

ROZLICZANIE PODATKU VAT ZWIĄZANEGO Z POJAZDAMI SAMOCHODOWYMI

Mariusz Gumola, Łukasz Postrzech

ZAGADNIENIA PODATKOWE

ROZLICZANIE PODATKU VAT ZWIĄZANEGO Z POJAZDAMI SAMOCHODOWYMI

Wybrane aspekty nabycia,
używania i sprzedaży samochodów

Mariusz Gumola, Łukasz Postrzech

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 15 listopada 2015 r.

W publikacji uwzględniono również zmiany obowiązujące od 1 stycznia 2016 r.

(Dz. U. z 2015 r. poz. 605, 978, 1649)

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Bąk

Łamanie

Andrzej Gudowski

Poszczególne rozdziały opracowali:

Mariusz Gumola – 3.1.4, 3.2, 3.3, 5.1, 6.1, 6.2, 6.4, 7, 9

Łukasz Postrzech – 1, 2, 3.1.1– 3.1.3, 3.1.5, 4, 5.2, 6.3, 8

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2016

ISBN: 978-83-264-9452-9

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluger.pl

www.wolterskluger.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp	13
Rozdział 1	
Pojazdy samochodowe objęte ograniczeniami w odliczeniu VAT	17
1.1. Definicja pojazdu samochodowego na gruncie VAT	17
1.2. Niedopuszczenie pojazdu do ruchu drogowego	19
Rozdział 2	
Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	23
2.1. Zasady ogólne odliczania podatku naliczonego	23
2.2. Zasady odliczenia VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	24
2.2.1. Geneza zasad odliczenia VAT od pojazdów samochodowych	24
2.2.2. Zasady odliczenia VAT od pojazdów samochodowych od 1 kwietnia 2014 r.	25
2.2.3. Forma użytkowania	28
2.3. Odliczenie VAT według współczynnika	29
2.4. Odliczenie VAT według tzw. przewspółczynnika	30
2.4.1. Wstęp	30
2.4.2. Stan prawny do 31 grudnia 2015 r.	30
2.4.3. Stan prawny po 31 grudnia 2015 r.	31
Rozdział 3	
Charakterystyka poszczególnych kategorii pojazdów samochodowych w kontekście odliczenia VAT	35
3.1. Pojazdy samochodowe wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej	35
3.1.1. Wstęp	35

3.1.2. Działalność gospodarcza podlegająca VAT oraz działalność pozostała	36
3.1.3. Pojazdy samochodowe objęte obowiązkiem prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu	41
3.1.3.1. Zagadnienia wstępne	41
3.1.3.2. Parkowanie w miejscu zamieszkania pracownika/ przedsiębiorcy	44
3.1.3.3. Nadzór nad implementacją polityki użytkowania samochodów	48
3.1.3.4. Opłaty za korzystanie z pojazdów do celów prywatnych	50
3.1.3.5. Konsekwencje błędów w prowadzonej ewidencji przebiegu pojazdu	54
3.1.3.6. Spełnienie warunków uznania pojazdów za wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej – ocena wykładni przepisów dokonywanej przez organy podatkowe	55
3.1.4. Pojazdy samochodowe niewymagające prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu	57
3.1.4.1. Wprowadzenie	57
3.1.4.2. Pojazdy samochodowe przeznaczone wyłącznie do odprzedaży, sprzedaży albo najmu, dzierżawy lub leasingu	58
3.1.4.3. Kontrowersje dotyczące pojazdów demonstracyjnych i jazd testowych	64
3.1.4.4. Inne pojazdy samochodowe zwolnione od obowiązku prowadzenia ewidencji ich przebiegu – pojazdy specjalne	72
3.1.5. Pojazdy samochodowe spełniające wymogi konstrukcyjne	87
3.1.5.1. Zagadnienia ogólne	87
3.1.5.2. Pojazdy samochodowe spełniające wymogi konstrukcyjne inne niż specjalne	87
3.1.5.3. Zmiany konstrukcyjne w pojazdach samochodowych spełniających wymogi konstrukcyjne inne niż specjalne	91
3.1.5.4. Pojazdy samochodowe spełniające wymogi konstrukcyjne – pojazdy specjalne	93
3.2. Autobusy	100
3.3. Pojazdy wykorzystywane do celów „mieszanych”	103

Rozdział 4

Rodzaje wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	107
4.1. Definicja wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	107
4.2. Wydatki na nabycie, import i wytworzenie pojazdów	108
4.3. Wydatki na najem, dzierżawę i leasing pojazdów	109
4.4. Wydatki na paliwa silnikowe, olej napędowy i gaz	110
4.4.1. Wstęp	110
4.4.2. Paliwa do pojazdów wykorzystywanych wyłącznie do działalności	111
4.4.3. Paliwa do pojazdów wykorzystywanych do celów mieszanych	111
4.4.4. Niezgodność przepisów w zakresie odliczenia VAT od paliw z przepisami unijnymi	115
4.5. Wydatki na naprawę, konserwację oraz inne towary i usługi związane z eksploatacją pojazdów	117
4.6. Wydatki „samochodowe” związane wyłącznie z działalnością gospodarczą	122
4.6.1. Ogólna charakterystyka	122
4.6.2. Niezgodność przepisów w zakresie odliczenia VAT od wydatków związanych wyłącznie z działalnością gospodarczą z przepisami unijnymi	123

Rozdział 5

Obowiązki formalne warunkujące pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	126
5.1. Obowiązki formalne w przypadku pojazdów samochodowych niepełniających warunków konstrukcyjnych	126
5.1.1. Ogólna charakterystyka obowiązków formalnych	126
5.1.2. Wątpliwości co do zgodności obowiązków formalnych z prawem unijnym	129
5.1.3. Wewnętrzne zasady wykluczające możliwość użycia pojazdów do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą	133
5.1.3.1. Cel zasad używania pojazdów	133
5.1.3.2. Forma zasad używania pojazdów	135
5.1.3.3. Treść zasad używania pojazdów	136
5.1.3.4. Brak obowiązku zgłoszenia zasad używania pojazdów do urzędu skarbowego	140
5.1.4. Ewidencja przebiegu pojazdu	142
5.1.4.1. Cel i zakres stosowania ewidencji	142
5.1.4.2. Terminy rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji	148
5.1.4.3. Forma i treść ewidencji	151
5.1.4.4. Szczegółowość wpisów w ewidencji dotyczących każdego przypadku użycia pojazdu	159

5.1.4.5. Ewidencja dla potrzeb VAT a podatek dochodowy	163
5.1.4.6. Skutki błędów w ewidencji	165
5.1.5. Informacja o pojazdach samochodowych VAT-26	168
5.1.5.1. Cel i zakres zastosowania informacji VAT-26	168
5.1.5.2. Forma i treść informacji VAT-26	170
5.1.5.3. Terminy składania informacji VAT-26	176
5.1.5.4. Składanie informacji VAT-26 za pomocą środków komunikacji elektronicznej	182
5.1.5.5. Skutki niezłożenia w terminie informacji VAT-26	184
5.1.5.6. Aktualizacja informacji VAT-26	187
5.1.5.7. Skutki niezłożenia w terminie aktualizacji informacji VAT-26	194
5.1.5.8. Poprawianie błędów w informacji VAT-26	197
5.2. Obowiązki formalne w przypadku pojazdów samochodowych spełniających wymogi konstrukcyjne	198
5.2.1. Wstęp	198
5.2.2. Dodatkowe badanie techniczne i zaświadczenie	200
5.2.3. Adnotacja w dowodzie rejestracyjnym	204
5.2.4. Dokumenty wymagane w przypadku pojazdów specjalnych	210

Rozdział 6

Zagadnienia o charakterze przejściowym	211
6.1. Data poniesienia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	211
6.1.1. Data poniesienia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi a zmiana przepisów	211
6.1.2. Data poniesienia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi a zmiana przeznaczenia pojazdu samochodowego	219
6.2. Wymóg zarejestrowania umów najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze w celu zachowania praw nabytych	223
6.3. Badanie techniczne i zaświadczenia dotyczące pojazdów spełniających wymogi konstrukcyjne w okresie przejściowym	235
6.4. Odliczanie VAT od wydatków na nabycie paliwa	240

Rozdział 7

Wybrane zagadnienia dotyczące opodatkowania VAT czynności mających za przedmiot pojazdy samochodowe w związku ze zmianą przepisów w okresie 2014–2016	244
7.1. Uwagi ogólne dotyczące sprzedaży oraz czynności nieodpłatnych mających za przedmiot pojazdy samochodowe	244
7.2. Dostawa pojazdów samochodowych niedających prawa do odliczenia podatku naliczonego	247

7.2.1. Opodatkowanie na zasadach ogólnych dostawy pojazdu samochodowego niedającego prawa do odliczenia podatku naliczonego i jego ekonomiczne skutki	247
7.2.2. Zwolnienie od podatku od towarów i usług dostawy pojazdu samochodowego niedającego prawa do odliczenia podatku naliczonego	249
7.2.3. Objęcie dostawy pojazdu samochodowego niedającego prawa do odliczenia podatku naliczonego szczególną procedurą opodatkowania marży	255
7.2.3.1. Konstrukcja szczególnej procedury opodatkowania marży	255
7.2.3.2. Przesłanki zastosowania szczególnej procedury opodatkowania marży	257
7.2.3.3. Ustalanie podstawy opodatkowania oraz ewidencjonowanie dostawy towarów objętych szczególną procedurą opodatkowania marży	265
7.2.3.4. Dopuszczalność zastosowania szczególnej procedury opodatkowania marży w przypadku wystąpienia „marży ujemnej”	269
7.3. Dostawa pojazdów samochodowych dających częściowe prawo do odliczenia podatku naliczonego	270
7.4. Nieodpłatne przekazanie pojazdu samochodowego	275
7.4.1. Nieodpłatne przekazanie pojazdu samochodowego jako czynność podlegająca opodatkowaniu	275
7.4.2. Przesłanki opodatkowania nieodpłatnego przekazania pojazdu samochodowego	276
7.4.3. Podstawa opodatkowania przy nieodpłatnym przekazaniu pojazdu samochodowego	281
7.4.4. Dokumentowanie nieodpłatnego przekazania pojazdu samochodowego	282
7.5. Nieodpłatne użytkowanie pojazdów samochodowych	282
7.5.1. Nieodpłatne świadczenie usług jako czynność podlegająca opodatkowaniu	282
7.5.2. Przesłanki opodatkowania nieodpłatnego użytkowania pojazdów samochodowych	285
7.5.3. Podstawa opodatkowania przy nieodpłatnym użytkowaniu pojazdów samochodowych	290
7.5.4. Dokumentowanie nieodpłatnego użytkowania pojazdów samochodowych	293
7.5.5. Problem nieodpłatnego przekazania (zużycia) paliwa wraz z nieodpłatnym udostępnieniem pojazdu samochodowego	294

Rozdział 8

Korekta VAT naliczonego	298
8.1. Korekta z tytułu zmiany przeznaczenia	298
8.2. Korekta z tytułu sprzedaży	303
8.3. Korekta w przypadku wykonywania czynności zwolnionych z VAT	306
8.4. Korekta VAT w odniesieniu do pojazdów nabytych przed 1 kwietnia 2014 r.	309
8.5. Sytuacje, w których nie dokonuje się korekty	312

Rozdział 9

Odpowiedzialność karna skarbową z tytułu czynów zabronionych związanych z odliczaniem podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	315
9.1. Rodzaje czynów związanych z naruszeniem obowiązków dotyczących składania informacji VAT-26	315
9.2. Rozmiary zagrożenia karą grzywny w przypadku czynów zabronionych związanych z naruszeniem obowiązków dotyczących składania informacji VAT-26	321
Wykaz orzecznictwa	325
Wykaz interpretacji podatkowych	327
Bibliografia	333

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty normatywne

- decyzja derogacyjna** – decyzja wykonawcza Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/805/UE) (Dz. Urz. UE L 353 z 28.12.2013, s. 51)
- dyrektywa 2006/112** – dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1)
- k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- k.k.s.** – ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 186 z późn. zm.)
- k.p.** – ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. – Kodeks pracy (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1502 z późn. zm.)
- o.p.** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613)
- p.r.d.** – ustawa z dnia 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 1137 z późn. zm.)
- szósta dyrektywa** – szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz. Urz. WE L 145 z 13.06.1977, s. 1, z późn. zm.)
- u.p.d.o.f.** – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p.** – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.p.t.u.** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.z.u.p.t.u.** – ustawa z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 312)

Inne

- broszura MF** – broszura informacyjna Ministerstwa Finansów pt. *Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi* opublikowana 8 kwietnia 2014 r. na stronie: <http://www.finance.mf.gov.pl/vat/wyjasnienia-i-komunikaty>
- CBOSA** – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- CN** – Nomenklatura Scalona (ang. *Combined Nomenclature*)
- DMC** – dopuszczalna masa całkowita
- Dz. U.** – Dziennik Ustaw
- Dz. Urz. UE** – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
- Dz. Urz. WE** – Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
- GP** – Gazeta Prawna
- GPS** – system nawigacji satelitarnej (ang. *Global Positioning System*)
- LNG** – gaz ziemny, skroplony do napędu pojazdów (ang. *Liquefied Natural Gas*)
- LPG** – gaz propan-butan do napędu pojazdów, tzw. autogaz (ang. *Liquefied Petroleum Gas*)
- MF** – Minister Finansów, Ministerstwo Finansów
- M. Pod.** – Monitor Podatkowy
- NBP** – Narodowy Bank Polski
- NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- ONSAiWSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- PKWiU** – Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług
- Rada** – Rada Unii Europejskiej
- TSUE** – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- UE** – Unia Europejska
- VAT** – podatek od towarów i usług (ang. *Value Added Tax*)
- VIN** – numer identyfikacyjny pojazdu (ang. *Vehicle Identification Number*)
- WDT** – wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów
- WNT** – wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów
- WSA** – Wojewódzki Sąd Administracyjny
- Zb. Orz.** – Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

WSTĘP

Od 1 kwietnia 2014 r. realizuje się kolejny etap w historii odliczania VAT od pojazdów samochodowych. Jest to historia, która – jeśli wziąć pod uwagę choćby okres od przystąpienia Polski do Unii Europejskiej – była kształtowana przez kilkakrotne zmiany legislacyjne oraz jeszcze częstsze zawirowania w praktyce stosowania prawa. Proces akcesji Polski do struktur Unii Europejskiej wiązał się z obowiązkiem wdrożenia jej dorobku prawnego (*acquis communautaire*). Proces ten obejmował również system VAT, a jego implementacja wiązała się z licznymi wątpliwościami. W szczególności spór rozgorzał wokół zakresu prawa do odliczenia VAT od nabycia lub użytkowania pojazdów samochodowych oraz paliwa do nich. Jednym z pojawiających się zarzutów było naruszenie przez polskiego ustawodawcę fundamentalnej zasady VAT, czyli reguły neutralności mającej na celu obciążenie tym podatkiem wyłącznie konsumentów, a nie podatników. Wszelkie odstępstwa od zasady neutralności traktowane są bowiem jako wyjątki i z tego względu muszą być interpretowane ściśle. Jednym z takich dopuszczalnych odstępstw jest zasada stałości, zwana klauzulą *standstill*, przewidziana w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy oraz w art. 176 obecnie obowiązującej dyrektywy 2006/112. Klauzula ta przewiduje, że państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia w zakresie prawa do odliczenia VAT przewidziane w dniu przystąpienia do Unii Europejskiej.

Przed akcesją ówczesnie obowiązująca ustawa o podatku od towarów i usług oraz ustawa o podatku akcyzowym przewidywała pełne prawo do odliczenia VAT od nabycia pojazdów innych niż osobowe o dopuszczalnej ładowności powyżej 500 kg. Z dniem przystąpienia do UE wprowadzono tzw. wzór Lisaka, który w oparciu o liczbę miejsc w pojeździe określał dopuszczalną ładowność uprawniającą do odliczenia VAT od pojazdu, a w konsekwencji również decydował o prawie do odliczenia VAT od paliwa. Po kilkunastu miesiącach obowiązywania tych przepisów uchylono je i wprowadzono nowe reguły, które dopuszczały możliwość pełnego odliczenia w zależności od kategorii pojazdu.

W kontekście powyższych zmian powstały wątpliwości, czy przepisy dotyczące odliczenia VAT od nabycia lub użytkowania pojazdów samochodowych mogły zostać po akcesji Polski do Unii Europejskiej w jakikolwiek sposób zmodyfikowane. Odpo-

wiedzi dostarczył wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07, *Maggoora* dotyczący niezgodności z przepisami dyrektywy 2006/112 polskich przepisów ustawy o podatku od towarów i usług w zakresie odliczenia VAT od paliwa do pojazdów samochodowych. Polskie przepisy okazały się naruszać wspomnianą klauzulę *standstill*, co zmusiło Polskę do uznania ówczesnie obowiązujących przepisów za niezgodne z przepisami unijnymi i równocześnie wystąpienia o wydanie zgody Rady Unii Europejskiej na zastosowanie środka specjalnego. Jej wydanie zaowocowało zmianą przepisów dotyczących odliczenia VAT od pojazdów oraz paliwa do ich napędu w latach 2010–2013. Wraz z wpływem tego okresu Polska ponownie wystąpiła o zgodę na pewne ograniczenia w odliczeniu VAT od tego rodzaju wydatków, których wprowadzenie w przeciwnym wypadku stałoby w sprzeczności z klauzulą *standstill*. Efektem tego działania było wydanie decyzji wykonawczej Rady z dnia 17 grudnia 2013 r. upoważniającej Rzeczpospolitą Polską do stosowania w latach 2014–2016 środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Decyzja ta od dnia 1 kwietnia 2014 r. została wprowadzona do krajowego porządku prawnego ustawą z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 312).

Podstawą wyznaczenia nowych reguł odliczenia VAT jest określenie zakresu wykorzystywania pojazdów samochodowych do celów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W ramach przyznanых Polsce środków specjalnych kwota ograniczonego odliczenia VAT w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, które nie są używane wyłącznie do celów działalności gospodarczej, jest – z pewnymi wyjątkami – ustalana na podstawie stawki zryczałtowanej w wysokości 50%. Inaczej niż poprzednio, ograniczenie to dotyczy wszystkich wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, a nie tylko wydatków na nabycie pojazdów i paliwa do ich napędu. Z ograniczeniem tym skorelowane jest wyłączenie obowiązku opodatkowania innego niż firmowy użytku pojazdów objętych częściowym odliczeniem VAT. Wspomniane ograniczenie nie dotyczy natomiast wydatków związanych z pojazdami samochodowymi wykorzystywanymi wyłącznie do działalności gospodarczej. Jednakże w większości przypadków zakwalifikowanie pojazdu jako wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej uzależnione jest od spełnienia wielu trudnych i nieczytelnych warunków.

Dokonana od 1 kwietnia 2014 r. nowelizacja wprowadziła zatem swego rodzaju rewolucję w zakresie reguł odliczenia VAT od wszelkich wydatków samochodowych. W efekcie obecny, kolejny już okres przejściowy w tym obszarze rozliczania VAT obfituje w jeszcze większą liczbę wątpliwości i kontrowersji niż lata wcześniejsze. Podatnicy muszą radzić sobie już nie tylko z częstymi zmianami przepisów w omawianym zakresie, ale również ze stosowaniem niejasnych i rozbudowanych regulacji, nakładających na nich skomplikowane obowiązki i procedury. Przedmiotem niniejszej publikacji jest zapoznanie Czytelników z mechanizmami tych rozliczeń, a także ich

praktycznym zastosowaniem w kontekście najnowszej wykładni organów podatkowych oraz orzecznictwa sądowego. W tym celu zawarto w książce wiele przykładów rozliczeń, a także zestawień i porównań. Mamy nadzieję, że niniejsza publikacja, skierowana do przedsiębiorców oraz osób profesjonalnie zajmujących się podatkami, umożliwi im sprawne podejmowanie bezpiecznych decyzji dotyczących rozliczenia VAT związanego z wydatkami samochodowymi.

Autorzy

Rozdział 1

POJAZDY SAMOCHODOWE OBJĘTE OGRANICZENIAMI W ODLICZENIU VAT

1.1. Definicja pojazdu samochodowego na gruncie VAT

Dla potrzeb ustawy o podatku od towarów i usług¹ przez pojazdy samochodowe – objęte ograniczeniami w odliczeniu VAT (o czym w dalszych rozdziałach) – uznaje się pojazdy samochodowe w rozumieniu ustawy – Prawo o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Na gruncie tych przepisów² **pojazdami samochodowymi są wyłącznie pojazdy silnikowe, których konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h, z wyłączeniem ciągnika rolniczego.** Oznacza to, że pojazdami samochodowymi dla potrzeb ustawy o podatku od towarów i usług są np.:

- samochody osobowe,
- samochody ciężarowe (ale wyłącznie o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony),
- pojazdy specjalne,
- motocykle,
- quady,

ale **nie są nimi już rower, motorower i pojazd szynowy.** W świetle art. 2 pkt 54 p.r.d. za dopuszczalną masę całkowitą uważa się największą określoną właściwymi warunkami technicznymi masę pojazdu obciążonego osobami i ładunkiem, dopuszczonego do poruszania się po drodze.

Zasady klasyfikowania do pojazdów samochodowych objętych ograniczeniami z ustawy o podatku od towarów i usług są kontynuacją przepisów obowiązujących przed 1 kwietnia 2014 r.

¹ Artykuł 2 pkt 34 u.p.t.u.

² Artykuł 2 pkt 33 p.r.d.

Pytanie: Spółka świadczy usługi transportowe z zakresu kolei linowej i zarządu infrastrukturą sportowo-rekreacyjną na stoku. W ramach prowadzonej działalności transportowej spółka zakupiła maszynę śnieżną – ratrak. Pojazd służy do przygotowania trasy narciarskiej na stoku (tj. ubijanie śniegu, wyrównywanie muld, rozbijanie śniegu i lodu) oraz do zimowego utrzymania terenu. Konstrukcja ratraka nie umożliwia jazdy z prędkością powyżej 25 km/h, a jego dopuszczalna masa całkowita przekracza 3,5 tony. Czy dla potrzeb ustawy o podatku od towarów i usług ratrak stanowi pojazd samochodowy?

Nie. Takim pojazdem jest wyłącznie pojazd o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony oraz umożliwiający jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h. Wystarczy niespełnienie jednej z tych dwu przesłanek, aby pojazd został uznany za inny niż samochodowy. Tymczasem ratrak nie spełnia żadnego z tych kryteriów.

Zob. interpretację indywidualną przepisów wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 września 2014 r. nr IBPP2/443-536/14/BW.

Przykład 1.1. Motocykl a motorower

Spółka zajmuje się dostarczaniem przesyłek. W celu obniżenia kosztów oraz lepszego dopasowania środków transportu do warunków miejskich rozważa zakup kilku motorowerów lub motocykli dla kurierów. W przypadku zakupu motocykli spółka będzie musiała uwzględnić ograniczenia w odliczeniu VAT naliczonego od wydatków z nimi związanych, ponieważ zgodnie z przepisami o ruchu drogowym³ motocykle to jednośladowe pojazdy samochodowe, które umożliwiają jazdę z prędkością powyżej 25 km/h, a ich dopuszczalna masa całkowita w praktyce nie przekracza 3,5 tony. Odmiennie będzie wyglądała sytuacja, gdy spółka zdecyduje się na wybór motorowerów. W świetle przepisów prawa o ruchu drogowym⁴ motorower nie jest pojazdem silnikowym, a tym samym nie jest również pojazdem samochodowym.

Przykład 1.2. Pojazd z dopuszczalną masą całkowitą powyżej 3,5 tony

Spółka zajmuje się spedycją i logistyką. Obecnie planuje podpisać umowę leasingu operacyjnego na 10 ciężarówek, z których każda ma dopuszczalną masę całkowitą przekraczającą 4 tony, oraz 2 ciężarówki o dopuszczalnej masie całkowitej równej 3,5 tony. W przypadku ciężarówek o dopuszczalnej masie całkowitej powyżej 4 ton nie jest spełniona przesłanka masy całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Tym samym taki pojazd dla potrzeb ustawy o podatku od towarów i usług nie jest pojazdem samochodowym. Pozostałe pojazdy – o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 ton – stanowią pojazdy samochodowe i odliczenie od nich VAT podlega ograniczeniom.

³ Artykuł 2 pkt 45 p.r.d.

⁴ Zob. art. 2 pkt 46 p.r.d.

Przykład 1.3. Ciągnik rolniczy a quad

Pan Grzegorz jest rolnikiem zarejestrowanym jako czynny podatnik VAT. Do swojego gospodarstwa rolnego planuje wynająć na okres żniw ciągnik rolniczy, a dodatkowo również zakupić quada. Odliczenie VAT z tytułu nabycia quada, który jest pojazdem samochodowym umożliwiającym jazdę z prędkością powyżej 25 km/h, o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony podlega ograniczeniom właściwym dla pojazdów samochodowych. Z tytułu czynszu za najem ciągnika pan Grzegorz jest uprawniony do pełnego odliczenia VAT z uwagi na fakt, że ciągnik rolniczy nie jest pojazdem samochodowym w rozumieniu prawa o ruchu drogowym, a tym samym nie spełnia definicji pojazdu samochodowego dla celów ustawy o podatku od towarów i usług.

Podstawa prawna:

- art. 2 pkt 34 u.p.t.u.;
- art. 2 pkt 33, 45, 46 oraz 54 p.r.d.

1.2. Niedopuszczenie pojazdu do ruchu drogowego

Zarówno definicja pojazdu samochodowego z prawa o ruchu drogowym, jak i przepisy ustawy o podatku od towarów i usług w żaden sposób nie odnoszą się do kwestii faktycznej czy potencjalnej rejestracji pojazdu, a tym samym do kwestii dopuszczenia pojazdu do ruchu drogowego. Zgodnie z art. 71 ust. 1 p.r.d. dokumentem stwierdzającym dopuszczenie do ruchu pojazdu samochodowego jest dowód rejestracyjny albo pozwolenie czasowe. Pojazdy są dopuszczone do ruchu, jeżeli odpowiadają odpowiednim warunkom technicznym (określonym w art. 66 p.r.d.) oraz są zarejestrowane i zaopatrzone w zalegalizowane tablice rejestracyjne, a w przypadku pojazdów samochodowych – z wyłączeniem motocykli – w nalepkę kontrolną. Formalnie rejestracja pojazdu lub jej brak nie powinny wpływać na traktowanie danego pojazdu jako samochodowego i objęcie regułami ograniczonego odliczenia VAT, o których będzie mowa w dalszych rozdziałach. Niemniej jednak w praktyce organy podatkowe wydają się dopuszczać argumenty, że wobec cech danego pojazdu, które uniemożliwiają jego rejestrację, a tym samym poruszanie się po drogach publicznych, **nie powinien być on traktowany jako podlegający ograniczeniom ustawy o podatku od towarów i usług.**

Pytanie: Podatnik prowadzi działalność gospodarczą, w ramach której szkoli zawodników w zakresie nauki jazdy na motocyklach cross. Do prowadzenia tej działalności Wnioskodawca wykorzystuje dwa motocykle typowo crossowe. Nie podlegają one homologacji, rejestracji, nie mają liczników ani żadnych wyświetlaczy. Można się nimi poruszać jedynie po zamkniętych torach terenowych. Nie można zarejestrować tych motocykli ani poruszać się nimi po drogach publicznych. Czy odliczenie VAT od wydatków związanych z użytkowaniem tych motocykli jest ograniczone przepisami właściwymi dla pojazdów samochodowych?

BIBLIOTEKA PRZEGLĄDU PODATKOWEGO

Mariusz Gumola – doradca podatkowy z wieloletnim doświadczeniem; współpracował z renomowanymi kancelariami podatkowymi i prawnymi, zdobywając praktyczne doświadczenie w obszarze prawa podatkowego i karnego skarbowego, a także w reprezentowaniu podatników w kontaktach i sporach z aparatem skarbowym, w tym dotyczących podatków pośrednich; współpracuje z Centrum Pomocy Profesjonalisty Wolters Kluwer; jest autorem licznych publikacji w prasie specjalistycznej i codziennej oraz współautorem kilku publikacji książkowych o tematyce podatkowej.

Łukasz Postrzech – doradca podatkowy z wieloletnim doświadczeniem w międzynarodowych firmach doradczych, w tym tzw. wielkiej czwórki; zajmował się doradztwem podatkowym m.in. dla sektora nieruchomości czy branży finansowej; jego specjalizacja obejmuje VAT oraz akcyzę; prowadził liczne szkolenia oraz webinaria z zakresu prawa podatkowego; współpracuje z Centrum Pomocy Profesjonalisty Wolters Kluwer; jest autorem publikacji w prasie specjalistycznej i codziennej.

Książka zawiera szczegółowe i praktyczne omówienie zasad odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, a także wybranych aspektów opodatkowania VAT takich czynności jak: sprzedaż, nieodpłatne wydanie czy nieodpłatne użytkowanie powyższych pojazdów (ze szczególnym uwzględnieniem zmian prawnych dokonanych w tym zakresie w dniach 1 kwietnia 2014 r., 1 lipca 2015 r. oraz 1 stycznia 2016 r.). Liczne przykłady, odwołania do interpretacji podatkowych oraz wyroków sądowych, jak również wyczerpujące omówienie spornych zagadnień pozwolą czytelnikowi lepiej zrozumieć prezentowaną problematykę.

W publikacji przedstawiono takie zagadnienia jak:

- obowiązki formalne warunkujące pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi,
- rodzaje wydatków związanych z pojazdami samochodowymi,
- zasady prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu,
- korekta VAT naliczonego,
- opodatkowanie czynności nieodpłatnych dotyczących pojazdów.

Książka przeznaczona jest dla doradców podatkowych, pracowników działów księgowych firm oraz pracowników biur rachunkowych. Zainteresuje również adwokatów i radców prawnych oraz przedsiębiorców, którzy w swojej działalności zawodowej spotykają się z omawianymi kwestiami.

Inspiracją dla problemów omówionych w publikacji były pytania kierowane do autorów na infolinii podatkowej Centrum Pomocy Profesjonalisty Wolters Kluwer.

Centrum Pomocy Profesjonalisty to indywidualna usługa zapewniająca dostęp do konsultacji udzielanych przez doświadczonych specjalistów i praktyków zarówno drogą telefoniczną, jak i e-mailową, które gwarantują pomoc w rozwiązywaniu problemów.



ZAMÓWIENIA:

INFOLINIA 801 04 45 45, FAX 22 535 80 01
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL

ISBN 978-83-264-9452-9



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

? Centrum Pomocy
Profesjonalisty
Doradztwo podatkowe i rachunkowe