

Tekst do podatków

Słowa kluczowe: remanent likwidacyjny, zakończenie działalności, towary, wyposażenie, środki trwałe, likwidacja działalności, przekazanie na cele osobiste, przejście na zwolnienie podmiotowe,

## Możliwości uniknięcia VAT od remanentu likwidacyjnego

**W odniesieniu do podatników VAT będących osobami fizycznymi oraz spółkami osobowymi nieposiadającymi osobowości prawnej, w przypadku zakończenia działalności ustawa o VAT przewiduje opodatkowanie tzw. remanentu likwidacyjnego. Podatnicy mają jednak do dyspozycji rozwiązania, które pozwolą na zminimalizowanie takiego obciążenia.**

### Remanent likwidacyjny

Co do zasady, opodatkowaniu podatkiem VAT w ramach remanentu likwidacyjnego podlegają towary, które podatnik VAT ma na stanie w momencie zakończenia działalności. Przy czym od razu trzeba podkreślić, że opodatkowanie dotyczy towarów, w stosunku do których podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia VAT. Remanentem nie są objęte przedmioty nabyte na podstawie umowy kupna-sprzedaży, rachunku, faktury ze stawką zwolnioną, darowizny itp.

Na pierwszy rzut oka taka regulacja nie wydaje się kontrowersyjna, gdyż jeżeli nabyliśmy towary i odliczyliśmy zawarty w ich cenie naliczony podatek VAT, niedokonanie ich sprzedaży powoduje brak prawa do odliczenia VAT. Zamiast więc korygować wstecznie rozliczenia, ustawodawca uznał, że prostszym sposobem będzie opodatkowanie remanentu, które zapewni ten sam efekt fiskalny.

Niestety, definicja towarów zawarta w ustawie o VAT, choć krótka, obejmuje wszystkie rzeczy nabyte przez podatnika VAT, a więc nie tylko towary handlowe, ale także środki trwałe i wyposażenie. Może się zatem okazać, że należy odprowadzić podatek VAT od składników majątku nabytych wiele lat wcześniej, być może nawet już nieużywanych. *Co więcej, jeszcze do niedawna brzmienie przepisów powodowało, że VAT należało naliczyć w kwocie, w jakiej był pierwotnie odliczony. Jednak ustawodawca zreflektował się w tym zakresie i począwszy od 1 stycznia 2008 r. w zakresie podstawy opodatkowania towarów wykazanych w remanencie likwidacyjnym odsyła do zasad ustalania podstawy opodatkowania w przypadku nieodpłatnych przekazania. Te zaś mówią o „cenie nabycia określonej w momencie dostawy towarów” i chodzi tu o moment nieodpłatnego przekazania, a nie moment nabycia przez przekazującego.*

Na szczęście, inaczej niż to było jeszcze przed 2008 r., w zakresie podstawy opodatkowania towarów wykazanych w remanencie likwidacyjnym obowiązują zasady analogiczne jak w przypadku ustalania podstawy opodatkowania przy nieodpłatnym przekazaniu. Te zaś mówią o „cenie nabycia określonej w momencie dostawy towarów” i chodzi tu o moment nieodpłatnego przekazania, a nie moment nabycia przez przekazującego.

Chociaż w odniesieniu do remanentu likwidacyjnego mniej wątpliwości budziłoby użycie sformułowania „wartość rynkowa na dzień sporządzenia remanentu”, obecnie nie ma już wątpliwości, że podstawą opodatkowania towarów w remanencie likwidacyjnym jest ich cena nabycia (koszt wytworzenia), skorygowana na dzień, w którym należy sporządzić ten spis. Potwierdziło to Ministerstwo Finansów w dniu 3 czerwca 2008 r. w odpowiedzi na interpelację poselską nr 3080, w której stwierdziło, że przy określeniu podstawy opodatkowania towarów podlegających spisowi z natury uwzględnia się cenę nabycia w momencie dokonywania spisu. Zatem przy likwidacji (zaprzestaniu) działalności uwzględnia się realną wartość towarów podlegających spisowi (np. w przypadku środków trwałych wartość uwzględniającą zużycie tych środków).

### UWAGA!

**Podstawą opodatkowania towarów w remanencie likwidacyjnym jest ich cena nabycia (koszt wytworzenia), skorygowana na dzień, w którym należy sporządzić ten spis.**

**Komentarz [dr1]:** Proszę o przededagowanie tego fragmentu tak aby tekst odnosił się do stanu aktualnego, nie trzeba cofać się aż do 2008 r.

Akapit poniżej – może być?

Z poglądem tym zgadzają się również organy podatkowe, czego przykładem może być interpretacja Izby Skarbowej w Katowicach z 21 maja 2009 r. (sygn. IBPP1/443-1957/09/AW), w której wskazano, że wykazane w remanencie likwidacyjnym towary należy opodatkować, przyjmując za podstawę aktualną, a nie historyczną ich wartość czyli cenę nabycia bądź całkowity koszt wytworzenia określone na dzień sporządzenia spisu. W identycznym tonie wypowiedziała się Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z 22 października 2008 r. (sygn. IPPP1-443-1625/08-3/RK).

Tak czy inaczej, planując zakończenie działalności, podatnicy VAT powinni podejmować działania w wyniku których remanentem likwidacyjnym zostanie objętych jak najmniej składników posiadanego majątku. Od wszystkiego bowiem co zostanie na stanie, będą zobowiązani odprowadzić podatek VAT, zwykle według stawki podstawowej. Przy tym, inaczej niż w przypadku sprzedaży, kiedy otrzymywali środki pieniężne od nabywców, w tym przypadku zobowiązanie podatkowe musi zostać pokryte z własnej kieszeni.

### **Likwidacja**

Pierwszą czynnością w tym zakresie powinna być dokładna inwentaryzacja posiadanego majątku, obejmująca zarówno jego fizyczny przegląd i spis, jak również porównanie ze stanami wynikającymi z dokumentów. Działania te mają na celu wychwycenie składników majątku, które nie są już w posiadaniu podatnika oraz tych, które nie nadają się do dalszego użytku.

W pierwszym przypadku należy ustalić w wyniku jakich zdarzeń określone składniki majątku zostały przez podatnika utracone. Mogło do tego dojść, np. w wyniku kradzieży lub całkowitego fizycznego zużycia, ale także w drodze sprzedaży, która w wyniku błędu nie została udokumentowana lub zaksięgowana. Pierwsze z wymienionych zdarzeń będzie wymagało sporządzenia protokołu, w którym zostaną opisane okoliczności utraty określonych przedmiotów, a tym samym powód nieujęcia ich w remanencie likwidacyjnym. Straty zawinione przez podatnika z pewnością nie będą uznane przez organy podatkowe jako wystarczające uzasadnienie dla odstąpienia od wykazania utraconego przedmiotu w remanencie likwidacyjnym. W przypadku zaś nieudokumentowania lub niezaksięgowania sprzedaży będzie zachodziła konieczność wystawienia odpowiednich dokumentów i dokonania korekt wcześniejszych rozliczeń podatkowych.

W dalszej kolejności należy zidentyfikować składniki majątku nieprzedstawiające żadnej wartości lub takie, które w wyniku awarii, uszkodzeń lub intensywnego użytkowania przedstawiają dużo niższą wartość niż ta, której można by od nich oczekiwać. W takich przypadkach można przeprowadzić np. złomowanie potwierdzone protokołem przyjęcia przez odpowiedni podmiot lub sporządzić protokół, najlepiej z dokumentacją fotograficzną, uzasadniający uznanie przedmiotu jako odpad i jego fizyczne wyrzucenie.

### **UWAGA!**

**W przypadku przedmiotów o szczególnie obniżonej wartości, protokół z dokumentacją fotograficzną uzasadnia ustalenie niższej ich wartości niż normalna w remanencie likwidacyjnym.**

### **Przekazanie na cele osobiste**

W celu obniżenia wartości remanentu likwidacyjnego można także wykorzystać procedurę przekazania składnika majątku na cele osobiste, którą ustawa o VAT kwalifikuje jako podlegającą opodatkowaniu. Korzyść polega w tym przypadku na tym, że przekazanie niektórych składników majątku będzie podlegało zwolnieniu z opodatkowania, podczas gdy ujęcie ich w remanencie likwidacyjnym spowodowałoby ich opodatkowanie. W przypadku składników majątku, dla których nie można zastosować zwolnienia, podstawa opodatkowania ustalana jest w sposób identyczny jak dla remanentu likwidacyjnego stąd wcześniejsze przekazanie na cele osobiste nie zapewnia żadnych korzyści na gruncie podatkowym.

Dokonując przekazania na cele osobiste należy jednak pamiętać o ewentualnej konieczności dokonania korekty odliczonego przy zakupie podatku VAT. Zastosowanie zwolnienia z VAT skutkuje zmianą przeznaczenia określonego towaru – traci on związek z czynnościami

opodatkowanymi, a zostaje wykorzystany do czynności zwolnionych. W takim przypadku znajdują zastosowanie przepisy art. 91 ustawy o VAT, dotyczące obowiązku korekty VAT naliczonego.

I tak dla towarów o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł okres korekty wynosi 5 lat, dla nieruchomości zaś aż 10 lat. W przypadku gdy wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, okres korekty wynosi jedynie 12 miesięcy. Przekazanie na cele osobiste będzie zatem najbardziej efektywne, jeżeli dla określonych towarów upływie zależy od ich rodzaju i wartości okres korekty podatku naliczonego.

### **Przykład**

*W sierpniu 2012 r. podatnik zakupił samochód osobowy za 60.000 zł plus VAT 13.800 zł. Podatnik odliczył jedynie 6.000 zł (60% kwoty podatku określonej w fakturze, nie więcej niż 6.000 zł). W 2014 r. podatnik likwiduje działalność gospodarczą. Zakładając, że cena rynkowa netto tego pojazdu będzie wynosić 30.000 zł, wykazując ten samochód w remanencie likwidacyjnym podatnik będzie zobowiązany do wykazania VAT należnego w wysokości 6.900 zł, czyli więcej niż odliczył w momencie zakupu samochodu.*

*Jeżeli ten sam samochód zostanie przekazany na cele osobiste przed likwidacją działalności, podatnik nie zapłaci w ogóle podatku VAT, gdyż taka transakcja podlega zwolnieniu. Ze względu jednak na fakt, że transakcja dokonywana jest w trzecim roku używania pojazdu, korekcie będzie podlegać 3/5 odliczonego podatku. W tym wypadku będzie to 3.600 zł ( $6.000 \text{ zł} \times 3/5$ ). W wyniku przekazania podatnik zachowa odliczenie podatku VAT w kwocie 2.400 zł, podczas gdy przy likwidacji musiałby dopłacić 900 zł.*

Podobnie jak w przypadku likwidacji, czynność przekazania składnika majątku firmy na cele osobiste podatnika powinna być prawidłowo udokumentowana. Do niedawna obowiązkowa w takim przypadku była faktura wewnętrzna. Jednak od 1 stycznia 2013 r. wystawianie faktur wewnętrznych stało się jedynie fakultatywne i obecnie w celu udokumentowania przekazania na cele osobiste można wykorzystać dowolny dokument. W praktyce może to być dowód wewnętrzny, dowód LT, protokół albo oświadczenie podatnika, wpis w ewidencji środków trwałych lub ewidencji wyposażenia. Jedynie w przypadku przekazania, w przypadku którego wystąpi opodatkowanie, wystawienie faktury wewnętrznej będzie najwygodniejszym rozwiązaniem, gdyż pozwoli na łatwe ujęcie operacji w ewidencji dla celów podatku VAT. W przypadku podatników posiadających kasę fiskalną dopuszczalnym rozwiązaniem będzie także udokumentowanie takiej operacji paragonem fiskalnym.

### **UWAGA!**

**Nie ma obowiązku wystawiania faktury wewnętrznej w przypadku przekazania składników majątku firmy na cele osobiste. Można tego dokonać każdym dokumentem, jednak gdy wystąpi opodatkowanie, wystawienie faktury wewnętrznej jest najwygodniejszym rozwiązaniem.**

### **Sprzedaż**

Kolejną możliwością kształtowania wartości remanentu likwidacyjnego do opodatkowania jest sprzedaż składników majątku. Podstawowa korzyść wynika w tym przypadku ze wspomnianego wcześniej faktu, że w wyniku sprzedaży podatnik otrzymuje środki pieniężne od nabywcy i nie musi pokrywać zobowiązania z własnego majątku. Co więcej, nie jest to jedynie wartość należnego podatku VAT, ale również cena netto, która dodatkowo powiększa majątek sprzedawcy. Zatem sam podatek VAT związany z określonym przedmiotem może być nawet większy niż w przypadku uwzględnienia go w remanencie, jednak dla sprzedawcy będzie to i tak ekonomicznie bardziej korzystne.

Sprzedaż może być także sposobem na zmniejszenie kwoty ewentualnego podatku. Konieczność zapłaty podatku VAT od aktualnej, być może wysokiej, wartości rynkowej z własnych zasobów, może skłonić podatnika do próby upłynnienia składników majątku w cenie dużo niższej. Podatnik dzięki temu skorzysta w postaci uzyskania środków pieniężnych od nabywcy; zwiększą się jego

zasoby pieniężne. Należy jednak wziąć pod uwagę, że w wyniku takiej operacji sumaryczna wartość wszystkich składników majątku może zmaleć, gdyż zrealizuje na tej sprzedaży stratę w sensie dochodowym. Trzeba mieć również na uwadze konieczność, ewentualnego uzasadnienia ustalonej ceny i raczej unikać transakcji z podmiotami powiązаныmi w jakikolwiek sposób.

### **Przejsie na zwolnienie podmiotowe**

Jeszcze inną możliwością uniknięcia negatywnych skutków wykazania towarów w remanencie końcowym jest uprzednia rezygnacja z rozliczania VAT i przejście na zwolnienie podmiotowe. Możliwość ta jest jednak zarezerwowana jedynie dla podatników, którzy w poprzednim roku osiągnęli obroty niższe niż 150.000 zł. Zalety tego rozwiązania sprowadzają się do całkowitego braku konieczności sporządzania remanentu likwidacyjnego, aczkolwiek sam wybór zwolnienia powoduje zmianę przeznaczenia towarów i podobnie jak w przypadku przekazania podlegającego zwolnieniu z podatku VAT, zachodzi konieczność dokonania korekty odliczonego VAT, jeśli rezygnacja z VAT dokonywana jest w okresie obowiązkowej korekty dla danego towaru (zależnego od jego rodzaju i wartości).

### **Podstawa prawna:**

**Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.)**

Art. 7 ust. 2 pkt 1 (nieodpłatne przekazanie na cele osobiste)

Art. 14 ust. 1, 2, 4-6 i 8 (remanent likwidacyjny)

Art. 29a ust. 2 (podstawa opodatkowania remanentu likwidacyjnego i nieodpłatnego przekazania)

Art. 113 ust. 1 i 9 (zwolnienie podmiotowe z VAT)

Maciej Jurczyga, doktor nauk ekonomicznych, biegły rewident, prezes zarządu Biura Rachunkowego JURCZYGA sp. z o.o. w Pilchowicach