

SZKOŁA VAT

- lekcja 40 -

Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z samochodami

Zgodnie z zasadą ogólną, określoną w art. 86 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, 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.

Zatem, aby móc skorzystać z prawa do odliczenia podatku VAT konieczne jest istnienie związku między dokonywanymi zakupami, a prowadzoną działalnością gospodarczą.

Ustawodawca przewidział jednak ograniczenia w zakresie odliczania podatku VAT, w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi. Jak bowiem wynika z art. 86a ust. 1 ww. ustawy, w przypadku tego rodzaju wydatków, podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego.

Definicja pojazdu samochodowego zawarta w art. 2 pkt 34 ustawy o VAT odwołuje się do definicji pojazdów samochodowych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Zatem, jak wynika z art. 2 pkt 33 ustawy Prawo o ruchu drogowym, pojazd samochodowy to pojazd silnikowy, którego konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h. Określenie to nie obejmuje ciągnika rolniczego.

Zatem ograniczenie w zakresie odliczenia podatku VAT dotyczy wydatków związanych z:

- samochodami osobowymi,

- niektórymi samochodami ciężarowymi,
- motocyklami oraz
- innymi pojazdami o masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, których konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h.

Na początku określić należy, do jakich wydatków zastosowanie ma powyższe ograniczenie.

W art. 86a ust. 2 ustawy o VAT, ustawodawca wskazał, że do **wydatków związanych z pojazdami samochodowymi**, do których stosuje się ograniczenie w postaci odliczenia 50% VAT naliczonego, zalicza się wydatki dotyczące:

- 1) nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych,
- 2) używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3,
- 3) nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub używaniem tych pojazdów.

Za wydatki związane z używaniem pojazdów samochodowych uważa się również opłaty parkingowe oraz opłaty za przejazdy autostradą.

Odliczenie VAT w pełnej wysokości

Należy zauważyć, że **ograniczenie w odliczeniu VAT nie dotyczy**

wyłącznie samochodów ciężarowych o masie całkowitej powyżej 3,5 tony. W stosunku do nich podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia 100% VAT.

Wszystkie inne pojazdy, w celu odliczenia 100 % VAT muszą spełniać wskazane w przepisach ustawy o VAT warunki.

Podatnikowi przysługuje pełne odliczenie VAT w stosunku do pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do:

- a) **odprzedaży,**
- 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.

Jednak odprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów musi stanowić przedmiot działalności podatnika (art. 86 ust. 5).

W art. 86a ust. 3 ustawy o VAT, ustawodawca wskazał, że podatnikowi przysługuje prawo do pełnego odliczenia VAT:

- 1) w przypadku gdy pojazdy samochodowe są:
 - a) wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub
 - b) konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie.
- 2) do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Kiedy samochody uznawane są za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej?

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

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub

Do tej grupy należeć będą samochody osobowe czy też motocykle.

Tutaj konieczne jest również spełnienie dodatkowego warunku, co będzie omówione w dalszej części.

- 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.

W tej grupie z kolei znajdują się pojazdy specjalne i samochody ciężarowe do 3,5 tony.

Jak wskazano w art. 86a ust. 9 do kategorii pojazdów określonych w punkcie 2 ww. przepisu należą:

- 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 również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - a) agregat elektryczny/spawalniczy,
 - b) do prac wiertniczych,
 - c) koparka, koparko-spycharka,
 - d) ładowarka,
 - e) podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - f) żuraw samochodowy

- jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym.

Spełnienie ww. wymagań (punkt 1 i 2) stwierdza się na podstawie **dotatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów**, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań.

Z kolei w przypadku pojazdów specjalnych (punkt 3) **spełnienie wymagań stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.**

Zatem, w stosunku do powyższych, po spełnieniu wskazanych warunków, również przysługuje prawo do odliczenia 100% VAT.

Można uznać, że najbardziej problematyczna jest kwestia odliczenia VAT, w przypadku wydatków związanych z samochodami osobowymi. W odniesieniu do samochodów osobowych prawo do odliczenia 100% VAT przysługuje, gdy są one wykorzystywane wyłącznie na potrzeby działalności gospodarczej podatnika.

Kiedy zatem można uznać, że samochód osobowy wykorzystywany jest wyłącznie do działalności gospodarczej?

Wtedy gdy sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego **zasadach ich używania**, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez niego dla tych pojazdów **ewidencją przebiegu pojazdu**, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Ewidencję przebiegu pojazdu prowadzić należy od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu wyłącznie do tej działalności.

Powinna ona zawierać:

- 1) numer rejestracyjny pojazdu samochodowego;
- 2) dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji;
- 3) stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji;
- 4) wpis osoby kierującej pojazdem samochodowym dotyczący każdego wykorzystania tego pojazdu, obejmujący:
 - a) kolejny numer wpisu,
 - b) datę i cel wyjazdu,
 - c) opis trasy (skąd - dokąd),

- d) liczbę przejechanych kilometrów,
- e) imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem

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

- 5) liczbę przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji.

Jak już wskazano wcześniej jest grupa samochodów osobowych, w odniesieniu do których przysługuje prawo do odliczenia 100 % VAT.

Przypomnijmy jednak, że 100% odliczenia podatku VAT przysługuje zawsze od samochodów osobowych przeznaczonych wyłącznie do:

- a) odprzedaży,
- 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 odprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika.

W tej sytuacji prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdów nie jest konieczne.

Kolejnym warunkiem koniecznym jest **złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego informacji o pojazdach w odniesieniu do których podatnik chce odliczać 100% VAT**, w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniesie pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami, nie później jednak niż w dniu przesłania ewidencji JPK_VAT.

Jeśli powyższy termin nie zostanie dochowany uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od pierwszego dnia miesiąca, w którym podatnik złoży tę informację.

Informacja o której mowa składana jest za pomocą druku VAT-26. Zawiera on dane pozwalające na identyfikację pojazdu samochodowego, w szczególności marki, modelu pojazdu i jego numeru rejestracyjnego, jak również daty poniesienia pierwszego wydatku związanego z danym pojazdem. Druk umożliwia także prawidłową aktualizację złożonej informacji.

Przykład

Czynny podatnik podatku VAT nabywa w dniu 26 czerwca br. samochód osobowy na cele związane z działalnością gospodarczą, zamierza wykorzystać go tylko do celów firmowych. Posiada fakturę z naliczonym podatkiem VAT w wysokości 23%: 5.750 zł. Wartość netto samochodu to 25.000,00 zł. Co musi zrobić by mógł rozliczyć podatek VAT w 100% od kosztów eksploatacyjnych oraz zakupu?

Odpowiedź:

W celu odliczenia podatku VAT od nabycia samochodu i kosztów z nim związanych w 100%, podatnik musi:

- w terminie do 25. lipca, nie później jednak niż w dniu przesłania ewidencji JPK_VAT za czerwiec, złożyć do właściwego naczelnika urzędu skarbowego VAT-26,
- sporządzić regulamin użytkowania samochodu z którego będzie jednoznacznie wynikało, że samochód wykorzystywany jest tylko do działalności gospodarczej,
- prowadzić szczegółową ewidencję przebiegu pojazdu.

W takiej sytuacji odliczy 100% VAT z faktury zakupu czyli 5.750 zł.

Jeśli podatnik złoży VAT-26 dopiero np. 5 sierpnia br. prawo do pełnego odliczenia VAT będzie mu przysługiwało od 1 sierpnia br.

Wówczas z faktury zakupu odliczy tylko 50% VAT czyli 2.875 zł (5.750 x 50%). 50% nieodliczonego podatku VAT zwiększy wartość początkową samochodu osobowego (25.000 zł + 2.875 zł = 27.875 zł).

Jeśli podatnik złoży VAT-26 w terminie 25 lipca br., ale JPK_VAT wysłany zostanie wcześniej czyli np. 20 lipca br., prawo do pełnego odliczenia VAT będzie mu przysługiwało od 1 lipca br.

Wówczas z faktury zakupu odliczy również tylko 50% VAT czyli 2.875 zł.

Podsumowując aby podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia 100% podatku VAT od wydatków związanych z samochodami osobowymi, konieczne jest spełnienie poniższych warunków:

1. należy stworzyć regulamin określający zasady użytkowania samochodu w firmie,
 2. prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdów,
- powyższe dokumenty mają potwierdzać, że samochód osobowy wykorzystywany jest wyłącznie do działalności gospodarczej i wykluczyć użytek prywatny
3. Zgłoszenie pojazdu na formularzu VAT-26.

Jeśli samochód nie spełnia wskazanych warunków, uznawany jest za wykorzystywany do celów mieszanych i wówczas od wydatków z nim związanych podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia 50% VAT.

Powyższe ma zastosowanie również do wydatków związanych z nabyciem i eksploatacją motocykli.

Prawo do odliczenia 100% VAT, jak już wspomniano przysługuje również w stosunku do samochodów ciężarowych do 3,5 tony, również po spełnieniu określonych wymagań.

Ustawodawca wskazał, że za pojazdy samochodowe, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne uważa się:

- 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;

Spełnienie powyższych wymagań stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań.

Nawet jeśli pojazd spełnia powyższe wymaganie, ale podatnik nie posiada zaświadczenia wydanego przez stację diagnostyczną oraz odpowiedniego wpisu w dowodzie, jedyną możliwością na odliczenie 100% VAT od wydatków związanych z pojazdem jest zastosowanie się do art. 86a ust. 4

pkt. 1 ww ustawy. Zatem sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, musi jednoznacznie wykluczać ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. W tej sytuacji konieczne jest również złożenie naczelnikowi urzędu skarbowego informacji VAT-26 o tych pojazdach w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami, nie później jednak niż w dniu przesłania pliku JPK_VAT. W przypadku niezłożenia w terminie informacji VAT-26, uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika dopiero od pierwszego dnia miesiąca, w którym podatnik złoży tę informację. Inaczej mówiąc, jeśli podatnik nie posiada zaświadczenia wydanego przez stację diagnostyczną oraz odpowiedniego wpisu w dowodzie, że samochód ciężarowy do 3,5 tony spełnia określone ustawowo warunki konstrukcyjne, to w celu odliczenia 100% VAT stosujemy te same zasady co dla samochodów osobowych.

Podsumowując, aby móc odliczyć 100 % VAT od wydatków związanych z samochodem ciężarowym do 3,5 tony podatnik musi go wykorzystywać wyłącznie do celów działalności gospodarczej, czyli:

- samochód musi spełniać wymagania odnośnie konstrukcji potwierdzone dodatkowym badaniem technicznym i wydanym w związku z tym zaświadczeniem przez stację diagnostyczną oraz adnotacją w dowodzie rejestracyjnym lub
- samochód musi zostać zgłoszony do naczelnika urzędu skarbowego na druku VAT-26, dodatkowo muszą zostać określone dla tego pojazdu zasady jego użytkowania oraz prowadzona ewidencja przebiegu pojazdu.

Warto również pamiętać, że w przypadku gdy w pojeździe samochodowym, dla którego wydano zaświadczenie, zostały wprowadzone zmiany, w wyniku których pojazd nie spełnia ustawowych wymagań konstrukcyjnych, uznaje się, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej:

- 1) od dnia wprowadzenia zmian,
- 2) jeżeli nie można określić dnia wprowadzenia zmian:
 - a) od okresu rozliczeniowego, w którym podatnik po raz pierwszy odliczył podatek naliczony od wydatków związanych z tym pojazdem samochodowym, z zastrzeżeniem lit. b,
 - b) od okresu rozliczeniowego następującego po okresie rozliczeniowym, dla którego podatnik wykaże, że pojazd samochodowy spełniał wymagania,

- chyba że w odniesieniu do samochodu prowadzona jest ewidencja przebiegu pojazdu, określono zasady jego używania oraz złożono VAT-26.

Na zakończenie, utrwalamy wiedzę przykładami.

Przykład 1

Przedsiębiorca użytkuje w działalności gospodarczej samochód osobowy wprowadzony do ewidencji środków trwałych. Nie używa samochodu prywatnie, ale również nie zgłosił go do urzędu skarbowego jako używanego wyłącznie do działalności gospodarczej. W jakiej wysokości może odliczać VAT z faktur dokumentujących wydatki typu paliwo, myjnia, opłaty parkingowe?

Podatnik może odliczać jedynie 50% VAT z tych faktur, ponieważ nie dopełnił formalności przewidzianych w ustawie. Zatem jeśli otrzyma przykładowo fakturę za paliwo w kwocie brutto 246 zł (netto 200 zł, VAT

46 zł), to z faktury takiej odliczy jedynie 50% VAT czyli 23 zł (46 zł x 50%).

Przykład 2

Podatnik z przykładu 1 chciałby jednak odliczać 100 % VAT od wydatków związanych z użytkowanym samochodem. Co powinien zrobić?

Aby odliczyć 100 % VAT od tych wydatków podatnik musi udowodnić, że samochód wykorzystywany jest wyłącznie do działalności gospodarczej. Innymi słowy, sposób użytkowania samochodu powinien wykluczać używanie go do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Powinien więc ustalić zasady używania samochodu oraz prowadzić ewidencją przebiegu pojazdu.

Musi również złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego informację VAT-26. Pojazd samochodowy będzie uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika od pierwszego dnia miesiąca, w którym podatnik złoży tę informację.

Zatem jeśli złoży VAT-26 np. 10 lipca br., a przy tym sporządzi zasady użytkowania samochodu i będzie prowadził ewidencję przebiegu pojazdów, 100% VAT będzie mógł odliczać od wydatków poniesionych od 1 lipca br.

Przykład 3

Podatnik użytkuje w działalności gospodarczej prywatny samochód osobowy. Czy przysługuje mu prawo do odliczenia VAT od wydatków związanych z tym samochodem?

Tak, ale jedynie 50%.