

Zasady odliczania VAT naliczonego od nabycia samochodu i paliwa

Co do zasady podatnikowi podatku od towarów i usług przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w zakresie, w jakim nabyte towary i usługi są przez niego wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

W odniesieniu do **pojazdów samochodowych** [ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług](#) przewiduje jednak odrębne regulacje.

Należy zaznaczyć, że ww. ustawa od 1 kwietnia 2014 r. zawiera definicję pojazdów samochodowych, zgodnie z którą należy przez to rozumieć pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Powyższe oznacza, że szczególne regulacje zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług nie dotyczą m.in. pojazdów:

- o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony,
- nie stanowiących pojazdów samochodowych w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym np.: ciągników rolniczych czy motorowerów.

Kwotę podatku naliczonego dla zdefiniowanych w ustawie pojazdów samochodowych stanowi co do zasady **50% kwoty podatku** – w zależności od sposobu nabycia pojazdu lub związanych z nim usług. Jest to kwota podatku:

- 1) wynikająca z faktury otrzymanej przez podatnika;
- 2) należnego z tytułu:
 - a) świadczenia usług, dla której podatnikiem jest ich usługobiorca,
 - b) dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca,
 - c) wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów;
- 3) należnego, w przypadku objęcia towarów procedurą uproszczoną;

- 4) wynikającej z otrzymanego dokumentu celnego, deklaracji importowej oraz z decyzji organu celnego.

Do **wydatków związanych z pojazdami samochodowymi** 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 poniżej;
- 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.

Możliwość pełnego odliczenia

Ograniczenie 50% w wysokości obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w odniesieniu do pojazdów samochodowych zdefiniowanych w ustawie nie ma zastosowania:

- 1) w przypadku, gdy pojazdy samochodowe są:
 - a. wykorzystywane **wyłącznie do działalności gospodarczej** podatnika,
 - 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.

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 (pierwsza grupa pojazdów opisana poniżej),
- 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. Typy takich pojazdów określono szczegółowo w ustawie o VAT – między innymi są to np. pojazdy klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub pojazdy z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków albo pojazdy specjalne, takie jak koparki, ładowarki, żurawie samochodowe oraz w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (druga grupa pojazdów opisana poniżej).

Pierwsza grupa pojazdów

W pierwszej grupie mieszczą się pojazdy, których konstrukcja wskazuje na ich przeznaczenie z reguły do użytku prywatnego, jednakże pojazdy te mogą być także wykorzystywane w działalności gospodarczej (np. samochód osobowy, motocykl). W tym przypadku, celu dokonania pełnego odliczenia podatku VAT muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki:

- 1) sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, wyklucza ich użycie do celów prywatnych,
- 2) wykluczenie użytku prywatnego musi zostać potwierdzone prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu.

Ponadto podatnicy wykorzystujący pojazdy samochodowe wyłącznie do działalności gospodarczej, dla których są obowiązani prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu, są również obowiązani do złożenia w urzędzie skarbowym **informacji o tych pojazdach na druku [VAT-26](#) w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosą pierwszy wydatek związany z tymi pojazdami.**

Przez „poniesienie wydatku” należy rozumieć dokonanie wpłaty zaliczki na poczet zakupu towaru czy usługi lub też nabycie towaru czy usługi, w zależności od tego która z tych sytuacji wystąpiła jako pierwsza.

Brak złożenia informacji w terminie

W przypadku niezłożenia informacji w terminie, dla celów stosowania odliczenia uznaje się, że pojazd samochodowy jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej dopiero od dnia jej złożenia. W konsekwencji do czasu złożenia tej informacji podatnikowi przysługiwać będzie prawo tylko do ograniczonego (50%) odliczenia podatku VAT. Pełne odliczenie znajdzie zastosowanie dopiero do wydatków poniesionych od dnia jej złożenia.

Aktualizacja informacji

Podatnicy mają również obowiązek dokonać aktualizacji złożonej wcześniej informacji, jeżeli nastąpi zmiana wykorzystywania danego pojazdu z wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej na wykorzystywanie „mieszane” (zmiana wysokości przysługującego odliczenia podatku ze 100% na 50%). W takiej sytuacji aktualizacja informacji powinna zostać dokonana **najpóźniej przed dniem**, w którym dokonano zmiany wykorzystywania pojazdu.

Określone przez podatnika zasady używania pojazdów muszą obiektywnie potwierdzać, że pojazd jest wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej i nie ma możliwości prywatnego użytku tych pojazdów np. przez pracowników (przykładowo celem dojazdu do swojego miejsca zamieszkania). Okolicznościami potwierdzającymi obiektywnie brak możliwości użytku prywatnego mogą być przykładowo:

- obowiązek zostawiania po godzinach pracy na parkingach przedsiębiorstwa pojazdów używanych przez pracowników, bez możliwości ich pobrania poza tymi godzinami, w tym w weekendy, na cele inne niż wyłącznie działalność przedsiębiorstwa,

- nadzór nad używaniem pojazdów w trakcie wykonywania obowiązków służbowych za pomocą GPS,
- w przypadku nabywania pojazdów przez podatnika, którego przedmiotem działalności jest odprzedaż tych pojazdów – brak rejestracji tych pojazdów, uniemożliwiający ich poruszanie się po drogach, a w przypadku ich rejestracji – brak możliwości użycia tych pojazdów na cele prywatne (nie mogą to być zatem np. samochody demonstracyjne),
- w przypadku nabywania pojazdów przez podatnika, którego przedmiotem działalności jest wynajem tych pojazdów – określenie reguł wykluczających użycie prywatny.

Ewidencja przebiegu pojazdu musi potwierdzać brak użytku prywatnego pojazdu. Ewidencja ta, prowadzona od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu w ten sposób, 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 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.

Uwaga: Przez okres rozliczeniowy należy rozumieć okres rozliczeniowy właściwy dla podatnika z tytułu rozliczeń dla celów podatku VAT czyli w zależności od tego jak rozlicza się podatnik – miesiąc lub kwartał.

Obowiązek prowadzenia ewidencji został wyłączony w przypadku pojazdów samochodowych:

1) 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,
- 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;

2) w odniesieniu do których:

- podatnik zdecyduje się korzystać z ograniczonego prawa do odliczenia podatku naliczonego pomimo wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej,
- podatnikowi nie przysługiwało w ogóle prawo do obniżenia podatku VAT z uwagi na wykorzystywanie tych pojazdów wyłącznie do działalności zwolnionej od VAT.

Uwaga: Użycie wyrazu „wyłącznie” wskazuje, że zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji nie obejmuje sytuacji, gdy pojazdy są wykorzystywane – choćby przejściowo – do innych celów (np. jazda próbna, użytek służbowy podatnika, itp.).

Od 1 czerwca 2014 r. - na podstawie [rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 28 maja 2014 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu](#) - obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu został wyłączony w przypadku pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi o przeznaczeniu:

- 1) pomoc drogowa, mających nadwozie konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu uszkodzonych pojazdów,
- 2) pogrzebowy, innych niż określone w [rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do](#)

[działalności gospodarczej podatnika](#), jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy są usługi pogrzebowe,

3) bankowóz - wyłącznie typu A i B, innych niż określone w powyższym rozporządzeniu, jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy jest transport wartości pieniężnych

- jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym i jeżeli spełnione są warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla tych przeznaczeń.

Druga grupa pojazdów

W drugiej grupie pojazdów **uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika** mieszczą się pojazdy uznane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej, przy wykorzystywaniu których nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Są to pojazdy o konstrukcji wskazującej na ich podstawowe przeznaczenie do celów gospodarczych, wykluczającej ich użycie do celów prywatnych lub powodującej, że ewentualny użytek do celów prywatnych będzie nieistotny. Do tej grupy pojazdów zalicza się następujące pojazdy:

- pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van;
- pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków;
- 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;
- pojazdy specjalne, które spełniają warunki i wymagania techniczne zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń: agregat elektryczny/spawalniczy, do prac wiertniczych, koparka, koparko-spycharka, ładowarka, podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych, żuraw samochodowy;

pogrzebowy (dopuszczalna masa całkowita pojazdu większa niż 3 tony albo jeżeli mają jeden rząd siedzeń), bankowóz typu A lub B (dopuszczalna masa całkowita pojazdu większa niż 3 tony albo jeżeli mają jeden rząd siedzeń).

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

Stwierdzenie spełnienia wymagań technicznych dla opisanych powyżej pojazdów odbywa się na podstawie:

- dodatkowych badań technicznych przeprowadzonych przez okręgową stację kontroli pojazdów oraz wydanego przez nią zaświadczenia oraz dowodu rejestracyjnego z właściwą adnotacją o spełnieniu tych wymagań;
- dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym – w przypadku pojazdów specjalnych.

Uwaga: Brak w opisanym katalogu niektórych pojazdów, dotychczas korzystających z pełnego prawa do odliczenia (np. bankowozów typu C) nie oznacza automatycznej kwalifikacji tych pojazdów, jako pojazdów służących do użytku „mieszanego”. Jeśli sposób wykorzystywania tych pojazdów określony w ustalonych przez podatnika zasadach jego używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza użycie tego pojazdu do celów prywatnych podatnikowi przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku VAT.

Możliwość pełnego odliczenia podatku VAT wystąpi również w sytuacji, gdy w pojeździe wykorzystywanym do celów „mieszanych” (czyli do działalności gospodarczej i do celów prywatnych) zostanie zamontowany towar, którego przeznaczenie obiektywnie wskazuje, że może być on wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Przykładem takich towarów mogą być taksometry montowane w taksówkach. Pełne prawo do odliczenia podatku VAT będzie również przysługiwało w odniesieniu do wydatków poniesionych na usługi montażu, napraw i konserwacji, ściśle związanych z tymi towarami.

Uwaga: W zakresie pojazdów samochodowych będących przedmiotem umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze zawartych przed dniem 1 kwietnia 2014 r., w stosunku do których na dzień 31 marca 2014 r. podatnikowi przysługiwało nieograniczone (100%) prawo do odliczenia podatku od czynszu i rat wynikających z takiej umowy – nie stosuje się ograniczenia w odliczaniu podatku w wysokości 50% w odniesieniu do wydatków związanych stricte z umową najmu, dzierżawy lub leasingu lub inną umową o podobnym charakterze (czynszu i rat wynikających z takich umów), pod pewnymi warunkami – jeżeli:

- w umowie tej zawartej przed dniem 1 kwietnia 2014 r. nie dokonano zmian po dniu 31 marca 2014 r.,
- pojazd samochodowy będący przedmiotem tej umowy został wydany podatnikowi przed dniem 1 kwietnia 2014 r. oraz umowa ta została zarejestrowana przez podatnika dokonującego odliczenia u właściwego dla niego naczelnika urzędu skarbowego do dnia 2 maja (włącznie).

Na nowych zasadach są odliczane:

- ponoszone od kwietnia 2014 r. wszystkie pozostałe wydatki związane z pojazdami samochodowymi, a także wydatki związane z czynszem lub ratą, w odniesieniu do których nie zostały spełnione łącznie opisane powyżej warunki,
- wszystkie wydatki związane z pojazdami używanymi na podstawie umów najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, zawartych przed 1 kwietnia 2014 r., w stosunku do których podatnikowi przysługiwało na dzień 31 marca 2014 r. ograniczone prawo do odliczenia (odpowiednio 50% i 60%, nie więcej niż 5 000 zł i 6 000 zł) co oznacza, że w stosunku do nich będzie przysługiwało pełne prawo do odliczenia lub ograniczone, w zależności od spełnienia warunków wskazanych w art. 86a ustawy o VAT.

Odliczenie paliwa

W przypadku nabycia paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, przeznaczonych do napędu pojazdów samochodowych w rozumieniu ustawy o podatku VAT (w tym również samochodów osobowych), wykorzystywanych **wyłącznie do działalności gospodarczej** są one

odliczane na zasadach ogólnych, tj. będzie w stosunku do nich przysługiwało **pełne prawo do odliczenia**, przy spełnieniu warunków wskazanych w ustawie o VAT.

Natomiast jeżeli nabywane paliwo przeznaczone jest do napędu pojazdów samochodowych wykorzystywanych do celów „mieszanych” (czyli do działalności gospodarczej i do celów prywatnych) wówczas wysokość odliczenia podatku będzie uzależniona od rodzaju pojazdu samochodowego, tj.:

- 1) do dnia 30 czerwca 2015 r. stosuje się **całkowity zakaz odliczenia** podatku od nabywanych paliw wykorzystywanych do napędu:
 - samochodów osobowych;
 - pojazdów samochodowych innych niż samochody osobowe, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi: jedno - jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 425 kg, dwa - jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 493 kg, trzy lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż 500 kg.
- 2) przy zakupie paliwa przeznaczonego do napędu pozostałych pojazdów samochodowych, tj. pojazdów samochodowych innych niż samochody osobowe, w których liczba miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy wynosi: jedno - jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 425 kg, dwa - jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 493 kg, trzy lub więcej – jeżeli dopuszczalna ładowność jest równa lub większa niż 500 kg
 - podatnikowi będzie przysługiwało **prawo do odliczenia podatku w wysokości 50%** kwoty podatku naliczonego.

Uwaga: Ograniczenie to nie dotyczy pojazdów samochodowych, które są wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej.

Ważne: Zakaz odliczania podatku od nabywanych paliw dotyczy zatem pojazdów, w stosunku do których od dnia wejścia Polski do Unii Europejskiej (czyli od dnia 1 maja 2004 r.) nigdy nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku od paliw wykorzystywanych do ich napędu.