



Zmiany w VAT

Podatkowa

od 1 kwietnia 2014 roku

1. Nowe zasady odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi

Od dnia **1 kwietnia 2014 r.** wchodzi w życie nowe zasady odliczania i rozliczania na gruncie podatku VAT wszystkich wydatków dotyczących samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony.

Wprowadzane zmiany wynikają z:

1. ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 312), zwanej dalej „ustawą nowelizującą”, która wprowadza zmiany do ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), zwana dalej „ustawą o VAT”,
2. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz. U. poz. 407), zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie katalogu pojazdów”,
3. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 marca 2014 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. poz. 369),
4. rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 marca 2014 r. w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 371).

Podstawą wprowadzanych zmian jest przede wszystkim decyzja wykonawcza Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polskę do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 353 z 28.12.2013, str. 51).

Wprowadzane zmiany wynikają również z konieczności dostosowania przepisów o podatku od towarów i usług do tego wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-160/11 Bawaria Motors.

POJAZDY, KTÓRYCH DOTYCZĄ NOWE ZASADY ODLICZANIA

Nowe zasady **dotyczą** pojazdów samochodowych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony.

Pojazdami samochodowymi są pojazdy silnikowe, których konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h, czyli m.in.:

- motocykle,
- quady,
- samochody osobowe,
- samochody ciężarowe,
- samochody specjalne.

Za pojazdy samochodowe nie uznaje się zatem m.in.:¹

- ciągników rolniczych oraz
- motorowerów.

Podstawa prawna: art. 2 pkt 34 ustawy o VAT oraz art. 2 pkt 33 ustawy Prawo o ruchu drogowym

WYDATKI, KTÓRYCH DOTYCZĄ NOWE ZASADY ODLICZANIA

W nowych przepisach zdefiniowany został zamknięty katalog wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, z tytułu których odliczenie podatku naliczonego może podlegać ograniczeniom. Są to następujące wydatki:

- wydatki z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia pojazdów (np. zakup samochodu czy części służących do wytworzenia samochodu);
- wydatki z tytułu nabycia lub importu części składowych do tych pojazdów (np. zakup szyb do samochodu czy opon);
- wydatki z tytułu użytkowania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tymi umowami (np. czynsz, raty lub inne płatności wynikające z takiej umowy);
- wydatki z tytułu nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów;
- wydatki z tytułu naprawy lub konserwacji tych pojazdów;
- wydatki z tytułu nabycia innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów (np. opłaty za parking, przejazd autostrad).

Podstawa prawna: art. 86a ust. 2 ustawy o VAT

OGÓLNA ZASADA

OGRANICZENIE DO 50% ODLICZENIA PODATKU NALICZONEGO

Konstrukcja pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony sprawia, że stosowane do zasady wykorzystywane nie tylko biznesowo lecz również prywatnie.

Zgodnie z decyzją Rady uznano, że tego rodzaju pojazdy wykorzystywane w celach „mieszanych” (tj. zarówno do celów związanych z działalnością gospodarczą, jak i do celów niezwiązanych z tą działalnością) średnio są wykorzystywane w 50% w biznesie, a w pozostałej części prywatnie. Przyjęte uproszczenie oznacza, że nie bada się już realnego wykorzystywania tych pojazdów w celach biznesowych, bo niezależnie od tego czy realnie wykorzystywane byłoby czy nie, przyjęte w decyzji Rady, dla celów rozliczania podatku VAT uznaje się, że pojazd wykorzystywany jest w 50% w biznesie. Realne badanie wykorzystywania pojazdów niweczyłoby bowiem ideę uproszczenia.

Przyjęte założenie, że omawiane pojazdy są wykorzystywane w 50% biznesowo oznacza, że podatek naliczony w odniesieniu do wydatków związanych z tymi pojazdami przysługuje do odliczenia jedynie w wysokości 50% kwoty podatku:

- wynikający z faktury otrzymanej przez podatnika,
- należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, importu usług oraz dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca,
- należnego z tytułu importu towarów, objętych tych procedur uproszczonych,
- wynikający z dokumentu celnego, deklaracji importowej oraz decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celnego.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 1 ustawy o VAT

Zgodnie z nowymi regulacjami podatnikowi przysługuje w dziedzinie ograniczone do 50% prawo do

odliczenia podatku w odniesieniu do wszystkich wydatków związanych z pojazdami samochodowymi przeznaczonymi do użytku „mieszanego”.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 2 ustawy o VAT

Ograniczenie to będzie miało zastosowanie niezależnie od tego czy wydatki będą dotyczyły pojazdu samochodowego stanowiącego własność podatnika (co do zasady w sensie cywilistycznym) czy też użytkownika na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu (operacyjnego) lub innej umowy o podobnym charakterze.

Dla celów stosowania tego ograniczenia za wykorzystywanie „mieszane” należy rozumieć, że w odniesieniu do pojazdu wykorzystywanego w działalności gospodarczej istnieje możliwość jego użycia również do celów niezwiązanych z tą działalnością np. do celów prywatnych. Wystarczy przy tym możliwość nawet tylko jednorazowego użycia pojazdu do celów prywatnych, aby uznać, że pojazd może być wykorzystywany w sposób „mieszany”. Nie jest przy tym istotny moment, w którym użycie to ma miejsce podczas całego okresu użytkowania przez podatnika danego pojazdu, aby uznać ten pojazd za wykorzystywany do celów „mieszanych”.

Celem zapewnienia właściwego wdrożenia decyzji wykonawczej Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. przyjmuje się, że każdy pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony – ze względu na swoje cechy konstrukcyjne – spełnia co do zasady warunki „mieszanemu”, a zatem wszystkie wydatki z nim związane podlegają ograniczeniu w odliczaniu do 50%. Wyjtki od tej zasady zostaną omówione poniżej.

WYŁĄCZENIA Z ZASADY OGÓLNEJ

ODLICZENIE W 100% PODATKU NALICZONEGO

Odliczenie pełne, tj. w wysokości 100%, będzie przysługiwało tylko w odniesieniu do wydatków:

- związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (tj. autobusów),
- związanych z pojazdami wykorzystywanymi przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej,
- dotyczących nabycia towarów montowanych w pojazdach samochodowych i związanych z nimi usług montażu, napraw i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 3 ustawy o VAT

Uwaga!

Analogicznie jak w ogólnej zasadzie, fakt wykorzystywania pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej rozpatrywany będzie co do zasady wyłącznie w kategoriach obiektywnych, tj. badana będzie możliwość użycia danego pojazdu do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą (przede wszystkim prywatnych) – jeżeli taka możliwość istnieje pojazd co do zasady nie będzie mógł być uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej.

Pojazdy konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą

Prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego – tak jak dotychczas – będzie miało zastosowanie do wszystkich wydatków związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (tj. autobusów). Dla możliwości pełnego odliczenia VAT naliczonego nie będzie miało znaczenia w przypadku tych pojazdów, że mogłyby one również wykorzystywane do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Należy jednak zaznaczyć, że użycie w takim przypadku pojazdu w stosunku do którego przysługiwało pełne odliczenie podatku VAT, do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, stanowi świadczenie usług podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. b ustawy o VAT

Uwaga!

Powyższe przeznaczenie musi wynikać z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym.

Pojazdy wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika

Pojazdy będą uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika w przypadku gdy:

- sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez podatnika zasadach ich użytkowania, dodatkowo potwierdzony prowadzonym przez podatnika ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, lub
- konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest niemożliwe.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 4 ustawy o VAT

Pierwsza grupa pojazdów uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika

W pierwszej grupie mieszczą się pojazdy, których konstrukcja wskazuje na ich przeznaczenie z reguły do użytku prywatnego, jednak te pojazdy mogą być także wykorzystywane w działalności gospodarczej (np. samochód osobowy, motocykl). Z tych względów – dla celów pełnego odliczenia VAT – fakt wykorzystywania ich wyłącznie do działalności gospodarczej musi być rozpatrywany w kategoriach obiektywnych. W konsekwencji, w celu dokonania pełnego odliczenia podatku VAT muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki:

1. sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich użytkowania wyklucza ich użycie do celów prywatnych,
2. wykluczenie użytku prywatnego musi zostać potwierdzone prowadzonym przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT

Sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika

Przepisy ustawy nie określają w jaki sposób podatnik ma zapewnić w przedsiębiorstwie wyeliminowanie użytku prywatnego użytkowników w nim pojazdów samochodowych dla celów pełnego odliczenia podatku naliczonego. Przykładowo może tego dokonać za pomocą wprowadzonych regulaminów, umów, zarządzeń wraz z podjęciem dodatkowych działań zabezpieczających ich wykonanie. Działania te muszą być dostosowane do specyfiki działalności przedsiębiorstwa i sposobu użytkowania dla jego celów pojazdów.

Określone przez podatnika zasady użytkowania pojazdów muszą obiektywnie potwierdzać, że pojazd jest wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej i nie ma możliwości prywatnego użytku tych pojazdów np. przez pracowników (przykładowo celem dojazdu do swojego miejsca zamieszkania).

Okolicznościami potwierdzającymi obiektywnie brak możliwości użytku prywatnego mogą być przykładowo:

- obowiązek zostawiania po godzinach pracy na parkingach przedsiębiorstwa pojazdów użytkowanych przez pracowników, bez możliwości ich pobrania poza tymi godzinami, w tym w weekendy, na cele inne niż wyłącznie do działalności przedsiębiorstwa,
- nadzór nad użytkowaniem pojazdów w trakcie wykonywania obowiązków służbowych, przykładowo za pomocą GPS,

- w przypadku nabywania pojazdów przez podatnika, którego przedmiotem działalności jest odprzedaż tych pojazdów – brak rejestracji tych pojazdów, uniemożliwia ich poruszanie się po drogach, a w przypadku ich rejestracji – brak możliwości ich używania do celów prywatnych; nie mogą to być zatem np. samochody demonstracyjne używane przez pracownika dealera do dojazdów do pracy,
- w przypadku nabywania pojazdów przez podatnika, którego przedmiotem działalności jest wynajem tych pojazdów – określenie reguł wykluczających ich używanie do celów prywatnych,
- w używaniu (w przypadku pojazdów tzw. lotniskowych) przez służbę lotniska pojazdów do przemieszczania się po płycie lotniska, bez możliwości opuszczania przez te pojazdy terenu lotniska.

Nie można natomiast obiektywnie uznać wykorzystywania pojazdu wyłącznie do celów działalności gospodarczej przykładowo w następujących przypadkach:

- zostaną zawarte umowy z pracownikami na wynajem pojazdów dla celów używania ich prywatnie, w sytuacji gdy wynajem nie stanowi podstawowej działalności przedsiębiorstwa a ceny wynajmu nie są cenami rynkowymi, co również może wskazywać na próbę obejścia przepisów implementujących decyzji derogacyjnej.

Przy określaniu ceny (opłaty) za wynajem należy brać pod uwagę postanowienia wynikające z art. 32 ustawy o VAT regulujące kwestię określenia podstawy opodatkowania w przypadku istnienia powiązań między nabywcą a usługodawcą.

Zatem cena za wynajem musi stanowić realne wynagrodzenie (rzeczywistą równowartość) za świadczenie tego typu usług dostępne na rynku.

Faktyczne korzystanie przez pracownika do celów prywatnych z samochodu pracodawcy uznawane jest za dochód dla pracownika nie oznacza, że warunek opłaty zostaje spełniony. Również to, że pracownik wykonuje pracę na rzecz przedsiębiorstwa nie może zostać uznane za domniemaną płatność dokonaną przez pracownika za używanie samochodu;

- zostaną ustalone zasady używania pojazdów, jednak nie istnieją żadne zabezpieczenia gwarantujące ich przestrzeganie; przykładowo istnieje zakaz używania przez pracowników pojazdów do celów prywatnych, jednak nie weryfikuje czy zakaz ten jest respektowany;
- podatnik prowadzi działalność w miejscu zamieszkania, posiadając jeden pojazd – w tych okolicznościach nie jest możliwe obiektywne zagwarantowanie wykluczenia użytku prywatnego tego pojazdu, przykładowo w czasie wolnym od prowadzonej działalności gospodarczej (np. weekend czy wyjazd urlopowy).

Ewidencja przebiegu pojazdu

Prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu musi potwierdzać brak użytku prywatnego pojazdu. Ewidencja ta, prowadzona od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu w ten sposób, powinna zawierać:

- numer rejestracyjny pojazdu samochodowego;
- dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji;
- stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji;
- wpis osoby kierującej pojazdem samochodowym dotyczący każdego wykorzystania tego pojazdu, obejmujący:
 - kolejny numer wpisu,

- dat i cel wyjazdu,
- opis trasy (sk d – dok d),
- liczb przejechanych kilometrów,
- imi i nazwisko osoby kierującej pojazdem

potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu osoby kierującej pojazdem, jeżeli nie jest ona podatnikiem;

- liczb przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 6 i 7 ustawy o VAT

Uwaga!

Przez okres rozliczeniowy należy rozumieć okres rozliczeniowy właściwy dla podatnika z tytułu rozliczenia dla celów podatku VAT czyli w zależności od tego jak rozlicza się podatnik – miesiąc lub kwartał.

Uwaga!

Jeżeli osoba kierująca pojazdem realizuje w danym dniu kilka podróży słabowych np. z Warszawy do Radomia, z Radomia do Puław, z Puław do Lublina i z Lublina do Warszawy wówczas można dokonać jednego wpisu (na koniec dnia), zawierającego cel wyjazdu w poszczególnych miastach (np. nazwy zaopatrywanych sklepów), opis trasy (np. Warszawa – Radom – Puławy – Lublin – Warszawa), sumę przejechanych w tym dniu kilometrów.

Powysza zasada dokonywania jednego wpisu nie znajdzie jednak zastosowania w przypadku świadczenia takich usług jak usługi taksówek osobowych (przewozu osób) oraz taksówek bagażowych (przewozu bagażu), w których to obszarach dla rzetelności prowadzonej ewidencji konieczna jest wiksza jej szczegółowość.

W przypadku gdy pojazd samochodowy udostępniany jest osobie niebędącej pracownikiem podatnika (np. klientowi) wpis osoby kierującej pojazdem samochodowym dokonywany jest przez osobę, która udostępnia pojazd i obejmuje:

- kolejny numer wpisu,
- dat i cel udostępnienia pojazdu,
- stan licznika na dzień udostępnienia pojazdu,
- liczb przejechanych kilometrów,
- stan licznika na dzień zwrotu pojazdu,
- imi i nazwisko osoby, której udostępniony został pojazd.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 8 ustawy o VAT

Ewidencja przebiegu pojazdu może być prowadzona również w formie elektronicznej. W takim przypadku dokonywanie w niej wpisów oraz potwierdzenie autentyczności tych wpisów – jeżeli wpisów dokonuje kierujący pojazdem niebędący podatnikiem – może być dokonywane w formie elektronicznej.

Ważne!

W przypadku wadliwej prowadzonej ewidencji (np. niepełne zapisy, luki w poszczególnych pozycjach, sprzeczne zapisy, niezgodności w zakresie stanu licznika ze stanem rzeczywistym, itp.) nie będzie spełniona jedna z przesłanek warunkujących uznanie pojazdu za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Może to oznaczać, że podatnikowi przysługuje jedynie w takim przypadku prawo do ograniczonego odliczenia podatku VAT od wszystkich wydatków ponoszonych od początku użytkowania tego pojazdu.

Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu w okresie przejściowym

W odniesieniu do pojazdów, które zostały nabyte lub były już użytkowane w ramach umów

„długoterminowych” przed dniem 1 kwietnia 2014 r. ewidencja przebiegu pojazdu powinna być prowadzona począwszy od dnia, w którym poniesiono pierwszy, od dnia 1 kwietnia 2014 r., wydatek związany z tymi pojazdami.

Podstawa prawna: art. 8 pkt 1 ustawy nowelizującej

Uwaga!

Przez „poniesienie wydatku” należy rozumieć dokonanie wpłaty zaliczki na poczet zakupu towaru czy usługi lub też nabycie towaru czy usługi w zależności od tego, która z tych sytuacji pierwsza miała miejsce.

Wyłączenie prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu

Obowiązek prowadzenia ewidencji został wyłączony w przypadku pojazdów samochodowych:

- przeznaczonych wyłączenie do:
 - odprzedaży – jeżeli odprzedaż tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika,
 - sprzedaży – w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika, jeżeli sprzedaż stanowi przedmiot działalności podatnika,
 - oddania w odpłatne użytkowanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze – jeżeli oddanie w odpłatne użytkowanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika;
- w odniesieniu do których:
 - podatnik zdecydował się skorzystać z ograniczonego prawa do odliczenia podatku naliczonego pomimo wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej,
 - podatnikowi nie przysługiwało w ogóle prawo do obniżenia podatku VAT z uwagi na wykorzystywanie tych pojazdów wyłącznie do działalności zwolnionej od VAT.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 5 ustawy o VAT

Uwaga!

Użycie wyrazu „wyłączenie” wskazuje, że zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji nie obejmuje sytuacji, gdy pojazdy są wykorzystywane – choćby przejściowo – do innych celów (np. jazda próbna, użytk służyłby podatnika, itp.). Zatem w odniesieniu do pojazdu, który np. jest przeznaczony do odprzedaży, ale przed jej dokonaniem jest wykorzystywany przez podatnika jako pojazd demonstracyjny, nie może być zastosowane zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji. Ewidencja dla tego rodzaju pojazdów (jeżeli jest to pojazd obiektywnie wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej) musi być prowadzona i powinna zawierać powyżej wskazane elementy.

Przykład:

Podatnik (dealer samochodowy) przeznaczając samochód do wykonywania jazd testowych, wyklucza jednak, poprzez wprowadzenie w przedsiębiorstwie zasad jego użytkowania, możliwość wykorzystywania tego pojazdu w celach prywatnych. W takiej sytuacji podatnik ma prawo do pełnego odliczenia VAT, jednakże pod warunkiem prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Nie może natomiast uznać, że pojazd jest przeznaczony wyłącznie do odprzedaży.

Druga grupa pojazdów uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika

W drugiej grupie mieszczą się pojazdy ustawowo uznane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej, przy wykorzystywaniu których nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Są to pojazdy o konstrukcji wskazującej na ich podstawowe przeznaczenie do celów gospodarczych, wykluczających ich użycie do celów prywatnych lub powodujących, że ewentualny użytk do celów prywatnych będzie nieistotny.

Do tej grupy pojazdów zalicza się następujące pojazdy:

- pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonych do przewozu ładunków ciałem lub trwałą przegrodą, klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van;
- pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonych do przewozu ładunków ciałem lub trwałą przegrodą z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;
- pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;
- pojazdy specjalne, które spełniają warunki i wymagania techniczne zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - agregat elektryczny/spawalniczy,
 - do prac wiertniczych,
 - koparka, koparko-spycharka,
 - ładowarka,
 - podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - uraw samochodowy;
 - pogrzebowy,
 - bankowóz typu A lub B.

Uwaga!

W przypadku pojazdów specjalnych o przeznaczeniu pogrzebowy oraz bankowóz typu A lub B posiadających więcej niż jeden rząd siedzeń musi być spełniony dodatkowy warunek – dopuszczalna masa całkowita pojazdu musi być większa niż 3 tony.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 9 ustawy o VAT oraz § 2 rozporządzenia w sprawie katalogu pojazdów

Uwaga!

Stwierdzenie spełnienia wymagań technicznych dla opisanych powyżej pojazdów odbywa się łącznie – tak jak dotychczas – na podstawie:

- dodatkowych badań technicznych przeprowadzonych przez organ stacji kontroli pojazdów oraz wydanego przez nią za wiadczenia oraz dowodu rejestracyjnego z właściwą adnotacją o spełnieniu tych wymagań lub
- dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym – w przypadku pojazdów specjalnych.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 10 ustawy o VAT oraz § 3 i 4 rozporządzenia w sprawie katalogu pojazdów

Ważne:

Brak w ustawowym (uzupełnionym w rozporządzeniu wykonawczym) katalogu niektórych pojazdów, dotychczas korzystających z pełnego prawa do odliczenia (np. bankowozów typu C) nie oznacza automatycznej kwalifikacji tych pojazdów jako pojazdów służących do użytku „mieszanego”. Jeżeli bowiem spełnione zostaną ustawowe kryteria obiektywności (sposób wykorzystywania tych pojazdów określony w ustalonych przez podatnika zasadach jego użytkowania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza to tymczasem tego pojazdu do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą) podatnicy wykorzystujący te pojazdy wyłącznie do działalności gospodarczej będą mieli prawo do 100% odliczenia podatku VAT od wydatków związanych z tymi pojazdami.

Dodatkowe badanie techniczne oraz za wiadczenia wydane przed dniem 1 kwietnia 2014 r.

W związku ze zmian katalogu pojazdów, co do których stwierdzenie spełnienia technicznych warunków dokonywane było na podstawie dodatkowego badania technicznego, za wiadczenia wydane na t okoliczno do dnia 31 marca 2014 r. trac – z jednym opisanym poni ej wyj tkiem – swoj moc. Konieczne jest zatem przeprowadzenie „nowego” dodatkowego badania technicznego. Badanie to powinno zosta przeprowadzone w terminie najbli szego obowi zkowego okresowego badania technicznego, nie pó niej jednak ni przed upływem 3 miesi cy od dnia wej cia w ycie niniejszej ustawy (czyli przed 1 lipca 2014 r.).

Podstawa prawna: art. 9 ust. 1 ustawy nowelizuj cej

Je eli przed upływem najbli szego obowi zkowego okresowego badania technicznego lub przed 1 lipca 2014 r. dojdzie do sprzeda y takiego pojazdu, wówczas dodatkowe badanie techniczne powinno by przeprowadzone nie pó niej ni przed dniem dokonania sprzeda y.

Podstawa prawna: art. 9 ust. 2 ustawy nowelizuj cej

Za wiadczenia wydane przed dniem 1 kwietnia 2014 r. dla pojazdów samochodowych maj cych jeden rz d siedze , który oddzielony jest od cz ci przeznaczonej do przewozu ładunków cian lub trwał przegrod , klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van, zachowuj swoj wa no dla potrzeb stosowania nowych przepisów, o ile w pojazdach tych nie zostały wprowadzone zmiany skutkuj ce niespełnieniem warunków technicznych uprawniaj cych do pełnego odliczenia podatku VAT.

Podstawa prawna: art. 9 ust. 3 ustawy nowelizuj cej

Dokonanie zmian w pojazdach konstrukcyjnych

W przypadku wprowadzenia zmian w poje dzie, wskutek czego traci on swoje specyficzne okre lone ustaw wymagania, uznaje si , e od dnia wprowadzenia tych zmian pojazd ten nie jest ju wykorzystywany wyłącznie do działalno ci gospodarczej, tj. wydatki z nim zwi zane b d korzystały z ograniczonego odliczenia podatku.

Natomiast w sytuacji, gdy nie mo na okre li dnia wprowadzenia zmian uznaje si , e pojazd nie jest ju wykorzystywany wyłącznie do działalno ci gospodarczej od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków zwi zanych z tym pojazdem lub od okresu rozliczeniowego nast puj cego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaza e, e pojazd samochodowy spełniał okre lone wymagania.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 11 ustawy o VAT

Uwaga!

Zasada ta nie znajdzie jednak zastosowania, w przypadku gdy pojazdy te, pomimo utraty ich walorów technicznych, spełnia b d ustawowe kryteria obiektywno ci (czyli sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza okre lone w ustalonych przez niego zasadach ich u ywania wyklucza ich u ycie do celów niezwi zanych z działalno ci gospodarcz) i zostaną dodatkowo potwierdzone ewidencj przebiegu dla tych pojazdów prowadzon od momentu zaistnienia zmian w tym poje dzie.

Przykład:

Podatnik nabył w dniu 2 kwietnia 2014 r. pojazd samochodowy z jednym rz dem siedze z otwart cz ci przeznaczon do przewozu ładunków o dopuszczalnej ładowno ci przekraczaj cej 500 kg. Spełnienie wymaga „konstrukcyjnych” tego pojazdu umo liwiło mu odliczenie 100% podatku od wydatków z nim zwi zanych. Podatnik ponosił nast puj ce wydatki:

- zakup paliwa w dniu 3 kwietnia 2014 r.,
- zakup opon w dniu 19 kwietnia 2014 r.,
- zakup paliwa w dniu 22 kwietnia 2014 r.,
- zakup usługi serwisowej w dniu 6 maja 2014 r.,
- zakup paliwa w dniu 10 maja 2014 r. i w dniu 18 maja 2014 r.

Podatnik dokonał zmian w pojeździe polegających na trwałym zabudowaniu części przeznaczony do przewożenia ładunków i wstawieniu tam siedzeń (6 siedzeń nie licząc siedzenia kierowcy i pasażera obok kierowcy). Podatnik nie zgłosił informacji, że pojazd jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej.

Sytuacja I: podatnik posiada fakturę na wykonanie zabudowy z dnia 15 maja 2014 r.

Podatnik ma prawo do odliczenia podatku w 100% od zakupów dokonywanych do dnia 14 maja 2014 r. bez konieczności ewentualnego przyporządkowywania ilości paliwa zużytego w okresie, w którym przysługiwało 100%, a ile w okresie z 50% odliczeniem.

Natomiast od dnia 15 maja 2014 r. podatnik nie może dokonywać odliczenia podatku w pełnej wysokości, lecz musi stosować ograniczenie w wysokości 50%, czyli od zakupu paliwa w dniu 18 maja 2014 r. podatnik odliczy 50% podatku.

Sytuacja II: podatnik nie posiada faktury, ale okazał dokumenty (np. korespondencję mailową, pocztową z podmiotem dokonującym przebudowy, zdjęcia oznakowane datownikiem), na podstawie których można stwierdzić, że zmiany dokonano w miesiącu maju 2014 r.

Podatnik nie może dokonywać odliczenia podatku w pełnej wysokości, lecz musi stosować ograniczenie w wysokości 50% od wydatków poniesionych w miesiącu maju 2014 r. czyli od usługi serwisowej w dniu 6 maja 2014 r., zakupu paliwa w dniu 10 maja 2014 r. i w dniu 18 maja 2014 r. podatnik odliczy 50% podatku.

Sytuacja III: podatnik nie posiada faktury ani nie okazał żadnych dokumentów, które wskazywałyby na moment dokonania zmian dokonanych w pojeździe.

Podatnik nie może dokonywać odliczenia podatku w pełnej wysokości, lecz musi stosować ograniczenie do wysokości 50% od wydatków, od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem, czyli od miesiąca kwietnia 2014 r.

Towary montowane w pojazdach samochodowych

Możliwość pełnego odliczenia podatku VAT występuje również w sytuacji, gdy w pojeździe wykorzystywanym do celów „mieszanych” (czyli do działalności gospodarczej i do celów prywatnych) zostanie zamontowany towar, którego przeznaczenie obiektywnie wskazuje, że może być wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Przykładem takich towarów mogą być taksometry montowane w taksówkach.

Pełne prawo do odliczenia podatku VAT będzie również przysługiwało w odniesieniu do wydatków poniesionych na usługi montażu, napraw i konserwacji, ściśle związanych z tymi towarami.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 3 pkt 2 ustawy o VAT

Przykład:

Podatnik nabył bagażnik dachowy w celu zamontowania go na pojeździe wykorzystywanym do celów „mieszanych”. Biorąc pod uwagę fakt, że tego typu towar może być wykorzystywany również do celów prywatnych nie można obiektywnie uznać w tym przypadku, że przeznaczenie zakupionego bagażnika obiektywnie wskazuje na wykorzystywanie go wyłącznie do działalności gospodarczej. Zatem z tytułu zakupu bagażnika dachowego podatnikowi nie przysługuje w opisanym przypadku pełne odliczenie podatku.

SYSTEM ZABEZPIECZAJĄCY

Informacja o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej

Zgłoszenie informacji

Podatnicy wykorzystujący pojazdy samochodowe wyłącznie do działalności gospodarczej, dla

których s obowi zani prowadzi ewidencj przebiegu pojazdu, s równie obowi zani do zło enia w urz dzie skarbowym informacji o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym ponios pierwszy wydatek zwi zany z tymi pojazdami.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 12 ustawy o VAT

Uwaga!

Przez „poniesienie wydatku” nale y rozumie dokonanie wpłaty zaliczki na poczet zakupu towaru czy usługi lub te nabycie towaru czy usługi, w zale no ci od tego która z tych sytuacji wyst piła jako pierwsza.

Przykład 1:

Podatnik wpłacił zaliczk z tytułu dostawy samochodu w wysoko ci 100% w dniu 30 kwietnia 2014 r., faktur otrzymał w dniu 6 maja 2014 r. W takiej sytuacji informacja powinna zosta zło ona najpó niej do dnia 7 maja 2014 r.

Przykład 2:

Podatnik zakupił opony w dniu 7 kwietnia 2014 r. i tego dnia otrzymał faktur . Zapłaty dokonał w dniu 10 kwietnia 2014 r. W tej sytuacji informacja powinna zosta zło ona najpó niej do dnia 14 kwietnia 2014 r.

Przykład 3:

Podatnik zakupił opony w dniu 7 kwietnia 2014 r. Faktur z tego tytułu otrzymał 7 maja 2014 r., natomiast zapłaty dokonał w dniu 10 czerwca 2014 r. W tej sytuacji informacja powinna zosta zło ona najpó niej do dnia 14 kwietnia 2014 r.

Obowi zek zło enia informacji w terminie 7 dni wyst pi równie w sytuacji zmiany wykorzystywania pojazdu z wykorzystywania „mieszanego” na wykorzystywanie wyłącznie do działalno ci gospodarczej (zmiana wysoko ci przysługuj cego odliczenia podatku z 50% na 100%).

Przykład :

Podatnik posiada samochód osobowy, który wykorzystuje do u ytku „mieszanego”. Od dnia 10 kwietnia 2014 r. samochód b dzie u ywany wyłącznie do działalno ci gospodarczej (tego dnia podatnik wprowadził zasady u ywania pojazdu oraz od tego dnia b dzie prowadził ewidencj przebiegu pojazdu). W dniu 11 kwietnia 2014 r. podatnik poniósł pierwszy, po zmianie przeznaczenia wykorzystywania tego pojazdu, wydatek zwi zany z tym pojazdem (zakup paliwa). W opisanej sytuacji informacj nale y zło y najpó niej do dnia 18 kwietnia 2014 r.

Zło enie informacji w okresie przej ciowym

W odniesieniu do pojazdów wykorzystywanych wyłącznie do działalno ci gospodarczej, które zostały nabyte lub były ju u ytkowane w ramach umów „długoterminowych” przed dniem 1 kwietnia 2014 r. informacja o wykorzystywaniu ich wyłącznie do działalno ci gospodarczej powinna by zło ona w terminie **7 dni** od dnia, w którym poniesiono pierwszy, od dnia 1 kwietnia 2014 r., wydatek zwi zany z tymi pojazdami.

Podstawa prawna: art. 8 pkt 2 ustawy nowelizuj cej

Przykład:

Podatnik nabył samochód w dniu 3 stycznia 2014 r., przy nabyciu którego przysługiwało mu 100% odliczenie podatku VAT. Od dnia 1 kwietnia 2014 r. samochód ten b dzie wykorzystywany wyłącznie do działalno ci gospodarczej. Podatnik poniósł wydatki na zakup paliwa do tego samochodu w dniach 2 kwietnia oraz 11 kwietnia 2014 r. W takiej sytuacji informacj nale y zło y najpó niej do dnia 9 kwietnia 2014 r.

Uwaga!

Nie ma obowi zku zło enia informacji w przypadku gdy podatnik mimo wykorzystywania pojazdu

wyłącznie w działalności gospodarczej zdecyduje, a odlicza podatek w 50% (czyli wybierze uproszczenie przewidziane w ustawie dla wykorzystywania „mieszanego”) lub wykorzystuje pojazd wyłącznie do działalności zwolnionej od podatku.

Konsekwencje niezłożenia informacji

W przypadku niezłożenia informacji w terminie, dla celów stosowania odliczenia uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej dopiero od dnia jego złożenia. W konsekwencji do czasu złożenia tej informacji podatnikowi przysługuje jedynie prawo tylko do ograniczonego (50%) odliczenia podatku VAT. Pełne odliczenie znajdzie zastosowanie dopiero do wydatków poniesionych od dnia jego złożenia.

Jeżeli zatem podatnik odliczył w całości podatek naliczony od wszystkich wydatków związanych z pojazdem, w odniesieniu do którego nie złożono w terminie informacji, będzie on zobowiązany do dokonania korekty wszystkich dokonanych odliczeń.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 13 ustawy o VAT

Uwaga!

Ograniczenie w odliczaniu w przypadku nieterminowego złożenia informacji zostało jednak złagodzone, jednak nie tylko w odniesieniu do wydatków związanych z nabyciem (importem, wytworzeniem) pojazdu. Podatnik ma bowiem możliwość dokonania korekty nieodliczonego z tego tytułu podatku, przy czym wysokość korekty uzależniona będzie jednak od momentu, w którym zostanie złożona informacja.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 3 ustawy o VAT

Przykład:

Podatnik nabył w dniu 2 kwietnia 2014 r. samochód z homologacją ciarową o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony i ładowności większej niż 500 kg, który ma być wykorzystywany przez niego wyłącznie do działalności gospodarczej. Poniósł wydatki na zakup paliwa w dniu 5 kwietnia 2014 r. i 20 maja 2014 r. oraz zakup opon w dniu 17 kwietnia 2014 r. Informacja została złożona w dniu 15 maja 2014 r. Podatnik odliczył 100% podatku od wszystkich poniesionych wydatków.

Termin do złożenia informacji upłynął w dniu 9 kwietnia 2014 r. W związku ze złożeniem informacji po terminie podatnik od wydatków poniesionych w dniach 2, 5 i 17 kwietnia 2014 r. może dokonać odliczenia podatku VAT w wysokości 50%, natomiast od wydatku poniesionego w dniu 20 maja 2014 r. podatnik może odliczyć 100% podatku. W odniesieniu do wydatku poniesionego w dniu 2 kwietnia 2014 r. (zakup samochodu) podatnik może dokonać korekty podatku naliczonego (patrz przykłady w rozdziale: System korekt).

Aktualizacja informacji

Podatnicy mają również obowiązek dokonać aktualizacji złożonej wcześniej informacji, jeżeli nastąpi zmiana wykorzystywania danego pojazdu z wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej na wykorzystywanie „mieszane” (zmiana wysokości przysługującego odliczenia podatku ze 100% na 50%). W takiej sytuacji aktualizacja informacji powinna zostać dokonana **najpóźniej przed dniem**, w którym dokonano zmiany wykorzystywania pojazdu.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 12 i ust. 14 ustawy o VAT i art. 8 ustawy nowelizującej

Przykład:

Podatnik posiada samochód osobowy, który wykorzystuje wyłącznie do działalności gospodarczej i odliczył 100% podatku z tytułu jego nabycia (w kwietniu 2014 r.) oraz poniesienia innych wydatków np. eksploatacyjnych. Od dnia 7 sierpnia 2014 r. samochód ten będzie również wykorzystywany do celów prywatnych. Informacja powinna zostać złożona najpóźniej w dniu 6 sierpnia 2014 r.

Uwaga!

Zmiana wykorzystywania pojazdu musi mieć charakter trwały i stały, potwierdzony obiektywnymi okolicznościami, znajdującymi swój wyraz m.in. w zmianie zasad użytkowania pojazdu, określonych przez podatnika. Krótkookresowe (np. tygodniowe) zmiany wykorzystywania pojazdu wskazują na użytkowanie „mieszany” pojazdu od samego początku ponoszenia wydatków związanych z pojazdem – wskazują bowiem na możliwość użytkowania prywatnego (patrz: omówienie punktu dotyczącego zasad użytkowania pojazdu określonych przez podatnika).

Konsekwencje złożenia informacji zawierającej dane niezgodne ze stanem rzeczywistym

Jeżeli organ podatkowy stwierdzi w trakcie czynności sprawdzających lub kontrolnych użytkowanie prywatnego pojazdu, który miał służyć od 1 kwietnia 2014 r. (data poniesienia pierwszego wydatku) wyłącznie działalności gospodarczej, w sytuacji, gdy nie została zgłoszona w stosownym terminie zmiana przeznaczenia tego pojazdu (potwierdzona obiektywnymi okolicznościami), to fakt ten będzie skutkowałą uznaniem złożonej informacji za niezgodną ze stanem rzeczywistym. W konsekwencji oznacza to utratę pełnego prawa do odliczenia **wszystkich wydatków** poniesionych od dnia 1 kwietnia 2014 r., związanych z tym pojazdem.

Przykład:

Podatnik nabył samochód w dniu 2 kwietnia 2014 r. Informacja została złożona w dniu 2 kwietnia 2014 r. Podatnik ponosił wydatki na zakup paliwa w dniu 5 kwietnia 2014 r., zakup opon w dniu 17 maja 2014 r. oraz usług serwisowych w dniu 12 lipca 2014 r. Podatnik odliczył 100% podatku od wszystkich poniesionych wydatków.

Organ podatkowy w trakcie czynności kontrolnych przeprowadzonych w dniu 10 września 2014 r. stwierdził, że podatnik użytkował tego samochodu do celów prywatnych (dojazdy z domu do firmy i z powrotem) w dniach 11-14 sierpnia 2014 r. W związku z zaistniałą sytuacją należy uznać, że złożona przez podatnika informacja jest niezetelna – nie została wyeliminowana możliwość użytkowania prywatnego i samochód był w ten sposób użytkowany, nie została również w odpowiednim czasie zgłoszona zmiana przeznaczenia wykorzystywania tego samochodu. Bez znaczenia pozostaje fakt, że użytkowanie prywatnego pojazdu został zidentyfikowany dopiero w sierpniu 2014 r. Podatnik traci prawo do 100% odliczenia podatku od wszystkich wydatków poniesionych od dnia 2 kwietnia 2014 r. i jest zobowiązany do skorygowania dokonanego odliczenia. Będzie również podlegał stosownej karze na gruncie Kodeksu karnego skarbowego.

Wzór informacji

Składana informacja ma charakter sformalizowany, tzn. wzór tej informacji VAT-26 (wraz z opcjonalną aktualizacją) został określony przez Ministra Finansów w rozporządzeniu z dnia 21 marca 2014 r. w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej. Wzór informacji został zamieszczony na stronie internetowej Ministerstwa Finansów.

Kary za niewywiadywanie się lub nienależyte wywiadywanie się z obowiązku złożenia informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej

Jeżeli podatnik:

1. nie składa informacji o pojazdach wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej VAT-26 albo
2. składa taką informację po terminie, lub
3. składa informację nieprawdziwą

i dokonuje odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług (czyli stosuje pełne odliczenie podatku) podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych.

Podstawa prawna: art. 56a §1 ustawy Kodeks karny skarbowy

Wprowadzona kara ma na celu zapewnienie prawidłowej realizacji otrzymanej przez Polskę decyzji Rady z dnia 17 grudnia 2013 r.

Kara ta ma zapewnić prawidłowy pobór podatku VAT, a w szczególności dokładnie odliczeń podatkowych, oraz zapobiega oszustwom podatkowym. Działania takie wynikają ze specyfiki u użytkowania pojazdów samochodowych, przy których bardzo trudne jest określenie zakresu ich wykorzystania do celów prywatnych, co sprzyja uchylaniu się od płacenia podatku VAT.

W przypadkach mniejszej wagi (przykładowo, gdy kwota niezasadnie odliczonego podatku nie przekracza ustawowego progu, czyli pięciokrotnej wysokości minimalnego wynagrodzenia w czasie jego popełnienia) podatnik będzie podlegał karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Podstawa prawna: art. 53 §8 i art. 56a §2 ustawy Kodeks karny skarbowy

Odstąpienie od wymierzenia kary będzie miało zastosowanie w przypadku gdy podatnik złożył informację po terminie ale przed dokonaniem jakichkolwiek czynności (sprawdzeń, kontroli lub wszczęciem postępowania podatkowego) przez organ podatkowy lub skarbowy w zakresie podatku VAT.

Podstawa prawna: art. 56a § 3 ustawy Kodeks karny skarbowy

ZASADY ODLICZANIA PRZY ZMIANIE WYKORZYSTYWANIA POJAZDÓW ORAZ ZMIANIE PRZEPISÓW

Prawo do odliczenia podatku z tytułu poniesienia wydatku związanego z pojazdem samochodowym (zakup towaru lub usługi) w przypadku:

- merytorycznej zmiany przepisów od dnia 1 kwietnia 2014 r., oraz
- zmiany przeznaczenia wykorzystywania pojazdu

należy oceniać co do zasady w świetle przepisów obowiązujących na moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy towaru lub usługi.

Zmiana przepisów

Przykład 1:

Podatnik dokonał zakupu paliwa w dniu 28 marca 2014 r., natomiast faktura dokumentująca ten zakup została wystawiona w dniu 7 kwietnia 2014 r. i w tym samym dniu podatnik ją otrzymał. Według przepisów obowiązujących do dnia 31 marca 2014 r. podatnik nie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu zakupu paliwa (paliwo zakupił do samochodu osobowego). Od dnia 1 kwietnia 2014 r. przedmiotowy samochód będzie wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej.

Z uwagi na fakt, że obowiązek podatkowy u sprzedawcy paliwa powstał w dniu 28 marca 2014 r. (czynność dokonana w dniu 28 marca 2014 r.) prawo do odliczenia należy oceniać według stanu prawnego obowiązującego w tym miesiącu. Podatnik nie ma zatem prawa do odliczenia podatku od zakupu paliwa, niezależnie od tego kiedy otrzymał fakturę z tego tytułu.

Przykład 2:

Podatnik użytkuje samochód osobowy na podstawie umowy leasingu. Podatnikowi z tego tytułu przysługiwało prawo do odliczenia 60% podatku (nie więcej niż 6 000 zł). Samochód jest wykorzystywany do celów „mieszanych”. Na rat leasingowy należy za miesiąc marzec 2014 r. podatnik otrzymał fakturę w dniu 7 kwietnia 2014 r., wystawioną w dniu 5 kwietnia 2014 r. U sprzedawcy obowiązek podatkowy powstaje w dniu 5 kwietnia 2014 r., zatem prawo do odliczenia należy oceniać według stanu prawnego obowiązującego w tym miesiącu. W opisanej sytuacji podatnik ma prawo do odliczenia podatku w wysokości 50% (bez limitu kwotowego).

Zmiana przeznaczenia

Przykład 1:

Podatnik posiada samochód osobowy, który wykorzystuje wyłącznie do działalności gospodarczej. W dniu 14 lipca 2014 r. składa aktualizację zło onej informacji wskazując, że zmiana sposobu wykorzystywania samochodu do celów „mieszanych” następuje z dniem 15 lipca 2014 r.

1. Podatnik dokonał zakupu opon w dniu 10 lipca 2014 r., natomiast fakturę otrzymał w dniu 7 sierpnia 2014 r. – obowiązek podatkowy u sprzedawcy powstał w dniu 10 lipca 2014 r., w konsekwencji podatnik zachowa prawo do odliczenia 100% podatku z tego tytułu.
2. Podatnik dokonał zakupu opon w dniu 20 lipca 2014 r., fakturę otrzymał w dniu 26 lipca 2014 r. – obowiązek podatkowy u sprzedawcy powstał w dniu 20 lipca 2014 r. podatnik może dokonać odliczenia w wysokości 50% podatku.

Przykład 2:

Podatnik „posiada” w leasingu operacyjnym samochód osobowy, który wykorzystuje wyłącznie do działalności gospodarczej. W dniu 14 lipca 2014 r. składa aktualizację zło onej informacji wskazując, że zmiana sposobu wykorzystania samochodu do celów „mieszanych” następuje z dniem 15 lipca 2014 r. Podatnik za leasing tego samochodu w miesiącu lipcu otrzymał fakturę wystawioną przez leasingodawcę w dniu 10 lipca 2014 r. dopiero w dniu 28 lipca 2014 r.

Podatnik w tej szczególnej sytuacji (nabycie usługi „ciężkiej”) dokonuje odliczenia z tej faktury w sposób proporcjonalny – za okres do 14 lipca 2014 r. odlicza 100% podatku, za pozostały okres odpowiednio 50% podatku.

ZACHOWANIE PRAW NABYTYCH

W zakresie pojazdów samochodowych będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartych przed dniem 1 kwietnia 2014 r., w stosunku do których na dzień 31 marca 2014 r. podatnikowi przysługiwało nieograniczone (100%) prawo do odliczenia podatku od czynszu i rat wynikających z takiej umowy – **nie stosuje się ograniczenia** w odliczaniu podatku w wysokości 50%, pod pewnymi warunkami.

Podatnikowi przysługuje także bowiem odliczenie podatku w pełnej wysokości od czynszu (rat) wynikających z takiej umowy, jeżeli:

- w umowie tej zawartej przed dniem 1 kwietnia 2014 r. nie dokonano zmian po dniu 31 marca 2014 r.,
- pojazd samochodowy będący przedmiotem tej umowy został wydany podatnikowi przed dniem 1 kwietnia 2014 r., oraz
- umowa ta została zarejestrowana przez podatnika dokonującego odliczenia u właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego do dnia 2 maja (włącznie).

Podstawa prawna: art. 13 ustawy nowelizującej

Uwaga!

Na nowych zasadach będą odliczane:

- wszystkie ponoszone od kwietnia 2014 r. wydatki związane z pojazdami, w odniesieniu do których łącznie nie zostaną spełnione opisane powyżej warunki,
- pozostałe oprócz czynszu i rat wydatki związane z pojazdami, w odniesieniu do których łącznie zostaną spełnione opisane powyżej warunki,
- wszystkie wydatki związane z pojazdami uzyskanymi na podstawie umów najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartych przed 1 kwietnia 2014 r., w stosunku do których podatnikowi przysługiwało na dzień 31 marca 2014 r. ograniczone prawo do odliczenia (odpowiednio 50% i 60%, nie więcej niż 5 000 zł i 6 000 zł)

co oznacza, że w stosunku do nich także przysługiwało pełne prawo do odliczenia lub

ograniczone, w zależności od spełnienia warunków wskazanych w art. 86a ustawy o VAT.

Przykład 1:

Podatnik zawarł umowę leasingu w dniu 12 marca 2014 r. na pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg, od którego przysługiwało 100% odliczenie podatku (samochód z tzw. kratk). Podatnik nie zarejestrował umowy i nie złożył po wejściu w życie ustawy nowelizującej informacji o wykorzystywaniu pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej – podatnik od dnia 1 kwietnia 2014 r. będzie miał prawo do odliczenia podatku w wysokości 50% od rat leasingowych i od pozostałych wydatków (np. zakup paliwa, części zamiennych, itd.).

Przykład 2:

Podatnik zawarł umowę leasingu w dniu 12 marca 2014 r. na pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg, od którego przysługiwało 100% odliczenie podatku (samochód z tzw. kratk). Umowa została zarejestrowana w urzędzie skarbowym w terminie, ale podatnik po wejściu w życie ustawy nowelizującej nie złożył informacji o wykorzystywaniu pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej – podatnik od dnia 1 kwietnia 2014 r. będzie miał prawo do odliczenia podatku w wysokości 100% od rat leasingowych oraz 50% od pozostałych wydatków (np. zakup paliwa, części zamiennych, itd.).

Przykład 3:

Podatnik zawarł umowę leasingu przed dniem 1 kwietnia 2014 r. na pojazd samochodowy, od którego przysługiwało ograniczone odliczenie podatku w wysokości 60%, nie więcej niż 6 000 zł. Łączna kwota dokonanych odliczeń podatku z rat leasingowych dokonana do dnia 31 marca 2014 r. wyniosła 4 200 zł. Podatnik nie złożył informacji o wykorzystywaniu pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej. Podatnik od dnia 1 kwietnia 2014 r. będzie zatem miał prawo do odliczenia 50% podatku od rat leasingowych i pozostałych wydatków ponoszonych do dnia 1 kwietnia 2014 r.

Przykład 4:

Podatnik zawarł umowę leasingu przed dniem 1 kwietnia 2014 r. na pojazd samochodowy, od którego przysługiwało ograniczone odliczenie podatku w wysokości 60%, nie więcej niż 6 000 zł. Łączna kwota dokonanych odliczeń podatku z rat leasingowych do dnia 31 marca 2014 r. wyniosła 6 000 zł. Podatnik po wejściu w życie ustawy nowelizującej nie złożył informacji o wykorzystywaniu pojazdu wyłącznie do działalności gospodarczej. Podatnik od dnia 1 kwietnia 2014 r. ma zatem prawo do odliczania podatku w 50% zarówno od rat leasingowych (pomimo wykorzystania do 31 marca 2014 r. limitu tych odliczeń), jak i pozostałych wydatków ponoszonych od dnia 1 kwietnia 2014 r.

Przykład 5:

Podatnik zawarł umowę leasingu przed dniem 1 kwietnia 2014 r. na pojazd samochodowy, od którego przysługiwało ograniczone odliczenie podatku w wysokości 60%, nie więcej niż 6 000 zł. Łączna kwota dokonanych odliczeń podatku z rat leasingowych do dnia 31 marca 2014 r. wyniosła 6 000 zł. Podatnik zdecydował, że od dnia 1 kwietnia 2014 r. samochód ten będzie wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej (i sposób wykorzystywania, jak i prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu potwierdza wyłącznie biznesowe wykorzystywanie pojazdu). Podatnik złożył w terminie informację do urzędu skarbowego. W opisanej sytuacji od dnia 1 kwietnia 2014 r. podatnik ma prawo do odliczenia podatku w 100%, zarówno wynikającego z rat leasingowych, jak i pozostałych wydatków.

ODLICZANIE PODATKU VAT OD NABYWANYCH PALIW

W przypadku nabycia paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, przeznaczonych do napędu pojazdów samochodowych (w tym również samochodów osobowych) wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej będą odliczane na zasadach ogólnych, tj. będzie w stosunku do nich przysługiwało **pełne prawo do odliczenia**, przy spełnieniu warunków wskazanych w art. 86a ustawy o VAT.

Natomiast jeżeli nabywane paliwo przeznaczone jest do napędu pojazdów samochodowych wykorzystywanych do celów „mieszanych” (czyli do działalności gospodarczej i do celów prywatnych) wówczas wysokość odliczenia podatku będzie uzależniona od rodzaju pojazdu samochodowego, tj.:

1. do dnia 30 czerwca 2015 r. stosuje się **całkowity zakaz odliczenia** podatku od nabywanych paliw wykorzystywanych do napędu:
 - samochodów osobowych;
 - pojazdów samochodowych innych niż samochody osobowe, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi:
 - 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest **mniejsza niż 425 kg**,
 - 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest **mniejsza niż 493 kg**,
 - 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest **mniejsza niż 500 kg**.

Zakaz odliczania podatku od nabywanych paliw dotyczy zatem pojazdów, w stosunku do których od wejścia Polski do Unii Europejskiej (czyli od dnia 1 maja 2004 r.) nigdy nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku od paliw wykorzystywanych do ich napędu.

2. przy zakupie paliwa przeznaczonego do napędu pozostałych pojazdów samochodowych, tj. pojazdów samochodowych innych niż samochody osobowe, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi:
 - 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest **równa lub większa niż 425 kg**,
 - 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest **równa lub większa niż 493 kg**,
 - 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest **równa lub większa niż 500 kg**.

podatnikowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku w wysokości **50% kwoty podatku naliczonego**.

Podstawa prawna: art. 86a ust. 1 i ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT oraz art. 12 ustawy nowelizującej

SPRZEDA U NABYWANYCH POJAZDÓW SAMOCHODOWYCH OBJĘTYCH OGRANICZONYM PRAWEM DO ODLICZENIA PODATKU VAT

Od dnia 1 kwietnia 2014 r. dostawa samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, objętych przy ich nabyciu ograniczonym prawem do odliczenia podatku VAT zawartego m.in. w fakturze, podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych.

Stosowane dotychczas, na podstawie § 3 ust. 1 pkt 20 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnienia od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz. U. poz. 1722), zwolnienie od podatku obowiązywać będzie tylko do dnia 31 marca 2014 r.

Z dniem 1 kwietnia 2014 r. w wyniku nowelizacji ww. rozporządzenia zwolnienie to zostaje uchylone i zastąpione wyżej opisanym systemem korekt.

Podstawa prawna: § 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 19 marca 2014 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie zwolnienia od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień

LIKwidACJA ZA WIADCZE VAT-25

Z dniem 1 stycznia 2015 r. znosi się obowiązek uzyskania z urzędu skarbowego dla potrzeb rejestracji sprowadzanych pojazdów z innych państw członkowskich Unii Europejskiej za wiadczenia (VAT-25) potwierdzającego uiszczenie przez podatnika podatku lub brak obowiązku uiszczenia podatku z tytułu przywozu tych pojazdów.

Za wiadczenie to nie będzie zatem już wymagane przez organy dokonujące stałej rejestracji pojazdów od dnia 1 stycznia 2015 r.

Podstawa prawna: art. 1 pkt 8 i art. 4 ustawy nowelizującej

PODSUMOWANIE

Wskutek całkowitych zmian zasad odliczania podatku od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, wprowadzonych ustawą nowelizującą i powołanymi na wstępie aktami wykonawczymi, dotychczasowe zasady odliczania i wypracowane w związku z nim orzecznictwo są do wstrząs zasadniczo na aktualności.

2. System korekt

Ustawa nowelizująca wprowadza system korekt podatku naliczonego, który będzie stosowany w sytuacji, gdy podatnik nabył pojazd samochodowy:

- z pełnym prawem do odliczenia, w związku z przeznaczeniem go do wykorzystywania wyłącznie w działalności gospodarczej, a następnie **w okresie 60 miesięcy** od nabycia zmienia jego przeznaczenie i będzie wykorzystywał ten pojazd również do innych celów niż działalność gospodarcza,
- z ograniczonym do 50% prawem do odliczenia, a następnie **w okresie 60 miesięcy** od nabycia dokonuje sprzedaży opodatkowanej tego pojazdu lub przeznacza ten pojazd do użytku wyłącznie w działalności gospodarczej.

W pierwszym przypadku, system korekt nakłada obowiązek zmniejszenia odliczonego podatku naliczonego, w drugim natomiast umożliwia podatnikowi zwiększenie podatku do odliczenia, jednakże w odpowiedniej proporcji do pozostałego okresu korekty.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 1 ustawy o VAT

Uwaga!

Pojazdy samochodowe o wartości początkowej (wartość ustala się zgodnie z przepisami o podatku dochodowym) do 15 tys. zł będą podlegały **12-miesięcznej** korekcie.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 6 ustawy o VAT

Uwaga!

Korekcie podlegają tylko wydatki z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia pojazdu. Pozostałe wydatki, w tym związane z użytkowaniem pojazdu na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu (operacyjnego) lub innej umowy o podobnym charakterze, nie podlegają korekcie. Odliczenie tych wydatków odbywa się bowiem na bieżąco (a nie jak przy nabyciu „na własność” – jednorazowo, „z góry”), zatem istnieje możliwość weryfikowania tego odliczenia na bieżąco – w momencie dokonania zmiany przeznaczenia pojazdu dokonywana jest zmiana zasad odliczania.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 1 ustawy o VAT

Sprzedaż pojazdu w okresie korekty

Dla celów stosowania systemu korekt przyjęto założenie, że sprzedaż pojazdu, przy nabyciu którego przysługiwało ograniczone odliczenie, jest równoznaczna ze zmianą jego wykorzystywania z „mieszanego” na wykorzystywanie wyłącznie do działalności gospodarczej. W konsekwencji przy

sprzeda y takiego pojazdu podatnik b dzie uprawniony do dokonania korekty nieodliczonego przy nabyciu tego pojazdu podatku naliczonego, w wysoko ci proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 2 ustawy o VAT

Uwaga!

Uznanie, e sprzeda pojazdu, przy nabyciu którego przysługiwało ograniczone odliczenie, jest równoznaczna ze zmian jego wykorzystania z „mieszanego” na wykorzystanie wyłącznie do działalności gospodarczej powi zane jest z **likwidacji zwolnienia** od podatku VAT stosowanego przy dostawie takich pojazdów i obj cie tej czynno ci opodatkowaniem według stawki podstawowej.

Podstawa prawna: § 1 rozporz dzenia Ministra Finansów z dnia 19 marca 2014 r. zmieniaj cego rozporz dzenie w sprawie zwolnie od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnie

Zasady dokonywania korekty

Okres korekty – 60 miesi cy (lub 12 miesi cy) b dzie liczony odpowiednio od miesi ca, w którym nabyto, dokonano importu lub oddano do u ywania pojazd (w przypadku jego wytworzenia). Na potrzeby korekty uznaje si , e pojazd samochodowy odpowiednio nie jest ju wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej albo jest wykorzystywany wyłącznie do takiej działalności pocz wszy od miesi ca, w którym nast piła zmiana jego wykorzystywania.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 1 i ust. 4 ustawy o VAT

Korekty tej dokonuje si w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nast piła zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty.

Po upływie okresu korekty wszelkie zmiany wykorzystania pojazdu pozostan bez wpływu na zrealizowane przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu tego pojazdu odliczenie VAT.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 4 ustawy o VAT

Przykład 1:

Podatnik nabył samochód osobowy w dniu 3 kwietnia 2014 r., który b dzie mu słu ył zarówno do celów prywatnych oraz do opodatkowanej działalności gospodarczej (czyli do celów „mieszanych”). Dane wynikaj ce z faktury: cena netto 100.000 zł, podatek VAT – 23.000 zł.

Podatek naliczony w tym przypadku wyniósł 11.500 zł. (23.000 zł x 50%), który został odliczony od podatku nale nego w rozliczeniu za miesi c kwiecie 2014 r.

Podatnik w dniu 10 lutego 2015 r. zmienia wykorzystanie tego samochodu na wykorzystanie wyłącznie do opodatkowanej działalności gospodarczej (obiektywne kryteria na to wskazuj). Podatnik od tej daty b dzie wykorzystywał ten samochód w sposób wykluczaj cy jego u ycie do celów prywatnych (podatnik zgodnie z przepisami rozpoc ł prowadzenie ewidencji przebiegu tego samochodu). Podatnik w dniu 15 lutego 2015 r. zło ył w urz dzie skarbowym informacj o tym samochodzie (VAT-26).

Podatnik w rozliczeniu za miesi c luty 2015 r. b dzie miał prawo podwyższy kwot podatku naliczonego do odliczenia o kwot 9.583 zł.

Sposób wyliczenia korekty:

Lp.	Wyszczególnienie	
1	Kwota podatku naliczonego do odliczenia jaka przysługiwałaby w chwili nabycia, je eli samochód byłby przeznaczony do wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej w zł	23.000
$2=1*50\%$	Kwota podatku naliczonego faktycznie odliczona w chwili nabycia w zł	11.500
$3=1-2$	Kwota podatku nieodliczona	11.500
4	Liczba miesięcy okresu korekty	60
5	Liczba miesięcy pozostałego okresu korekty (60 – 10)	50
$6=(3/4)*5$	Kwota korekty	9.583

Przykład 2:

Podatnik nabył samochód osobowy w dniu 15 kwietnia 2014 r., który będzie mu służył wyłącznie do opodatkowanej działalności gospodarczej (będzie wykorzystywał ten samochód w sposób wykluczający jego użycie do celów prywatnych, podatnik zgodnie z przepisami rozpoczął prowadzenie ewidencji przebiegu tego samochodu). Podatnik w dniu 18 kwietnia 2014 r. złożył w urzędzie skarbowym informację o tym samochodzie (VAT-26). Dane wynikające z faktury: cena netto 70.000 zł, podatek VAT – 16.100 zł.

Podatek naliczony w tym przypadku wyniósł 16.100 zł, który został w rozliczeniu za kwiecień 2014 r. odliczony od podatku należnego.

Podatnik od dnia 28 listopada 2017 r. zmienia wykorzystywanie tego samochodu. Będzie go używał również do celów prywatnych.

Podatnik w rozliczeniu za miesiąc listopad 2017 r. będzie obowiązany obniżyć kwotę podatku naliczonego do odliczenia o kwotę 2.281 zł

Sposób wyliczenia korekty:

Lp.	Wyszczególnienie	
1	Kwota podatku wynikająca z faktury w zł	16.100
$2=1*50\%$	Kwota podatku naliczonego do odliczenia jaka przysługiwałaby w chwili nabycia, je eli samochód byłby przeznaczony do wykorzystywania w działalności gospodarczej i do celów prywatnych w zł	8.050
$3=1$	Kwota podatku naliczonego faktycznie odliczona w chwili nabycia w zł	16.100
$4=2-3$	Różnica	-8.050
5	Liczba miesięcy okresu korekty	60
6	Liczba miesięcy pozostałego okresu korekty (60 – 43)	17
$7=(4/5)*6$	Wielkość korekty	-2.281

System korekt stosuje się odpowiednio w przypadku gdy w stosunku do podatnika, wskutek niezłożenia przez niego informacji w terminie, stosuje się ograniczone prawo do odliczenia VAT przy nabyciu pojazdu. W konsekwencji po „nieterminowym” złożeniu takiej informacji podatnik uprawniony będzie do dokonania korekty, jednak jej zakres uzależniony będzie od momentu, kiedy taka informacja zostanie złożona.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 3 ustawy o VAT

W przypadku wykorzystywania przez podatnika pojazdu samochodowego również do czynności zwolnionych od podatku (bez prawa do odliczenia) kwota korekty powinna uwzględniać proporcję określoną w art. 90 ustawy o VAT zastosowaną przez podatnika przy odliczeniu podatku

naliczonego.

Podstawa prawna: art. 90b ust. 5 ustawy o VAT

Przykład 3:

Podatnik nabył samochód osobowy w dniu 25 maja 2014 r., który b dzie mu słu ył do celów „mieszanych”: zarówno do celów prywatnych oraz do celów działalno ci gospodarczej opodatkowanej i zwolnionej. Dane wynikaj ce z faktury: cena netto 100.000 zł, podatek VAT – 23.000 zł. Obroty z opodatkowanej działalno ci gospodarczej w obrotach z całej działalno ci gospodarczej za 2013 r. stanowiły 90% (proporcja zastosowana przy odliczeniu). Podatek naliczony w tym przypadku wyniósł 11.500 zł (23.000 zł x 50%). W rozliczeniu za maj 2014 r. podatnik odliczył od podatku nale nego podatek naliczony w wysoko ci 10.350 zł (11.500 x 90%).

Podatnik w dniu 12 marca 2015 r. zmienia wykorzystywanie tego samochodu na wykorzystywanie wyłącznie do działalno ci gospodarczej. Podatnik od tej daty b dzie wykorzystywał ten samochód w sposób wykluczaj cy jego u ycie do celów prywatnych, podatnik zgodnie z przepisami rozpoc ł prowadzenie ewidencji przebiegu tego samochodu. Podatnik w dniu 15 marca 2015 r. zło ył w urz dzie skarbowym informacj o tym samochodzie (VAT-26).

Podatnik w rozliczeniu za miesi c marzec 2015 r. b dzie miał prawo podwyższy kwot podatku naliczonego do odliczenia o kwot 8.625 zł.

Sposób wyliczenia korekty:

Lp.	Wyszczególnienie	
1	Kwota podatku wynikaj ca z faktury w zł	23.000
2=1*90%	Kwota podatku naliczonego do odliczenia jaka przysługiwałaby w chwili nabycia, je eli samochód byłby przeznaczony do wykorzystywania wyłącznie do działalno ci gospodarczej w zł	20.700
3=2*50%	Kwota podatku naliczonego faktycznie odliczona w chwili nabycia w zł	10.350
4=2-3	Kwota podatku nieodliczona w zł, z uwzgl dnieniem proporcji zastosowanej przy odliczeniu	10.350
5	Liczba miesi cy okresu korekty	60
6	Liczba miesi cy pozostałego okresu korekty (60 – 10)	50
7=(4/5)*6	Wielko korekty w zł	8.625

System korekt w okresie przej ciowym

Wprowadzony system korekt dotyczy pojazdów samochodowych nabytych, importowanych lub wytworzonych przez podatnika od dnia 1 kwietnia 2014 r.

Na zasadzie wyjtku systemem korekt w zakresie zwi kszenia podatku naliczonego do odliczenia zostaną jednak obj te przypadki dokonania od dnia 1 kwietnia 2014 r. sprzeda y pojazdów samochodowych zakupionych przed tym dniem, obj tych dotychczasowym ograniczonym prawem do odliczania podatku (ograniczenie do 50% lub 60% kwoty podatku naliczonego nie wi cej jednak ni odpowiednio 5 000 zł lub 6 000 zł).

Podstawa prawna: art. 11 ustawy nowelizuj cej

Przykład 1:

Podatnik prowadz cy działalno w zakresie handlu detalicznego w pa dzierniku 2012 r. nabył samochód osobowy. Dane wynikaj ce z faktury: cena netto 80.000 zł, podatek VAT – 18.400 zł (80.000 zł x 23%). Podatek naliczony w tym przypadku wyniósł 6.000 zł, który został w rozliczeniu za pa dziernik 2012 r. odliczony od podatku nale nego. W kwietniu 2014 r. podatnik sprzedaje ten samochód (sprzeda opodatkowana). Podatnik w rozliczeniu za miesi c kwiecie 2014 r. b dzie miał prawo podwyższy kwot podatku naliczonego do odliczenia o kwot 8.680 zł.

Sposób wyliczenia korekty:

Lp.	Wyszczególnienie	
1	Kwota podatku wynikaj ca z faktury w zł	18.400
2	Kwota podatku naliczonego faktycznie odliczona w chwili nabycia w zł	6.000
3=1-2	Kwota podatku nieodliczona w zł	12.400
4	Liczba miesi cy okresu korekty	60
5	Liczba miesi cy pozostałego okresu korekty (60 – 18)	42
6=(3/4)*5	Wielko korekty w zł	8.680

Przykład 2:

Podatnik nabył samochód osobowy w dniu 25 maja 2014 r., który b dzie mu słu ył zarówno do celów prywatnych oraz do działalno ci gospodarczej opodatkowanej i zwolnionej. Dane wynikaj ce z faktury: cena netto 100.000 zł, podatek VAT – 23.000 zł.

Obroty z opodatkowanej działalno ci gospodarczej w obrotach z całej działalno ci gospodarczej za 2013 r. stanowiły 90% (proporcja zastosowana przy odliczeniu).

Podatek naliczony w tym przypadku wyniósł 11.500 zł (23.000 zł x 50%). W rozliczeniu za maj 2014 r. podatnik odliczył od podatku nale nego 10.350 zł (11.500 x 90%).

Podatnik w dniu 12 marca 2015 r. sprzedaje samochód.

Podatnik w rozliczeniu za miesi c marzec 2015 r. b dzie miał prawo podwyższy kwot podatku naliczonego do odliczenia o kwot 10.465 zł.

Sposób wyliczenia korekty (podstaw obliczenia korekty jest zarówno art. 90b jak i art. 91 ust. 4 – 6 ustawy o VAT):

Lp.	Wyszczególnienie	
1	Kwota podatku wynikaj ca z faktury w zł	23.000
2	Kwota stanowi ca 50% podatku naliczonego z faktury w zł	11.500
3=1*90%	Kwota podatku naliczonego do odliczenia jaka przysługiwałyby w chwili nabycia, je eli samochód byłby przeznaczony do wykorzystania wył cznie do działalno ci gospodarczej w zł	20.700
4=3*50%	Kwota podatku naliczonego faktycznie odliczona w chwili nabycia w zł	10.350
5=3-4	Kwota podatku nieodliczona z uwzgl dnieniem proporcji zastosowanej przy odliczeniu w zł	10.350
6	Liczba miesi cy okresu korekty wynikaj ca z art. 90b	60
7	Liczba miesi cy pozostałego okresu korekty (60-10)	50
8=(5/6)*7	Wielko korekty wynikaj ca z art. 90b w zł	8.625
9	Liczba lat okresu korekty wynikaj ca z art. 91	5
10	Liczba lat pozostałego okresu korekty	4
11=(1/3)/9*10	Wielko korekty wynikaj ca z art. 91 ust. 4-6	1.840
12=8+11	Ł czna wielko korekty w zł	10.465

Uwaga!

Nale y pami ta o rozliczeniu z tej sprzeda y podatku nale nego (od dnia 1 kwietnia 2014 r. nie obowi zuje ju bowiem zwolnienie od podatku stosowane przy sprzeda y tego rodzaju pojazdów).

3. Wyłączenie opodatkowania u użytkownika prywatnego

W przypadku wykorzystywania przez podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza (np. na cele prywatne podatnika lub jego pracowników) pojazdów samochodowych objętych wprowadzonym (50%) ograniczeniem wyłączone z rozliczenia podatku VAT. W konsekwencji w opisanej sytuacji podatnik nie będzie miał obowiązku rozliczenia podatku VAT, jeżeli taki pojazd będzie wykorzystywany przez niego na cele inne niż działalność gospodarcza.

Podstawa prawna: art. 8 ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT

Konieczność opodatkowania u użytkownika prywatnego została wyłączone również w przypadku prywatnego użytkownika pojazdu, w stosunku do którego podatnik nie mógł dokonać odliczenia podatku naliczonego (transakcja nabycia nie była objęta podatkiem VAT lub korzystała ze zwolnienia od tego podatku), jednak nie przysługiwało mu ograniczone (50%) odliczenie podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia części składowych do tego pojazdu.

Podstawa prawna: art. 8 ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT

Wyłączenie z opodatkowania w opisanych sytuacjach dotyczy również użytkownika na cele inne niż działalność gospodarcza pojazdów „nabytych” („wyłączonych” do przedsiębiorstwa) na podstawie umów najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze (które to umowy nie są traktowane w kategoriach dostawy towarów), w stosunku do których przysługiwało ograniczone odliczenie VAT.

Podstawa prawna: art. 8 ust. 6 ustawy o VAT

Podsumowując, zasada wyłączenia opodatkowania u użytkownika prywatnego nie jest stosowana w następujących sytuacjach:

- podatnik posiadał pełne prawo do odliczenia podatku zarówno przy nabyciu pojazdu, jak i zakupionych do niego części składowych,
- podatnik posiadał pełne prawo do odliczenia podatku przy nabyciu pojazdu, natomiast przy nabyciu części składowych do tego pojazdu prawo to zostało ograniczone do 50%,
- podatnik nie posiadał prawa do odliczenia podatku przy nabyciu pojazdu, natomiast przy nabyciu części składowych do niego posiadał prawo do odliczenia pełnego.

Uwaga!

Ustawą nowelizującą wyłączone również obowiązek opodatkowania podatkiem VAT u użytkownika prywatnego pojazdów zakupionych przed dniem 1 kwietnia 2014 r. objętych dotychczasowym ograniczonym (do 50% lub 60% kwoty podatku naliczonego nie więcej jednak niż odpowiednio 5 000 zł lub 6 000 zł) prawem do odliczania podatku VAT.

Podstawa prawna: art. 7 ustawy nowelizującej

Ponieważ od dnia 1 stycznia 2014 r. użytkownik prywatny takich pojazdów podlegał opodatkowaniu na ogólnych zasadach, w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania w stosunku do takich pojazdów (użytek prywatny został już bowiem skalkulowany w ograniczeniu odliczenia w odniesieniu do tych pojazdów) zasada ta ma zastosowanie do okresów rozliczeniowych rozpoczynających się od dnia 1 stycznia 2014 r.

Podstawa prawna: art. 16 ustawy nowelizującej

Przykład 1:

Podatnik posiada samochód o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, przy nabyciu którego w 2013 r. dokonał zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami odliczenia podatku w pełnej wysokości (100%). Podatnik, również w 2013 r., nabył do ww. samochodu akumulator. Z tego tytułu dokonał odliczenia podatku w wysokości 100%.

Podatnik zdecydował, że od dnia 1 kwietnia 2014 r. będzie wykorzystywał ww. samochód okazjonalnie do celów „mieszanych”. W dniach 1 – 4 maja 2014 r. podatnik wraz z rodziną pojechał tym samochodem „na majówki”.

W opisanej powyżej sytuacji podatnik ma obowiązek opodatkowania użytku prywatnego ww. samochodu.

Przykład 2:

Podatnik posiada samochód o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, przy nabyciu którego w 2013 r. dokonał zgodnie z obowiązującymi wówczas przepisami odliczenia podatku w pełnej wysokości (100%). W dniu 7 kwietnia 2014 r. podatnik nabył do tego samochodu opony. Z uwagi na fakt, że ww. samochód podatnik wykorzystuje do celów „mieszanych” przy nabyciu opon podatnik dokonał odliczenia podatku w wysokości 50%. Podatnik wykorzystuje ww. samochód do celów prywatnych (jeździ nim po zakupy).

W opisanej powyżej sytuacji podatnik ma obowiązek opodatkowania użytku prywatnego ww. samochodu.

Przykład 3:

Podatnik posiada samochód, przy nabyciu którego nie posiadał prawa do odliczenia (zakup od osoby fizycznej nieprowadzącej działalności gospodarczej).

Podatnik w styczniu 2014 r. poniósł wydatki związane z ww. samochodem (zakup silnika i układu wydechowego), przy nabyciu których odliczył podatek w pełnej wysokości.

Od dnia 1 kwietnia 2014 r. podatnik wykorzystuje posiadany samochód do celów „mieszanych” (jadąc do swojego biura z miejsca zamieszkania podatnik dowozi dzieci do szkoły). W opisanej powyżej sytuacji podatnik ma obowiązek opodatkowania użytku prywatnego ww. samochodu.