



## Zakup środków transportu w innym kraju Unii Europejskiej

### ujęcie podatkowe i bilansowe

Sposób rozliczenia zakupu samochodu w innym kraju Unii Europejskiej zależy od tego, czy mamy do czynienia z wewnątrzwspólnotowym nabyciem towarów (WNT), czy nie. WNT występuje wówczas, gdy dwie strony transakcji są czynnymi podatnikami podatku VAT (podatnikami podatku od wartości dodanej), a sprzedaż nie jest opodatkowana na zasadzie marży. Status sprzedawcy nie ma jednak znaczenia, gdy przedmiotem dostawy są nowe środki transportu – w takim przypadku zawsze występuje WNT.

W przypadku zakupu środka transportu od kontrahenta z innego kraju Unii u nabywcy (przedsiębiorcy) występuje zazwyczaj wewnątrzwspólnotowe nabycie towaru (WNT). Aby wystąpiło WNT środków transportu, muszą być spełnione warunki określone w art. 9–10 ustawy o VAT. W uproszczeniu – dwie strony transakcji są czynnymi podatnikami VAT lub podatku od wartości dodanej, zaś sprzedaż nie jest opodatkowana na zasadzie marży. Należy jednak pamiętać, że status sprzedawcy i nabywcy nie ma znaczenia, jeżeli przedmiotem dostawy (zakupu) są nowe środki transportu – w takim

przypadku zawsze u nabywcy występuje WNT.



WNT występuje wówczas, gdy dwie strony transakcji (sprzedawca i nabywca) są czynnymi podatnikami VAT (podatku od wartości dodanej), a sprzedaż nie jest opodatkowana na zasadzie marży (art. 9 i 10 ustawy o VAT).

Zasady rozliczeń zakupu używanych środków transportu w innym kraju UE w zależności od statusu nabywcy i sprzedawcy przedstawia tabela 1 zamieszczona poniżej.

### ■ DOKUMENTOWANIE ZAKUPU

W przypadku zakupu środka transportu w ramach WNT, który ma być przez nabywcę zarejestrowany na terytorium kraju lub ma być użytkowany na terytorium kraju (a nie podlega rejestracji w Polsce), kwotę podatku od zakupu należy zapłacić w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego (w uproszczeniu – w terminie 14 dni od dnia zakupu). Ponadto do naczelnika urzędu skarbowego należy złożyć informację na druku VAT-23 o dokonaniu zakupu samochodu w ramach WNT. Do informacji tej należy dołączyć kopię faktury potwierdzającej nabycie środka transportu (zobacz art. 103 ust. 5 ustawy o VAT).

Do końca 2014 roku informacja VAT-23 wraz z kopią faktury zakupu i dowodem zapłaty podatku stanowiła podstawę do wydania zaświadczenia VAT-25, potwierdzającego uiszczenie podatku (zobacz art. 103 ust. 6 i art. 105 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT w brzmieniu obowiązującym

### Zasady rozliczeń zakupu samochodu w innym kraju UE

Tabela 1

Status sprzedawcy	Status nabywcy	Sposób opodatkowania dostawy samochodu	Czy rozliczamy WNT?
Podatnik podatku od wartości dodanej niekorzystający ze zwolnienia z VAT	Podatnik VAT czynny	Zasady ogólne	Tak
Podatnik podatku od wartości dodanej niekorzystający ze zwolnienia z VAT	Podatnik VAT czynny lub zwolniony, który wybrał opodatkowanie WNT lub jest do tego zobowiązany	VAT marża	Nie
Podatnik podatku od wartości dodanej niekorzystający ze zwolnienia z VAT	Podatnik VAT zwolniony, który wybrał opodatkowanie WNT lub jest do tego zobowiązany	Zasady ogólne	Tak
Podatnik podatku od wartości dodanej niekorzystający ze zwolnienia z VAT	Podatnik VAT zwolniony, który nie wybrał opodatkowania WNT i nie jest do tego zobowiązany albo osoba, która nie jest podatnikiem	Zasady ogólne lub VAT od marży	Nie
Podatnik podatku od wartości dodanej korzystający ze zwolnienia z VAT lub osoba niebędąca podatnikiem	Podatnik VAT czynny lub zwolniony	Dostawa zwolniona z VAT lub niepodlegająca opodatkowaniu	Nie



do końca 2014 roku). Z dniem 1 stycznia 2015 r. art. 103 ust. 6 i art. 105 ustawy o VAT zostały uchylone. Oznacza to, że nabywcy środków transportu z innego kraju Unii nie muszą już składać wniosków VAT-24 o wydanie zaświadczenia potwierdzającego brak obowiązku zapłaty podatku VAT. Z kolei organy podatkowe nie wydają już zaświadczeń VAT-25. Zniesiono także obowiązek uiszczenia opłaty skarbowej od tych zaświadczeń.



Do końca 2014 roku naczelnicy urzędów skarbowych potwierdzali zapłatę lub brak obowiązku zapłaty podatku od wewnątrzwspólnotowego nabycia pojazdu na druku VAT-25. Uzyskanie zaświadczenia VAT-25 było konieczne, gdyż przedkładało się je w urzędzie komunikacji przy rejestracji pojazdu. Od dnia 1 stycznia 2015 r. takie zaświadczenia nie są już wydawane.

Obowiązki dokumentacyjne w zakresie WNT środka transportu w latach 2014 i 2015 przedstawia tabela 2 zamieszczona poniżej

## ■ PODSTAWA OPODATKOWANIA WNT

W przypadku WNT podstawą opodatkowania jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy

lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika (zobacz art. 29a ust. 1 i art. 30a ust. 1 ustawy o VAT).

Podstawa opodatkowania obejmuje również:

- 1) podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku,
- 2) koszty dodatkowe, takie jak prowizje, koszty opakowania, transportu i ubezpieczenia, pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę od nabywcy lub usługobiorcy.

Wydatki wchodzące do podstawy opodatkowania można zatem podzielić na dwie grupy. Pierwsza z nich to podatki, cła i inne tego typu opłaty, które są wliczane do podstawy opodatkowania bez względu na to, przez kogo są pobierane. Natomiast druga grupa wydatków to pobierane przez sprzedawcę koszty dodatkowe związane z zakupem.

W przypadku zakupu środka transportu w ramach WNT podatnicy ponoszą różne wydatki, między innymi: koszty tablic rejestracyjnych (stałych i czasowych), koszty ubezpieczenia w drodze, opłatę środowiskową (recyklingową), podatek akcyzowy itp. Pojawiają się wątpliwości, które z tych opłat należy wliczyć do podstawy opodatkowania wewnątrzwspólnotowego nabycia samochodu.

Kwestie ustalania podstawy opodatkowania w przypadku WNT środków transportu wyjaśnił Mini-

ster Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia 26 września 2014 r., NrPT8/033/111/671/WCH/14/RD87392. Wskazano w niej, że wniesienie opłaty administracyjnej do zagranicznego (tu: niemieckiego) urzędu za nabycie tymczasowych tablic rejestracyjnych, które umożliwiają przemieszczenie środka transportu z Niemiec do Polski, jest konieczne w celu legalnego (zgodnego z prawem) przemieszczenia środka transportu z jednego państwa do drugiego. Gdyby nie transakcja kupna-sprzedaży, w ramach której u nabywcy dochodzi do WNT, podatnik nie byłby zobowiązany do jej uiszczenia. W związku z tym opłata ta w sposób bezpośredni związana jest z wewnątrzwspólnotowym nabyciem używanego samochodu osobowego i powinna zwiększać podstawę opodatkowania WNT. Do podstawy opodatkowania należy wliczyć również wydatek na ubezpieczenie samochodu, o ile ubezpieczenie pobierane jest przez dostawcę (tu: kontrahenta z Niemiec) od podmiotu dokonującego wewnątrzwspólnotowego nabycia.

W przypadku wydatków ponoszonych na terytorium Polski Minister Finansów uznał, że do podstawy opodatkowania WNT należy wliczyć również podatek akcyzowy oraz opłatę recyklingową, gdyż pozostają one w bezpośrednim związku z WNT.

Z kolei opłata administracyjna za nabycie tablic rejestracyjnych w Polsce jest związana z rejestracją pojazdu, w wyniku której istnieje możliwość używania pojazdu na drogach. Opłata ta nie jest bezpośrednio związana z przemieszczeniem towarów z innego kraju unijnego do Polski w wyniku dokonanej dostawy, tym samym nie powinna być ujmowana w podstawie opodatkowania WNT.

Do podstawy tej nie należy wliczać również wydatków na tłumaczenie dokumentów z języka obcego na Polski.

Wydatki związane z zakupem samochodu w ramach WNT zostały przedstawione w tabeli 3 zamieszczona na str. 12.

## Obowiązki dokumentacyjne WNT środka transportu w latach 2014 i 2015

Tabela 2

Informacja/wniosek/zaświadczenie składane/wydawane w związku z zakupem środka transportu w innym kraju UE	Rok 2014	Rok 2015
<b>Zakup środka transportu w ramach WNT</b>		
Informacja składana przez nabywcę	VAT-23	VAT-23
Zaświadczenie wydawane przez naczelnika urzędu skarbowego	VAT-25	–
<b>Zakup środka transportu, który nie stanowi WNT</b>		
Wniosek składany przez nabywcę	VAT-24	–
Zaświadczenie wydawane przez naczelnika urzędu skarbowego	VAT-25	–

**ROZLICZENIE WNT  
W DEKLARACJACH**

Zakup środka transportu w ramach WNT rozliczany jest przez czynnego podatnika VAT w deklaracji VAT po stronie podatku należnego i naliczonego. W przypadku podatku VAT należnego, wykazanie jego kwoty ma jednak charakter czysto techniczny. Od zakupów środków transportowych w ramach WNT podatek VAT należny powinno się bowiem wpłacić w terminie 14 dni od dnia zakupu (a ściślej – od daty powstania obowiązku podatkowego – złożenie informacji VAT-23).

Z kolei podatek VAT naliczony odzyskiwany jest dopiero w składanej deklaracji dla podatku VAT (np. VAT-7), z uwzględnieniem ustawowych ograniczeń w odliczaniu podatku VAT od wydatków na samochody (zobacz art. 86a ustawy o VAT – odliczenie 50% na pojazdy samochodowe).



Kwota podatku należnego z tytułu wewnątrz-wspólnotowego nabycia towarów stanowi – co do zasady – podatek naliczony, jeżeli zakup związany jest z wykonywaniem czynności opodatkowanych. Podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony w rozliczeniu za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy (zobacz art. 86 ust. 2 pkt 4 i ust. 10b pkt 2 ustawy o VAT). W razie gdy podatnik nie dokona obniżenia podatku należnego w tym okresie rozliczeniowym,

może to uczynić w deklaracji podatkowej za jeden z dwóch następujących okresów rozliczeniowych (zobacz art. 86 ust. 11 ustawy o VAT).

Zakup samochodu, który stanowi dla nabywcy WNT i od którego zapłacił on do urzędu skarbowego podatek VAT w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego, należy wykazać w deklaracji VAT-7 następująco:

- 1) po stronie podatku należnego:
  - a) w poz. 23 i 24 (jak „typowe” WNT),
  - b) w poz. 37 (kwota podatku VAT należnego zapłacona na rachunek urzędu skarbowego),
- 2) po stronie podatku naliczonego:
  - a) w poz. 41 i 42 – jeżeli samochód będzie zaliczony do środków trwałych, lub
  - b) w poz. 43 i 44 – gdy samochód nie będzie środkiem trwałym.

**ZAKUP NIESTANOWIĄCY WNT**

Jeżeli sprzedawcą pojazdu była osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej lub przedsiębiorca opodatkowany na zasadzie marży (np. komis), zakup nie stanowi dla nabywcy WNT – nie ma on więc obowiązku zapłaty podatku VAT od takiego zakupu, ani wykazywania go w deklaracji VAT.

Przed dniem 1 stycznia 2015 r. podatnik dokonujący zakupu środka transportu w innym kraju UE, który to zakup nie stanowił dla niego WNT, zobowiązany był złożyć do naczelnika urzędu skarbowego wnioski o wydanie zaświadczenia potwierdzającego brak obowiązku uiszcze-

nia podatku VAT z tytułu przywozu tego środka transportu do Polski (VAT-24). Organ podatkowy potwierdził natomiast brak obowiązku zapłaty podatku na druku VAT-25. Przedstawienie tego zaświadczenia było konieczne przy rejestracji pojazdu.

Obecnie (tj. od dnia 1 stycznia 2015 r.) nabywcy środków transportu nie składają do naczelnika urzędu skarbowego wniosku VAT-24, a organy podatkowe nie wydają zaświadczeń VAT-25.

**EWIDENCJA BILANSOWA**

W przypadku nabycia środka trwałego w drodze zakupu, jego wartość początkową stanowi cena nabycia. Jest nią (zgodnie z art. 16g ust. 3 ustawy o CIT i odpowiednio art. 22g ust. 3 ustawy o PIT) kwota należna zbywcy:

- 1) powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, między innymi koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji,
- 2) pomniejszona o podlegający odliczeniu podatek od towarów i usług,
- 3) powiększona o cło i podatek akcyzowy – w przypadku importu środka trwałego.

Cenę nabycia koryguje się jeszcze o ewentualne różnice kursowe naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Jak z powyższego wynika, wydatki związane z nabyciem samochodu (środka trwałego), poniesione przed przyjęciem go do używania, będą zwiększały jego wartość początkową. Warunkiem przyjęcia samochodu do używania jest dopuszczenie tego pojazdu do ruchu drogowego.

Opłata recyklingowa, podatek akcyzowy oraz opłaty poniesione na rejestrację samochodu w Polsce to wydatki, które warunkują dopuszczenie samochodu do ruchu drogowego. Wydatki te, jako bezpośrednio związane z zakupem samochodu i poniesione przed przyjęciem go do używania, zwiększają jego war-

**Wydatki związane z zakupem samochodu w ramach WNT**

Tabela 3

Wydatki wliczane do podstawy opodatkowania WNT	Wydatki niewliczane do podstawy opodatkowania WNT
<ol style="list-style-type: none"> <li>1) wydatek na nabycie pojazdu,</li> <li>2) koszty dodatkowe związane z zakupem pobierane przez sprzedawcę (koszty opakowania, transportu, ubezpieczenia itp.),</li> <li>3) opłata administracyjna wniesiona w zagranicznym urzędzie za nabycie tymczasowych tablic rejestracyjnych,</li> <li>4) podatek akcyzowy,</li> <li>5) opłata recyklingowa</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1) opłata administracyjna za nabycie tablic rejestracyjnych (stałych i czasowych) poniesiona na terytorium Polski,</li> <li>2) tłumaczenie dokumentów</li> </ol>

