsiębiorcy prowadzącego jednoosobową działalność nie przechodzą na spółkę. Sukcesja nie obejmuje obowiązków przekształcanego przedsiębiorcy związanych z prowadzoną przez niego działalnością. Spółka nie staje się

zatem sukcesorem generalnym (nie zachodzi sukcesja zupełna). Przykładowo do zapłaty zobowiązania podatkowego wynikającego z ostatniej deklaracji VAT złożonej przez przedsiębiorcę (osobę fizyczną) zasadniczo będzie zobowiązany on sam, a nie przekształcona spółka kapitałowa (zob. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 1 lutego 2017 r., sygn. 1462-IPPP2/4512.999.2016.1.MT). Przedsiębiorca jako osoba fizyczna powinien więc rozliczyć się ze wszystkich zobowiązań do dnia przekształcenia. Brak sukcesji w zakresie obowiązków skutkuje m.in. tym, że przekształcona spółka nie będzie miała możliwości dokonywania korekt deklaracji VAT, które zostały złożone przez przedsiębiorcę za okres przed przekształceniem i powodujących powstanie zaległości.

3. Podsumowanie

1. Zasadniczo sukcesor przejmuje zarówno prawa, jak i obowiązki poprzednika. Inaczej jest w przypadku przekształcenia jednoosobowej działalności w spółkę z o.o. Tutaj dochodzi do przejścia tylko praw.
2. Podmiot przejmowany lub przekształcany nie ma obowiązku dokonywania spisu z natury w związku z likwidacją swojej działalności.
3. NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem m.in. przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową.
4. Następca będzie miał prawo do odliczenia VAT naliczonego wykazanego na fakturach lub fakturach korygujących wystawionych przez kontrahentów poprzednika przed dniem przekształcenia.
5. Faktury zawierające dane firmy przekształcanej, wystawione przed przekształceniem, uprawniają następcę do odliczenia VAT bez dokonywania korekt.
6. Gdy zmiana brzmienia firmy dokonywana w związku z przekształceniem nie polega tylko na zmianie dodatkowego oznaczenia wskazującego na charakter spółki, spółka przekształcona ma obowiązek podawania w nawiasie dawnej firmy obok nowej firmy, z dodaniem wyrazu „dawniej”, przez okres co najmniej roku od dnia przekształcenia.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 93a–96d ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz.1540
- art. 12 ust. 1 i 1a ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 170; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1163
- art. 2 pkt 27e, art. 14 ust. 1 i 5, art. 86 ust. 1, art. 91, art. 96 ust. 12, art. 99, art. 106e ust. 1 pkt 3, art. 111 ust. 6a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2021 r. poz. 685; ost.zm. Dz.U. z 2021 r. poz. 1243
- art. 26 § 4–6, art. 551, art. 554, art. 584¹–584¹³ ustawy z 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 1526; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 288

POWOŁANE ORZECZENIA SĄDÓW:

- wyrok NSA z 30 czerwca 2021 r. (sygn. akt I FSK 2240/19)
- wyrok NSA z 16 stycznia 2019 r. (sygn. akt I FSK 2103/16)
- wyrok NSA z 22 października 2015 r. (sygn. akt I FSK 1131/14)

POWOŁANE INTERPRETACJE INDYWIDUALNE:

- pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 9 kwietnia 2021 r. (sygn. 0111-KDIB3-2.4012.131.2021.1.AZ)
- pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 13 grudnia 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.712.2018.2.IK)
- pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 16 marca 2018 r. (sygn. 0114-KDIP1-3.4012.4.2018.5.KC)
- pismo Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 2 czerwca 2017 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.6.2017.1.WN)
- pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 1 lutego 2017 r. (sygn. 1462-IPPP2/4512.999.2016.1.MT)



Marcin Jasiński
ekspert w zakresie VAT