



www.gofin.pl

PORADNIK VAT

nr 5 (389)

Dwutygodnik

ISSN 1429-3978

10.03.2015 r.

Dodatek nr

5

ZASADY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO W 2015 R.

I. OD JAKICH ZAKUPÓW MOŻNA ODLICZYĆ VAT?.....str.	3
II. REJESTRACJA JAKO WARUNEK ODLICZENIA VATstr.	5
1. Termin odliczenia VAT od zakupów dokonanych przed rejestracją	str. 5
2. Zwrot bezpośredni w przypadku zakupów na poczet przyszłej działalności opodatkowanej.....	str. 7
III. TERMINY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO.....str.	8
1. Podstawowy termin odliczenia podatku naliczonego	str. 8
2. Odliczenie VAT naliczonego poprzez korektę deklaracji.....	str. 8
3. Faktura korygująca a termin odliczenia VAT	str. 9
4. Faktury za media.....	str. 10
5. Faktura VAT RR – odliczenie podatku przez nabywcę	str. 10
6. Podatek naliczony u małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową..	str. 11
7. Odliczenie VAT z faktury oznaczonej jako „metoda kasowa”	str. 12
IV. WYŁĄCZENIA PRZEDMIOTOWE Z PRAWA DO ODLICZENIA....str.	12
1. Zasady odliczania VAT od samochodów	str. 13
1.1. Odliczanie VAT od wydatków związanych z nabyciem pojazdów samochodowych.....	str. 13
1.2. Pojazdy wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika – odliczenie 100% podatku VAT	str. 13
1.3. Zasady odliczania VAT od paliwa do napędu samochodów	str. 17
2. Błędy formalne uniemożliwiające skorzystanie z prawa do odliczenia podatku ...	str. 18
V. DZIAŁALNOŚĆ MIESZANA – ZASADY ODLICZANIA VAT.....str.	19
1. Proporcjonalne odliczanie VAT naliczonego	str. 19
2. Obliczanie wskaźnika proporcji	str. 20

3. Zasady dokonywania rocznej korekty podatku naliczonego str. 21
4. Korekta VAT naliczonego od zakupu środków trwałych..... str. 22

VI. OBOWIĄZKOWA KOREKTA VAT NALICZONEGO

PRZEZ DŁUŻNIKA.....str. 23

1. Korekta podatku należnego przy braku zapłaty należności str. 23
2. Obowiązek zmniejszenia podatku naliczonego przez dłużnika..... str. 23
3. Ponowna korekta VAT naliczonego po zapłacie należności str. 24

VII. ODLICZANIE VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACHstr. 25

1. Otrzymanie faktury przed powstaniem obowiązku podatkowego..... str. 25
2. Ustalenie w umowie momentu wykonania usługi str. 26
3. Data sprzedaży na fakturze i jej wpływ na termin odliczenia VAT str. 26
4. Termin odliczenia podatku VAT a data otrzymania faktury str. 27
5. Moment odliczenia VAT naliczonego przez najemcę..... str. 27
6. Faktura za wywóz nieczystości – termin odliczenia VAT str. 28
7. Termin odliczenia VAT naliczonego z faktury otrzymanej po wykonaniu usługi... str. 28
8. Odliczanie VAT od wydatków na samochody przeznaczone na wynajem..... str. 29
9. Zakup paliwa do samochodów nieposiadających świadectwa homologacji..... str. 32
10. Wydatki dotyczące samochodów osobowych w deklaracji VAT-7 str. 32
11. Korekta podatku naliczonego w ramach ulgi na złe długi w okresie zawieszenia działalności gospodarczej..... str. 33
12. Prawo do odliczenia VAT nie zależy od źródła finansowania zakupu..... str. 34
13. Duplikat faktury – kiedy odliczyć VAT? str. 34
14. Odliczenie VAT naliczonego z faktury otrzymanej z opóźnieniem a ulga na złe długi str. 35



DRUKI Gofin

AKTYWNE WZORY DRUKÓW I UMÓW

Wersja komercyjna - Niezbędna w każdej firmie !

UWAGA ! Jeśli prowadzisz działalność gospodarczą i we współpracy z kontrahentami wykorzystujesz nasz **Program DRUKI Gofin**, to wymagane jest posiadanie licencji, na korzystanie z Programu w celach komercyjnych.

Ponad 960 aktywnych druków w formacie GOFIN !

Licencja na III-XII 2015 rok
(cena dla posiadających prenumeratę wydawnictw Gofinu)

122 zł (99,19 zł + 23% VAT)

Zamów licencję programu – szczegóły na www.druki.gofin.pl

I. OD JAKICH ZAKUPÓW MOŻNA ODLICZYĆ VAT?

Zgodnie z ogólną zasadą określoną w art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 r. nr 177, poz. 1054 ze zm.), zwanej dalej „ustawą o VAT”, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w takim zakresie, w jakim nabywane towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Podatnik ma prawo do odliczenia kwoty podatku naliczonego, którą stanowi:

- 1) suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu:
 - a) nabycia towarów i usług,
 - b) dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi;
- 2) w przypadku importu towarów – kwota podatku:
 - a) wynikająca z otrzymanego dokumentu celnego,
 - b) należnego, w przypadku, o którym mowa w art. 33a,
 - c) wynikająca z deklaracji importowej, w przypadku, o którym mowa w art. 33b;
- 3) zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6;
- 4) kwota podatku należnego z tytułu:
 - a) świadczenia usług, dla którego zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 lub 8 podatnikiem jest ich usługobiorca,
 - b) dostawy towarów, dla której zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 5 lub 7 podatnikiem jest ich nabywca,
 - c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 9,
 - d) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 11;
- 5) różnica podatku, o której mowa w art. 30c ust. 2 i art. 37;
- 6) u podatnika, o którym mowa w art. 16, kwota stanowiąca równowartość 23% kwoty należnej z tytułu dostawy nowego środka transportu, nie wyższa jednak niż kwota podatku zawartego w fakturze stwierdzającej nabycie tego środka lub dokumencie celnym, albo podatku zapłaconego przez tego podatnika od wewnątrzwspólnotowego nabycia tego środka.

Sytuacją wyjątkową w zakresie odliczenia podatku naliczonego jest nabycie pojazdów. Szersze omówienie tego zagadnienia zamieszczone jest w dalszej części dodatku, w rozdziale „Wyłączenia przedmiotowe z prawa do odliczenia”.

W myśl art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT, podatnik ma również prawo do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług przez podatnika poza terytorium kraju, o ile kwoty te mogłyby być odliczone, gdyby czynności te były wykonywane na terytorium kraju, a podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

Jeśli zatem podatnik VAT wykonywać będzie poza terytorium Polski czynności, które nie są opodatkowane (tylko) ze względu na miejsce ich wykonywania – prawo do odliczenia podatku naliczonego i tak będzie mu przysługiwało. Przykładem mogą tu być wewnątrzwspólnotowe usługi transportowe, w których nabywca zidentyfikowany jako podatnik podatku od wartości dodanej w innym kraju członkowskim Unii będzie odprowadzał podatek z tytułu nabycia ww. usług. W takim przypadku polski podatnik w ogóle nie wykazuje z tego tytułu sprzedaży opodatkowanej, ale prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z ww. usługami będzie mu przysługiwało właśnie na mocy przytoczonego powyżej przepisu.

Warunkiem jest jednak posiadanie przez podatnika stosownych dokumentów, z których wynikać będzie związek dokonanych zakupów z tymi czynnościami.

W deklaracji podatkowej VAT Minister Finansów nałożył na podatników VAT obowiązek wykazywania (w poz. 11) dostawy towarów oraz świadczenia usług poza terytorium kraju, w sytuacji gdy czynności te uprawniają do odliczania VAT od zakupów dokonywanych w Polsce.

Podobna zasada dotyczy darowizny towarów, przez producenta, której przedmiotem są produkty spożywcze, z wyjątkiem napojów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,2% oraz napojów alkoholowych będących mieszaniną piwa i napojów bezalkoholowych, w których zawartość alkoholu przekracza 0,5%, jeżeli są one przekazywane na rzecz organizacji pożytku publicznego, w rozumieniu ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. 2014 r. poz. 1118 ze zm.). Jeżeli towary te przeznaczone są na cele działalności charytatywnej prowadzonej przez te organizacje, nabycie tych towarów uprawnia do odliczenia podatku naliczonego.

Zgodnie z art. 86 ust. 7b ustawy o VAT w przypadku nakładów ponoszonych na nabycie, w tym na nabycie praw wieczystego użytkowania gruntów, oraz wytworzenie nieruchomości, stanowiącej majątek przedsiębiorstwa danego podatnika, wykorzystywanej zarówno do celów prowadzonej przez tego podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, których nie da się w całości przypisać działalności gospodarczej, podatek naliczony oblicza się według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej.

Podatnik ma również prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, jeżeli importowane lub nabyte towary i usługi dotyczą czynności zwolnionych od podatku na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 7 oraz pkt 37–41 (transakcje dotyczące walut, oraz w zakresie ubezpieczeń i usługi finansowe), wykonywanych na terytorium kraju, w przypadku gdy miejscem świadczenia tych usług zgodnie z art. 28b lub art. 28l jest terytorium państwa trzeciego, lub gdy usługi dotyczą bezpośrednio towarów eksportowanych, pod warunkiem że podatnik posiada dokumenty, z których wynika związek odliczonego podatku z tymi czynnościami.

Wyjątkiem od ogólnej reguły odliczania podatku naliczonego dotyczącej wyłącznie przypadków, gdy istnieje związek nabywanych towarów lub usług ze sprzedażą opodatkowaną, jest również prawo do odliczania podatku naliczonego przez podatników wykonujących czynności zwolnione z opodatkowania na podstawie art. 122 ust. 1 ustawy o VAT. Czynnościami tymi są: dostawa, wewnątrzwspólnotowe nabycie i import złota inwestycyjnego, w tym również złota inwestycyjnego reprezentowanego przez certyfikaty na złoto asygnowane lub nieasygnowane, lub złota, którym prowadzony jest obrót na rachunkach złota, oraz w szczególności pożyczki w złocie i operacje typu swap w złocie, z którymi wiąże się prawo własności lub roszczenie w odniesieniu do złota inwestycyjnego, a także transakcje dotyczące złota inwestycyjnego związane z kontraktami typu futures i forward, powodujące przeniesienie prawa własności lub roszczenia w odniesieniu do złota inwestycyjnego.

Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje podatnikowi – zgodnie z art. 124 ustawy o VAT – od nabycia:

- złota inwestycyjnego od podatnika, który zrezygnował ze zwolnienia określonego w art. 122 ust. 1,
-

- od nabycia, w tym również wewnątrzwspólnotowego, lub importu złota innego niż złoto inwestycyjne, jeżeli to złoto jest następnie przekształcone w złoto inwestycyjne przez tego podatnika lub na jego rzecz,
- usług polegających na zmianie postaci, masy lub próby złota, w tym złota inwestycyjnego.

Ponadto podatnik zwolniony od podatku na podstawie art. 122 ust. 1 ustawy o VAT, który wytwarza złoto inwestycyjne lub przetwarza złoto w złoto inwestycyjne, ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od nabycia, w tym również wewnątrzwspólnotowego, lub importu towarów lub usług, związanych z wytworzeniem lub przetworzeniem tego złota.

II. REJESTRACJA JAKO WARUNEK ODLICZENIA VAT

Jednym z podstawowych praw przysługujących podatnikom VAT jest prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów towarów i usług służących czynnościom opodatkowanym podatkiem VAT. Prawo to jednak, zgodnie z art. 88 ust. 4 ustawy o VAT, przysługuje podmiotom zarejestrowanym jako podatnicy VAT czynni. Aby zatem podatnik VAT mógł odliczyć VAT naliczony od nabytych towarów i usług musi być podmiotem zarejestrowanym na potrzeby podatku VAT.

Rejestracja polega na złożeniu we właściwym urzędzie skarbowym formularza VAT-R, którego wzór określony został w załączniku nr 1 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 5 kwietnia 2004 r. w sprawie wzorów dokumentów związanych z rejestracją podatników w zakresie podatku od towarów i usług (Dz U. nr 55, poz. 539 ze zm.).

Problemem wielu podatników VAT jest termin dokonania rejestracji, zwłaszcza w aspekcie możliwości skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych jeszcze przed rozpoczęciem działalności gospodarczej. Przepisy ustawy o VAT – choć wskazują, że odliczenie przysługuje podatnikom zarejestrowanym jako podatnicy VAT czynni – nie pozbawiają jednak podatników prawa do odliczenia VAT naliczonego od zakupów dokonanych przed rejestracją, o ile zakupione towary i usługi będą wykorzystywane do bieżącej lub przyszłej działalności opodatkowanej.

Warunkiem odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych przed rejestracją jest to, aby zakupione przez podatnika towary czy usługi były wykorzystywane do działalności opodatkowanej. Wykorzystanie to nie musi być bieżące, może dotyczyć czynności, które mają być wykonane w przyszłości. Mimo to, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, podatnik musi – jak wskazano – dopełnić formalnego obowiązku rejestracji na potrzeby podatku VAT.

1. Termin odliczenia VAT od zakupów dokonanych przed rejestracją

Zgodnie z ogólną regułą określoną w art. 86 ust. 10 ustawy o VAT, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. W art. 86 ust. 10b pkt 1 wskazano, że prawo do odliczenia VAT naliczonego powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny. Zatem co do zasady, odliczenia VAT naliczonego dokonuje się w okresie rozliczeniowym, w którym spełnione są łącznie dwa warunki:

- 1) w odniesieniu do zakupionych towarów czy usług powstał obowiązek podatkowy w VAT oraz
- 2) podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny, potwierdzający zakup.

Na podstawie art. 86 ust. 11 ustawy o VAT podatek naliczony nieodliczony w powyżej określonym terminie można także odliczyć w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

Problem prawidłowego terminu odliczenia VAT pojawia się w sytuacji, gdy podatnik ponosił wydatki związane z przyszłą opodatkowaną działalnością gospodarczą wiele miesięcy przed jej rozpoczęciem, czyli gdy dla danych faktur ustawowy termin odliczenia VAT już minął. W tej sytuacji, sposobem na „odzyskanie” podatku może być zaznaczenie w zgłoszeniu VAT-R właściwego okresu, za który podatnik złoży pierwszą deklarację VAT (poz. 55 i 56 – jeżeli podatnik wybrał rozliczenie kwartalne, lub poz. 57 i 58 – jeżeli podatnik wybrał rozliczenie miesięczne). Powinien to być okres, w którym można skorzystać z odliczenia VAT z danych faktur. Takie postępowanie powoduje jednak konieczność złożenia przez podatnika „zaległych” deklaracji VAT.

Organy podatkowe akceptują przedstawione wyżej rozwiązanie, czego dowodem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 marca 2013 r., nr IPPP2/443-35/13-2/KOM. Zdaniem organów podatkowych, podatnik sam decyduje – poprzez odpowiednie wypełnienie formularza VAT-R – za który miesiąc złoży po raz pierwszy deklarację VAT. Jeżeli chce skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych przed rejestracją, musi w zgłoszeniu rejestracyjnym wskazać okres, za który złoży pierwszą deklarację – zgodny z brzmieniem art. 86 ust. 10 i 10b ustawy o VAT.

Przykład

W styczniu 2015 r. podatnik dokonał zakupu towarów w związku z planowaną od 1 kwietnia 2015 r. działalnością opodatkowaną podatkiem VAT. W miesiącu tym spełnione zostały warunki odliczenia VAT naliczonego wskazane w art. 86 ust. 10 i ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT (podatnik otrzymał faktury zakupu i w stosunku do nabytych przez niego towarów po stronie dostawcy powstał obowiązek podatkowy w VAT). Prawo do odliczenia VAT naliczonego – co do zasady – przysługuje mu zatem w rozliczeniu za styczeń, luty bądź marzec 2015 r. Aby odzyskać podatek VAT od ww. zakupów dokonanych na poczet przyszłej działalności opodatkowanej, podatnik powinien złożyć zgłoszenie rejestracyjne, wskazując w nim, że pierwszą deklarację VAT złoży za marzec 2015 r. (ostatni miesiąc, w którym ma prawo do odliczenia VAT naliczonego od ww. zakupów).

Warto dodać, że podatnik, który chce uniknąć składania „zaległych” deklaracji VAT, powinien przeanalizować, czy nie wybrać rozliczania kwartalnego podatku VAT. Wówczas bowiem czas, w którym mógłby on skorzystać z prawa do odliczenia znacząco się wydłuży.

Uwaga



Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupów dokonanych przed rejestracją, pod warunkiem, że w okresie, kiedy składana jest deklaracja VAT jest już zarejestrowany na potrzeby rozliczania tego podatku. Status danego podmiotu jako podatnika VAT jest kategorią obiektywną i jest on niezależny od dokonania rejestracji dla potrzeb tego podatku.

2. Zwrot bezpośredni w przypadku zakupów na poczet przyszłej działalności opodatkowanej

Złożenie przez podatnika deklaracji VAT za okres, w którym nie wykonywał jeszcze czynności opodatkowanych podatkiem VAT skutkuje tym, że po stronie podatku należnego nie wykazuje on w deklaracji żadnych wartości. Podatnicy mają zatem wątpliwości, czy wykazany podatek naliczony od zakupów dokonanych na poczet planowanej działalności opodatkowanej pozwala na wykazanie kwoty podatku naliczonego do zwrotu bezpośredniego – na rachunek bankowy podatnika.

Warto podkreślić, że przepis art. 87 ustawy o VAT, regulujący zasady dokonywania zwrotu bezpośredniego, nie zabrania podatnikom ubiegania się o zwrot podatku naliczonego w przypadku braku w danym okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych. Jedynym ograniczeniem w tym zakresie – przewidzianym w art. 87 ust. 5a ustawy o VAT – jest wydłużony do 180 dni termin zwrotu.

Wprawdzie na pisemny wniosek podatnika urząd skarbowy dokona zwrotu VAT w terminie 60 dni, lecz warunkiem będzie złożenie zabezpieczenia majątkowego.

Zabezpieczenie składane jest w wysokości odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu w formie:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
- 2) poręczenia banku;
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku;
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
- 5) papierów wartościowych na okaziciela o określonym terminie wykupu wyemitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski, bankowych papierów wartościowych i listów zastawnych o określonym terminie wykupu, wyemitowanych we własnym imieniu i na własny rachunek przez podmiot mogący być gwarantem lub poręczycielem zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej.

Jeżeli wniosek wraz z zabezpieczeniem zostanie złożony na 13 dni przed upływem terminu zwrotu, lub później – zwrotu dokonuje się w terminie 14 dni od dnia złożenia tego zabezpieczenia.

Przykład

W listopadzie i grudniu 2014 r. podatnik dokonywał zakupów towarów i usług w związku z planowaną od 1 kwietnia 2015 r. działalnością gospodarczą (opodatkowaną podatkiem VAT).

Aby odzyskać podatek VAT od dokonanych zakupów, złożył w dniu 2 lutego zgłoszenie rejestracyjne VAT-R. W dniu 25 lutego złożył deklarację VAT-7 za styczeń, wykazując w niej kwotę podatku naliczonego od zakupów dokonanych w listopadzie i grudniu 2014 r. Podatek ten wykazał w poz. 53 deklaracji jako kwotę do zwrotu w terminie 60 dni.

W tym samym dniu złożył pisemny wniosek o zwrot w terminie 60 dni i zabezpieczenie majątkowe w formie poręczenia banku w wysokości odpowiadającej kwocie wnioskowanego zwrotu. W takim przypadku podatnik otrzyma zwrot w terminie 60 dni od dnia złożenia deklaracji.

III. TERMINY ODLICZANIA PODATKU NALICZONEGO

1. Podstawowy termin odliczenia podatku naliczonego

Podatnik VAT ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupu towarów i usług, o ile zakup ten służy wykonywanym przez niego czynnościom opodatkowanym podatkiem VAT. Aby jednak prawo to zrealizować, musi przestrzegać ustawowych regulacji w zakresie terminu dokonania odliczenia.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje – co do zasady – w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Zasada ta ma również zastosowanie w przypadku zapłaty zaliczek, zadatków, czy rat.

Ponadto w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT zastrzeżono, iż odliczenia można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny. Podobne zastrzeżenie dotyczy importu rozliczanego na zasadach ogólnych.

Uwaga



Warunkiem odliczenia podatku naliczonego jest powstanie po stronie sprzedawcy obowiązku podatkowego od danej czynności oraz posiadanie przez nabywcę faktury dokumentującej zakup.

Zgodnie z art. 86 ust. 11 ustawy o VAT, jeżeli podatnik nie dokonał obniżenia kwoty podatku należnego w ww. terminie (w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy od danej czynności i podatnik otrzymał fakturę dokumentującą zakup), to może odliczyć VAT naliczony w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

Przykład

Podatnik rozliczający podatek VAT miesięcznie w marcu 2015 r. dokonał zakupu towarów i w stosunku do tej transakcji obowiązek podatkowy powstał w tym samym miesiącu. Jeżeli również w marcu podatnik otrzyma fakturę dokumentującą ww. zakup, prawo do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury będzie mu przysługiwało w rozliczeniu za marzec, kwiecień bądź maj 2015 r. Jeżeli natomiast fakturę zakupu otrzyma np. w kwietniu, pierwszym miesiącem, w którym podatnik będzie mógł odliczyć VAT będzie kwiecień 2015 r.

Podobne zasady odliczania VAT naliczonego dotyczą zaliczek uiszczanych na poczet nabywanych towarów i usług. Jeżeli zatem podatnik uiścił zaliczkę przed dostawą towaru czy wykonaniem usługi, wówczas prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje mu w takiej części, w jakiej zapłacił zaliczkę, jeżeli powstał z tytułu jej uiszczenia obowiązek podatkowy i podatnik będzie dysponował fakturą potwierdzającą zapłatę zaliczki.

2. Odliczenie VAT naliczonego poprzez korektę deklaracji

Nieskorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego w danym okresie rozliczeniowym, a także w dwóch następnych, nie pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku VAT w późniejszym terminie. Jeżeli bowiem podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w art. 86 ust. 10, 10d,

10e i 11, może on – w myśl art. 86 ust. 13 ustawy o VAT – obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

Przykład

Podatnik rozliczający podatek VAT miesięcznie, w styczniu 2015 r. kupił towar, natomiast fakturę potwierdzającą ten zakup otrzymał w lutym 2015 r. Zakładamy, że podatnik ten nie odliczy podatku naliczonego w ustawowym terminie – czyli ani w deklaracji za luty, ani też za marzec czy kwiecień 2015 r. Na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy o VAT, będzie mógł dokonać odliczenia VAT w późniejszym okresie – ale wyłącznie poprzez korektę deklaracji za luty 2015 r.

Warto dodać, że od 1 stycznia 2014 r. obowiązuje przepis art. 86 ust. 13a ustawy o VAT, zgodnie z którym jeżeli podatnik w odniesieniu do WNT, dostawy towarów oraz świadczenia usług, dla których zgodnie z art. 17, podatnikiem jest nabywca towarów lub usług, nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w terminach, o których mowa w art. 86 ust. 10 i 11, będzie on mógł obniżyć kwotę podatku należnego przez dokonanie korekty deklaracji podatkowej za okres, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, nie później jednak niż w ciągu 5 lat, licząc od końca roku, w którym powstało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego.

3. Faktura korygująca a termin odliczenia VAT

W myśl art. 29a ust. 13 ustawy o VAT, w przypadku obniżenia podstawy opodatkowania o:

- kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen,
- wartość zwróconych towarów i opakowań, z zastrzeżeniem art. 29a ust. 11 i 12 (opakowania zwrotne),
- zwróconą nabywcy całość lub część zapłaty otrzymaną przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło

– obniżenia podstawy opodatkowania, w stosunku do podstawy określonej w wystawionej fakturze z wykazaniem podatkiem, dokonuje się pod warunkiem posiadania przez podatnika, uzyskanego przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, w którym nabywca towaru lub usługobiorca otrzyma fakturę korygującą, potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę, dla którego wystawiono fakturę.

Jeżeli podatnik uzyska potwierdzenie otrzymania przez nabywcę towaru lub usługobiorcę faktury korygującej po terminie złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy, to ma prawo do uwzględnienia faktury korygującej za okres rozliczeniowy, w którym potwierdzenie to uzyskał. Podobną zasadę stosuje się w przypadku stwierdzenia pomyłki w kwocie podatku na fakturze i wystawienia faktury korygującej do faktury, w której wykazano kwotę podatku wyższą niż należna.

Z kolei nabywca towaru czy usługi, który otrzymał fakturę korygującą, o której mowa, jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę fakturę korygującą otrzymał. Jeżeli podatnik nie obniżył kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego określonego w fakturze, której korekta dotyczy, a prawo do takiego

obniżenia mu przysługiwało, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględnia się w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokona tego obniżenia (art. 86 ust. 19a ustawy o VAT).

Warunku posiadania przez podatnika potwierdzenia otrzymania faktury korygującej przez nabywcę towaru lub usługobiorcę nie stosuje się w przypadku gdy podatnik nie uzyska potwierdzenia mimo udokumentowanej próby doręczenia faktury korygującej i z posiadanej dokumentacji wynika, że nabywca towaru lub usługobiorca wie, że transakcja została zrealizowana zgodnie z warunkami określonymi w fakturze korygującej. W przypadku, o którym mowa nabywca towaru lub usługi obowiązany jest do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym dowiedział się o warunkach, na jakich transakcja została zrealizowana.

4. Faktury za media

Obowiązek podatkowy od sprzedaży mediów powstaje – zgodnie z art. 19a ust. 5 pkt 4 ustawy o VAT – zasadniczo z chwilą wystawienia faktury.

Należy jednak pamiętać o zastrzeżeniu określonym w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT, z którego wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

To z kolei oznacza, że choć wystawienie faktury w danym miesiącu (kwartale) zrodzi obowiązek podatkowy u dostawcy mediów, to jednak nabywca, który zamierza odliczyć VAT z tytułu nabycia mediów, musi tego dokonać w rozliczeniu za okres, w którym otrzymał fakturę. Nie zawsze zatem okresem, w którym nabywca będzie mógł odliczyć VAT z faktury za media będzie okres, w którym po stronie dostawcy mediów powstał obowiązek podatkowy w VAT.

Przykład

W lutym 2015 r. podatnik otrzymał fakturę za media wystawioną w styczniu 2015 r. z terminem płatności przypadającym na 24 lutego 2015 r. Podatnik nie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury w deklaracji za styczeń 2015 r., ze względu na fakt, że nie spełniał warunku określonego w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy. Najwcześniejszym momentem, w którym podatnik nabył prawo do odliczenia VAT naliczonego był luty 2015 r.

5. Faktura VAT RR – odliczenie podatku przez nabywcę

W przypadku, gdy nabywcą jest czynny podatnik VAT, a sprzedawcą rolnik ryczałtowy (rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności rolnej lub świadczący usługi rolnicze, korzystający ze zwolnienia z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT – z wyjątkiem rolnika obowiązanego na podstawie odrębnych przepisów do prowadzenia ksiąg rachunkowych), sprzedaż powinna być dokumentowana fakturą wystawioną nie przez sprzedawcę, ale przez nabywcę towarów czy usług.

Nabywca dla udokumentowania takiej transakcji wystawia fakturę oznaczoną jako „Faktura VAT RR”. Wystawia się ją w dwóch egzemplarzach i oryginał przekazuje dostawcy (rolnikowi). Dokument ten powinien zawierać dane wskazane w art. 116 ust. 2 i 3 ustawy o VAT.

Na fakturze VAT RR wykazać należy kwotę zryczałtowanego podatku w wysokości 7% kwoty należnej z tytułu dostawy produktów rolnych pomniejszonej o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku (art. 115 ust. 2 w związku z art. 146a pkt 3 ustawy o VAT).

Zryczałtowany zwrot podatku może być przez nabywcę towarów czy usług odliczony w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokona zapłaty. Warunkiem odliczenia – zgodnie z art. 116 ust. 6 ustawy o VAT – jest, aby:

- 1) nabycie produktów rolnych było związane z dostawą opodatkowaną;
- 2) zapłata należności za produkty rolne, obejmująca również kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku, nastąpiła na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego nie później niż 14. dnia, licząc od dnia zakupu, z wyjątkiem przypadku, gdy rolnik zawarł umowę z podmiotem nabywającym produkty rolne określającą dłuższy termin płatności;
- 3) w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty należności za produkty rolne zostały podane numer i data wystawienia faktury potwierdzającej nabycie tych produktów albo na fakturze potwierdzającej zakup produktów rolnych podano dane identyfikacyjne dokumentu stwierdzającego dokonanie zapłaty.

6. Podatek naliczony u małego podatnika rozliczającego VAT metodą kasową

Przepisem regulującym zasady odliczania podatku naliczonego przez małych podatników rozliczających podatek VAT metodą kasową jest art. 86 ust. 10e ustawy o VAT. W myśl tego przepisu prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do nabytych przez małego podatnika towarów i usług, w okresie stosowania przez niego metody kasowej, powstaje nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik dokona zapłaty za te towary i usługi.

Sformułowanie „dokona zapłaty”, sugerowałoby, że dopiero uregulowanie całości należności za towar czy usługę pozwala małemu podatnikowi rozliczającemu VAT metodą kasową skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego.

Problemem odliczenia VAT przez małego podatnika stosującego kasową metodę rozliczeń, który uregulował jedynie część należności za towar czy usługę zajął się Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 25 kwietnia 2014 r., nr ITPP2/443-209/14/AW, w której stwierdził, że przez „zapłatę”, o której mowa w art. 86 ust. 10e ustawy o VAT należy rozumieć całkowite lub częściowe uregulowanie należności.

Stanowisko to potwierdził również Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 20 czerwca 2014 r., nr IBPP2/443-266/14/WN.

Jak wynika z ww. interpretacji organy podatkowe pozwalają małym podatnikom rozliczającym VAT metodą kasową na odliczanie VAT w rozliczeniu za kwartał, w którym uregulują część należności za towar czy usługę (odliczenie przysługuje w części, w jakiej uregulowali należność). Oznacza to, że podatnik ma prawo do odliczenia VAT za kwartał, w którym uregulował część należności za towar czy usługę.

Wskazać należy, że mały podatnik, który nie odliczy podatku naliczonego w terminie określonym w art. 86 ust. 10e ustawy, czyli w rozliczeniu za okres, w którym dokonał zapłaty za nabyte towary czy usługi, ma możliwość skorzystania z tego prawa w rozliczeniu za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych. Stanowi o tym przepis art. 86 ust. 11 ustawy o VAT.

Odliczenie w terminie późniejszym niż wskazany możliwe jest z kolei wyłącznie poprzez korektę deklaracji na podstawie art. 86 ust. 13 ustawy o VAT – czyli w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym powstało prawo do odliczenia VAT naliczonego.

7. Odliczenie VAT z faktury oznaczonej jako „metoda kasowa”

Faktury zawierające oznaczenie „metoda kasowa” dotyczą nie tylko czynności wykonywanych przez małych podatników, ale również:

- wydania towarów przez komitenta komisantowi na podstawie umowy komisji,
- przeniesienia z nakazu organu władzy publicznej lub podmiotu działającego w imieniu takiego organu własności towarów w zamian za odszkodowanie,
- dokonywanej w trybie egzekucji dostawy towarów, o której mowa w art. 18,
- świadczenia na podstawie odrębnych przepisów, na zlecenie sądów powszechnych, administracyjnych, wojskowych lub prokuratury usług związanych z postępowaniem sądowym lub przygotowawczym, z wyjątkiem usług, do których stosuje się art. 28b, stanowiących import usług,
- świadczenia usług zwolnionych od podatku zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 37–41 ustawy o VAT.

We wszystkich tych przypadkach obowiązek podatkowy powstaje zasadniczo z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty.

Odliczenie podatku naliczonego z faktury „metoda kasowa” możliwe jest w rozliczeniu za okres, w którym u dostawcy powstał obowiązek podatkowy i nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę.

Ponieważ obowiązek podatkowy w VAT w ww. przypadkach powstaje – co do zasady – z dniem otrzymania całości lub części zapłaty, podatnik (nabywca) może odliczyć podatek naliczony z otrzymanej faktury zawierającej oznaczenie „metoda kasowa” w momencie powstania obowiązku podatkowego, tj. w rozliczeniu za okres, w którym dokonano całości lub części zapłaty za towary lub usługi (oczywiście nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę). Odliczenia można także dokonać w rozliczeniu za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

IV. WYŁĄCZENIA PRZEDMIOTOWE Z PRAWA DO ODLICZENIA

Poza ograniczeniami w odliczaniu podatku naliczonego o charakterze podmiotowym, w ustawie o VAT znajdują się innego rodzaju ograniczenia bądź wyłączenia z prawa do odliczenia podatku naliczonego od nabywanych towarów i usług.

Art. 88 ust. 1 ustawy o VAT stanowi, iż obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych (z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób).

Na podstawie art. 88 ust. 1a ustawy o VAT, obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się także do wydatków, o których mowa w art. 29a ust. 7 pkt 3. W przepisie tym wymieniono kwoty otrzymane od nabywcy lub usługobiorcy jako zwrot udokumentowanych wydatków poniesionych w imieniu i na rzecz nabywcy lub usługobiorcy i uj-

mowanych przejściowo przez podatnika w prowadzonej przez niego ewidencji na potrzeby podatku.

W myśl art. 88 ust. 6, nie stanowi podstawy do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego kwota podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 pkt 4 lit. c), w przypadku opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów, o którym mowa w art. 25 ust. 2, na terytorium kraju z powodu podania numeru, o którym mowa w art. 97 ust. 10, w sytuacji gdy towary w momencie zakończenia ich wysyłki lub transportu znajdują się na terytorium państwa członkowskiego innym niż terytorium kraju.

1. Zasady odliczania VAT od samochodów

Definicja zawarta w art. 2 pkt 34 ustawy o VAT stanowi, iż pojazdami samochodowymi są pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym, czyli pojazdy silnikowe, których konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h.

1.1. Odliczanie VAT od wydatków związanych z nabyciem pojazdów samochodowych

Zgodnie z ogólną zasadą przewidzianą w art. 86a ust. 1 od wszystkich wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego.

W art. 86a ust. 2 wskazano katalog wydatków, do których stosuje się ograniczenie. Są to wydatki związane z: nabyciem, importem lub wytworzeniem tych pojazdów, części składowych do nich, używaniem tych pojazdów w ramach umowy najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze (czynsz, raty lub inne płatności wynikające z takiej umowy), nabyciem paliw do ich napędu, serwisowaniem, naprawą i konserwacją oraz nabyciem innych towarów i usług związanych z eksploatacją i użytkowaniem tych pojazdów.

1.2. Pojazdy wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika – odliczenie 100% podatku VAT

Odliczenie VAT w pełnej wysokości przysługuje (przy założeniu związku z czynnościami opodatkowanymi) w odniesieniu do wydatków (art. 86a ust. 3):

- 1) związanych z pojazdami wykorzystywanymi przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej,
- 2) związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą,
- 3) 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.

Na podstawie art. 86a ust. 4 ustawy o VAT pojazdy uznawane są za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika w przypadkach jeżeli:

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza na określonych przez podatnika zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną 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 gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Ewidencja przebiegu pojazdu jako potwierdzenie wykorzystywania samochodu wyłącznie do celów firmowych

Dla potwierdzenia wykorzystywania pojazdu wyłącznie do celów działalności gospodarczej podatnik ma obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, z której wynikać będzie, że wykluczone jest użycie pojazdu do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Ewidencję tę należy prowadzić od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej do dnia zakończenia jego wykorzystywania wyłącznie do tej działalności. W przypadku samochodów nabytych (zaimportowanych, leasingowanych, itp.) przed 1 kwietnia 2014 r., ewidencję tę należy prowadzić począwszy od dnia, w którym po 31 marca 2014 r. podatnik poniesie pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami.

Ewidencja przebiegu pojazdu 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, datę i cel wyjazdu, opis trasy skąd – dokąd, liczbę przejechanych kilometrów, imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem – wpis ten musi być potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu osoby kierującej pojazdem, jeżeli nie jest ona podatnikiem), liczbę przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji.

W przypadku, gdy pojazd samochodowy udostępniany jest osobie niebędącej pracownikiem podatnika, ww. wpisu dokonuje osoba, która udostępnia pojazd. Wpis ten musi obejmować: kolejny numer wpisu, datę i cel udostępnienia pojazdu, stan licznika na dzień udostępnienia pojazdu, liczbę przejechanych kilometrów, stan licznika na dzień zwrotu pojazdu oraz imię i nazwisko osoby, której udostępniony został pojazd. W tym przypadku nie trzeba wpisywać opisu trasy. Jest to logiczne, ponieważ podatnik udostępniający pojazd może nie posiadać wiedzy na ten temat.

Obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy pojazdów przeznaczonych wyłącznie do odprzedaży (jeżeli odprzedaż tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika), sprzedaży (w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika, jeżeli sprzedaż stanowi przedmiot działalności podatnika) i oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze (jeżeli oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika).

Informacja o wykorzystywaniu pojazdu wyłącznie do celów firmowych – formularz VAT-26

Podatnicy wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, mają obowiązek

złożenia w urzędzie skarbowym informacji o tych pojazdach – według ustalonego przez Ministra Finansów wzoru – w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami (art. 86a ust. 12 ustawy o VAT).

Obowiązek złożenia takiej informacji dotyczy także zmiany wykorzystywania pojazdu – z „mieszanego” na wyłącznie do działalności gospodarczej (zmiana wysokości przysługującego odliczenia podatku z 50% na 100%).

Jeśli informacja zostanie złożona w terminie i będzie zgodna ze stanem faktycznym, VAT od wydatków ponoszonych zarówno do dnia jej złożenia, jak i po tym dniu, nie będzie podlegał ograniczeniom w odliczaniu.

W przypadku niezłożenia tej informacji w terminie dla celów stosowania odliczenia będzie uznawać się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej dopiero od dnia jej złożenia (art. 86a ust. 13 ustawy o VAT). Jeśli zatem podatnik odliczy 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. Podobne konsekwencje wystąpią, jeśli organ podatkowy stwierdzi, że informacja zawiera dane niezgodne ze stanem rzeczywistym.

Uwaga



Podatnicy wykorzystujący wyłącznie do działalności gospodarczej pojazdy samochodowe, dla których mają obowiązek prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, powinni złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację o tych pojazdach w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek z nimi związany.

Na mocy delegacji ustawowej zawartej w art. 86a ust. 15 ustawy o VAT, Minister Finansów wydał obowiązujące od 1 kwietnia 2014 r. rozporządzenie z dnia 21 marca 2014 r. w sprawie wzoru informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (Dz. U. poz. 371). W rozporządzeniu tym określony został wzór ww. informacji oznaczony jako formularz VAT-26.

Równocześnie w myśl art. 56a ustawy z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2013 r. poz. 186 ze zm.) wskazano, iż podatnik, który wbrew obowiązkowi nie złoży właściwemu organowi podatkowemu informacji, o której mowa powyżej, albo złoży taką informację po terminie bądź też poda w niej dane niezgodne ze stanem rzeczywistym, dokonując odliczenia podatku niezgodnie z przepisami o podatku od towarów i usług, podlegać będzie karze grzywny do 720 stawek dziennych. W wypadku mniejszej wagi, sprawca ww. czynu zabronionego podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe.

Samochody konstrukcyjnie przeznaczone do wykorzystywania do celów firmowych

Co do zasady, od wydatków na samochody, których konstrukcja wskazuje, że są wykorzystywane w działalności gospodarczej, przysługuje pełne prawo do odliczenia. Dotyczy to m.in. wydatków związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewożenia co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (tj. autobusów). Jak wskazano w uzasadnieniu do nowelizacji ustawy o VAT, zakres wykorzystywania takich pojazdów do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą jest bardzo ograniczony ze względu na ich

charakter. Odliczenie całego VAT od wydatków na takie pojazdy może mieć miejsce, pod warunkiem że z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie pojazdu.

Ponadto, VAT podlega odliczeniu w całości – bez obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu – od wydatków na pojazdy, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z tą działalnością jest nieistotne (art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT). Powyższe dotyczy:

- 1) niektórych pojazdów samochodowych, dla których niezbędne jest posiadanie dodatkowego badania technicznego,
- 2) pojazdów specjalnych.

Pojazdy, dla których istotne jest przeprowadzenie dodatkowego badania technicznego

Od wydatków na niektóre pojazdy – podobnie jak dotychczas – można odliczać cały VAT, pod warunkiem, że pojazdy te będą poddane dodatkowemu badaniu technicznemu przeprowadzonemu przez okręgową stację kontroli pojazdów. Przeprowadzenie takiego badania powinno być potwierdzone wydaniem przez tę stację zaświadczeniem. Konieczne jest także uzyskanie właściwej adnotacji w dowodzie rejestracyjnym o spełnieniu ustawowych wymagań. Dotyczy to:

- 1) pojazdów samochodowych, innych niż samochody osobowe, mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą: klasyfikowanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
- 2) pojazdów samochodowych, innych niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu.

Przepisy zabezpieczające przed nadużyciami

Ustawodawca wprowadził również przepisy, które mają na celu przeciwdziałanie nadużyciom wynikającym z dokonywania przez podatnika zakupu pojazdów, które z uwagi na konstrukcję pozwalają na pełne odliczenie VAT, a następnie (po dokonaniu odliczenia) pojazd taki poddawany będzie „przeróbce”, po której nie będzie spełniał już ustawowych wymagań. Jak bowiem wynika z art. 86a ust. 11 ustawy o VAT, gdy w pojeździe, dla którego przeprowadzono dodatkowe badanie techniczne, będą wprowadzone zmiany, wskutek czego utraci on swoje specyficzne określone ustawą wymagania, od dnia wprowadzenia tych zmian należy uznać, że pojazd ten nie jest już wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. W konsekwencji, od wydatków na taki pojazd należy stosować ograniczenie w odliczaniu VAT.

Należy podkreślić, że jeżeli nie będzie można ustalić dnia wprowadzenia zmian w pojeździe, powyższe ograniczenie będzie należało stosować od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem samochodowym, lub od okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał ustawowe wymagania.

W związku ze zmianą sposobu wykorzystywania samochodu konieczne może być też skorygowanie części odliczonego VAT od zakupu samochodu (zgodnie z art. 90b ustawy o VAT).

Stosowanie ograniczenia w odliczaniu VAT (i ewentualnie dokonanie korekty odliczonego VAT od zakupu) nie będzie konieczne, gdy podatnik będzie prowadził ewidencję przebiegu pojazdu potwierdzającą wykorzystywanie tego samochodu tylko do celów firmowych.

1.3. Zasady odliczania VAT od paliwa do napędu samochodów

Co do zasady – w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi – podatnik od 1 kwietnia 2014 r. ma prawo odliczyć 50% podatku naliczonego. Są to m.in. wydatki dotyczące nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.

Jeżeli zatem podatnik nabywa paliwo przeznaczone do napędu pojazdów samochodowych, które wykorzystywane są przez niego do tzw. celów mieszanych (czyli zarówno do prowadzonej działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych), wówczas – zasadniczo – odliczać może 50% kwoty podatku naliczonego. W tym jednak problem, że w odniesieniu do niektórych rodzajów pojazdów (wykorzystywanych do celów mieszanych) prawo do odliczenia VAT od paliwa zostało przez ustawodawcę czasowo wyłączone.

Do dnia 30 czerwca 2015 r. podatnik ma całkowity zakaz odliczania podatku od nabywanych paliw wykorzystywanych do napędu:

- 1) samochodów osobowych,
- 2) 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, które były pozabawione tego prawa również w okresie od 1 maja 2004 r. do 31 marca 2014 r.

Przykład

Podatnik posiada samochód osobowy Renault Clio, który wykorzystuje zarówno na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, jak i na cele prywatne. Od 1 kwietnia 2014 r. – podobnie jak przed tym dniem – nie może odliczać VAT naliczonego od nabywanego do ww. samochodu paliwa.

Przy zakupie paliwa przeznaczonego do napędu pozostałych pojazdów samochodowych (wykorzystywanych przez podatnika do celów mieszanych), 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,

podatnicy mają prawo do odliczenia podatku naliczonego w wysokości 50% kwoty podatku naliczonego.

Przykład

Podatnik posiada samochód o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg. Samochód ten wykorzystuje generalnie na potrzeby prowadzonej dzia-

łałości gospodarczej, jednak w niewielkim stopniu korzysta z niego na potrzeby osobiste, m.in. na dojazdy pomiędzy siedzibą firmy a miejscem zamieszkania. Od 1 kwietnia 2014 r. podatnik ma prawo do odliczenia 50% podatku naliczonego od paliwa nabywanego do napędu ww. pojazdu.

Pełne prawo do odliczenia podatku VAT od paliwa

Ustawodawca w niektórych przypadkach umożliwił podatnikom odliczanie podatku naliczonego od nabywanych paliw w pełnej wysokości. Dotyczy to nabycia paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, przeznaczonych do napędu pojazdów samochodowych (w tym także samochodów osobowych) wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Jeżeli zatem podatnik wykorzystuje pojazd samochodowy wyłącznie na cele prowadzonej działalności gospodarczej, to od 1 kwietnia 2014 r. ma prawo do stu-procentowego odliczenia podatku naliczonego od nabywanego paliwa do ww. pojazdu.

Przykład

Podatnik prowadzi działalność opodatkowaną VAT. Postanowił, że jeden z samochodów osobowych przeznaczony będzie wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. W związku z tym złożył formularz VAT-26 informujący organ podatkowy o wykorzystywaniu pojazdu wyłącznie na cele prowadzonej działalności gospodarczej. Prowadzi również stosowną ewidencję przebiegu pojazdu. Od 1 kwietnia 2014 r. ma zatem prawo do odliczenia podatku naliczonego od paliwa nabywanego do napędu ww. samochodu w pełnej wysokości.

Warto także pamiętać o grupie pojazdów wymienionej w art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT, czyli pojazdach samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, których konstrukcja wyklucza użycie ich do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. Są to:

- 1) pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - a) klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - b) z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
- 2) 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,
- 3) pojazdy specjalne, które spełniają warunki zawarte w odrębnych przepisach.

W przypadku ww. pojazdów, od 1 kwietnia 2014 r. odliczenie VAT od paliwa nabywanego do ich napędu przysługuje w pełnej wysokości.

2. Błędy formalne uniemożliwiające skorzystanie z prawa do odliczenia podatku

Poza omówionymi powyżej ograniczeniami prawa podatnika do odliczania podatku naliczonego od nabywanych towarów i usług, istnieją jeszcze ograniczenia, które wiążą się ściśle z błędami formalnymi dokumentów wystawianych dla potrzeb podatku VAT. Celem ich

wprowadzenia – jak podkreślał ustawodawca – było zapobieżenie nadużyciom oraz dążenie do jednakowego traktowania podatników w zakresie odliczania podatku z tytułu nabycia towarów lub rozporządzania takimi samymi towarami.

W myśl art. 88 ust. 3a ustawy o VAT, nie uprawniają nabywcy do odliczenia podatku naliczonego faktury, faktury korygujące, dokumenty celne oraz duplikaty faktur:

- wystawione przez podmiot nieistniejący,
- dokumentujące transakcje niepodlegające opodatkowaniu, albo zwolnione od podatku,
- stwierdzające czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności,
- podające kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością,
- potwierdzające czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 Kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności,
- wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami, jeśli nie zostały zaakceptowane przez sprzedawcę,
- w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności.

V. DZIAŁALNOŚĆ MIESZANA – ZASADY ODLICZANIA VAT

1. Proporcjonalne odliczanie VAT naliczonego

Zakup towaru czy usługi – jeżeli związany jest z wykonywanymi przez podatnika czynnościami opodatkowanymi – uprawnia do odliczenia podatku naliczonego w zasadzie bez ograniczeń. Nie podlega natomiast odliczeniu podatek naliczony od zakupów służących działalności zwolnionej z VAT. W sytuacji gdy podatnik prowadzi tzw. działalność mieszaną (opodatkowaną VAT i zwolnioną) i dokonanego zakupu nie można jednoznacznie przyporządkować do danego rodzaju czynności wykonywanych przez podatnika, podatek VAT odlicza się proporcjonalnie.

Zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT, proporcję tę ustala się jako udział rocznego obrotu uzyskanego z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo.

Przykład

Podatnik VAT wykonuje zarówno czynności opodatkowane, jak i zwolnione z opodatkowania. Udział obrotu opodatkowanego w obrocie ogółem wynosi 70%. Proporcja ta oznacza, że podatnik odliczać może jedynie 70% podatku naliczonego od zakupów, których nie można przypisać jednoznacznie ani do działalności opodatkowanej ani zwolnionej z VAT.

Wyliczoną przez podatnika proporcję stosuje się do tzw. wstępnego odliczenia podatku naliczonego od zakupów związanych z działalnością mieszaną – czyli odliczenia w momencie nabycia towaru czy usługi. W chwili nabycia towaru lub usługi podatek naliczony rozli-

czany jest w oparciu o współczynnik obliczony na podstawie obrotów osiągniętych w ubiegłym roku podatkowym. Po zakończeniu roku, w którym dokonywane były zakupy, podatnik ma obowiązek skorygowania rozliczenia. Korekta ta przeprowadzana jest na podstawie rzeczywistej proporcji sprzedaży, jaką uzyskano w roku, w którym te zakupy były dokonywane.

Na podstawie art. 90 ust. 5 i 6 ustawy o VAT, obliczając proporcję nie uwzględnia się:

- 1) obrotu uzyskanego z tytułu dostawy towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli są zaliczone u podatnika do środków trwałych, używanych przez podatnika na potrzeby jego działalności,
- 2) obrotu z tytułu transakcji dotyczących:
 - a) pomocniczych transakcji w zakresie nieruchomości i pomocniczych transakcji finansowych,
 - b) usług wymienionych w art. 43 ust. 1 pkt 7, 12 i 38–41, w zakresie, w jakim transakcje te mają charakter pomocniczy.

Zgodnie z art. 90 ust. 10 ustawy o VAT w przypadku gdy proporcja sprzedaży, określona zgodnie z art. 90 ust. 2–8:

- 1) przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku, była mniejsza niż 500 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%;
- 2) nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

Jeżeli w poprzednim roku podatkowym podatnik nie prowadził działalności „mieszanej”, albo uzyskał obrót z takiej działalności, ale nie przekroczył on 30.000 zł lub też w sytuacji, gdy podatnik uznał, iż proporcja ustalona za poprzedni rok podatkowy w roku bieżącym byłaby dla niego niereprezentatywna – do rozliczania wstępnego może stosować proporcję wyliczoną szacunkowo. Prawo to wynika z art. 90 ust. 8–9 ustawy o VAT. W celu uzgodnienia szacunkowo wyliczonej proporcji, podatnik powinien zwrócić się z pisemnym wnioskiem do naczelnika właściwego urzędu skarbowego. We wniosku tym wskazać należy oszacowany przez siebie wskaźnik. Organ podatkowy po rozpatrzeniu wniosku ustala w formie protokołu szacunkową proporcję, według której podatnik odliczać może podatek naliczony.

2. Obliczanie wskaźnika proporcji

Wskaźnik proporcji ustala się procentowo jako udział obrotu opodatkowanego w całkowitym obrocie. Zaokrągla się go w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Przy ustalaniu wskaźnika proporcji, należy zatem uwzględnić:

- w liczniku proporcji – obrót osiągnięty w roku ubiegłym z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, czyli:
 - dostaw towarów i odpłatnego świadczenia usług na terytorium kraju opodatkowanych stawkami 0%, 5%, 8%, 23% (z wyłączeniem dostaw środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji oraz obrotu określonego w art. 90 ust. 6 ustawy),
 - wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów,
 - eksportu towarów,
 - otrzymanych dotacji, subwencji i dopłat przedmiotowych, mających bezpośredni wpływ na cenę towarów i usług, w stosunku do których przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego,

- dostaw towarów lub świadczenia usług poza terytorium kraju, które co prawda nie podlegają opodatkowaniu w Polsce, ale dają podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z ich nabyciem na podstawie art. 86 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT;
- w mianowniku proporcji – obrót uzyskany w ubiegłym roku z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego oraz czynności, w związku z którymi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, czyli:
 - całą kwotę wykazaną w liczniku, której składniki wymieniono powyżej oraz
 - sprzedaż zwolnioną z opodatkowania (z pominięciem sprzedaży środków trwałych, itp.),
 - dotacji, subwencji i dopłat do ceny sprzedawanych towarów i usług, w tym również do ceny towarów i usług zwolnionych z VAT.

Uwaga



Podatnik, który po zakończeniu bieżącego roku obliczył proporcję obrotów za cały rok podatkowy (2014 r.) – w kolejno składanych deklaracjach roku 2015, odliczał będzie podatek naliczony od zakupów związanych z działalnością „mieszaną” przy zastosowaniu tej właśnie proporcji.

3. Zasady dokonywania rocznej korekty podatku naliczonego

Po zakończeniu roku podatkowego podatnik prowadzący działalność „mieszaną” jest zobowiązany do obliczenia struktury obrotów dla tego właśnie roku. Zatem po zakończeniu 2014 r. podatnik obliczyć musiał rzeczywistą strukturę obrotów za ten rok. Na podstawie tak obliczonej struktury podatnik powinien dokonać korekty rozliczenia podatku naliczonego za cały 2014 r. Obliczona po zakończeniu 2014 r. proporcja służy także do wstępnego rozliczania podatku naliczonego od zakupów dokonywanych w kolejnych miesiącach 2015 r.

Przykład

Podatnik w 2014 r. odliczał VAT stosując proporcję wynoszącą 70%. W ciągu całego roku podatek naliczony wyniósł 35.000 zł, z czego podatnik odliczył 70%, czyli 24.500 zł. W styczniu 2015 r. ponownie obliczył strukturę obrotów – na podstawie danych za cały rok 2014 – która wyniosła 65%. Wskaźnik ten służy podatnikowi do rozliczania podatku naliczonego związanego ze sprzedażą „mieszaną” dokonywaną w 2015 r. Ten sam wskaźnik podatnik musiał zastosować przy dokonywaniu rocznej korekty podatku naliczonego za 2014 r.

Podatnik nie dokonywał zakupu środków trwałych podlegających amortyzacji, w związku z czym korekta podatku odliczonego w roku 2014 była jednorazowa.

Należy ją wykazać w deklaracji składanej za styczeń 2015 r. (bądź za pierwszy kwartał 2015 r. – przy rozliczeniach kwartalnych) w wysokości:

$$(35.000 \times 65\%) - (35.000 \times 70\%) = 22.750 \text{ zł} - 24.500 \text{ zł} = (-) 1.750 \text{ zł}.$$

W deklaracji za styczeń 2015 r. (bądź za pierwszy kwartał 2015 r.) podatnik będzie musiał pomniejszyć kwotę podatku naliczonego do odliczenia, wykazując w poz. 44 deklaracji VAT kwotę 1.750 zł ze znakiem minus.

Warto pamiętać, że w deklaracji podatkowej, w której podatnik rozlicza podatek VAT przewidziano odrębne rubryki, uwzględniające roczne korekty podatku naliczonego (a także korekty związane ze zmianą przeznaczenia nabytych towarów i usług).

W części D.3. deklaracji VAT-7, VAT-7K i VAT-7D w rubrykach 43 i 44 wpisuje się odpowiednio korekty podatku naliczonego od nabycia środków trwałych oraz korekty podatku od pozostałych nabyć. Jeżeli kwota korekty ma wartość ujemną, czyli podatek naliczony w wyniku korekty ulega zmniejszeniu, kwotę tej korekty należy ująć w deklaracji ze znakiem „-”. Należy zwrócić uwagę, że pozycje te nie są przeznaczone do korekt wynikających z bieżąco otrzymywanych faktur korygujących, te bowiem uwzględniane są bezpośrednio w części D.2. deklaracji VAT odpowiednio ze znakiem plus lub minus.

W odniesieniu do towarów niezaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, wykorzystywanych w działalności gospodarczej, a także zaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej nieprzekraczającej 15.000 zł korekta roczna dokonywana jest jednorazowo.

Natomiast gdy wartość początkowa środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przekracza 15.000 zł okresy korekty wynoszą odpowiednio:

- 1) 5 lat – w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, innych niż nieruchomości i prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- 2) 10 lat – w odniesieniu do nieruchomości (praw wieczystego użytkowania gruntów) nabytych od 1 maja 2004 r., z tym że, jeżeli ww. składniki majątku były nabyte od 1 maja 2004 r., lecz przed 1 czerwca 2005 r. – 10-letni okres korekty ma zastosowanie, gdy wartość początkowa przekraczała 3.500 zł.

4. Korekta VAT naliczonego od zakupu środków trwałych

Rozliczanie podatku naliczonego od zakupu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł, wiąże się z pięcioletnim okresem dokonywania korekt, a w przypadku nabywanych nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów – okresem dziesięcioletnim.

Korekty te są dokonywane począwszy od roku, w którym te środki trwałe zostaną oddane do użytkowania. W każdym kolejnym roku korektą obejmowana jest jedna piąta (dla nieruchomości jedna dziesiąta) kwoty podatku naliczonego przy nabyciu lub wytworzeniu środka trwałego (art. 91 ust. 2).

W sytuacji gdy podatnik dokonuje zakupu środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji o wartości początkowej przekraczającej 15.000 zł, związanych zarówno z działalnością uprawniającą, jak i nieuprawniającą do dokonywania odliczenia podatku VAT, to w rozliczeniu za okres rozliczeniowy, w którym przysługuje mu prawo do odliczenia VAT (w uproszczeniu – w miesiącu lub kwartale, w którym dokonał zakupu) dokonuje wstępnego odliczenia podatku naliczonego w oparciu o strukturę sprzedaży z poprzedniego roku.

Po zakończeniu roku, w którym nabyty środek trwały lub wartość niematerialna i prawna podlegająca amortyzacji zostały oddane do użytkowania, dokonuje się pierwszej korekty podatku naliczonego, natomiast kolejne korekty dokonywane są odpowiednio przez 10 kolejnych lat (w odniesieniu do nieruchomości) lub przez 5 lat (w odniesieniu do pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji).

VI. OBOWIĄZKOWA KOREKTA VAT NALICZONEGO PRZEZ DŁUŻNIKA

Ustawa o VAT w pewien sposób wymusza na podatnikach terminowe regulowanie zobowiązań wobec kontrahentów. Podatnicy, którzy mają trudności z uzyskaniem zapłaty za towar czy usługę mogą bowiem „odzyskać” kwotę zapłaconego podatku od danej czynności w ramach procedury nazywanej powszechnie ulgą na złe długi. Dotyczy ona wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona. O jej uprawdopodobnieniu mówimy wówczas, gdy nie zostanie ona uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie w ciągu 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze.

1. Korekta podatku należnego przy braku zapłaty należności

Zgodnie z art. 89a ust. 3 ustawy o VAT, korekta podstawy opodatkowania i podatku należnego przez wierzyciela może nastąpić w rozliczeniu za okres, w którym nieściągalność wierzytelności uznaje się za uprawdopodobnioną, pod warunkiem, że do dnia złożenia przez wierzyciela deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie.

Wierzyciel może zatem skorygować podatek należny w rozliczeniu za okres, w którym upłynął termin 150-dniowy, liczony od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze. Korekty takiej może dokonać pod warunkiem, że do dnia złożenia przez niego deklaracji za ten okres rozliczeniowy należność nie została uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie.

Przykład

Podatnik wystawił fakturę na rzecz firmy Alfa w dniu 4 marca 2015 r. z terminem płatności określonym na 17 marca 2015 r. Firma Alfa nie uregulowała należności z tej faktury. Jeżeli należność ta nie zostanie uregulowana do dnia 14 sierpnia 2015 r., podatnik będzie miał prawo do zastosowania ulgi na złe długi, czyli do pomniejszenia podstawy opodatkowania i podatku należnego o kwotę wynikającą z wystawionej w marcu faktury. Korekty tej będzie mógł dokonać w deklaracji za sierpień 2015 r., o ile do dnia złożenia deklaracji podatkowej za ten okres wierzytelność nie zostanie uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie.

Pamiętać należy, że wierzyciel obowiązany jest wraz z deklaracją, w której dokona korekty, zawiadomić o tym fakcie właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego wraz z podaniem kwot korekty oraz danych dłużnika (VAT-ZD). Dzięki otrzymaniu takiego zawiadomienia organ podatkowy może zweryfikować spełnienie obowiązku skorygowania podatku naliczonego przez dłużnika.

2. Obowiązek zmniejszenia podatku naliczonego przez dłużnika

Dłużnik, który ma problemy z terminowym regulowaniem zobowiązań wobec kontrahentów musi liczyć się z konsekwencjami w postaci obowiązkowej korekty odliczonego przez niego podatku naliczonego z faktur, z których należności nie zostały opłacone.

W przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu ter-

minu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze, dłużnik ma obowiązek dokonania korekty odliczonego podatku naliczonego wynikającego z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu tego terminu.

Zasady tej nie stosuje się wówczas, gdy dłużnik ureguluje należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności.

Jeżeli należność zostanie uregulowana częściowo, korekta dotyczyć będzie podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.

Przykład

Jan K. wystawił fakturę na rzecz firmy Adama P. z terminem płatności przypadającym na dzień 20 marca 2015 r. Jeżeli dłużnik nie ureguluje należności najpóźniej w ostatnim dniu sierpnia 2015 r. (w dniu 17 sierpnia minie 150. dzień od dnia, w którym upłynął termin płatności), to będzie miał obowiązek skorygowania odliczonego wcześniej podatku naliczonego.

Uwaga



Korekta podatku naliczonego przez dłużnika na podstawie art. 89b ustawy o VAT jest obowiązkowa i nie zależy od tego, czy wierzyciel skorzystał z ulgi na złe długi.

Jeśli więc dłużnik często zalega z płatnościami wobec wierzycieli, musi zwracać uwagę na terminy płatności należności z poszczególnych faktur zakupu, aby ostatecznie do końca miesiąca, w którym przypada 150. dzień od terminu płatności, uregulować należność. W przeciwnym razie konieczna jest korekta podatku naliczonego, który dłużnik odliczył mimo braku zapłaty za towar czy usługę. Pamiętać przy tym należy, że dłużnik, który był obowiązany do skorygowania podatku naliczonego ze względu na nieuregulowanie należności, ale korekty takiej nie dokonał, narażony jest na ustalenie przez organ podatkowy dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% kwoty podatku wynikającego z nieuregulowanych faktur. Sankcja ta nie ma zastosowania wobec osób fizycznych, które za ten sam czyn ponoszą odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

3. Ponowna korekta VAT naliczonego po zapłacie należności

Korekta zarówno podatku należnego przez wierzyciela, jak i podatku naliczonego przez dłużnika nie zawsze jest ostateczna. Jeżeli bowiem dłużnik już po jej dokonaniu ureguluje należność (w całości lub częściowo), zarówno wierzyciel (jeżeli skorzystał z ulgi na złe długi), jak i dłużnik dokonują powtórnej korekty, uwzględniając wpłaconą należność.

W myśl art. 89a ust. 4 ustawy o VAT, w przypadku gdy po złożeniu deklaracji podatkowej, w której wierzyciel skorygował podatek należny i podstawę opodatkowania, należność zostanie uregulowana lub zbyta w jakiejkolwiek formie, wierzyciel ma obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania i kwoty podatku należnego w rozliczeniu za okres, w którym należność została uregulowana lub zbyta. Jeżeli należność zostanie uregulowana częściowo, wówczas podstawa opodatkowania oraz kwota podatku należnego musi być zwiększona w odniesieniu do tej części.

Równocześnie w przypadku uregulowania należności przez dłużnika po dokonaniu korekty podatku naliczonego, dłużnik ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym należność uregulowano (lub o część kwoty podatku naliczonego – przy częściowym uregulowaniu należności). Prawo to wynika z art. 89b ust. 4 ustawy o VAT.

Przykład

Dłużnik nie uregulował zobowiązania wobec podatnika – Jana K. Na podstawie art. 89b ust. 1 ustawy o VAT zobowiązany był do skorygowania odliczonego podatku naliczonego. Korekty dokonał w rozliczeniu za grudzień 2014 r. W dniu 27 lutego 2015 r. uregulował 80% należności, wynikającej z faktury, która była objęta ww. korektą. W takiej części ma on zatem prawo do ponownej korekty podatku naliczonego – zwiększającej kwotę podatku do odliczenia. Korekty tej może dokonać w deklaracji za luty 2015 r.

Uwaga



Uregulowanie należności przez dłużnika po dokonaniu korekty podatku należnego przez wierzyciela oznacza, że wierzyciel ma obowiązek skorygowania tego podatku.

Z kolei dłużnik ma prawo do skorygowania podatku naliczonego w związku z uregulowaniem należności.

VII. ODLICZANIE VAT W PYTANIACH I ODPOWIEDZIACH

1. Otrzymanie faktury przed powstaniem obowiązku podatkowego

W dniu 17 lipca 2014 r. otrzymaliśmy fakturę za utrzymanie domeny za okres od 11 lipca 2014 r. do 10 lipca 2015 r. Faktura ta została wystawiona w dniu 14 lipca 2014 r. z datą sprzedaży 10 lipca 2015 r. i terminem płatności 4 sierpnia 2014 r. Płatność z tej faktury uregulowaliśmy przelewem w dniu 31 lipca 2014 r. Kiedy mogliśmy odliczyć VAT: z chwilą dokonania przez nas zapłaty (tj. w lipcu 2014 r.), czy też w momencie, kiedy sprzedawca otrzymał od nas pieniądze (a więc prawdopodobnie w sierpniu 2014 r.)?

W sytuacji opisanej w pytaniu obowiązek podatkowy powstał na podstawie art. 19a ust. 8 ustawy o VAT, tj. z chwilą otrzymania przez sprzedawcę całości zapłaty przed wykonaniem ww. usługi (przyjmujemy, że usługa zostanie wykonana z dniem określonym na fakturze jako data sprzedaży, czyli 10 lipca 2015 r.). Prawdopodobnie usługodawca otrzymał zapłatę (zaliczkę) za ww. usługę w sierpniu 2014 r., zaś nabywca był w posiadaniu faktury dokumentującej tę usługę już w lipcu 2014 r. Zatem Czytelnik mógł odliczyć VAT naliczony dopiero w rozliczeniu za sierpień 2014 r. (chyba że usługodawca otrzymał należność z ww. faktury w lipcu 2014 r., to wtedy odliczenie VAT było możliwe również w lipcu 2014 r.). Z tym, że nawet jeśli okazałoby się, że zapłata za ww. usługę wpłynęła na konto sprzedawcy w lipcu 2014 r., to i tak odliczenie podatku naliczonego może zostać dokonane w sierpniu 2014 r. (stosownie do treści art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

Zauważyć należy, że faktura z 14 lipca 2014 r. dokumentująca sprzedaż usługi, która zostanie wykonana dopiero z dniem 10 lipca 2015 r. jest w rzeczywistości fakturą zaliczkową stwierdzającą otrzymanie przed wykonaniem usługi całości zapłaty za utrzymanie domeny.

2. Ustalenie w umowie momentu wykonania usługi

W jakim terminie można odliczyć VAT za zakup certyfikatu bezpiecznego podpisu elektronicznego, karty CryptoCard, czytnika kart kryptograficznych oraz za przedłużenie/odnowienie ważności certyfikatu kwalifikowanego? Certyfikat jest kupowany na okres 1 roku bądź 2 lat, natomiast faktura jest wystawiana z terminem płatności przypadającym 30. dnia od otrzymania faktury (kwota do zapłaty stanowi całą wartość zakupu). Na fakturze nie ma podziału na poszczególne okresy, za które jest dokonywana płatność. Ponadto w umowie jest zapisane, że strony przyjmują, że dniem spełnienia świadczenia upoważniającego do wystawienia faktury jest dzień wytworzenia certyfikatu.

Dla momentu powstania prawa do odliczenia VAT z wystawionej faktury istotne jest ustalenie okresu rozliczeniowego, w którym Czytelnik otrzymał przedmiotową fakturę oraz w którym powstał obowiązek podatkowy z tytułu wykonania ww. usługi (oba te warunki muszą zostać spełnione łącznie, aby mógł zrealizować przysługujące mu prawo do odliczenia VAT). W kwestii obowiązku podatkowego – zdaniem redakcji – należy przyjąć, że do wykonania ww. czynności doszło zgodnie z ustaleniami zawartymi między stronami w umowie, a więc z chwilą wytworzenia certyfikatu. To strony decydują bowiem o tym, jakie działania muszą być podjęte, aby uznać daną usługę za wykonaną (nie wydaje się, żeby w tym przypadku była to usługa ciągła, do której ma zastosowanie art. 19a ust. 3 ustawy o VAT). Z chwilą wytworzenia certyfikatu jest też wystawiana faktura i w terminie 30 dni od dnia jej wystawienia jest uiszczana cała należność za ww. usługę (a więc nie mamy do czynienia w tym przypadku z zaliczką przed wykonaniem usługi, a z zapłatą za ww. usługę). W konsekwencji Czytelnik mógł dokonać odliczenia VAT w rozliczeniu za miesiąc wytworzenia certyfikatu, pod warunkiem posiadania w tym miesiącu faktury uprawniającej do odliczenia VAT.

3. Data sprzedaży na fakturze i jej wpływ na termin odliczenia VAT

Czy mogę odliczyć VAT z faktury wystawionej i otrzymanej przeze mnie w lutym 2015 r. w przypadku, gdy data sprzedaży jest z września 2014 r.?

Podatnik VAT ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od zakupu towarów i usług, o ile zakup ten służy wykonywanym przez niego czynnościom opodatkowanym podatkiem VAT. Aby jednak prawo to mógł zrealizować, musi przestrzegać ustawowych regulacji w zakresie terminu dokonania odliczenia.

Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje – co do zasady – w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Zasada ta ma również zastosowanie w przypadku zapłaty zaliczek, zadatków, czy rat.

Ponadto w art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT zastrzeżono, iż odliczenia można dokonać nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę lub dokument celny. Podobne zastrzeżenie dotyczy importu rozliczanego na zasadach ogólnych.

Zatem warunkiem odliczenia podatku naliczonego jest powstanie po stronie sprzedawcy obowiązku podatkowego od danej czynności oraz posiadanie przez nabywcę faktury dokumentującej zakup.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu transakcja miała miejsce we wrześniu i wówczas (o ile nie mówimy o szczególnych zasadach powstania obowiązku podatkowego) powstał obowiązek podatkowy w VAT po stronie sprzedającego. Nabywca jednak otrzymał fakturę

dopiero w lutym. Oznacza to, że ma prawo do odliczenia podatku naliczonego z tej faktury dopiero w deklaracji VAT-7 za luty 2015 r.

Jeżeli podatnik nie skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego w deklaracji za luty 2015 r., może odliczenia tego dokonać w rozliczeniu za jeden z dwóch następnych okresów rozliczeniowych (za marzec bądź kwiecień 2015 r.).

4. Termin odliczenia podatku VAT a data otrzymania faktury

Kupiliśmy w styczniu br. towary, ale fakturę od dostawcy (wystawioną z datą 31 stycznia 2015 r.) otrzymaliśmy dopiero 2 lutego br. Kiedy możemy dokonać odliczenia podatku VAT?

Termin odliczenia VAT zależy głównie od momentu powstania obowiązku podatkowego. Nabywca musi ustalić, kiedy od danej transakcji sprzedawca (usługodawca) jest zobowiązany do wykazania VAT należnego. Zasada ta ma zastosowanie także w przypadku zapłaty zaliczek, zadatków czy rat.

Obowiązek podatkowy powstaje – co do zasady – z chwilą dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi, a jeżeli wcześniej otrzymano całość lub część zapłaty – z chwilą jej otrzymania (w niektórych przypadkach obowiązek podatkowy powstanie z chwilą wystawienia faktury – dotyczy np. mediów, usług najmu, itp.).

Odliczenia VAT nie można jednak dokonać wcześniej, niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzyma fakturę dokumentującą nabycie towarów lub usług.

Zasadniczo więc odliczenia VAT można dokonać, jeżeli spełnione są łącznie następujące warunki:

- 1) powstał obowiązek podatkowy,
- 2) podatnik otrzymał fakturę.

Jeżeli podatnik nie odliczy VAT w miesiącu/kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowy, będzie mógł tego dokonać w rozliczeniu za jeden z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

Reasumując

Jeśli podatnik otrzymał w lutym 2015 r. fakturę dokumentującą zakup dokonany w styczniu br., to odliczenia podatku VAT może dokonać w rozliczeniu za luty, marzec lub kwiecień 2015 r.

5. Moment odliczenia VAT naliczonego przez najemcę

Kiedy mogę odliczyć VAT naliczony z faktury dokumentującej najem? Otrzymuję faktury w danym miesiącu (w miesiącu ich wystawienia przez wynajmującego), natomiast termin płatności przypada w kolejnym miesiącu i z reguły w tym terminie uiszczaam należność. Czy VAT mogę odliczyć już w deklaracji za miesiąc otrzymania faktury, czy dopiero po uregulowaniu należności?

Podatnik nabywający usługi najmu, dzierżawy, stałej obsługi prawnej itp., ma prawo do odliczenia podatku naliczonego w miesiącu (kwartale), w którym u wynajmującego powstał obowiązek podatkowy z tego tytułu. Co do zasady będzie to miesiąc, w którym wynajmujący wystawił fakturę (o ile w miesiącu tym podatnik – najemca fakturę tę otrzymał).

Jeżeli zatem np. w lutym 2015 r. została wystawiona faktura dokumentująca najem i najemca fakturę tę otrzymał także w tym miesiącu, to ma prawo do odliczenia podatku naliczo-

nego z tej faktury w deklaracji za ten miesiąc (przy założeniu, że rozlicza VAT miesięcznie). Prawo do odliczenia podatku naliczonego jest w tym przypadku niezależne od terminu płatności, czy od faktu uiszczenia należności określonej w fakturze.

6. Faktura za wywóz nieczystości – termin odliczenia VAT

W jakim terminie mogę odliczyć podatek naliczony z faktury wystawionej (i otrzymanej) w marcu (termin płatności również upływa w marcu), za wywóz nieczystości w kwietniu?

Nabycie mediów uprawnia do odliczenia podatku naliczonego co do zasady w okresie, w którym po stronie dostawcy powstał obowiązek podatkowy. Odliczenia nie można jednak dokonać wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę.

Obowiązek podatkowy od dostawy mediów powstaje z chwilą wystawienia faktury, o ile jest ona wystawiona terminowo, czyli nie później niż z upływem terminu płatności. Jeżeli jednak podatnik nie wystawi faktury lub wystawi ją z opóźnieniem, obowiązek podatkowy powstaje z upływem terminu płatności.

W przypadku opisanym w pytaniu, obowiązek podatkowy u sprzedawcy mediów powstał zatem w marcu. Z tego względu, usługobiorca ma prawo odliczyć podatek naliczony wynikający z otrzymanej w marcu faktury w deklaracji za ten właśnie miesiąc.

7. Termin odliczenia VAT naliczonego z faktury otrzymanej po wykonaniu usługi

Spółka zakupiła w styczniu 2015 r. usługę. Usługa została wykonana w styczniu i w tym samym miesiącu wystawiona została faktura. Spółka otrzymała fakturę dopiero w marcu. Czy VAT naliczony odliczyć można tylko w deklaracji za marzec, czy też za kwiecień lub maj 2015 r.?

W art. 86 ust. 10 ustawy o VAT określono, iż prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy. Zatem termin odliczenia podatku naliczonego przez nabywcę towaru (usługi) powiązано ściśle z momentem powstania obowiązku podatkowego po stronie dostawcy towaru (usługodawcy).

Dodatkowo jednak należy wziąć pod uwagę art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT, który zawiera ograniczenie w zakresie momentu nabycia prawa do odliczenia podatku naliczonego. Przepis ten pozwala na odliczenie tego podatku nie wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym podatnik otrzymał fakturę lub dokument celny.

Oznacza to, że aby ustalić właściwy okres rozliczeniowy, w którym podatnik ma prawo skorzystać z odliczenia podatku naliczonego nie wystarczy fakt nabycia towaru (usługi) i powstanie obowiązku podatkowego z tego tytułu u dostawcy (usługodawcy). Konieczne jest także dysponowanie fakturą potwierdzającą to nabycie. Jeżeli oba te czynniki wystąpią w tym samym okresie rozliczeniowym, nie będzie problemu z ustaleniem prawa do odliczenia VAT. Natomiast w praktyce może się zdarzyć, że podatnik nabędzie towary w jednym miesiącu, natomiast fakturę otrzyma w miesiącu kolejnym, lub dopiero po kilku miesiącach od zakupu.

Wówczas najwcześniejszym momentem, w którym podatnik będzie mógł zrealizować prawo do odliczenia podatku naliczonego jest okres rozliczeniowy, w którym spełnione zostaną oba ww. warunki odliczenia, czyli:

- 1) po stronie sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy z tytułu danej transakcji oraz
- 2) podatnik otrzymał fakturę potwierdzającą daną transakcję.

Oczywiście warunkiem odliczenia VAT naliczonego jest związek zakupu z wykonywanymi przez podatnika czynnościami opodatkowanymi.

Jeżeli związek taki istnieje, to nie ma wątpliwości, że podatnik w sytuacji przedstawionej w pytaniu może w rozliczeniu za marzec 2015 r. skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Pozostaje do rozstrzygnięcia wątpliwość dotycząca odliczenia VAT na podstawie art. 86 ust. 11 ustawy o VAT, czyli rozliczenia w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

Problem w tym, że jeżeli w sytuacji opisanej w pytaniu – w rozliczeniu za marzec podatnik nie dokona odliczenia, to wydawałoby się, że nie ma – literalnie odczytując art. 86 ust. 11 ustawy o VAT – możliwości odliczenia VAT w dwóch kolejnych okresach rozliczeniowych. Przepis ten bowiem mówi o podatku nieodliczonym w terminie określonym w ust. 10, czyli w rozliczeniu za okres, w którym u sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy.

Byłoby to jednak sprzeczne z zasadą równości podatników wobec prawa. Przyjąć zatem należy, zdaniem redakcji, że ustawodawca w art. 86 ust. 10 i ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT wskazał najwcześniejszy moment, w którym odliczenie może nastąpić, natomiast w ust. 11 wyznaczył dodatkowe dwa okresy rozliczeniowe, w których można skorzystać z prawa do odliczenia.

Reasumując

W przypadku usługi, dla której obowiązek podatkowy powstał w styczniu, nabywca który w marcu otrzymał fakturę za tę usługę ma – zdaniem redakcji – prawo do odliczenia VAT naliczonego w deklaracji za marzec, kwiecień lub maj 2015 r.

8. Odliczanie VAT od wydatków na samochody przeznaczone na wynajem

Jesteśmy firmą, która w prowadzonej działalności zajmuje się sprzedażą i wynajmem samochodów. W odniesieniu do samochodów przeznaczonych wyłącznie na wynajem, nie prowadzimy ewidencji przebiegu pojazdów, nie złożymy VAT-26, a od wydatków z tytułu ich użytkowania odliczamy cały podatek naliczony. Pomiędzy poszczególnymi okresami, na które dany samochód jest wynajmowany dokonujemy tankowania (dojazd na stację), podstawiamy do wybranego miejsca przez klienta, czy też przejeżdżamy do drugiego punktu w celu uzupełnienia stanu samochodów na wynajem. Są to wyjazdy związane wyłącznie z wynajmem samochodów. Czy zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdów obejmie także sytuacje, o których mowa?

W przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, podatnikowi co do zasady przysługuje prawo do odliczenia VAT w wysokości stanowiącej 50% kwoty podatku wynikającej z faktury. Z tym, że ograniczenie to nie ma zastosowania w sytuacji określonej w art. 86a ust. 3 ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem odliczenie VAT w pełnej wyso-

kości przysługuje (przy założeniu związku z czynnościami opodatkowanymi) w odniesieniu do wydatków:

- 1) związanych z pojazdami wykorzystywanymi przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej,
- 2) związanych z pojazdami konstrukcyjnie przeznaczonymi do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą,
- 3) 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.

Zgodnie z art. 86a ust. 4 ustawy o VAT pojazdy uznawane są za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika w przypadkach jeżeli:

- sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza na określonych przez podatnika zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną 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 nieistotne.

Obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu (jak również składania informacji VAT-26) nie dotyczy pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do:

a) odsprzedaży,

b) sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika,

c) oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze

– jeżeli odsprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika.

Z pytania wynika, że podatnik prowadzi profesjonalną działalność w zakresie handlu i wynajmu samochodów. Zasadne zatem jest traktowanie tych samochodów jako pojazdów przeznaczonych do wynajmu, w odniesieniu do których można odliczać VAT z tytułu ich użytkowania w pełnej wysokości bez prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu i składania informacji VAT-26. Pomiędzy poszczególnymi okresami, na które dany samochód jest wynajmowany podatnik dokonuje tankowania (dojazd na stację), podstawia do wybranego miejsca przez klienta, czy też przejeżdża do drugiego punktu sprzedaży w celu uzupełnienia stanu samochodów na wynajem.

Zdaniem redakcji okoliczność, iż konkretny pojazd floty przeznaczonej na wynajem, pomiędzy poszczególnymi okresami wynajęcia go przez klientów (zawarciem kolejnych umów najmu), wykorzystywany jest do wyjazdów związanych z jego utrzymaniem (np. dojazd na stację celem jego zatankowania), nie zmienia wyłącznego przeznaczenia tego samochodu, którym jest oddanie go w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu. **Czynności związane z utrzymaniem i eksploatacją samochodu przeznaczonego na wynajem oraz jego przemieszczaniem do innego punktu, w którym będzie wynajmowany są niezbędne do świadczenia usługi najmu. Dlatego też, zdaniem redakcji nie można w tym przypadku uznać, iż podatnik wykorzystuje ten samochód również do celów innych niż wynajem, co powodowałoby konieczność prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.**

Wskazać jednak należy, że odmienne stanowisko od prezentowanego powyżej zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 3 września 2014 r., nr IPPP3/443-486/14-4/KT. Sprawa dotyczyła podatnika, który prowadził działalność gospodarczą polegającą na wynajmie i sprzedaży samochodów. Pomiędzy poszczególnymi okresami wynajmu, spółka samochody te wykorzystywała m.in. do wyjazdów związanych z utrzymaniem i eksploatacją, do przejazdów do innego punktu ich wynajmu, do wszelkich jazd związanych z przygotowaniem samochodu do wynajmu lub sprzedaży na terenie Polski czy dostarczeniem (odbiosem) ww. samochodów na miejsca uzgodnione z poszczególnymi klientami. Wątpliwości spółki dotyczyły obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu dla tych samochodów oraz złożenia informacji VAT-26, w celu umożliwienia pełnego odliczania podatku naliczonego od wydatków z nimi związanymi.

Organ podatkowy dokonując analizy przepisów art. 86a ust. 1 ustawy w związku z art. 86a ust. 3 wskazał, że zakaz odliczania podatku naliczonego od wydatków dotyczących pojazdów nie ma zastosowania w przypadku nabywcy, którego przedmiotem działalności jest oddanie samochodów w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, a dokonane zakupy związane są tylko i wyłącznie z samochodami wykorzystywanymi w celu odpłatnego wynajmu. Podkreślił przy tym, że zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu obejmuje sytuacje, gdy pojazdy te nie są wykorzystywane – nawet przejściowo – do innych celów, nawet jeśli te cele związane są działalnością prowadzoną przez podatnika.

Jak czytamy: „(...) użycie wyrazu «wyłącznie» w ww. art. 86a ust. 5 ustawy wskazuje, że zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji, o której mowa w art. 86a ust. 4, nie obejmuje sytuacji, gdy pojazdy są wykorzystywane – choćby przejściowo – do innych celów (np. jazda próbna, użytek służbowy podatnika, dojazd do klienta itp.). Zatem w odniesieniu do pojazdu, który np. jest przeznaczony do oddania w odpłatny najem, ale przed jego dokonaniem jest wykorzystywany przez podatnika jako pojazd do innych celów służbowych, nie może być zastosowane zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji. W celu pełnego odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z takim pojazdem, ewidencja przebiegu dla tego pojazdu (jeśli jest on obiektywnie wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej) musi być prowadzona i powinna zawierać (...) wskazane elementy; musi ona potwierdzać brak użytku prywatnego danego pojazdu. (...)”

Zatem, w przedstawionej sprawie Wnioskodawca, aby mieć prawo – na podstawie art. 86a ust. 1 w związku z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) ustawy – do pełnego odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu zakupów dotyczących samochodów osobowych przeznaczonych na wynajem, a jednocześnie wykorzystywanych również do innych, wymienionych wyżej, celów związanych z prowadzoną przez Spółkę działalnością w zakresie wynajmu pojazdów, musi spełnić warunki, o których mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1. Oznacza to, że **Spółka zobowiązana jest do prowadzenia dla tych samochodów ewidencji przebiegu pojazdu oraz, w konsekwencji, do złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego informacji o tych pojazdach, stosownie do art. 86a ust. 12. W przeciwnym razie Wnioskodawcy będzie przysługiwało, w oparciu o art. 86a ust. 1 ustawy, prawo do odliczenia 50% podatku naliczonego z tytułu wydatków poniesionych w związku z używaniem opisanych we wniosku pojazdów. (...)**” (pokreślenie redakcji)

Mając na uwadze odmienne rozstrzygnięcie fiskusa od stanowiska prezentowanego przez naszą redakcję w omawianym zakresie, warto, aby podatnik zwrócił się do właściwego organu podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w swojej sprawie.

9. Zakup paliwa do samochodów nieposiadających świadectwa homologacji

Firma posiada samochody ciężarowe mające dwa rzędy siedzeń i ładowność powyżej 500 kg. Są one wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej, w związku z czym złożono druk VAT-26 i prowadzona jest ewidencja przebiegu pojazdu. Czy można w całości odliczać VAT od paliwa do tych samochodów?

Zgodnie z ogólną zasadą przewidzianą w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT od wszystkich wydatków związanych z pojazdami samochodowymi podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego.

Do końca czerwca 2015 r. przewidziano zakaz odliczania VAT od zakupu paliwa do niektórych pojazdów. Dotyczy to paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu:

- 1) samochodów osobowych,
- 2) 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.

Zakaz ten dotyczy jednak tylko pojazdów wykorzystywanych do celów mieszanych (czyli zarówno na potrzeby działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych).

Nie dotyczy on natomiast zakupu paliwa nabywanego do samochodu wykorzystywanego wyłącznie do celów firmowych. Z treści pytania wynika, że podatnik wykorzystuje pojazdy wyłącznie do działalności gospodarczej, w związku z czym złożył formularz VAT-26 i prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu. Oznacza to, że wobec tych pojazdów nie ma zakazu ani ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego od nabywanych paliw.

Reasumując, jeżeli samochód (osobowy czy ciężarowy) wykorzystywany jest wyłącznie do celów firmowych (co jest potwierdzone prowadzoną przez podatnika ewidencją przebiegu pojazdu – jeśli dla danego pojazdu ewidencję taką trzeba prowadzić), to od wszystkich wydatków na ten pojazd można odliczać cały VAT (przy założeniu, że służy on działalności opodatkowanej podatkiem VAT).

10. Wydatki dotyczące samochodów osobowych w deklaracji VAT-7

W jakiej wysokości wykazać w deklaracji VAT-7 wydatki dotyczące materiałów eksploatacyjnych nabywanych do samochodów osobowych, w stosunku do których przysługuje 50% odliczenie VAT?

Zakup materiałów eksploatacyjnych do samochodu osobowego należy wykazać w poz. 41–42 deklaracji VAT-7 jako nabycie towarów i usług pozostałych. Z objaśnień do deklaracji dla podatku od towarów i usług (VAT-7, VAT-7K i VAT-7D), stanowiących załącznik nr 4 do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 marca 2013 r. w sprawie wzorów deklaracji dla podatku od towarów i usług (Dz. U. poz. 394) wynika, że w części D deklaracji dotyczącej rozliczenia podatku naliczonego (a więc również poz. 41 deklaracji) wykazuje się wyłącznie wartość towarów i usług oraz kwotę podatku naliczonego (z uwzględnieniem korekt), w takiej wysokości, w jakiej podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia lub zwrot podatku

naliczonego, na zasadach określonych w przepisach art. 86–92 ustawy o VAT z uwzględnieniem przepisów wykonawczych.

Wobec tego, **podatnik wykazując w deklaracji VAT za dany okres rozliczeniowy wydatki dotyczące zakupu materiałów eksploatacyjnych do samochodów osobowych, powinien w poz. 41 i 42 deklaracji podać wartość netto i kwotę VAT w wysokości stanowiącej 50% kwot wynikających z faktur dokumentujących poniesione wydatki.** W tej wysokości bowiem podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, poniesione wydatki w pozostałej kwocie nie dają podatnikowi uprawnienia do odliczenia VAT.

Przykładowo, jeśli podatnik otrzymał fakturę na kwotę netto 100 zł i VAT 23 zł, z której ma prawo odliczyć jedynie 50% podatku (czyli w tym przypadku kwotę 11,50 zł), to w deklaracji VAT-7 należy wykazać w poz. 41 kwotę netto zakupów w wysokości: 50 zł i w poz. 42 kwotę VAT w wysokości 11,50 zł. Nie wydaje się jednak, aby było błędem wykazanie w poz. 41 deklaracji wartości netto dokonanych zakupów w pełnej kwocie zawartej na fakturze odnoszącej się do tych zakupów (czyli w naszym przykładzie w wysokości 100 zł). Istotne jest bowiem, aby kwota podatku naliczonego została podana w prawidłowej wysokości i nie przekraczała 50% kwoty VAT z faktury, gdyż to ta kwota wpływa na rozliczenie podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy, a nie wartość netto dokonanych zakupów.

11. Korekta podatku naliczonego w ramach ulgi na złe długi w okresie zawieszenia działalności gospodarczej

W dniu 1 listopada 2014 r. zawiesiłem działalność na dwa lata. Okazało się jednak, że w deklaracji za luty mam obowiązek skorygowania podatku naliczonego w związku z nieuregulowaniem należności z faktury, dla której w tym miesiącu upłynęło 150 dni od ustalonego terminu płatności. Czy muszę złożyć deklarację VAT-7 za luty, czy też mogę skorygować VAT dopiero po upływie okresu zawieszenia?

Jednym z podstawowych obowiązków czynnych podatników VAT jest miesięczne, bądź kwartalne składanie deklaracji rozliczających podatek od towarów i usług. Deklaracje te składa się za każdy okres rozliczeniowy, niezależnie od tego, czy w danym okresie podatnik wykonał czynności opodatkowane, czy też nie. Zgodnie z art. 99 ust. 7a ustawy o VAT, czynni podatnicy, którzy zawiesili wykonywanie działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, nie mają obowiązku składania deklaracji VAT za te okresy rozliczeniowe, których dotyczy zawieszenie.

Należy jednak pamiętać, że nie wszystkich podatników i nie wszystkich sytuacji dotyczy zwolnienie z obowiązku rozliczania VAT w okresie zawieszenia. Zwolnienie to nie dotyczy podatników dokonujących wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów a także podatników dokonujących importu usług lub nabywających towary – w zakresie których są podatnikami.

Mimo zawieszenia działalności podatnik ma obowiązek złożenia deklaracji za te okresy rozliczeniowe, w których zawieszenie wykonywania działalności gospodarczej nie dotyczyło pełnego okresu rozliczeniowego.

Zwolnienie z obowiązku składania deklaracji w okresie zawieszenia działalności nie dotyczy także okresów rozliczeniowych, za które podatnik jest obowiązany do rozliczenia po-

datku z tytułu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu oraz za które jest obowiązany dokonać korekty podatku naliczonego. Wynika to z art. 99 ust. 7b pkt 5 ustawy o VAT.

Oznacza to, że podatnik, który w rozliczeniu za luty ma obowiązek dokonania korekty podatku naliczonego na podstawie art. 89b ust. 1 ustawy o VAT, mimo że termin dokonania tej korekty przypada w okresie zawieszenia działalności gospodarczej, musi złożyć deklarację VAT za okres, w którym konieczne jest dokonanie takiej korekty.

12. Prawo do odliczenia VAT nie zależy od źródła finansowania zakupu

Czy zakup (publikacja w piśmie branżowym), który w całości pokrywany jest ze środków tworzonych z zysku Instytutu (Fundusz Badań Własnych) pozwala na odliczenie podatku naliczonego?

Prawo do odliczenia podatku naliczonego – zgodnie z ogólną regułą wyrażoną w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT – przysługuje w związku z wykonywanymi przez podatnika czynnościami opodatkowanymi.

Odliczenie podatku naliczonego z faktury dokumentującej zakup usług czy towarów nie jest uzależnione od źródła finansowania zakupu. Prawo to ustalane jest na zasadach ogólnych, tj. w oparciu o powołany wyżej art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Zatem w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Aby móc odliczyć VAT musi istnieć związek zakupionej usługi lub towaru z działalnością, jaką wykonuje podatnik.

Reasumując, jeżeli zakup, o którym mowa w pytaniu ma związek z opodatkowaną działalnością podatnika, to przysługuje mu prawo do odliczenia VAT naliczonego od tej usługi. Nie ma tu znaczenia, że wydatek na ten zakup pochodzi ze środków Funduszu Badań Własnych.

13. Duplikat faktury – kiedy odliczyć VAT?

W dniu 29 stycznia 2015 r. otrzymaliśmy duplikat faktury z 22 stycznia 2015 r. dotyczący faktury z dnia 6 grudnia 2014 r. Dokument pierwotny nigdy do firmy nie dotarł. Dowiedzieliśmy się o nim w momencie, gdy wystawca zadzwonił z informacją, że faktura nie została opłacona. Kiedy w tej sytuacji możemy odliczyć VAT z tego duplikatu?

Termin odliczenia podatku naliczonego z otrzymanego duplikatu faktury zależy od tego, czy oryginał faktury wcześniej dotarł do adresata i następnie zaginął bądź uległ zniszczeniu, czy też w ogóle do tego adresata nie dotarł.

W przypadku gdy nabywca towaru lub usługi dokonał odliczenia VAT naliczonego z otrzymanego oryginału faktury (który następnie zaginął), wówczas duplikat stanowi jedynie formę potwierdzenia uprzednio zaewidencjonowanej operacji.

Inaczej jest, gdy oryginał faktury nie dotarł do nabywcy, tak jak ma to miejsce w omawianej sytuacji. Wówczas duplikat traktowany jest jak oryginał faktury. Prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje w takim przypadku w rozliczeniu za okres, w którym z tytułu danej transakcji powstał obowiązek podatkowy u sprzedającego. Prawo to jednak nie może być zrealizowane wcześniej niż w rozliczeniu za okres, w którym nabywca otrzymał fakturę potwierdzającą zakup.

Zatem w opisywanej sytuacji podatnik ma prawo do odliczenia VAT w okresie rozliczeniowym, w którym otrzymał duplikat lub jednym z dwóch następnych okresów rozliczeniowych.

14. Odliczenie VAT naliczonego z faktury otrzymanej z opóźnieniem a ulga na złe długi

W październiku 2014 r. spółka otrzymała fakturę wystawioną w dniu 31 marca 2014 r. W październiku upłynął termin 150-dniowy liczony od terminu płatności. Na początku stycznia 2015 r. zapłaciliśmy należność z tej faktury. Kiedy i w jaki sposób należy odliczyć VAT naliczony z tej faktury?

Prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z nabywanymi przez podatnika towarami i usługami związanymi z wykonywanymi przez niego czynnościami opodatkowanymi przysługuje – co do zasady – wówczas, gdy zostaną spełnione dwa warunki:

- 1) w stosunku do nabytego towaru lub usługi po stronie sprzedawcy powstał obowiązek podatkowy z tytułu tej transakcji oraz
- 2) podatnik otrzymał fakturę dokumentującą zakup.

Jeżeli spełnione zostaną oba warunki podatnik może skorzystać z prawa do odliczenia VAT naliczonego. Pierwszym okresem rozliczeniowym, w którym prawo do odliczenia VAT naliczonego może zostać zrealizowane, jest ten okres, w którym spełniono ww. warunki odliczenia podatku.

Podatnik na podstawie art. 86 ust. 11 ustawy o VAT może także odliczyć VAT naliczony w jednym z dwóch kolejnych okresów rozliczeniowych.

W sytuacji przedstawionej w pytaniu podatnik otrzymał fakturę dokumentującą zakup dopiero w październiku 2014 r., choć faktura ta została wystawiona w marcu. Zatem pierwszym okresem rozliczeniowym, w jakim podatnik miał prawo do odliczenia podatku naliczonego był październik 2014 r. Z prawa do odliczenia VAT naliczonego podatnik mógł także – na podstawie art. 86 ust. 11 ustawy o VAT – skorzystać w rozliczeniu za listopad bądź grudzień 2014 r.

Czytelnik ma jednak wątpliwości związane z koniecznością zastosowania ulgi na złe długi. Na dłużniku, który w określonym w umowie lub na fakturze terminie nie uregulował należności, natomiast odliczył VAT naliczony z faktury zakupu, spoczywa obowiązek odpowiedniego skorygowania odliczonego podatku. W przypadku nieuregulowania należności wynikającej z faktury dokumentującej dostawę towarów lub świadczenie usług na terytorium kraju w terminie 150 dni od dnia upływu terminu jej płatności określonego w umowie lub na fakturze – ma on obowiązek dokonania korekty odliczonego podatku naliczonego wynikającego z tej faktury, w rozliczeniu za okres, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności określonego w umowie lub na fakturze (art. 89b ust. 1 ustawy o VAT).

Zasady tej nie stosuje się wówczas, gdy dłużnik ureguje należność najpóźniej w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, w którym upłynął 150. dzień od dnia upływu terminu płatności tej należności. Jeżeli należność zostanie uregulowana częściowo, korekta dotyczyć będzie podatku naliczonego przypadającego na nieuregulowaną część należności.

Jak jednak wynika z powołanych przepisów – mają one zastosowanie w sytuacji, gdy podatnik skorzystał z prawa do odliczenia podatku naliczonego, natomiast w określonym w tych przepisach terminie nie uregulował należności. W pytaniu z kolei wskazano, że 150-dniowy termin liczony od terminu płatności przypadał w październiku 2014 r. Gdyby wcześniej podatnik odliczył VAT naliczony z tytułu tej transakcji, to istotnie w rozliczeniu za październik 2014 r. musiałby skorygować *in minus* VAT naliczony. Skoro jednak z prawa do odliczenia nie skorzystał, korekta taka nie będzie konieczna, bowiem art. 89b ust. 1 ustawy o VAT nie

znajdzie tu zastosowania. Jeżeli zapłata należności z faktury miała miejsce w styczniu 2015 r., to najbezpieczniejszym rozwiązaniem było skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego z takiej faktury w rozliczeniu za grudzień. Deklarację VAT-7 za grudzień należało złożyć w terminie do 26 stycznia 2015 r. (25 stycznia był dniem wolnym od pracy), zatem do tego dnia nie było już żadnych wątpliwości, że podatnik spełnia warunki do odliczenia VAT naliczonego z takiej faktury.

PORADNIK VAT

Redakcja: Redaktor Naczelna: Hanna Kończal
Dodatkę opracowała: Małgorzata Sinięcka
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: poradnik@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD 17 000



PRENUMERATA 2015 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2015 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1750,50 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1473,75 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	688,50 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2015		
			IV-XII	I półrocze	II kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	256,50 zł	171,00 zł	85,50 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	1473,75 zł	982,50 zł	491,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boksy dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. 95 720 85 40, infolinia 800 162 732

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.