

Uwaga:

W każdy poniedziałek ukazuje się „Serwis Doradztwa Podatkowego”, będący elektronicznym dodatkiem do miesięcznika „Biuletyn ISP-Doradztwo Podatkowe” wydawanego od ponad 15 lat przez Instytut. „Serwis Doradztwa Podatkowego” dostępny jest bezpłatnie dla wszystkich Osób oraz Instytucji zainteresowanych profesjonalną wiedzą podatkową, a zwłaszcza księgowych, biur rachunkowych, płatników podatków, doradców podatkowych i biegłych rewidentów. Serwis dostępny jest na stronie: www.isp-modzelewski.pl.

NOWE ZASADY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO OD NABYCIA SAMOCHODÓW I KOSZTÓW ICH EKSPLOATACJI NA PODSTAWIE RZĄDOWEJ NOWELIZACJI USTAWY O PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

Opracowała: Aleksandra Bekierz-Babińska

1. W dniu 7 lutego 2014 r. Sejm uchwalił ustawę o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw¹ dotyczącą kompleksowego uregulowania w przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług² zasad odliczania i rozliczania wydatków dotyczących samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony, która wejdzie w życie 1 kwietnia 2014 r. Podstawą zmian jest Decyzja Wykonawcza Rady³ upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania ograniczeń w zakresie

prawa w odliczaniu podatku naliczonego również po dniu 31 grudnia 2013 r. Zgodnie z treścią art. 1 Decyzji w drodze odstępstwa od art. 26 ust. 1 lit.a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE⁴ Rzeczpospolita Polska zostaje upoważniona do ograniczenia wysokości 50% prawa do odliczenia podatku od towarów i usług od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także podatku naliczonego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeżeli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Powyższe ograniczenie nie ma zastosowania:

- do pojazdów silnikowych o masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony lub pojazdów posiadających łącz-

nie z siedzeniem kierowcy więcej niż dziewięć miejsc siedzących,

- do podatku naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością podatnika.

Wprowadzone Decyzją obowiązują do dnia 31 grudnia 2016 r. (lub wygasa w dniu wejścia w życie przepisów UE określających wydatki związane z silnikowymi pojazdami drogowymi, które nie dają prawa do pełnego odliczenia podatku od towarów i usług, jeżeli data ta będzie wcześniejsza), gdyż środki stanowiące odstępstwo powinny być ograniczone w czasie, to zgodnie z treścią art. 3 ust. 2 Decyzji istnieje możliwość wystąpienia o przedłużenie środków określonych w tejże decyzji na kolejne lata z uwzględnieniem sprawozdania dotyczącego stosowania tych szczególnych regulacji. Zatem mając na uwadze treść art. 86b ustawy z dnia 11 marca 2004 r., iż przepisy art. 86a tejże ustawy stosuje się w okresie obowiązywania decyzji, należy uznać, iż przejściowy

¹ <http://legislacja.rcl.gov.pl/lista/2/projekt/196264/katalog/196268> zwana dalej „ustawą”

² Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.), dalej zwana „ustawą z dnia 11 marca 2004 r.”

³ <http://register.consilium.europa.eu/doc/srv?l=PL&t=PDF&ge=true&sc=false&f=ST%2017041%202013%20INIT&r=http%3A%2F%2Fregister.consilium.europa.eu%2Fpd%2Fpl%2F13%2Fst17%2Fst17041.pl13.pdf>, dalej zwana „Decyzja”

⁴ <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:347:0001:0118:pl:PDF>, dalej zwana „dyrektywa”

charakter projektowanych zmian ze względu na możliwość wystąpienia o przedłużeniu środków stanowiących odstępstwo, ma znamiona nieograniczonego czasu obowiązywania.

Podstawowe zmiany przedstawione w omawianej nowelizacji ustawy dotyczą zasad odliczania podatku naliczonego od pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony oraz wydatków związanych z ich eksploatacją (w tym także paliwa do ich napędu). W szczególności zmienione zostaną: art. 2, art. 8, art. 32, art. 86a, art. 88a, art. 90b, art. 103 oraz art. 105 ustawy z dnia 11 marca 2004 r.

2. Zasada ogólna. Nowe brzmienie art. 86a ustawy, które należy analizować łącznie z art. 86 ustawy z dnia 11 marca 2004 r., wprowadza nowe zasady odliczania podatku naliczonego w odniesieniu do wydatków związanych z nabywanymi pojazdami samochodowymi. Przepis ust. 1 art. 86a ustawy wprowadza ogólną zasadę, zgodnie z którą od wszystkich wydatków związanych z pojazdami samochodowymi (w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym, o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony), przysługuje podatnikowi prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego wykorzystywanych zarówno do celów związanych z opodatkowaną działalnością gospodarczą, jak i do użytku prywatnego.

W ust. 2 nowego art. 86a ustawy podano katalog wydatków związanych z pojazdami samochodowymi. Są to wydatki związane:

- z nabyciem, importem lub wytworzeniem tych pojazdów, części składowych do nich,
- użytkowaniem tych pojazdów w ramach najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze związane z tą umową (czynsz, raty lub inne płatności wynikające z takiej umowy), jak również związane z ich eksploatacją i użytkowaniem,
- nabyciem lub importem paliw do ich napędu,

- serwisowaniem, naprawą i konserwacją oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją i użytkowaniem tych pojazdów.

W uzasadnieniu noweli wyrażono pogląd, że wykorzystywanie „mieszane” samochodu (czyli zarówno do celów prywatnych, jak i firmowych) należy postrzegać w kategoriach potencjalnej, a nie faktycznej możliwości użytku pojazdu do celów prywatnych. Wystarczy bowiem jednorazowe użycie pojazdu do celów prywatnych aby miało miejsce wykorzystanie „mieszane”. Dlatego też przyjęto w omawianej nowelizacji, że każdy pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony - ze względu na swoje cechy - służy co do zasady użytkowi mieszanemu, a zatem wszystkie wydatki z nim związane podlegają odliczeniu w 50%.

3. Wyłączenia od zasady ogólnej. Pełne odliczenie będzie przysługiwało tylko w odniesieniu do wydatków związanych z pojazdami wykorzystywanymi przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej. Należy mieć na uwadze, iż w opinii projektodawców fakt wykorzystywania przez podatnika pojazdów wyłącznie do działalności gospodarczej powinien być rozpatrywany tylko w kategoriach obiektywnych, tj. nie istnieje potencjalna możliwość użytku danego pojazdu dla celów prywatnych. Wyłączenia z ograniczenia w odliczeniu podatku naliczonego zawiera ust. 3 art. 86a ustawy. Zgodnie z tym przepisem odliczenie w pełnej wysokości będzie przysługiwało w odniesieniu do wydatków:

- związanych z pojazdami wykorzystywanymi przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej (art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a ustawy),
- związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. b ustawy),
- dotyczących nabycia towarów montowanych w pojazdach samo-

chodowych i związanych z nimi usług montażu, napraw i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (art. 86a ust. 3 pkt 2 ustawy).

Pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

- 1) Sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza w określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub
- 2) Konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością jest nieistotne.

4. Odliczanie podatku od nabywanych paliw silnikowych. Prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego od nabywanych paliw silnikowych do napędu pojazdów wykorzystywanych do działalności gospodarczej i do celów prywatnych, z uwagi na skutki budżetowe (zgodnie z treścią uzasadnienia), zostało wyłączone do dnia 30 czerwca 2015r. (art. 11 ustawy). Do tego czasu będą obowiązywały dotychczasowe rozwiązania dla nabywanych paliw do pojazdów objęte zasadą stand still (art. 176 dyrektywy). Powyższe ograniczenie dotyczy samochodów osobowych oraz innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi:

- a) 1 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 425 kg,
- b) 2 – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 493 kg,

c) 3 lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 500 kg.

Okres przejściowy nie dotyczy wydatków na paliwa do samochodów, które są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej.

5. Pozostałe przepisy przejściowe. Art. 7 ustawy nowelizującej wprowadza odstępnie od obowiązku opodatkowania wykorzystywania samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych objętych ograniczonym prawem do odliczenia do wysokości 50% lub 60% nie więcej niż odpowiednio 5000 zł lub 6000 zł na cele niezwiązane z prowadzeniem przedsiębiorstwa. Powyższe wyłączenie z opodatkowania dotyczy również pojazdów użytkowanych na podstawie umów najmu, dzierżawy, leasingu operacyjnego lub innej umowy o podobnym charakterze (które to umowy nie są traktowane w kategoriach dostawy towarów), w stosunku do których przysługiwało ograniczone odliczenie od podatku od towarów i usług (ust. 2).

W związku z faktem, że zmianie uległ katalog pojazdów, co do których stwierdzenie spełnienia technicznych warunków dokonywane było na podstawie dodatkowego badania technicznego, zaświadczenia wydane na tę okoliczność do dnia wejścia w życie ustawy tracą co do zasady swoją moc. W konsekwencji konieczne jest przeprowadzenie dodatkowych badań technicznych w terminie najbliższego obowiązkowego okresowego badania technicznego, nie później jednak niż przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie ustawy. Jednocześnie wskazano (ust.3), że zachowują ważność zaświadczenia wydane dla tych pojazdów samochodowych, które wymienione były dotychczas w katalogu pojazdów w art. 86a ust. 2 pkt 1 ustawy i nadal mieszczą się w katalogu pojazdów, o którym mowa w nowym art. 86a ust. 9 pkt 1 lit. a ustawy. Pojazdami tymi są: pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który od-

dzielony jest od części przeznaczony do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju wielozadaniowy, van.

Przepis art. 10 ustawy dotyczy kwestii zastosowania systemu korekt wprowadzanego w art. 90b ustawy w odniesieniu do korekt od pojazdów nabywanych przed dniem wejścia w życie ustawy na podstawie art. 90 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w ten sposób aby wprowadzany system korekt miał zastosowanie wyłącznie do pojazdów samochodowych nabytych od dnia wejścia w życie ustawy. Wyjątek stanowi sprzedaż samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych, przy nabyciu których przed dniem wejścia w życie ustawy podatnikowi przysługiwało ograniczone do wysokości 50% lub 60% prawo do odliczenia (nie więcej jednak niż odpowiednio 5000 zł lub 6000 zł).

Zgodnie z treścią art. 12 ustawy podatnik zachowuje prawa nabyte w zakresie pojazdów samochodowych będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, w stosunku do których podatnikowi przysługiwało na dzień poprzedzający dzień wejścia w życie ustawy nieograniczone prawo do odliczenia od czynszu i rat wynikających z takiej umowy. Warunkiem zachowania praw nabytych jest, aby pojazdy samochodowe będące przedmiotem tej umowy zostały wydane podatnikowi przed dniem wejścia w życie ustawy i umowa została zarejestrowana we właściwym urzędzie skarbowym najpóźniej w terminie 30 dni od dnia wejścia zmian do ustawy-1 kwietnia 2014 r. W praktyce ostatecznym terminem, w którym podatnik powinien zarejestrować umowę, aby móc korzystać w pełni z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest dzień 2 maja 2014 r. Stosownie do art. 12 ust. 2 przepisów przejściowych

pozostałe wydatki związane z pojazdami oraz wydatki związane z pojazdami używanymi na podstawie umów najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartych przed dniem wejścia w życie ustawy, w stosunku do których podatnikowi przysługiwało na dzień poprzedzający dzień wejścia w życie ustawy ograniczone prawo do odliczenia na podstawie art. 86a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. (odpowiednio 50% i 60%, nie więcej niż 5 tys. zł i 6 tys. zł), będą odliczane na nowych zasadach, tj. będzie w stosunku do nich przysługiwało pełne prawo do odliczenia lub ograniczone, w zależności od spełnienia warunków wskazanych w art. 86a ustawy.

6. Rozporządzenia.

1. W załączniku do Projektu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 lutego 2014 r. w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej został określony wzór informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (VAT-26).

2. Projekt rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 lutego 2014 r. zmieniające rozporządzenie w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień – na podstawie art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień⁵ w § 3 w ust. 1 uchyla się pkt 20. Nowela rozporządzenia ma na celu dostosowanie polskiego prawa do wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁶, w którym to Try-

⁵ Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r. w sprawie zwolnień od podatku od towarów i usług oraz warunków stosowania tych zwolnień (Dz.U. poz. 1722), zwane dalej Rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.

⁶ wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 19 lipca 2012 r. w sprawie C-160/11 Bawaria Motors

bunał uznał, że zwolnienie od podatku od towarów i usług (zawarte w treści § 3 ust. 1 pkt 20 rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 2013 r.) odnoszące się do dostaw pojazdów samochodowych – przy nabyciu których podatnikowi przysługiwało częściowe odliczenie podatku naliczonego – nie mieści się w określonych normach unijnej dyrektywy w

sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej.

3. Zgodnie z treścią § 2 projektu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika został rozszerzony katalog pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzy-

stywane wyłącznie do działalności podatnika ze względu na ich konstrukcję o pojazdy samochodowe będące pojazdami o specjalnym przeznaczeniu: pogrzebowy, bankowóz – wyłącznie typu A i B, jeżeli mają jeden rząd siedzeń albo ich dopuszczalna masa całkowita jest większa niż 3 tony.

Rozporządzenia mają wejść w życie z dniem 1 kwietnia 2014 r.