

II. WAŻNY TEMAT

NIERUCHOMOŚĆ I SAMOCHÓD W FIRMIE - SPRZEDAŻ LUB ZMIANA PRZEZNACZENIA

Zdarza się, że podatnicy wykorzystują środki trwałe nie tylko w działalności opodatkowanej, ale też do działalności zwolnionej i do celów prywatnych. W takich przypadkach nie mają prawa do pełnych odliczeń VAT. W sytuacji sprzedaży lub zmiany przeznaczenia takich nieruchomości lub samochodów należy przeanalizować konieczność korekty odliczonego podatku lub możliwość odliczenia nieodliczonego przy zakupie podatku naliczonego.

1. Nieruchomość

1.1. Zmiana stopnia przeznaczenia nieruchomości związanej z działalnością gospodarczą i celem prywatnym

Z art.86 ust.7b ustawy o podatku od towarów i usług wynika, że podatek, który poniósł nakłady na nabycie (w tym praw wieczystego użytkowania gruntów) oraz wytworzenie nieruchomości, która stanowi część przedsiębiorstwa danego podatnika i jest wykorzystywana zarówno do celów jego działalności gospodarczej, jak i do celów osobistych naliczony podatek VAT powinien być obliczony według udziału procentowego, w jakim dana nieruchomość wykorzystywana jest do celów działalności gospodarczej, gdy przypisanie tych nakładów w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe.

Przepis art.86 ust. 7b ustawy wprowadza szczególny tryb obliczania podatku naliczonego od nabycia bądź wytworzenia nieruchomości (w tym ponoszonych nakładów) w sytuacji, w której dana nieruchomość ma być używana zarówno na cele działalności, jak i na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością. Regulacja ta ma zastosowanie wówczas, gdy dana nieruchomość (której dotyczy podatek naliczony) nie jest wykorzystywana wyłącznie w prowadzonej działalności. W świetle tego przepisu należy wyodrębnić taką część podatku naliczonego, którą można przypisać prowadzonej działalności gospodarczej. W związku z tym, że ani przepisy ustawy, ani przepisy wykonawcze do ustawy nie zawierają zapisu dotyczącego sposobu wyliczenia tych części, to można przyjąć różne rozwiązania, ale muszą one odpowiadać wartościom faktycznym i rzeczywistym. Ciężar rzetelnego ustalenia, jaka część realizowanej inwestycji związana będzie z prowadzoną działalnością gospodarczą, a jaka część wykorzystywana będzie dla potrzeb innych niż prowadzona działalność gospodarcza, spoczywa na podatniku.

Wskazany przepis nie dotyczy sytuacji, gdy dana nieruchomość służy działalności opodatkowanej i zwolnionej, gdzie zastosowanie znajdują przepisy art. 90 ustawy.

Art. 90a ust.1 ustawy o VAT stanowi, iż w przypadku, o którym mowa w art. 86 ust. 7b, gdy w ciągu 120 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym nieruchomość stanowiąca część przedsiębiorstwa podatnika została przez niego oddana do użytkowania, nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania tej nieruchomości do celów działalności gospodarczej, dokonuje się korekty podatku naliczonego odliczonego przy jej nabyciu lub wytworzeniu. Korekty, o której mowa w zdaniu pierwszym, dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła ta zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty. Jeżeli podatek wykorzystuje tę nieruchomość w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku bez prawa do odliczeń, korekta powinna uwzględniać proporcję określoną

w art. 90 ust. 3-10, zastosowaną przy odliczeniu. Zgodnie z ust.2 powołanego artykułu, w przypadku, o którym mowa w ust. 1, przepisu art. 8 ust. 2 nie stosuje się.

Zatem, jeżeli w ciągu 120 miesięcy (licząc od miesiąca, w którym nieruchomość została oddana do użytkowania) nastąpi zmiana w stopniu wykorzystania nieruchomości do celów działalności gospodarczej, podatnik ma obowiązek dokonać korekty zmniejszającej lub zwiększającej kwotę odliczonego podatku naliczonego:

- jednorazowo w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana w stopniu wykorzystania nieruchomości,
- w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty,
- z uwzględnieniem proporcji określonej w art. 90 ust. 3-10 ustawy o VAT – jeżeli podatnik wykorzystuje nieruchomość w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych z VAT.

Przykład 1

Podatnik „A” nabył we wrześniu 2018 roku nieruchomość o wartości podatku naliczonego 100.000 zł na cele prowadzonej działalności opodatkowanej i odliczył w całości podatek naliczony w wysokości 100.000 zł. Z dniem 1 grudnia 2019 roku wykorzystanie nabytego budynku w działalności zmieni się do 60%. Pozostałą część nieruchomości „A” przeznaczył na cel prywatny. Zatem „A” ma obowiązek dokonania korekty, i tak:

60.000 zł ($100.000 \times 60\%$) – kwota podatku naliczonego, jaka przysługiwałaby w momencie dokonywania odliczenia przy zastosowaniu procentu wykorzystania po zmianie przeznaczenia

40.000 zł ($100.000 - 60.000$) – kwota podatku niepodlegająca odliczeniu

333,33 zł – kwota korekty za 1 miesiąc ($40.000 / 120$)

„A” wykorzystywał nieruchomość do działalności przez 15m-cy, zatem 105 miesięcy pozostało do końca okresu korekty; 34.999,65 zł ($333,33 \times 105$) podatek do korekty
O kwotę 35.000 zł podatnik powinien pomniejszyć podatek naliczony za grudzień 2019 roku (w deklaracji składanej do 25 stycznia 2020 roku).

Przykład 2

Podatnik „B”, który prowadzi działalność wyłącznie opodatkowaną, w grudniu 2018 roku nabył nieruchomość o wartości netto 2.000.000 zł, podatek VAT 460.000 zł. Nieruchomość wykorzystywał w 50% do działalności opodatkowanej, a w 50% do celów prywatnych. Podatek VAT wynikający z tej transakcji wynosi 460.000 zł, a podatek do odliczenia wynosił 230.000 zł ($460.000 \text{ zł} \times 50\%$).

W październiku 2019 roku (po upływie 10 miesięcy) „B” zwiększa stopień wykorzystania tej nieruchomości w działalności opodatkowanej do 70%. Zatem podatnik dokonuje korekty podatku odliczonego w deklaracji za październik 2019r. (czyli za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła ta zmiana) poprzez zwiększenie podatku naliczonego do odliczenia, zgodnie z wyliczeniem:

- kwota podatku do odliczenia przy wykorzystaniu do działalności opodatkowanej w 70% = 322.000 zł,
- kwota podatku VAT odliczona przy nabyciu nieruchomości: 230.000 zł,
- 92.000 zł – różnica między wysokością podatku odliczonego w momencie rozpoczęcia używania nieruchomości a wysokością wynikającą ze zmiany
- 766,67 zł – kwota korekty za 1 miesiąc ($92.000 / 120$)

„B” wykorzystywał nieruchomość do działalności przez 10 m-cy, zatem 110 miesięcy pozostało do końca okresu korekty; 84.334 zł ($766,67 \times 110$) podatek do korekty

O kwotę 84.334 zł podatnik powinien zwiększyć podatek naliczony za październik 2019 roku.

1.2. Sprzedaż nieruchomości w okresie korekty

Przepisy art. 91 ustawy o VAT regulują sytuacje, gdy podatnik sprzedaje lub zmienia przeznaczenie nieruchomości w okresie korekty. Zasady dokonywania korekty sprzedanej nieruchomości, której wartość początkowa stanowi minimum 15.000 zł, wynikają z art. 91 ust. 4 – 6.

Na mocy art. 91 ust. 4 ustawy o VAT, w przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust. 2, nastąpi sprzedaż towarów lub usług, o których mowa w ust. 2 (czyli w przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, których wartość początkowa stanowi minimum 15.000 zł), lub towary te zostaną opodatkowane zgodnie z art. 14, uważa się, że te towary lub usługi są nadal wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty.

W przypadku, o którym mowa w ust. 4, korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż, a w przypadku opodatkowania towarów zgodnie z art. 14 – w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym w stosunku do tych towarów powstał obowiązek podatkowy (art. 91 ust. 5 ustawy o VAT).

Art. 91 ust. 6 ustawy o VAT stanowi, że w przypadku gdy towary lub usługi, o których mowa w ust. 4, zostaną:

- 1) opodatkowane – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane z czynnościami opodatkowanymi;
- 2) zwolnione od podatku lub nie podlegały opodatkowaniu – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

Z przepisów tych wynika, że w przypadku zbycia nieruchomości w okresie korekty, podatnik jest zobowiązany do „dokończenia” korekty odliczonej kwoty podatku. Okres korekty dla nieruchomości o wartości od 15.000 zł wynosi 10 lat. W przypadku zbycia nieruchomości korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty, w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż. W przypadku gdy sprzedaż nieruchomości będzie opodatkowana – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze jej wykorzystanie związane jest z czynnościami opodatkowanymi, co oznacza, że za pozostałe do końca okresu korekty lata przyjmuje się wskaźnik proporcji 100%. Natomiast w sytuacji gdy sprzedaż nieruchomości będzie zwolniona lub niepodlegająca opodatkowaniu – do obliczenia korekty przyjmuje się, że dalsze jej wykorzystanie związane jest z czynnościami zwolnionymi lub nieopodatkowanymi, co oznacza, że za pozostałe do końca okresu korekty lata przyjmuje się wskaźnik proporcji 0%.

Przykład 3

Podatnik „C” w lipcu 2017 roku nabył do działalności opodatkowanej nieruchomości o wartości podatku naliczonego 80.000 zł i odliczył w całości podatek naliczony. Okres 10-letniej korekty podatku mija w 2026 roku. Podatnik dokonał sprzedaży nieruchomości w grudniu 2019 roku i zastosował zwolnienie z podatku od towarów i usług. A zatem poprzez skorzystanie z prawa do zwolnienia, podatnik stracił prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z nabyciem nieruchomości w wysokości 64.000 zł zgodnie z następującym wyliczeniem:

- 80.000 – kwota podatku naliczonego z tytułu zakupu nieruchomości
- 80.000 zł – kwota podatku odliczonego z tytułu zakupu
- kwota korekty za jeden rok: $80.000 / 10 = 8.000$ zł,
- kwota korekty za 8 lat: -64.000 zł (8.000×8)

W rozliczeniu za grudzień 2019 r. korekta podatku naliczonego od nabycia w związku ze sprzedażą wynosi -64.000 zł i polega na zmniejszeniu od kwoty podatku naliczonego.

1.3. Zmiana przeznaczenia nieruchomości związanej z działalnością opodatkowaną i zwolnioną

W przypadku zmiany przeznaczenia nieruchomości zastosowanie znajdują przepisy art. 91 ust. 7 – 7c ustawy o VAT. Istotną zasadą w tym przypadku jest, że przepisy art. 91 ust.1-6 (a więc zasady dotyczące korekty) stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwot podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi (art. 91 ust.7 ustawy o VAT).

W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nabywcy, z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł, korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się na zasadach określonych w ust. 2 zdanie pierwsze i drugie oraz ust. 3. Korekty tej dokonuje się przy każdej kolejnej zmianie prawa do odliczeń, jeżeli zmiana ta następuje w okresie korekty (ust.7a).

Powyższe oznacza, że korekty tej dokonuje się rocznie w ciągu 10 lat w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów oraz w ciągu 5 lat w odniesieniu do pozostałych środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w wysokości, odpowiednio – jednej dziesiątej i jednej piątej podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu. Co istotne, korekty tej dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który jest dokonywana. Natomiast w przypadku zakończenia wykonywania działalności przez podatnika w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy.

I tak, w przypadku nieruchomości o wartości od 15.000 zł:

- roczna korekta dotyczy jednej dziesiątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu,
- korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się ko-

rekty, a w przypadku zakończenia działalności gospodarczej – w deklaracji podatkowej za ostatni okres rozliczeniowy.

W przypadku zmiany przeznaczenia towarów oraz usług innych niż określonych w art. 91 ust. 7a ustawy o VAT (czyli innych niż m. in. środki trwałe, których wartość początkowa przekracza 15.000 zł) korekty dokonuje się na zasadach określonych w art. 91 ust. 1, ust. 2 zdanie trzecie i ust. 3, z zastrzeżeniem art. 91 ust. 7c (ust. 7b). Przepis ten oznacza, że w przypadku towarów i usług zaliczonych przez podatnika m.in. do środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza 15.000 zł – opisywanej korekty dokonuje się po zakończeniu roku, w którym zostały oddane do użytkowania, w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym.

WAŻNE: Jednocześnie w art. 91 ust. 7c ustawy o VAT ustawodawca uczynił zastrzeżenie odnośnie reguły opisywanej w art. 91 ust. 7b, wskazując, iż jeżeli zmiana prawa do obniżenia podatku należnego wynika z przeznaczenia towarów lub usług, o których mowa w art. 91 ust. 7b, wyłącznie do wykonywania czynności, w stosunku do których nie przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego, lub wyłącznie do czynności, w stosunku do których takie prawo przysługuje – korekty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za okres rozliczeniowy, w którym wystąpiła ta zmiana. Korekty tej nie dokonuje się, jeżeli od końca okresu rozliczeniowego, w którym wydano towary lub usługi do użytkowania, upłynęło 12 miesięcy.

Podsumowując:

- w przypadku zmiany przeznaczenia nieruchomości o wartości początkowej od 15.000 zł: zasady korekty wynikają z art. 91 ust. 7 i 7a ustawy o VAT,
- w przypadku nieruchomości o wartości poniżej 15.000 zł: zasady korekty wynikają z art. 91 ust. 7, 7b i 7c ustawy o VAT.

Przykład 4

Podatnik „D” w 2015 roku nabył do działalności zwolnionej lokal użytkowy o wartości podatku naliczonego 50.000 zł i nie odliczył podatku. Okres 10-letniej korekty podatku mija w 2024 roku. Podatnik od września 2019 roku prowadzi działalność wyłącznie opodatkowaną. Podatnik zatem zmienił przeznaczenie tego lokalu i zyskał prawo do odliczenia podatku naliczonego. W tym przypadku „D” ma prawo do zwiększenia kwoty podatku naliczonego za styczeń 2020 rok w wysokości 5.000 zł, zgodnie z następującym wyliczeniem:

- 50.000 zł: kwota podatku naliczonego z tytułu zakupu lokalu
- kwota korekty za jeden rok wynosi: $50.000 : 10 = 5.000$ zł

Jeśli „D” w kolejnych latach będzie wykorzystywał nieruchomość wyłącznie do czynności opodatkowanych, wówczas w deklaracji za styczeń każdego roku w okresie korekty tj. do 2024 roku, będzie dokonywał korekty „in plus” na kwotę 5.000 zł.

Przykład 5

Pan Nowak – jako podatnik VAT – w październiku 2018 roku nabył do działalności opodatkowanej pomieszczenie gospodarcze o wartości netto 10.000 zł i odliczył podatek VAT w kwocie 2.300 zł. Pan Nowak we wrześniu 2019 roku zrezygno-

wał z bycia podatnikiem VAT i rozpoczął wykonywanie czynności zwolnionych. W związku z tym, że od nabycia pomieszczenia nie upłynęło 12 m-cy, Pan Nowak musi dokonać korekty całej odliczonej kwoty w deklaracji za wrzesień 2019 roku. Gdyby Pan Nowak zrezygnował z działalności opodatkowanej w listopadzie 2019 roku, wówczas nie musiałby korygować odliczonego podatku, bowiem od nabycia pomieszczenia upłynęło 12 m-cy.

2. Samochód

2.1. Samochód służący działalności gospodarczej i celom prywatnym

W przypadku samochodów osobowych wysokość odliczeń podatku jest uzależniona od sposobu ich użytkowania. Jeśli dany pojazd podatek przeznaczy:

- tylko do celów działalności gospodarczej – wówczas podatek, przy spełnieniu kilku warunków (prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu, złożenie informacji VAT-26), ma prawo do pełnego odliczenia podatku VAT naliczonego (art.86 ust.1, art.86a ust.3, 4, 6, 12),
- do tzw. celów mieszanych, czyli do celów firmowych i prywatnych – wówczas podatek może odliczyć 50% VAT naliczonego (art.86a ust.1 ustawy oVAT).

Przedsiębiorca podczas użytkowania pojazdu, może zmienić jego przeznaczenie lub dokonać sprzedaży. W takich sytuacjach należy rozważyć konieczność dokonania korekty odliczonego podatku na wartość „in minus” lub „in plus” lub możliwość odliczenia nieodliczonego przy zakupie podatku naliczonego.

2.1.1. Zmiana przeznaczenia

Art. 90b ust. 1 i ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług stanowi, że w przypadku gdy w ciągu 60 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania pojazd samochodowy:

- 1) o którym mowa w art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a (czyli wykorzystywanego wyłącznie w działalności gospodarczej) nastąpi zmiana jego wykorzystywania na wykorzystywanie do celów działalności gospodarczej i do celów innych niż działalność gospodarcza, podatek jest obowiązany do dokonania korekty kwoty podatku naliczonego odliczonej przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu tego pojazdu;
- 2) w odniesieniu do którego kwotę podatku naliczonego stanowiła kwota, o której mowa w art. 86a ust. 1 (czyli kwota stanowiąca 50% podatku naliczonego), nastąpi zmiana jego wykorzystywania na wykorzystywanie wyłącznie do działalności gospodarczej, podatek jest uprawniony do dokonania korekty kwoty podatku naliczonego odliczonej przy nabyciu, imporcie lub wytworzeniu tego pojazdu.

Przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się odpowiednio również w przypadku, o którym mowa w art. 86a ust. 13, czyli w przypadku niezłożenia informacji w terminie 7 dni od dnia poniesienia pierwszego wydatku na samochód, który jest wykorzystywany wyłącznie w działalności (wówczas uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od dnia złożenia takiej informacji).

Zgodnie z art. 90b ust.4 – 6, na potrzeby korekty, o której mowa w ust. 1, uznaje się, że pojazd samochodowy odpowiednio nie jest już wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej albo jest wykorzystywany wyłącznie do takiej działalności począwszy od miesiąca, w którym nastąpiła zmiana jego wykorzystywania. Korekty tej dokonuje się w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty.

W przypadku gdy podatnik wykorzystuje pojazd samochodowy w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku bez prawa do odliczeń, kwota korekty, o której mowa w ust. 1, powinna uwzględniać proporcję określoną w art. 90, zastosowaną przy odliczeniu.

W przypadku pojazdów samochodowych o wartości początkowej nieprzekraczającej 15.000 zł korekty, o której mowa w ust. 1, dokonuje się, jeżeli zmiana ich wykorzystywania nastąpiła w okresie 12 miesięcy, licząc od miesiąca, w którym odpowiednio nabyto, dokonano importu lub oddano do używania ten pojazd samochodowy. Przepisy ust. 2-5 stosuje się odpowiednio.

Powyższe przepisy oznaczają, że podatnik posiadający samochód osobowy, w trakcie jego użytkowania może zmienić jego przeznaczenie. Jeśli podatnik posiada pełne prawo do odliczenia VAT w związku z wykorzystywaniem nabytego pojazdu tylko w działalności gospodarczej w okresie 60 miesięcy lub 12 miesięcy (samochody o wartości poniżej 15.000 zł) liczonych od daty jego nabycia i zmieni jego przeznaczenie i samochód ten będzie wykorzystywany także do czynności spoza działalności, wówczas musi zmniejszyć kwotę odliczonego podatku. Natomiast w sytuacji gdy podatnik posiada ograniczone prawo do 50% odliczenia podatku naliczonego, a w okresie 60 miesięcy lub 12 miesięcy (samochody o wartości poniżej 15.000 zł) od nabycia pojazdu dokona jego sprzedaży opodatkowanej lub zmieni jego przeznaczenie wyłącznie na cele działalności gospodarczej – wówczas może dokonać zwiększenia kwoty podatku do odliczenia w odpowiedniej proporcji do pozostałego okresu korekty.

Korekt tych należy dokonać w deklaracji za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła zmiana, w kwocie proporcjonalnej do pozostałego okresu korekty tj. jeśli zmiana nastąpi np. 30 października 2019 roku to korektę należy dokonać za październik 2019 rok.

Należy także pamiętać, iż w przypadku gdy podatnik wykorzystuje pojazd samochodowy w działalności gospodarczej również do czynności zwolnionych od podatku bez prawa do odliczeń, kwota korekty, o której mowa w ust. 1, powinna uwzględniać proporcję określoną w art. 90, zastosowaną przy odliczeniu (art. 90b ust.5 ustawy o VAT). Taką korektę omówimy w kolejnym rozdziale.

PAMIĘTAJ: Okres korekty 60 miesięcy lub 12 miesięcy (pojazdy o wartości do 15.000 zł) liczony jest od dnia nabycia lub importu samochodu. Jeżeli podatnik dokona zmiany w zakresie przeznaczenia pojazdu lub dokona jego sprzedaży po upływie okresu korekty, wówczas zmiana ta nie wpływa na kwotę odliczonego podatku VAT.

Przykład 6

Firma „E” w maju 2019 roku kupiła samochód o wartości netto 60.000 zł, podatek VAT 13.800 zł. Samochód ten „E” zamierzała wykorzystywać wyłącznie na cele prowadzonej działalności gospodarczej, dlatego „E” dokonała odliczenia VAT w całości. W listopadzie 2019 roku „E” uznała, że samochód ten będzie wykorzystywała także prywatnie. Zatem „E” używał samochód tylko do celów działalności gospodarczej przez 6 miesięcy i musi dokonać korekty podatku „in minus” zgodnie z następującym wyliczeniem:

- $13.800 : 60 = 230$ – kwota miesięcznej korekty
- 230×54 (ilość miesięcy do końca korekty tj. $60 - 6$) = 12.420 zł $\times 50\%$ (podstawowa wartość podatku jaką można odliczyć w przypadku wydatków zw. z samochodami – art.86a ust. 1) = 6.210 zł

„D” dokonuje korekty w deklaracji VAT za listopad 2019 roku poprzez wpisanie w poz. 47 deklaracji VAT-7 kwoty – 6.210 zł.

W ten sposób należy dokonać korekty odliczenia VAT także od samochodu o wartości poniżej 15.000 zł pamiętając, że jeśli zmiana pełnego odliczenia VAT na częściowe nastąpi po upływie 12 miesięcy, to korekta nie jest konieczna.

Przykład 7

Podatnik „F” w styczniu 2019r. nabył samochód o wartości netto 30.000 zł i podatku VAT 6.900 zł. „F” odliczył 50% podatku (3.450 zł), bowiem używał go do celów firmowych i prywatnych. Następnie w listopadzie 2019 nastąpiła zmiana przeznaczenia samochodu wyłącznie do celów działalności gospodarczej („F” zaprowadziła ewidencję przebiegu pojazdu i terminowo złożyła informację VAT-26 do urzędu skarbowego). W tym przypadku korekta będzie wyglądała następująco:

- $3.450 : 60 = 57,50$ zł – kwota miesięcznej korekty
- $57,50 \times 50$ (ilość miesięcy do końca korekty tj. $60 - 10$) = 2.875 zł

„F” dokonuje korekty w deklaracji VAT za listopad 2019 roku poprzez wpisanie w poz. 47 deklaracji VAT-7 kwoty +2.875 zł.

Prosimy także pamiętać, że każda kolejna zmiana przeznaczenia samochodu w okresie korekty powoduje konieczność dokonania korekty wg sposobów podanych w przykładach, w zależności od sytuacji.

2.1.2. Sprzedaż

Zgodnie z art. 90b ust. 2 ustawy o VAT, w przypadku gdy w okresie korekty, o której mowa w ust.1 (czyli w okresie 60 m-cy lub 12 miesięcy przy pojazdach o wartości do 15.000 zł), nastąpi sprzedaż pojazdu samochodowego, uznaje się, że wykorzystanie tego pojazdu zostało zmienione na wykorzystanie wyłącznie do działalności gospodarczej, aż do końca okresu korekty. Przepis ten oznacza, że jeżeli przy nabyciu pojazdu podatnik odliczył 50% podatku, to późniejsza sprzedaż opodatkowana upoważnia do skorygowania VAT „in plus”. Prawo to przysługuje przez 60 albo 12 miesięcy od zakupu – w zależności od wartości początkowej auta.

Przykład 8

W grudniu 2018r. Spółka „G” nabyła samochód osobowy o wartości 40.000 zł netto i 9.200 VAT. „G” odliczyła 50% kwoty podatku naliczonego, bowiem pojazd ten wykorzystywała także do celów prywatnych. W listopadzie 2019r. samochód został sprzedany za 30.000 zł netto i 6.900 zł VAT. Z uwagi na to, że sprzedaż pojazdu nastąpiła w okresie korekty, „G” może skorygować odliczenie „in plus” w deklaracji za listopad 2019r., zgodnie z następującym wyliczeniem:

- okres korekty: 60 m-cy, okres używania pojazdu: 11 m-cy, pozostały okres korekty: 49 m-cy
- kwota podatku odliczonego przy nabyciu pojazdu: 4.600 zł (50% 9.200)
- kwota nieodliczonego podatku: 4.600 zł,
- kwota miesięcznej korekty: 76,67 zł ($4.600 : 60$)
- kwota korekty podatku naliczonego: +3.757 zł ($76,67 \times 49$)

Przykład 9

W sierpniu 2018r. Spółka „H” kupiła samochód osobowy o wartości 12.000 zł i odliczyła 50% kwoty podatku naliczonego z faktury, bowiem pojazd ten był wy-

korzystywany także do celów prywatnych. W październiku 2019r. pojazd został sprzedany (sprzedaż opodatkowana).

Sprzedaż tego pojazdu nie uprawnia spółki do korekty odliczenia, bowiem sprzedaż miała miejsce po upływie okresu korekty tj. po upływie 12 miesięcy, licząc od miesiąca nabycia.

2.2. Samochód w działalności gospodarczej

2.2.1 Sprzedaż samochodu w okresie korekty

W sytuacji, gdy podatnik sprzedaje pojazd o wartości początkowej minimum 15.000 zł w okresie 5-letniej korekty, zastosowanie znajdują przepisy art. 91 ust. 4-6. Zasady te zostały szczegółowo przytoczone w pkt 1.2 artykułu.

Należy pamiętać, że w przypadku gdy podatnik dokonał zbycia pojazdu przed końcem okresu korekty, dla celów rozliczenia podatku naliczonego uznaje się, że jest on nadal używany na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu – aż do końca okresu korekty. Oznacza to, że w przypadku zbycia pojazdu, podatnik jest zobowiązany do „dokończenia” korekty odliczonej kwoty podatku. Okres korekty dla samochodów o wartości od 15.000 zł wynosi 5 lat. W przypadku zbycia pojazdu należy pamiętać o podstawowych zasadach:

- korekta powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty, w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż,
- w przypadku gdy sprzedaż pojazdu będzie opodatkowana – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze jego wykorzystanie związane jest z czynnościami opodatkowanymi, co oznacza, że za pozostałe do końca okresu korekty lata przyjmuje się wskaźnik proporcji 100%,
- w sytuacji gdy sprzedaż pojazdu będzie zwolniona lub niepodlegająca opodatkowaniu – do obliczenia korekty przyjmuje się, że dalsze jego wykorzystanie związane jest z czynnościami zwolnionymi lub nieopodatkowanymi, co oznacza, że za pozostałe do końca okresu korekty lata przyjmuje się wskaźnik proporcji 0%,
- korekty tej dokonuje się także w przypadku likwidacji działalności.

Przykład 10

Podatnik w lipcu 2017 roku nabył używany samochód osobowy o wartości netto 40.000 zł i 9.200 zł VAT. Proporcja u Podatnika za 2017 i 2018 wyniosła 20% – odliczył więc kwotę 1.840 zł. Okres 5-letniej korekty podatku mija w 2021 roku. Podatnik dokonał opodatkowanej sprzedaży samochodu w październiku 2019 roku.

A zatem podatnik może dokonać korekty wg następującego wyliczenia:

- 9.200 zł: kwota podatku naliczonego z tytułu zakupu samochodu
 - 1.840 zł: kwota podatku odliczonego z tytułu zakupu samochodu
- kwota korekty (za jeden rok) wyniesie $1.840 : 5 = 368$ zł; za 3 lata: $368 \times 3 = 1.104$ zł. W rozliczeniu za październik 2019 r. korekta podatku naliczonego w związku ze sprzedażą w tym miesiącu ww. samochodu wynosi 1.104 zł i polega na zwiększeniu kwoty podatku naliczonego.

2.2.2. Zmiana przeznaczenia pojazdu

W przypadku zmiany przeznaczenia pojazdu związanego z działalnością należy zastosować przepisy art. 91 ustawy o VAT. Zasady te zostały szczegółowo

omówione w punkcie 1.3. artykułu, z tym, że w przypadku pojazdów roczna korekta dotyczy jednej piątej kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu. Przepisy art. 91 ust. 4-7c ustawy o VAT regulują sytuacje, gdy podatnik sprzedaje lub zmienia przeznaczenie samochodów w okresie korekty 5-letniej (samochody o wartości od 15.000 zł) lub 12 miesięcy (samochody o wartości poniżej 15.000 zł).

PAMIĘTAJ:

- w przypadku zmiany przeznaczenia pojazdu o wartości początkowej od 15.000 zł: zasady korekty wynikają z art.91 ust. 7 i 7a ustawy o VAT,
- w przypadku pojazdu o wartości poniżej 15.000 zł: zasady korekty wynikają z art.91 ust. 7, 7b i 7c ustawy o VAT.

Przykład 11

Podatnik „I” w lipcu 2019 roku nabył używany samochód osobowy o wartości netto 10.000 zł i VAT 2.300 zł. „I” nie odliczył podatku z uwagi na to, że pojazd ten miał służyć sprzedaży zwolnionej. W październiku 2019 roku „I” przeznaczył pojazd wyłącznie do działalności opodatkowanej.

W związku z tym, że nie minął jeszcze okres 12 m-cznej korekty dla środków trwałych o wartości do 15.000 zł, a „I” zmienił przeznaczenie pojazdu rozpoczynając jego użytkowanie do działalności opodatkowanej, to będzie mógł w pełnym zakresie odliczyć VAT w deklaracji za październik 2019r. Zatem w rozliczeniu za październik 2019r. korekta podatku naliczonego w związku ze zmianą przeznaczenia w tym miesiącu ww. samochodu wynosi 2.300 zł i polega na zwiększeniu kwoty podatku naliczonego.

Przykład 12

Podatnik „J” w 2017 roku nabył wyłącznie do działalności opodatkowanej samochód osobowy o wartości podatku naliczonego 20.000 zł i w całości odliczył podatek. Okres 5-letniej korekty podatku mija w 2021 roku. Podatnik od września 2019 roku prowadzi wyłącznie działalność zwolnioną. Podatnik zatem w 2019 roku zmienił przeznaczenie tego pojazdu i stracił prawo do odliczenia podatku naliczonego. W tym przypadku „J” musi skorygować odliczenie w deklaracji za styczeń 2020 rok o kwotę „in minus” 4.000 zł, zgodnie z następującym wyliczeniem: 20.000 zł: kwota podatku naliczonego z tytułu zakupu samochodu

kwota korekty za jeden rok wynosi: $20.000 : 5 = 4.000$ zł

Jeśli „J” w kolejnych latach będzie wykorzystywał pojazd wyłącznie do czynności zwolnionych, wówczas w deklaracji za styczeń 2021 i 2022 roku, będzie dokonywał korekty „in minus” na kwotę 4.000 zł.

Gdyby „J” np. w 2021 roku zdecydował o ponownej zmianie przeznaczenia pojazdu do czynności opodatkowanych, to wówczas nie będzie miał obowiązku korekty odliczonego podatku o 4.000 zł za styczeń 2022 roku.

EWIDENCJA W DEKLARACJACH: W deklaracji VAT-7(19) lub VAT-7(20) w poz. 47 wykazuje się korektę podatku naliczonego od nabycia środków trwałych, w poz. 48 wykazuje się korektę podatku naliczonego od pozostałych nabyć.

Jan Falkowski

Podstawa prawna: art.86 ust.7b, art.90a, art. 90b, art. 91 ustawy z 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług.