INFOR lex
KOMPLEKSOWA BAZA WIEDZY
poleca

e-book

JAK ROZLICZAĆ VAT W TRAKCIE ZAWIESZENIA DZIAŁALNOŚCI GOSPODARCZEJ

stan prawny 5 listopada 2020 r.

Ewa Kowalska

INFOR
Zał. R. Pieńkowski w 1987 r.

978-83-8137-878-9

Jak rozliczać VAT w trakcie zawieszenia działalności gospodarczej

1. Kiedy możemy zawiesić działalność 3

2. Jakie działania należy podjąć, aby zawiesić skutecznie działalność 4

3. Jakie działania może podejmować podatnik w trakcie zawieszenia działalności 4

4. Z jakich obowiązków VAT jest zwolniony, a jakie musi wykonywać podatnik, który zawiesił działalność 5

Podsumowanie 14

1 Jak rozliczać VAT w trakcie zawieszenia działalności gospodarczej

Zobacz więcej inforlex.pl

Przedsiębiorcy, którzy nie zatrudniają pracowników, mogą zawiesić działalność. Może być to spowodowane okresowymi problemami firmy z pozyskiwaniem kontrahentów, sytuacją epidemiczną czy działalnością sezonową. Przyczyna może być dowolna. Zawieszenie działalności nie oznacza ustania bytu przedsiębiorcy, a jedynie czasową przerwę w jej wykonywaniu. W okresie zawieszenia przedsiębiorcy nie rozliczają VAT, ale istnieją od tego wyjątki.

Podatnik VAT może korzystać z uprawnień, jakie daje mu zawieszenie działalności, gdy odbywa się ono na warunkach wskazanych w Prawie przedsiębiorców. Pozostali podatnicy, którzy według tych regulacji nie mogą zawiesić działalności, nie korzystają z uprawnień wskazanych w ustawie o VAT. Ustalmy zatem, kto może zawiesić działalność według Prawa przedsiębiorców.

1. Kiedy możemy zawiesić działalność

Uprawnienie do zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej określa art. 22 ust. 1 i 2 Prawa przedsiębiorców. Prawo to przysługuje przedsiębiorcom niezatrudniającym pracowników (chodzi o pracowników zatrudnionych na umowę o pracę) bądź zatrudniającym wyłącznie pracowników przebywających na:

- urlopie macierzyńskim,
- urlopie na warunkach urlopu macierzyńskiego,
- urlopie wychowawczym lub
- urlopie rodzicielskim niełączących korzystania z urlopu rodzicielskiego z wykonywaniem pracy u pracodawcy udzielającego tego urlopu.

Na dzień zawieszenia działalności firma nie może zatrudniać pracowników na umowę o pracę poza wymienionymi (osoby pozostające na urlopie). Gdy osoby pozostające na urlopie złożą wniosek o zakończenie korzystania z urlopu, to należy im się wynagrodzenie jak za przestój.

Rozwiązanie to obejmuje także przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą jako wspólnicy spółki cywilnej (art. 22 ust. 3–5 Prawa przedsiębiorców). Z tym jednak zastrzeżeniem, że w przypadku spółki cywilnej skuteczne zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej wymaga jej zawieszenia przez wszystkich wspólników.

WAŻNE Zawieszenie działalności u wspólnika spółki cywilnej jest skuteczne, gdy działalność zawieszą również pozostali wspólnicy.

Przedsiębiorcy prowadzący działalność gospodarczą jako wspólnicy kilku spółek cywilnych mogą zawiesić prowadzenie działalności w jednej lub wielu takich spółkach. Natomiast przedsiębiorca wykonujący działalność gospodarczą jako wspólnik spółki cywilnej oraz poza tą spółką może zawiesić prowadzenie działalności gospodarczej w obu bądź tylko w jednej z tych form.

Podsumowując, nie może zawiesić działalności gospodarczej:

- przedsiębiorca (osoba fizyczna, spółka) zatrudniający pracowników, z wyjątkiem pozostających na tzw. urlopach rodzicielskich;
- wspólnik spółki cywilnej, gdy pozostali wspólnicy nie zawiesili działalności lub spółka zatrudnia pracowników innych niż pozostający na tzw. urlopach rodzicielskich.

2. Jakie działania należy podjąć, aby zawiesić skutecznie działalność

Zarówno zawieszenie, jak i wznowienie wykonywania działalności gospodarczej następuje każdorazowo na wniosek przedsiębiorcy. Okres, na jaki przedsiębiorca może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej, jest uzależniony od tego, czy jest wpisany do CEIDG czy do KRS.

I tak, przedsiębiorca wpisany do:

- CEIDG – może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na czas nieokreślony albo określony, jednak nie krótszy niż 30 dni; okres zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej rozpoczyna się od dnia wskazanego we wniosku o wpis informacji o zawieszeniu wykonywania działalności; trwa do dnia wskazanego w tym wniosku albo we wniosku o wznowienie wykonywania działalności gospodarczej;
- KRS – może zawiesić wykonywanie działalności gospodarczej na okres od 30 dni do 24 miesięcy; okres zawieszenia rozpoczyna się od dnia wskazanego we wniosku o wpis informacji o zawieszeniu, nie wcześniej niż w dniu złożenia wniosku; trwa do dnia wskazanego we wniosku o wpis informacji o wznowieniu wykonywania działalności, który nie może być wcześniejszy niż dzień złożenia wniosku i trwać dłużej niż do dnia poprzedzającego dzień automatycznego wpisu.

Oznacza to, że podatnik, aby skutecznie zawiesić działalność, musi złożyć wniosek. W przypadku przedsiębiorców wpisanych do KRS zawieszenie nie może rozpocząć się wcześniej niż od dnia złożenia wniosku.

3. Jakie działania może podejmować podatnik w trakcie zawieszenia działalności

W trakcie zawieszenia prowadzenia działalności przedsiębiorca nie może wykonywać działalności gospodarczej i osiągać bieżących przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej. Nie oznacza to jednak, że w tym czasie nie może wykonywać innych czynności związanych z prowadzeniem przedsiębiorstwa, które będą konieczne dla zapewnienia dalszego jego trwania. Ma również określone obowiązki, w tym wynikające z zaciągniętych wcześniej zobowiązań.

Tabela 1. Czynności, które mogą lub powinny być realizowane w trakcie zawieszenia prowadzenia działalności gospodarczej

Lp.	Rodzaj czynności
1	2
1.	wykonywanie wszelkich czynności niezbędnych do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów, w tym rozwiązywanie zawartych wcześniej umów

1	2
2.	przyjmowanie należności oraz regulowanie zobowiązań, powstałych przed datą zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej
3.	zbywanie własnych środków trwałych i wyposażenia
4.	uczestniczenie w postępowaniach sądowych, postępowaniach podatkowych i administracyjnych związanych z działalnością gospodarczą wykonywaną przed datą zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej
5.	wykonywanie wszelkich obowiązków nakazanych przepisami prawa
6.	osiąganie przychodów finansowych, także z działalności prowadzonej przed datą zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej
7.	powoływanie lub odwoływanie zarządcy sukcesyjnego, o którym mowa w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej i innych ułatwieniach związanych z sukcesją przedsiębiorstw

Ponadto pomimo zawieszenia działalności gospodarczej przedsiębiorca może zostać poddany kontroli na zasadach przewidzianych dla przedsiębiorców wykonujących działalność gospodarczą.

4. Z jakich obowiązków VAT jest zwolniony, a jakie musi wykonywać podatnik, który zawiesił działalność

Regulacje dotyczące przedsiębiorców, którzy zawieszają wykonywanie działalności gospodarczej, będąc czynnymi podatnikami VAT, zawarto w art. 99 ust. 7a i 7b ustawy o VAT.

4.1. Brak obowiązku sporządzania spisu z natury przez osoby zawieszające działalność

Należy podkreślić, że zawieszenie działalności gospodarczej przez podatnika nie jest całkowitym zaprzestaniem jej wykonywania. To tylko czasowa przerwa w aktywnym prowadzeniu działalności gospodarczej.

Ma to decydujące znaczenie w ocenie obowiązku sporządzania spisu z natury przez:

- osoby fizyczne zaprzestające wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT oraz
- rozwiązywane spółki cywilne lub handlowe, niemające osobowości prawnej.

Spis z natury towarów sporządzamy na dzień rozwiązania spółki lub zaprzestania przez osobę fizyczną wykonywania czynności opodatkowanych VAT.

Podatników jedynie zawieszających wykonywanie działalności gospodarczej zasady te nie obejmują. W związku z zawieszeniem działalności nie są oni zatem obowiązani do sporządzania spisu z natury oraz opodatkowywania pozostałych na stanie towarów.

Jest tak, mimo że na podstawie art. 14 ust. 3 ustawy o VAT obowiązek sporządzenia spisu dotyczy także osób fizycznych oraz przedsiębiorstwa w spadku, które nie wykonywały czynności podlegających opodatkowaniu co najmniej przez 10 miesięcy. Ustawodawca zaznacza wprost, że regulacja ta nie dotyczy podatników, którzy zawiesili wykonywanie

działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, czyli obecnie Prawa przedsiębiorców.

WAŻNE Obowiązek sporządzenia spisu może mieć osoba fizyczna, która formalnie nie zawiesiła działalności, ale przez 10 miesięcy nie wykonała czynności podlegającej opodatkowaniu.

Oczywiście możliwe jest, że podatnik zawieszający działalność gospodarczą faktycznie jej już nie wznowi. W takim przypadku obowiązek sporządzenia spisu może mieć zastosowanie. Będzie miało to jednak miejsce dopiero z chwilą definitywnego zaprzestania przez osobę fizyczną wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu lub rozwiązania spółki cywilnej bądź handlowej, niemającej osobowości prawnej, a nie w momencie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej.

4.2. Zwolnienie z obowiązku składania deklaracji VAT (JPK_V7M/JPK_V7K/VAT-8/VAT-12)

W okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej podatnicy VAT są zwolnieni z obowiązku składania deklaracji VAT, w tym JPK_V7M/JPK_V7K. Ponadto przyjmuje się, że podatnik w tym okresie nie ma również obowiązku wysyłania części ewidencyjnej nowego JPK. Jak czytamy w odpowiedzi MF:

MF *Jeżeli podatnik – z uwagi na zawieszoną działalność gospodarczą – nie prowadzi zapisów w ewidencji VAT, nie ma obowiązku przesyłania JPK_VAT z deklaracją za okresy zawieszenia.*

Jednak w niektórych sytuacjach (np. gdy dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów), pomimo zawieszenia działalności, uzupełnia ewidencję VAT i wysyła JPK_VAT z deklaracją.

Przepisy przewidują jednak przypadki, gdy mimo zawieszenia działalności należy wysłać deklarację VAT. Obowiązek złożenia deklaracji VAT nie przerywa biegu zawieszenia działalności gospodarczej, a w efekcie nie powoduje jej wznowienia. Podatnik jest obowiązany złożyć deklaracje VAT wyłącznie za te okresy rozliczeniowe, w których wykona czynności nakładające na niego ten obowiązek. Za pozostałe okresy trwania zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej nie musi już składać deklaracji.

Tabela 2. Przypadki, gdy podatnik mimo zawieszenia działalności musi złożyć deklaracje VAT

Lp.	Przypadki
1	2
1.	Zawieszenie nie dotyczyło pełnego okresu rozliczeniowego (miesiąca lub kwartału). **PRZYKŁAD** Podatnik VAT zawiesił działalność na okres od 3 października 2020 r. do 31 grudnia 2020 r. Zwolnienie z obowiązku składania JPK_V7M obejmie listopad i grudzień 2020 r. Podatnik będzie obowiązany do złożenia JPK_V7M za październik 2020 r. niezależnie od tego, czy w tym czasie (1–3 października) wykonywał czynności podlegające opodatkowaniu VAT.

1	2
2.	Podatnik dokonał zakupów za granicą i jest z tego powodu obowiązany do rozliczenia wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu usług lub nabycia towarów, z tytułu którego jest podatnikiem. **PRZYKŁAD** Podatnik VAT czynny zawiesił działalność na okres od 1 października do 31 grudnia 2020 r. 15 grudnia zakupił w Niemczech części do maszyny i otrzymał fakturę. W takim przypadku musi złożyć JPK_V7M za grudzień i rozliczyć WNT. W razie dokonywania transakcji z kontrahentami z innych krajów Wspólnoty oprócz deklaracji VAT podatnik może być zobowiązany do złożenia informacji podsumowujących VAT UE, gdy jest podatnikiem VAT UE.
3.	Podatnik jest obowiązany do rozliczenia podatku z tytułu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. **PRZYKŁAD** Podatnik VAT czynny zawiesił działalność na okres od 1 października do 31 grudnia 2020 r. 15 grudnia sprzedał samochód firmowy. W takim przypadku musi złożyć JPK_V7M za grudzień i rozliczyć sprzedaż opodatkowaną stawką 23%.
4.	Podatnik jest obowiązany dokonać korekty podatku naliczonego, np. korekty odliczonego podatku z niezapłaconej faktury **PRZYKŁAD** Podatnik VAT czynny zawiesił działalność na okres od 1 października do 31 grudnia 2020 r. 15 listopada minęło 90 dni od ustalonego terminu płatności faktury, z której odliczył VAT. Do końca listopada nie uregulował tej należności. W takim przypadku musi złożyć JPK_V7M za listopad i rozliczyć korektę VAT naliczonego z nieopłaconej faktury

Kwestia obowiązku składania deklaracji VAT w związku z wykonywaniem transakcji wewnątrzwspólnotowych jest ewidentna. Podobnie przy zbywaniu środków trwałych lub wyposażenia podczas zawieszenia działalności gospodarczej. Podatnicy często zapominają jednak o innych zdarzeniach, kiedy pomimo zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej są obowiązani do składania deklaracji VAT. Są to korekty.

4.2.1. Otrzymanie faktury korygującej w okresie zawieszenia działalności

Charakterystycznym przykładem jest otrzymanie od kontrahenta faktury korygującej, skutkującej u nabywcy obowiązkiem pomniejszenia kwoty podatku naliczonego. Jeżeli podatnik dokonał obniżenia podatku naliczonego na podstawie faktury pierwotnej, której dotyczy korekta, jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymał (art. 86 ust. 19a ustawy o VAT).

Zmniejszenie to, pomimo zawieszenia prowadzenia działalności gospodarczej, będzie wymagało zatem złożenia odpowiedniej deklaracji VAT za okres rozliczeniowy otrzymania korekty.

4.2.2. Korekta z tytułu ulgi na złe długi

Analogicznie podatnik powinien postąpić w razie wystąpienia u niego, w czasie trwania zawieszenia działalności, obowiązku lub prawa do korekty:

- podatku naliczonego, gdy nie uregulował należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 90 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze. Korekty należy dokonać w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 90 dzień, licząc od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze;
- podatku naliczonego, gdy uregulował należność za fakturę, gdy wcześniej dokonał korekty odliczonego VAT z nieopłaconej faktury;
- podatku należnego, gdy korzysta z ulgi na złe długi lub musi ponownie rozliczyć podatek, bo dłużnik uregulował należność za fakturę, a podatnik skorzystał wcześniej z ulgi na złe długi. Korekty należy dokonać za okres, kiedy dłużnik uregulował należność.

Jest tak, mimo że w art. 99 ust. 7b nie przewidziano prawa do korekty w okresie zawieszenia działalności m.in. z tytułu ulgi na złe długi przez wierzyciela.

Należy jednak uznać, że nie oznacza to zakazu korzystania z ulgi na złe długi w okresie zawieszenia działalności, biorąc pod uwagę, że z ulgi można skorzystać tylko w rozliczeniu za okres, w którym minęło 90 dni. Dlatego podatnik, który chce skorzystać z ulgi na złe długi, może dobrowolnie złożyć deklarację VAT. Prawo do ponownej korekty ma też dłużnik, gdy ureguluje fakturę.

4.3. Prawo do odliczania podatku naliczonego w okresie zawieszenia działalności

Zawieszenie dzielności nie pozbawia podatnika prawa do dokonywania zakupów firmowych i odliczania VAT z tego tytułu. Ma jednak wybór, jak dokonywać tego odliczenia, gdy nie został wykreślony z rejestru VAT (poz. pkt 4.6), tj. na bieżąco albo po wznowieniu działalności.

Gdy podatnik został wyrejestrowany z rejestru VAT, zostaje mu drugi sposób (pkt 4.3.2), jeśli status podatnika nie został mu w okresie zawieszenia przywrócony.

4.3.1. Odliczanie VAT naliczonego na bieżąco

Zwolnienie z obowiązku składania deklaracji VAT w okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej jest prawem, a nie obowiązkiem podatnika. Pomimo zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej i niezaistnienia wskazanych przesłanek (zobacz tabelę 2), które nakładają na przedsiębiorcę obowiązek złożenia deklaracji VAT, podatnik może składać takie deklaracje dobrowolnie. To oznacza, że w okresie zawieszenia działalności, gdy nie został wykreślony z rejestru VAT, może składać deklaracje, w których skorzysta z prawa do odliczenia VAT.

Stanowisko to potwierdzają organy podatkowe. Przykładowo w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23 sierpnia 2019 r. (sygn. 0111-KDIB3--1.4012.392.2018.2.WN) wskazywano, że:

MF *(…) zawieszenie działalności gospodarczej samo w sobie nie stanowi zaprzestania wykonywania działalności gospodarczej przez podatnika. Podatnik, który zawiesza*

prowadzenie działalności gospodarczej na pewien czas, nadal pozostaje podatnikiem, z tym że w okresie zawieszenia wykonywania działalności przedsiębiorca nie prowadzi aktywnej działalności.(…)

W interpretacji argumentowano ponadto:

MF *(…) że obowiązek składania deklaracji przez podatnika nie dotyczy okresu zawieszenia działalności gospodarczej, jednakże w przypadku wykonania czynności opodatkowanych podatnik nie jest zwolniony z tego obowiązku. Wskazać należy, że odliczenie podatku naliczonego jest prawem podatnika nie obowiązkiem. Zatem podatnik może złożyć deklarację w okresie zawieszenia działalności i wykazać w niej kwotę podatku naliczonego do odliczenia.*

Powstaje pytanie, czy od wszystkich zakupów podatnik może odliczyć VAT w okresie zawieszenia działalności.

W praktyce podatnicy często składają deklaracje VAT w okresie zawieszenia, wykazując w nich nabycia towarów i usług związane z utrzymaniem przedsiębiorstwa. Z reguły są one efektem zawieranych, jeszcze przed zawieszeniem wykonywania działalności gospodarczej, umów długoterminowych, takich jak przykładowo umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub umowy o podobnym charakterze. Mogą wynikać też z opłat za media, stałą obsługę prawną bądź księgową czy być przykładowo związane z wykonywaniem napraw lub remontów, realizowanych przez podatnika w okresie zawieszenia działalności. Na takie działania, jako dopuszczalne, wskazują zresztą wprost przepisy Prawa przedsiębiorców, odnoszące się do obowiązku wykonywania w okresie zawieszenia wszelkich czynności niezbędnych do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Dlatego takie zakupy nie powinny zostać zakwestionowane.

Oczywiście wykazywane nabycia towarów i usług powinny mieć każdorazowo związek z wykonywaniem czynności opodatkowanych, czyli w praktyce będą służyły działalności gospodarczej, która w przyszłości zostanie przez przedsiębiorcę wznowiona.

Takie stanowisko zajmują też organy podatkowe. I tak, w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 3 marca 2016 r. (sygn. IBPP1/4512-34/16/MG) stwierdzono, że:

MF *Wnioskodawcy w okresie zawieszenia działalności gospodarczej przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od tych poniesionych przez Wnioskodawcę wydatków, które są niezbędne do utrzymania działalności w zakresie wynajmu pokoi gościnnych. U Wnioskodawcy ze względu na charakter prowadzonej działalności gospodarczej – Wynajem pokoi gościnnych – działalność sezonowa, wydatki poniesione na zakup towarów i materiałów służących do zachowania lub odnawiania istniejącej substancji (tj. pokoi, obiektów – budynków) takich jak: farby, tapety, cement, szpachle, środki impregnacyjne itp. można uznać za niezbędne do utrzymania przedsiębiorstwa. (…). Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, iż w okresie zawieszenia działalności ma prawo do odliczania VAT (dekl. VAT-7K) od wszystkich dokonanych zakupów i usług, które zabezpieczają źródło przychodów Wnioskodawcy i mają one związek z działalnością, która w przyszłości zostanie odwieszona, należało uznać za prawidłowe.*

4.3.2. Odliczenie VAT po wznowieniu działalności

Podatnik dokonujący nabyć towarów i usług w trakcie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, który nie ujmie otrzymanych faktur, po wznowieniu działalności gospodarczej może nie być już uprawnionym do rozliczenia ich na bieżąco. Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje bowiem w rozliczeniu

za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy, nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres otrzymania faktury, ewentualnie w dwóch następnych okresach rozliczeniowych. Zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej w żaden sposób nie wydłuża terminu dokonania odliczenia podatku naliczonego. W szczególności nie przenosi prawa do odliczenia podatku naliczonego na pierwszy okres rozliczeniowy po wznowieniu prowadzenia działalności gospodarczej.

WAŻNE Zawieszenie działalności nie wydłuża terminu na odliczenie VAT z faktur zakupowych.

Tym samym, jeżeli podatnik nie rozliczy zakupów w trakcie zawieszenia, skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego będzie wymagało sporządzenia deklaracji VAT na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy, które obejmą okresy rozliczeniowe zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej. Część podatników decyduje się na taki krok. Nie składają deklaracji VAT w okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej pomimo dokonywania nabyć towarów i usług. Sporządzają deklaracje dopiero po wznowieniu działalności. Działanie takie jest uprawnione i nie wpływa na prawo realizacji odliczenia podatku naliczonego. Jedynym ograniczeniem jest tutaj pięcioletni okres przedawnienia.

Podatnik nie będzie zatem uprawniony do jednorazowego wykazania wszystkich nabyć towarów i usług dokonywanych w trakcie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, w rozliczeniu za pierwszy okres, w którym będzie wznawiał prowadzenie działalności. Taka możliwość będzie dotyczyła tylko dwóch ostatnich okresów rozliczeniowych, poprzedzających okres wznowienia działalności gospodarczej.

PRZYKŁAD

Podatnik zawiesił wykonywanie działalności w okresie od 1 maja do 30 września 2020 r. W trakcie zawieszenia działalności gospodarczej, w każdym miesiącu podatnik otrzymywał faktury dokumentujące świadczenie usług najmu lokalu firmowego, usług biura rachunkowego oraz opłaty za media związane z użytkowaniem tego lokalu. Nie wykonywał jednak żadnych czynności, które wymagałyby od niego składania deklaracji VAT. Nie składał zatem deklaracji dla podatku od towarów i usług za cały okres zwieszenia. Pierwszą deklarację VAT-7 złożył dopiero po wznowieniu działalności gospodarczej za październik.

W deklaracji VAT-7 za ten miesiąc będzie uprawniony do odliczenia podatku naliczonego na podstawie faktur otrzymanych w okresie zawieszenia działalności gospodarczej, w przypadku których prawo do odliczenia powstało w sierpniu i we wrześniu 2020 r. W zakresie faktur z prawem do odliczenia powstałym w okresie od maja do lipca dokonanie na ich podstawie odliczenia wymaga złożenia deklaracji za te miesiące.

W taki sposób będą mogli skorzystać z prawa do odliczenia podatnicy, którzy byli wykreśleni z rejestru VAT. Mimo wykreślenia z rejestru VAT nie tracą prawa do odliczenia VAT od zakupów dokonanych w tych okresie. Uprawnienie to dotyczy jednak tylko zakupów towarów i usług służących przyszłej sprzedaży opodatkowanej, realizowanej po wznowieniu działalności, niezbędnych do prawidłowego funkcjonowania przedsiębiorstwa podatnika w okresie zawieszenia. Dokonanie odliczenia będzie też wymagało sporządzenia deklaracji VAT za okresy rozliczeniowe, w których uzyskali prawo do odliczenia.

Potwierdzenie tego stanowiska znajdziemy w piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 grudnia 2018 r. (sygn. 0111-KDIB3-1.4012.795.2018.1.ICZ), rozstrzygającym kwestię odliczenia VAT od opłat leasingowych ponoszonych w okresie zawieszenia działalności gospodarczej. Podatnik, prezentując stanowisko własne w sprawie, uznał, że prawo takie będzie mu przysługiwało tylko przez okres pierwszych 6 miesięcy zawieszenia, do chwili wykreślenia z rejestru podatników VAT. Po tym okresie nie będzie już mógł odliczać podatku naliczonego. Organ podatkowy, wbrew stanowisku podatnika, przyjął jednak, że:

MF *Wnioskodawcy będzie przysługiwać prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z opłat leasingowych w okresie zawieszenia działalności a nie tylko – jak wskazał Wnioskodawca – w okresie pierwszych sześciu miesięcy od dnia zawieszenia działalności gospodarczej.*

4.4. Prawo do otrzymania zwrotu VAT w okresie zawieszenia działalności

Przepisy regulujące kwestię zwrotów VAT na rachunek bankowy nie zawierają żadnych odrębnych zasad w zakresie ich realizacji w trakcie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej. W razie wystąpienia nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w takim okresie podatnik może zatem wykazać w składanej deklaracji kwotę zwrotu różnicy VAT.

W deklaracji VAT będą jednak wówczas z reguły wykazywane wyłącznie nabycia towarów i usług. W konsekwencji termin dokonania zwrotu wyniesie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia (art. 87 ust. 5a ustawy o VAT). Może się więc okazać, że korzystniejszym rozwiązaniem będzie:

- wykazywanie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe i
- wystąpienie o zwrot dopiero po wznowieniu działalności gospodarczej, kiedy przedsiębiorca wykona już pierwsze czynności opodatkowane.

Wszystko zależy, na jak długo podatnik zawiesił działalność.

Gdy podatnik zdecyduje się na wystąpienie o zwrot VAT mimo braku sprzedaży, może skrócić termin zwrotu ze 180 do 60 dni. W tym celu musi złożyć w urzędzie skarbowym:

- pisemny wniosek o skrócenie terminu zwrotu,
- zabezpieczenie majątkowe w wysokości wypłacanej kwoty zwrotu.

Podatnik może wybrać ze wskazanych w art. 87 ust. 4a i 4b ustawy o VAT form zabezpieczenia (zob. tabelę nr 3).

Tabela 3. Rodzaje zabezpieczenia majątkowego, które można złożyć, aby termin zwrotu został skrócony

Lp.	Rodzaj zabezpieczenia
1	2
1.	gwarancje bankowe lub ubezpieczeniowe
2.	poręczenia banku
3.	weksel z poręczeniem wekslowym banku
4.	czek potwierdzony przez krajowy bank wystawcy czeku
5.	papiery wartościowe na okaziciela o określonym terminie wykupu wyemitowane przez Skarb Państwa lub NBP

1	2
6.	bankowe papiery wartościowe i listy zastawne o określonym terminie wykupu, wyemitowane we własnym imieniu i na własny rachunek przez podmiot mogący być gwarantem lub poręczycielem zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej
7.	weksel w przypadku zwrotu podatku w wysokości nie większej niż wyrażona w złotych kwota odpowiadająca równowartości 1000 euro; przeliczenia kwoty wyrażonej w euro dokonuje się wtedy według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na ostatni dzień roboczy okresu rozliczeniowego, którego dotyczy zwrot podatku, w zaokrągleniu do pełnych złotych.

PRZYKŁAD

Podatnik zawiesił działalność w okresie od 1 listopada 2020 r. do 31 marca 2021 r. W tym czasie nie wykonywał żadnych czynności, które wymagałyby od niego składania deklaracji VAT. W trakcie zawieszenia działalności gospodarczej w styczniu 2021 r. przeprowadził gruntowny remont lokalu firmowego. Z uwagi na znaczną wartość nabytych w tym okresie towarów i usług podatnik rozważał złożenie deklaracji za styczeń 2021 r. z wykazaniem do zwrotu. Po wznowieniu działalności gospodarczej 1 kwietnia 2021 r. podatnik rozpocznie od razu wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu VAT.

Wykazując w deklaracji za styczeń 2021 r. kwotę zwrotu podatnik otrzyma ją, przy założeniu, że deklaracja zostanie złożona 25 lutego 2021 r., najpóźniej 24 sierpnia 2021 r. (jeżeli podatnik nie złoży zabezpieczenia majątkowego kwoty zwrotu, co przyspieszyłoby termin jego dokonania).

W takim przypadku korzystniejszym rozwiązaniem będzie zatem wykazanie w deklaracji za styczeń 2021 r. kwoty podatku naliczonego do przeniesienia na następne okresy rozliczeniowe. O zwrot podatnik powinien wystąpić dopiero w deklaracji za kwiecień 2021 r. Zwrot zostanie wówczas zrealizowany, przy założeniu, że deklaracja zostanie złożona 25 maja 2021 r., najpóźniej 24 lipca 2021 r., a więc szybciej niż przy wykazaniu zwrotu w rozliczeniu za styczeń 2021 r.

4.5. Wypełnianie obowiązków związanych z użytkowaniem kasy w okresie zawieszenia działalności

Podatnicy zawieszający wykonywanie działalności gospodarczej, którzy ewidencjonują sprzedaż przy zastosowaniu kas rejestrujących, zasadniczo nie są obowiązani do wykonywania żadnych dodatkowych czynności w tym zakresie. W szczególności nie dokonują w urzędzie skarbowym czasowego wyrejestrowania kasy na okres zawieszenia działalności.

WAŻNE Podatnik, który zawiesił działalność, nie wyrejestrowuje kasy w urzędzie skarbowym.

Należy jednak pamiętać, że w razie realizacji w okresie zawieszenia czynności podlegających obowiązkowi zaewidencjonowania, przykładowo przy zbywaniu środków trwałych lub wyposażenia, sprzedawca powinien ewidencjonować tę transakcję w kasie rejestrującej. Ma również obowiązek wystawić i wydać nabywcy paragon fiskalny. Konsekwencją tego będzie również wymóg sporządzenia dobowych i okresowych (miesięcznych) raportów fiskalnych.

Przyjmuje się jednak, że obowiązek wystawiania raportów fiskalnych obciąża podatników tylko w zakresie, w jakim raporty te wykażą sprzedaż. Podatnicy nie mają zatem obowiązku sporządzania raportów dobowych oraz miesięcznych odpowiednio za dni oraz miesiące, w których nie zaewidencjonowano żadnej sprzedaży.

W przypadku gdy termin przeprowadzenia obowiązkowego przeglądu technicznego kasy rejestrującej przypada w okresie zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, podatnik nie dokonuje takiego przeglądu (§ 54 ust. 5 rozporządzenia w sprawie kas rejestrujących). Przegląd techniczny powinien być wówczas zrealizowany po wznowieniu działalności gospodarczej, ale jeszcze przed ponownym rozpoczęciem prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Wyjątkiem będą sytuacje, kiedy pomimo zawieszenia działalności podatnik ewidencjonuje sprzedaż w kasie rejestrującej. Wówczas wykonanie przeglądu będzie nieodzowne.

4.6. Utrata statusu podatnika VAT, gdy działalność została zawieszona na okres dłuższy niż 6 miesięcy

Zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 miesięcy może wiązać się z utratą statusu czynnego podatnika VAT. Jednak po wznowieniu wykonywania działalności gospodarczej nie jest już wymagane składanie kolejnego zgłoszenia rejestracyjnego. Przedsiębiorca wznawiający działalność zostanie zarejestrowany ponownie jako podatnik VAT z dniem wznowienia wykonywania działalności gospodarczej, z takim statusem, jaki posiadał przed dniem zawieszenia tej działalności (art. 96 ust. 9g ustawy o VAT).

4.6.1. Zawiadomienie o wykonywaniu czynności opodatkowanych w okresie zawieszenia działalności

Do wykreślenia z rejestru jako podatnika VAT nie dojdzie, jeżeli podatnik zgłosi naczelnikowi właściwego urzędu skarbowego, że w okresie zawieszenia będzie wykonywał czynności podlegające opodatkowaniu VAT. Zawiadomienie, ze wskazaniem okresu, w którym podatnik będzie realizował czynności opodatkowane, należy złożyć przed dniem zawieszenia działalności gospodarczej albo przed dniem rozpoczęcia wykonywania takich czynności w okresie zawieszenia działalności gospodarczej (art. 96 ust. 9b ustawy o VAT). Naczelnik urzędu skarbowego nie wykreśla wtedy podatnika z rejestru podatników VAT. Ewentualnie jeżeli takie wykreślenie, z uwagi na upływ 6 miesięcy, zostało już dokonane, przywraca zarejestrowanie na okres wskazany w zawiadomieniu (art. 96 ust. 9c ustawy o VAT).

Wykorzystując ten przepis, w celu uniknięcia wykreślenia z rejestru VAT, przedsiębiorcy informują niekiedy naczelnika urzędu skarbowego o zamiarze wykonywania czynności opodatkowanych, faktycznie nie zamierzając wykonywać takich czynności. Już samo złożenie zawiadomienia jest jednak skuteczne, uniemożliwia bowiem dokonanie wykreślenia podatnika z rejestru VAT.

WAŻNE Złożenie zawiadomienia, że będziemy wykonywali czynności opodatkowane (sprzedaż), nawet gdy do tego nie dojdzie, powoduje, że urząd skarbowy nie wykreśli nas z rejestru VAT.

Przy długich okresach zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej, kiedy podatnik nie zrealizuje żadnych czynności opodatkowanych we wskazanych w zawiadomieniu okresach rozliczeniowych, naczelnik po pewnym czasie może ostatecznie dokonać wykreślenia go z rejestru VAT (brak deklaracji przez 3 miesiące lub składanie zerowych dekla-

racji przez 6 miesięcy). Moment ten zostanie jednak przesunięty w czasie. Niewykonanie czynności opodatkowanych w podanych w zawiadomieniu okresach nie wiąże się z żadnymi negatywnymi konsekwencjami dla przedsiębiorcy. Działania takie podejmowane są często w obawie, że informacja o wykreśleniu z rejestru podatników VAT wpłynie na utratę wiarygodności przedsiębiorcy w oczach potencjalnych kontrahentów.

Konsekwencją utraty statusu czynnego podatnika VAT przez przedsiębiorcę, który zawiesił wykonywanie działalności gospodarczej na okres co najmniej 6 miesięcy, będzie wyłączenie prawa dokonywania odliczenia podatku naliczonego. Podatnik taki nie będzie również składał deklaracji VAT, a w efekcie nie może wystąpić o zwrot różnicy VAT. Brak możliwości odliczania podatku naliczonego po wykreśleniu z rejestru podatników VAT, nie ma jednak charakteru definitywnego. Po wznowieniu działalności gospodarczej naczelnik urzędu skarbowego zarejestruje bowiem przedsiębiorcę ponownie jako podatnika VAT, z takim statusem, jaki miał on przed dniem zawieszenia tej działalności.

Po wznowieniu działalności gospodarczej podatnik będzie uprawniony do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z nabyć towarów i usług dokonywanych w czasie zawieszenia działalności, w okresach, kiedy był wykreślony z rejestru podatników VAT (zob. pkt 4.3).

Podsumowanie

1. Działalność może zawiesić tylko przedsiębiorca, który nie zatrudnia pracowników na umowę o pracę, z wyjątkiem tych przebywających na urlopach rodzicielskich.
2. Podatnik, który zawiesił działalność zgodnie z przepisami Prawa przedsiębiorców, nie sporządza spisu z natury i nie rozlicza VAT od pozostających na stanie towarów.
3. Podatnik, który zawiesił działalność, jest co do zasady zwolniony z obowiązku składania deklaracji VAT (JPK_V7M/JPK_V7K/VAT-8/VAT-12), ale powinien je składać, gdy m.in.:
   - chce rozliczać np. VAT naliczony, dokonać korekt lub
   - musi rozliczyć VAT należny od zakupów zagranicznych (WNT, import usług itp.), sprzedaży oraz dokonać korekt VAT.
4. Podatnik, który zawiesił działalność na okres dłuższy niż 6 miesięcy, zostanie wykreślony z rejestru VAT, chyba że zgłosi do naczelnika US, że będzie wykonywał czynności opodatkowane.

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 14 ust. 1, 3 i 5, art. 86 ust. 10, 11, 13 i 19a, art. 87 ust. 4a, 4b i 5a, art. 89b ust. 1, art. 96 ust. 9a pkt 1, ust. 9b, 9c i 9g oraz art. 99 ust. 7a i ust. 7b pkt 2–5 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. Dz.U. z 2020 r. poz. 106; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 1747
- art. 22 ust. 1, 2, 3, 4 i 5, art. 23 ust. 1 i 2, art. 24 ust. 1, 2 i 3 oraz art. 25 ust. 1 i 2 ustawy z 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – j.t. Dz.U. z 2019 r. poz. 1292; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 1086
- § 54 ust. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z 29 kwietnia 2019 r. w sprawie kas rejestrujących – Dz.U. z 2019 r. poz. 816; ost.zm. Dz.U. z 2020 r. poz. 732

©℗

Ewa Kowalska
ekspert w zakresie VAT

CZYTAJ **DUŻO WIĘCEJ,** GDZIE I KIEDY CHCESZ
dostępna na **inforlex.pl/ewydania**
WERSJA CYFROWA