

# 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**

*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](http://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](mailto:ksiazki@wolterskluger.pl)

[www.wolterskluger.pl](http://www.wolterskluger.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

# SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	11
Wstęp .....	13
<b>Rozdział 1</b>	
<b>Pojazdy samochodowe objęte ograniczeniami w odliczeniu VAT .....</b>	<b>17</b>
1.1. Definicja pojazdu samochodowego na gruncie VAT .....	17
1.2. Niedopuszczenie pojazdu do ruchu drogowego .....	19
<b>Rozdział 2</b>	
<b>Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi .....</b>	<b>23</b>
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
<b>Rozdział 3</b>	
<b>Charakterystyka poszczególnych kategorii pojazdów samochodowych w kontekście odliczenia VAT .....</b>	<b>35</b>
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**

<b>Rodzaje wydatków związanych z pojazdami samochodowymi</b> .....	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**

<b>Obowiązki formalne warunkujące pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi</b> .....	126
5.1. Obowiązki formalne w przypadku pojazdów samochodowych niespełniających 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

<b>Zagadnienia o charakterze przejściowym .....</b>	<b>211</b>
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

<b>Wybrane zagadnienia dotyczące opodatkowania VAT czynności mających za przedmiot pojazdy samochodowe w związku ze zmianą przepisów w okresie 2014–2016 .....</b>	<b>244</b>
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**

<b>Korekta VAT naliczonego</b> .....	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**

<b>związanych z pojazdami samochodowymi</b> .....	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

<b>Wykaz orzecznictwa</b> .....	325
---------------------------------	-----

<b>Wykaz interpretacji podatkowych</b> .....	327
--	-----

<b>Bibliografia</b> .....	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: ujednoliconą 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

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

### 1.1. Definicja pojazdu samochodowego na gruncie VAT

Dla potrzeb ustawy o podatku od towarów i usług<sup>1</sup> 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 przepisów<sup>2</sup> **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.

---

<sup>1</sup> Artykuł 2 pkt 34 u.p.t.u.

<sup>2</sup> 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 drogowym<sup>3</sup> 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 drogowym<sup>4</sup> 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.

<sup>3</sup> Artykuł 2 pkt 45 p.r.d.

<sup>4</sup> 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?**

Nie. W ocenie organów podatkowych specyfika techniczna przedmiotowych motocykli (nie mają liczników ani żadnych wyświetlaczy) powoduje, że nie podlegają one homologacji. Można się nimi poruszać jedynie po zamkniętych torach terenowych i nie można ich zarejestrować ani poruszać się nimi po drogach publicznych, zatem nie podlegają one przepisom w zakresie odliczania VAT od pojazdów samochodowych.

Zob. interpretację indywidualną przepisów wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 30 września 2014 r. nr IPTPP4/443-510/14-4/UNR.

Inną sytuacją, w której organy podatkowe dopuszczają możliwość wyłączenia stosowania przepisów art. 86a u.p.t.u., jest traktowanie pojazdu jako będącego **przedmiotem** czynności wykonywanych przez podatnika w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

Przykładem jest pogląd wyrażony w interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej z Bydgoszczy z dnia 26 sierpnia 2014 r.<sup>5</sup> dotyczący odliczenia VAT od wydatków na doposażenie i zakup paliwa do samochodów, na których świadczone są usługi uszlachetniania czynnego. Podatnik ponosił nakłady na pojazd, który nie stanowił „narzędzia” służącego do wykonania danej czynności (jak to ma miejsce w zdecydowanej większości przypadków), lecz raczej jej „przedmiot” (na pojeździe były świadczone usługi uszlachetniania). Okoliczności transakcji wskazywały, że:

- przedmiotem działalności podatnika były naprawa, konserwacja i doposażenie samochodów,
- podatnik nie nabył prawa do rozporządzania samochodem jak właściciel,
- na podstawie umowy ze zleceniodawcą podatnik nie miał prawa wykorzystywać samochodu do celów prywatnych.

W ocenie organu podatkowego z uwagi na fakt, że podatnik nie posiada żadnego tytułu prawnego do pojazdów, a tylko zostały mu one powierzone w celu wykonania na nich usług uszlachetniania, nie znajdują zastosowania reguły dotyczące ograniczonego odliczenia VAT właściwego dla pojazdów samochodowych. W rezultacie oznacza to, że jeżeli nie znajdują zastosowania przepisy dotyczące odliczenia VAT od pojazdów samochodowych, należy stosować zasady ogólne odliczenia<sup>6</sup>. W konsekwencji podatnikom, którzy użytkowane pojazdy wykorzystują bezpośrednio lub pośrednio do prowadzenia działalności opodatkowanej, przysługuje odliczenie VAT w pełnej wysokości.

Podobne podejście znajduje również potwierdzenie w przypadku pojazdów będących nagrodami w loteriach.

<sup>5</sup> Interpretacja indywidualna przepisów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 2 sierpnia 2014 r. nr ITPP2/443-744/14/EB.

<sup>6</sup> Zob. art. 86 u.p.t.u.

**Pytanie:** Agencja Y zajmuje się świadczeniem usług polegających na organizowaniu i obsłudze loterii promocyjnych. Loteria, której organizację i obsługę klient zleca agencji, ma na celu zintensyfikowanie sprzedaży oraz promocję wybranych produktów klienta. Nagrody wydawane w ramach loterii kupować będzie agencja. Z chwilą zakupu nagrody staną się własnością agencji. Szczególnym rodzajem nagród rzeczowych wydawanych w loterii będą samochody osobowe. Samochody te będą wydawane wraz z kompletem dokumentów umożliwiającym rejestrację pojazdu bezpośrednio przez laureata loterii. W konsekwencji agencja nie będzie dokonywać rejestracji samochodów stanowiących nagrody rzeczowe w loterii. Czy agencję obowiązują ograniczenia w odliczeniu VAT od nabycia pojazdu właściwe dla pojazdów samochodowych?

Nie. Do momentu wydania samochód jest własnością agencji, ale nie może ona z niego korzystać zgodnie z jego przeznaczeniem, ponieważ nie jest on dopuszczony do ruchu. W rezultacie nie powinny mieć zastosowania żadne ograniczenia w odliczeniu VAT naliczonego z tytułu nabycia samochodów osobowych, a agencja powinna być uprawniona do odliczenia VAT w pełnej wysokości z faktur dotyczących nabycia samochodów osobowych stanowiących nagrody w loterii, z uwagi na ich związek z czynnościami opodatkowanymi (wydanie nagród w loterii przez agencję zostało uznane za czynność opodatkowaną VAT).

Zob. interpretację indywidualną przepisów wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 20 sierpnia 2014 r. nr IPPP1/443-601/14-2/JL.

Takie podejście organów podatkowych jest korzystne dla podatników<sup>7</sup> i zasługuje na aprobatę. Ideą przepisów ustawy o podatku od towarów i usług było nałożenie ograniczeń w odliczeniu VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, które z uwagi na swoją konstrukcję (głównie przewóz osób) są często wykorzystywane także w innych celach niż działalność gospodarcza. Brak możliwości rejestracji pojazdu, a w rezultacie brak możliwości poruszania się nim po drogach publicznych wydatnie ogranicza pokusę i realne możliwości korzystania z takiego pojazdu, np. w celach osobistych. Niemniej jednak korzystna wykładnia przepisów zastosowana przez organy podatkowe nie znajduje podstaw w literalnym brzmieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, a tym samym jej stosowanie w praktyce obarczone jest pewnym ryzykiem.

---

<sup>7</sup> Zob. również interpretację indywidualną przepisów wydaną w sprawie zawodnika żużlowego przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 2 września 2014 r. nr ITPP2/443-711/14/KT.

**Uwaga:**

Praktyka organów podatkowych dopuszcza prawo do pełnego odliczenia VAT z tytułu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, które nie podlegają rejestracji:

- stale, z uwagi na uwarunkowania techniczne – np. motocykle do jazdy crossowej i na żużlu,
- czasowo u danego podmiotu, z uwagi na:
  - brak tytułu prawnego do pojazdu – np. pojazd będący przedmiotem usług uszlachetniania,
  - inne przyczyny – np. reguły funkcjonowania loterii.

**Podstawa prawna:**

- art. 2 pkt 34, art. 86, art. 86a u.p.t.u.;
- art. 66, art. 77 ust. 1 p.r.d.

## Rozdział 2

# ZASADY ODLICZANIA VAT OD WYDATKÓW ZWIĄZANYCH Z POJAZDAMI SAMOCHODOWYMI

### 2.1. Zasady ogólne odliczania podatku naliczonego

W zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Reguła wyrażona w art. 86 u.p.t.u. powoduje, że o prawie do odliczenia decyduje związek poniesionych wydatków z czynnościami opodatkowanymi VAT.

Związek ten może mieć charakter bezpośredni lub pośredni. Gdy nabywane towary służą np. dalszej odprzedaży (towary handlowe) lub są niezbędne do wytworzenia towarów lub usług będących przedmiotem dostawy, bezpośrednio wiążą się z czynnościami opodatkowanymi VAT wykonywanymi przez podatnika. Natomiast gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania przedsiębiorstwa, mają jedynie pośredni związek z działalnością gospodarczą. W celu wykazania, że określone wydatki mają chociażby pośredni związek z działalnością gospodarczą objętą VAT, musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy zakupami towarów i usług a tą działalnością (np. wpływ na ogólne funkcjonowanie przedsiębiorstwa jako całości przyczyniający się do generowania sprzedaży). Najczęściej do wydatków mających pośredni wpływ na wykonywanie czynności opodatkowanych zalicza się koszty ogólne (np. media), koszty reklamy czy doradztwa.

W przypadku wykazania związku z czynnościami opodatkowanymi VAT podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego w pełnej wysokości. Od tej zasady istnieją jednak pewne wyjątki, w ramach których wysokość odliczenia pomimo związku wydatku z czynnościami opodatkowanymi podlega ograniczeniom (a nawet pełnemu wykluczeniu). Do takich wyjątków należą między innymi wydatki związane z użytkowaniem pojazdów samochodowych.

**Podstawa prawna:**

- art. 86 u.p.t.u.

## 2.2. Zasady odliczenia VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi

### 2.2.1. Geneza zasad odliczenia VAT od pojazdów samochodowych

Ograniczenie prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi wynika z założenia, że podatnicy wykorzystują takie pojazdy także w innych celach niż działalność gospodarcza. Sprzyja temu charakter pojazdu samochodowego, tj. osiąganie dużej prędkości oraz względnie niska dopuszczalna masa całkowita. Założenie o użytkowaniu takich pojazdów do celów innych niż prowadzona działalność gospodarcza jest powszechne, przyjęte w wielu lokalnych systemach VAT (dotyczy większości państw Unii Europejskiej, chociaż w bardzo zróżnicowanym zakresie) i również w Polsce ma dość długą „historię”. Bowiem niemal od początku obowiązywania VAT w Polsce istniały różne ograniczenia w odliczeniu tego podatku od nabycia oraz użytkowania samochodów, a także paliwa do nich.

Już przed wstąpieniem Polski do Unii Europejskiej, tj. w stanie prawnym przed 1 maja 2004 r., obowiązywał, z pewnymi wyjątkami, zakaz odliczenia VAT od nabywanych samochodów osobowych oraz innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg, części składowych zużytych do ich wytworzenia oraz paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu wykorzystywanych do takich pojazdów. Podejście zakładające, że pojazdy samochodowe są nagminnie używane również do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą, pokutowało wprowadzeniem podobnych ograniczeń również po wejściu Polski do struktur Wspólnot Europejskich. Począwszy od 1 maja 2004 r. wprowadzono ograniczenia w przypadku nabycia, importu, używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy czy leasingu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona według tzw. wzoru Lisaka<sup>8</sup>. W takiej sytuacji kwotę VAT naliczonego stanowiło 50% kwoty podatku określonej na fakturze (a także kwoty VAT należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca), nie więcej jednak niż 5000 zł. Nabycie tego rodzaju pojazdów automatycznie wyłączało również prawo do odliczenia VAT od nabycia paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do ich napędu.

---

<sup>8</sup> Nazwa wzięła się od nazwiska posła, który jednakże wielokrotnie zarzekał się, że – wbrew nazwie – nie był autorem tego wzoru.



Nowelizacja przepisów ustawy o podatku od towarów i usług z dniem 22 sierpnia 2005 r. zmodyfikowała ograniczenia w odliczeniu VAT od pojazdów samochodowych i paliw do nich. Zmiana polegała między innymi na zastąpieniu kryterium „dopuszczalnej ładowności” „dopuszczalną masą całkowitą”. Od tej pory, pomimo wielokrotnych zmian w ustawie o podatku od towarów i usług, **już zawsze posługiwano się tym kryterium do formułowania kolejnych ograniczeń w zakresie prawa do odliczenia VAT od wydatków na pojazdy samochodowe.** Zmianie uległ również zakres odliczenia, tj. 50% kwoty VAT naliczonego, nie więcej jednak niż 5000 zł, zastąpiono odpowiednio wskaźnikiem 60% i 6000 zł. Rozbudowano również katalog pojazdów oraz zakres ich wykorzystania uprawniający do pełnego odliczenia VAT.

Na skutek wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawie C-414/07, *Magoora*<sup>9</sup> oraz związanej z nią interpretacji ogólnej Ministra Finansów<sup>10</sup> zmianie uległa wykładnia ówczesnie obowiązujących przepisów w zakresie odliczenia VAT od wydatków samochodowych. Uwzględniona została zasada *standstill*, która zabrania państwom członkowskim uszczuplania zakresu odliczenia VAT w odniesieniu do zakresu przysługującego podatnikom sprzed akcesji do Unii Europejskiej. Co więcej, pośrednim skutkiem wyroku była kolejna zmiana przepisów, tym razem na okres przejściowy przypadający na lata 2011–2013. W styczniu 2014 r. stan prawny powrócił *de facto* do brzmienia z końca 2010 r.

#### Podstawa prawna:

- art. 86a u.p.t.u.

### 2.2.2. Zasady odliczenia VAT od pojazdów samochodowych od 1 kwietnia 2014 r.

W kontekście powyższych zmian nie powinno dziwić, że z dniem 1 kwietnia 2014 r. wprowadzono kolejne zmiany w omawianym zakresie. Na skutek implementacji decyzji wykonawczej Rady Unii Europejskiej z dnia 17 grudnia 2013 r. nr 2013/805/UE<sup>11</sup> całkowicie zmodyfikowano art. 86a u.p.t.u.

W świetle tego przepisu w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę VAT naliczonego stanowi 50% kwoty VAT:

<sup>9</sup> Wyrok TSUE z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07, *Magoora sp. z o.o.*, Zb. Orz. 2008, s. I-10921.

<sup>10</sup> Interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 13 lutego 2009 r. dotycząca prawa do odliczenia podatku naliczonego z tytułu nabycia paliwa wykorzystywanego do napędu pojazdów samochodowych, nr PT3/812/4/15/CZE/09/185.

<sup>11</sup> 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.

- 1) wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika,
- 2) należnego z tytułu świadczenia usług, dla których podatnikiem jest usługobiorca (import usług),
- 3) należnego z tytułu dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca (dostawa krajowa podlegająca tzw. odwrotnemu obciążeniu),
- 4) należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów,
- 5) należnego z tytułu importu towarów w procedurze uproszczonej,
- 6) wynikającej z otrzymanego dokumentu celnego, deklaracji importowej oraz decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celnego z tytułu importu towarów.

Oznacza to w praktyce, że w przypadku ponoszenia wydatków związanych z pojazdami samochodowymi prawo do odliczenia jest ograniczone do wysokości 50% kwoty VAT wykazanego na fakturze lub dokumencie celnym. W porównaniu do regulacji obowiązujących przed 1 kwietnia 2014 r. istotne jest, że ograniczenie nie ma limitu kwotowego. Oznacza to, że kwotę VAT naliczonego stanowi 50% kwoty VAT wykazanej na fakturze, bez względu na jej nominalną wysokość. Jest to rozwiązanie szczególnie korzystne dla użytkowników droższych pojazdów. Obrazuje to przykład.

**Pytanie: Spółka rozważa nabycie samochodu o wartości brutto 123.000 zł (w tym VAT wynikający z faktury to 23.000 zł). Kiedy będzie dla niej to korzystniejsze z punktu widzenia odliczenia VAT: do 31 marca 2014 r. czy po tym dniu?**

Dla spółki korzystniejsze będzie nabycie samochodu nie wcześniej niż 1 kwietnia 2014 r. Wynika to z faktu, że do 31 marca kwotę VAT naliczonego stanowiło 60% kwoty VAT wykazanego na fakturze, ale nie więcej niż 6000 zł – ponieważ 60% z 23.000 zł przekracza kwotę 6000 zł, można było odliczyć nie więcej niż górny limit w postaci 6000 zł. Tymczasem po zmianie przepisów, od 1 kwietnia 2014 r. można odliczyć 50% z 23.000 zł i nie jest to ograniczone limitem kwotowym – czyli spółka może odliczyć kwotę VAT naliczonego w wysokości 11.500 zł. Resumując: odliczenie VAT w tym wypadku może być wyższe o 5500 zł.

Wprowadzone ograniczenia, tak jak przed 1 kwietnia 2014 r., wynikają z przyjęcia założenia, że konstrukcja pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony powoduje, iż są one co do zasady wykorzystywane nie tylko do działalności gospodarczej, ale również na przykład do użytku prywatnego, czyli w praktyce w tzw. celach „mieszanych”. Przyjęcie takiego założenia oznacza, że nie bada się realnego podziału wykorzystywania pojazdu samochodowego do celów działalności gospodarczej oraz innej (np. do celów osobistych). W każdym przypadku wykorzystania do obu celów jednocześnie przyjmuje się „udział” użytkownika samochodu w obu częściach na poziomie 50%.

**Pytanie:** Pan Henryk jest osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą w miejscu zamieszkania. Posiada samochód osobowy wykorzystywany zarówno do dojazdów do klientów, jak i do wożenia rodziny, np. dzieci do szkoły i żony do pracy. Pan Henryk szacuje, że w praktyce w 90% przeznaczają pojazd do celów osobistych, a tylko w 10% do celów biznesowych. Czy powinien dokonywać odliczenia VAT do wydatków eksploatacyjnych na samochód w proporcji faktycznego użytkownika do celów biznesowych, skoro jest ona niższa niż 50%?

Nie, na zasadzie uproszczenia – bez względu na proporcję faktycznego użytkownika pojazdu do celów osobistych i użytkownika go do celów biznesowych – przyjmuje się, że panu Henrykowi przysługuje prawo do odliczenia w wysokości 50% kwoty VAT wykazanej na fakturach związanych z eksploatacją pojazdu.

**Pytanie:** Spółka posiada flotę samochodów osobowych oraz ciężarowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony każdy. Jedynie sporadycznie pracownicy spółki są uprawnieni do korzystania z samochodów służbowych do celów prywatnych. Spółka szacuje, że maksymalny udział takiego „osobistego” wykorzystywania nie osiąga nawet 1% całkowitego czasu eksploatacji samochodów. Czy spółka ma prawo do odliczenia VAT do wydatków eksploatacyjnych na samochód w proporcji faktycznego użytkownika, skoro jest ona wyższa niż ustawowa?

Nie. W przypadku użytkownika pojazdów samochodowych zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i celów prywatnych pracowników, na zasadzie uproszczenia przyjmuje się, że spółce przysługuje prawo do odliczenia jedynie w wysokości 50% kwoty VAT wykazanej na fakturach związanych z eksploatacją pojazdów.

W obu przedstawionych przykładach nie ma potrzeby przeprowadzenia badania czy określenia szacunkowego przeznaczenia pojazdów. Ich użytek „mieszany” powoduje automatycznie, że na zasadzie uproszczenia uznawane są one za wykorzystywane do celów działalności gospodarczej w 50%.

Co więcej, za samochody użytkowane w systemie „mieszany” należy uznać wszelkie pojazdy, w odniesieniu do których istnieje możliwość wykorzystania w celach innych niż prowadzona działalność gospodarcza, np. do celów osobistych. W praktyce organy podatkowe twierdzą, że nawet jednorazowe użycie pojazdu w innym celu niż działalność gospodarcza skutkuje traktowaniem pojazdu jako wykorzystywany w sposób „mieszany”. Nie jest przy tym istotny moment, w którym takie użycie ma miejsce podczas całego okresu użytkowania pojazdu.

**Podstawa prawna:**

- art. 86a u.p.t.u.

### 2.2.3. Forma użytkowania

Dla celów stosowania odliczenia VAT nie ma znaczenia forma własności lub użytkowania samochodu. Oznacza to, że ograniczenie będzie miało zastosowanie niezależnie od tego, czy wydatki będą dotyczyły pojazdu stanowiącego własność podatnika, czy też samochodu użytkowanego na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze.

#### **Przykład 2.1. Użytkowanie pojazdu na podstawie umowy leasingu**

Podatnik prowadzący najem lokali użytkowych planuje wziąć w leasing operacyjny samochód osobowy. Samochód będzie używany do dojazdów do wynajmowanego lokalu, celem sprawdzania stanu technicznego, wyjaśniania spraw związanych z najmem, przeglądów okresowych (np. kominiarskich), kwestii dotyczących remontów (np. malowania płotów). Z uwagi na fakt, że samochód osobowy użytkowany na podstawie umowy leasingu będzie wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług całorocznego najmu lokali użytkowych, podatnikowi przysługuje ograniczone prawo do odliczenia w wysokości 50% kwoty VAT wynikającej z otrzymanywanych faktur.

Zob. interpretację indywidualną przepisów wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 29 kwietnia 2014 r. nr ITPP2/443-152/14/KT.

Odliczenia VAT nie wyklucza użytkowanie pojazdu bez odpłatności.

**Pytanie: Spółka Y planuje rozpocząć współpracę z klientem, która polega na wykonywaniu usługi badań marketingowych o nazwie „Tajemniczy Klient”. Usługa polega na sprawdzaniu jakości obsługi we wskazanych przez klienta autoryzowanych serwisach samochodowych, gdzie przedmiotem wykorzystywanym do badania jest samochód. Do wykonania pojedynczego badania niezbędny jest między innymi pojazd mechaniczny (osobowy lub ciężarowy) ze spreparowaną usterką bądź potrzebą serwisową. Spółka pozyskuje samochód do przeprowadzania badań w drodze użyczenia. Czy spółce przysługuje prawo do odliczenia VAT od wydatków związanych z eksploatacją samochodów używanych na podstawie umowy użyczenia?**

Tak. Z uwagi na fakt, że użyczający przenosi na biorącego w użyczenie, czyli spółkę Y, faktyczne prawo do rozporządzania użyczaną rzeczą przez czas oznaczony w umowie, spółka Y posiada faktyczne władztwo nad użyczaną rzeczą, tj. pojazdem samochodowym. Na podstawie zawartej umowy użyczenia posiada tytuł prawny do wykorzystywania pojazdu w celu prowadzenia działalności gospodarczej. Tym samym spółce Y przysługuje prawo do odliczenia VAT od wydatków związanych z pojazdem, z którego korzysta na podstawie umowy użyczenia.

Zob. interpretację indywidualną przepisów wydaną przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 24 lipca 2014 r. nr IPPP1/443-431/14-5/ISZ.

**Podstawa prawna:**

- art. 86a ust. 2 pkt 3 u.p.t.u.

## 2.3. Odliczenie VAT według współczynnika

Odliczenie dopuszcza się również w sytuacjach pośredniego związku dokonywanego wydatku z wykonywaniem czynności opodatkowanych, z tego względu w niektórych sytuacjach zakup danego towaru czy usługi może wiązać się zarówno z czynnościami opodatkowanymi, jak i z czynnościami zwolnionymi z VAT. W celu określenia prawidłowej wysokości odliczenia w pierwszej kolejności należy przyporządkować poniesiony wydatek do jednej z kategorii czynności, z którą wydatek wykazuje związek. Jeżeli takie bezpośrednie przyporządkowanie nie jest możliwe, czyli gdy poniesiony wydatek wykazuje związek z tzw. sprzedażą mieszaną, czyli zarówno z czynnościami opodatkowanymi, jak i zwolnionymi z VAT, pozostaje kwestia odliczenia według tzw. współczynnika, czyli proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 3 i n. u.p.t.u. Wyraża się ją ułamkiem określającym udział obrotu dającego prawo do odliczenia (czynności opodatkowane) w obrocie ogółem (czynności opodatkowane i zwolnione). Otrzymany wynik oznacza proporcję odliczenia, które przysługuje podatnikowi w odniesieniu do wydatków związanych zarówno z czynnościami opodatkowanymi, jak i z czynnościami zwolnionymi z VAT. Przez tak otrzymaną proporcję mnoży się wysokość kwoty VAT podlegającej odliczeniu (co do zasady – wynikającej z faktury). Podatnicy dokonujący sprzedaży mieszanej to między innymi instytucje finansowe czy podmioty z branży medycznej.

Powyższa reguła dotyczy w równym stopniu tzw. wydatków samochodowych. Oznacza to, że jeżeli dany pojazd jest wykorzystywany przez przedsiębiorcę zarówno do czynności opodatkowanych, jak i do czynności zwolnionych (np. podatnik wykorzystuje pojazd do sprzedaży obwoźnej lamp, ale również do nadzorowania wynajmowanych mieszkań), to wysokość odliczenia wynikającą z faktury oraz z reguł właściwych dla odliczenia VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi należy pomnożyć przez proporcję sprzedaży ustaloną przez podatnika. W rezultacie w związku z zakupem pojazdów samochodowych oraz ponoszeniem wydatków związanych z ich eksploatacją, tj. naprawą czy konserwacją, podatnik zobowiązany jest do nałożenia dodatkowego ograniczenia, czyli odliczenia według proporcji sprzedaży. Dopiero takie działanie określi ostateczną wysokość odliczenia VAT.

**Przykład 2.2. Zakup samochodów przez bank**

Bank nabywa samochody, które będą używane w tzw. systemie mieszanym, czyli przysługuje mu prawo do odliczenia z faktur za samochody w wysokości 50% kwoty VAT. Poza czynnościami zwolnionymi z VAT bank zajmuje się również – na mniejszą skalę – usługami ściągania długów, w tym faktoringiem oraz usługami doradczymi (oba rodzaje czynności stanowią czynności opodatkowane VAT). Proporcja sprzedaży to 15%. Samochody będą

wykorzystywane do obu rodzajów działalności. Na wysokość kwoty VAT do odliczenia z tytułu zakupu samochodów należy nałożyć ograniczenie wynikające z wyliczonej proporcji:  $[(0,5 \times 0,15) \times 100\% = 7,5\% \text{ VAT}]$ .

W efekcie bankowi będzie przysługiwać prawo do odliczenia 7,5% kwoty VAT wynikającej z faktur.

### **Przykład 2.3. Zakup samochodu przez dewelopera**

Deweloper nabywa samochody, które będą używane w tzw. systemie mieszanym, czyli przysługuje mu prawo do odliczenia z faktur za samochody 50% kwoty VAT. Poza czynnościami opodatkowanymi VAT, deweloper zajmuje się również – na mniejszą skalę – usługami wynajmu i zarządzania nieruchomościami mieszkalnymi (czynności zwolnione z VAT). Proporcja sprzedaży to 85%. Samochody będą wykorzystywane do obu rodzajów działalności. Na wysokość kwoty VAT do odliczenia z tytułu zakupu samochodu należy nałożyć ograniczenie wynikające z wyliczonej proporcji:

$[(0,5 \times 0,85) \times 100\% = 42,5\% \text{ VAT}]$ .

W efekcie deweloperowi będzie przysługiwać prawo do odliczenia 42,5% kwoty VAT wynikającej z faktury.

### **Podstawa prawna:**

- art. 90 u.p.t.u.

## **2.4. Odliczenie VAT według tzw. prewspółczynnika**

### **2.4.1. Wstęp**

Wydatki mogą być również związane z wykonywaniem czynności opodatkowanych i niepodlegających opodatkowaniu VAT (zakup przez gminy pojazdów do czynności wykonywanych w ramach zadań własnych niepodlegających VAT, np. udzielenie koncesji, oraz czynności wykonywanych na podstawie umowy cywilnoprawnej opodatkowanej VAT, np. sprzedaż nieruchomości). W takiej sytuacji należy przyporządkować wydatek do jednej z kategorii czynności, z którymi wykazuje związek. Problem powstaje, gdy wydatek wykazuje związek z obu czynnościami jednocześnie.

### **Podstawa prawna:**

- art. 86 ust. 2a-2h u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.).

### **2.4.2. Stan prawny do 31 grudnia 2015 r.**

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. w omawianej sytuacji zastosowanie znajduje uchwała składu siedmiu sędziów NSA<sup>12</sup>, zgodnie z którą

<sup>12</sup> Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 24 października 2011 r., I FPS 9/10, ONSAiWSA 2012, nr 1, poz. 3.

„w przypadku podatku naliczonego wynikającego z wydatków związanych tylko z czynnościami opodatkowanymi oraz z czynnościami niepodlegającymi podatkowi (których nie da się jednoznacznie przypisać do jednej z tych kategorii czynności), podatnik nie stosuje odliczenia częściowego wedle proporcji określonej na podstawie art. 90 ust. 3 u.p.t.u., lecz odliczenie pełne. Wartość czynności niepodlegających w ogóle opodatkowaniu nie wchodzi bowiem do sumy wartości obrotów ustalanych dla potrzeb liczenia proporcji sprzedaży. W przypadku gdy podatnik wykonuje wyłącznie czynności opodatkowane oraz czynności niepodlegające podatkowi, nie ma obowiązku stosowania odliczenia częściowego (gdyby ewentualnie chciał ustalać proporcję sprzedaży dla celów odliczenia, to wyniesie ona 100%)”. W praktyce oznacza to, że jeżeli na przykład gmina użytkowała samochód zarówno do czynności opodatkowanych VAT, jak i do czynności niepodlegających opodatkowaniu, wysokość odliczenia od tzw. wydatków samochodowych wyniosła 100% kwoty wynikającej z reguł odliczenia dla samochodów. Zobrazuje to poniższy przykład.

**Przykład 2.4. Nabycie samochodu przez gminę do końca 2015 r.**

Gmina planuje nabyć samochody, które będą używane w tzw. systemie mieszanym, czyli przysługuje jej prawo do odliczenia z faktur za samochody w wysokości 50% kwoty VAT. Gmina wykonuje zadania własne (niepodlegające VAT) oraz czynności na podstawie umów cywilnoprawnych (podlegające VAT). Pojazdy będą wykorzystywane do obu rodzajów czynności. Z uwagi na fakt, że pojazdy będą wykorzystywane do obu rodzajów działalności zasadnicze odliczenie w wysokości 50% kwoty VAT nie zostanie dodatkowo obniżone:

$$[(0,5 \times 1) \times 100\% = 50\% \text{ VAT}].$$

**Podstawa prawna:**

- art. 86 ust. 1, art. 90 ust. 3 u.p.t.u.

### 2.4.3. Stan prawny po 31 grudnia 2015 r.

Opisana powyżej metodologia ulegnie zmianie począwszy od 1 stycznia 2016 r., czyli z dniem wprowadzenia przepisów o tzw. prewspółczynnika<sup>13</sup>. Jak sama nazwa wskazuje, zadaniem prewspółczynnika jest określenie proporcji przysługującego odliczenia VAT jeszcze przed zastosowaniem proporcji, o której mowa w art. 90 ust. 3 u.p.t.u. Sposób jej liczenia może się różnić w zależności od rodzaju i funkcji wykonywanych przez danego podatnika. Przykładowo, prawdopodobnie najpowszechniej stosowaną metodą liczenia prewspółczynnika w przypadku jednostek samorządu terytorialnego (które są głównymi adresatami powyższych przepisów) będzie określenie udziału obrotów podlegających VAT do ogółu obrotów (podlegających i niepodlegających VAT). Podobnie jak w przypadku proporcji stosowanej do sprzedaży opodatkowa-

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. poz. 605).



nej i zwolnionej, wysokość odliczenia VAT będzie korygowana u danego podatnika o wysokość prewspółczynnika.

#### **Przykład 2.5. Nabycie biurek przez gminę w 2016 r.**

Gmina wykonuje zadania własne oraz czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. Obecnie planuje nabycie biurek, które będą wykorzystywane do obu rodzajów czynności. W gminie ustalono prewspółczynnika w oparciu o wysokość obrotów z działalności gospodarczej do obrotu ogółem na poziomie 34%. Na wysokość kwoty VAT do odliczenia z tytułu zakupu biurek należy nałożyć ograniczenie wynikające z wyliczonego prewspółczynnika:

$$[(1 \times 0,34) \times 100\% = 34\% \text{ VAT}].$$

W efekcie gminie będzie przysługiwać prawo do odliczenia 34% kwoty VAT wynikającej z faktur.

Od samego początku tworzenia projektu przepisów o prewspółczynnika rozgorzała dyskusja o tym, czy jego stosowanie dotyczy również odliczenia VAT od tzw. wydatków samochodowych. Na etapie legislacji pojawiało się wiele wątpliwości dotyczących tego, czy formuła prewspółczynnika powinna dodatkowo wpływać na wysokość odliczenia od tej grupy wydatków, skoro poprzez wprowadzenie odrębnych reguł odliczenia VAT od wydatków samochodowych na odliczenie od grupy wydatków w istocie nałożono już swego rodzaju prewspółczynnika. Gdyby uznano, że należy stosować te przepisy również w odniesieniu do odliczenia od wydatków samochodowych, *de facto* dwukrotnie ograniczono by odliczenie z powodu tej samej przyczyny, czyli wykorzystywania pojazdu do celów innych niż działalność gospodarcza.

Takie wątpliwości podniesiono między innymi w interpelacji poselskiej<sup>14</sup>, wskazując w jej treści „chęć ustawodawcy do «karania podatnika», czyli stosowania prewspółczynnika w odniesieniu do pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 t wykorzystywanych również do celów prywatnych, bo oznaczałoby to, że w przypadku pojazdu samochodowego mamy do czynienia z podwójnym obostrzeniem: odliczeniem tylko 50% VAT i dodatkowo zastosowaniem prewspółczynnika”. W rezultacie skierowano do Ministra Finansów pytanie, czy do podatnika, który na podstawie art. 86a ust. 1 u.p.t.u. odlicza 50% VAT w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, będą miały zastosowanie przepisy o prewspółczynnika.

W odpowiedzi na interpelację<sup>15</sup> podsekretarz stanu w Ministerstwie Finansów uznał, że „w przypadku użytku prywatnego samochodów wykorzystywanych przez

<sup>14</sup> Interpelacja poselska nr 30157 z dnia 18 grudnia 2014 r. w sprawie stosowania prewspółczynnika, o którym mowa w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy – Prawo zamówień publicznych, do pojazdów samochodowych, od których podatnik może odliczyć 50% podatku VAT.

<sup>15</sup> Odpowiedź Ministerstwa Finansów z dnia 27 stycznia 2015 r. na interpelację poselską nr 30157.



podatnika prowadzącego **wyłącznie działalność gospodarczą** [podkreśl. – aut.] zarówno do celów działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych, w związku z czym podatnik dokonał odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT), nie będzie miał zastosowania projektowany art. 86 ust. 2a ustawy o VAT [przepisy o prewspółczynniku – przyp. aut.]”. W ocenie autorów oznacza to, że w przypadku użytkowania samochodu do celów osobistych nie powstanie obowiązek wyliczenia prewspółczynnika. W rezultacie stosowanie prewspółczynnika do odliczenia VAT od wydatków samochodowych **nie będzie miało zastosowania** w przypadku podatników prowadzących **wyłącznie działalność gospodarczą**.

Nie oznacza to jednak, że prewspółczynnik nie znajdzie zastosowania do odliczenia VAT od wydatków samochodowych w przypadku pozostałych podatników. W dalszej części odpowiedzi na interpelację wskazano, że „podatnicy, których przedmiot działalności stanowić będzie wyłącznie prowadzenie działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 ust. 2 ustawy o VAT, nie będą stosowali prewspółczynnika, o którym mowa w projektowanym art. 86 ust. 2a ustawy o VAT, w związku z wykorzystaniem samochodów, w stosunku do których odliczyli 50% podatku naliczonego (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT)”. Co więcej, w ocenie MF „obowiązek wydzielenia podatku naliczonego przy zastosowaniu ww. prewspółczynnika dotyczy bowiem tylko wąskiej grupy podatników, którzy poza działalnością gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT wykonują również działalność nieobjętą systemem VAT (np. jako organ władzy publicznej)”.

Jakkolwiek powyższe stwierdzenie pozostawia wiele do życzenia w zakresie precyzji wypowiedzi, to w ocenie autorów prowadzi do wniosku, że o ile prewspółczynnik w odniesieniu do odliczenia VAT od wydatków samochodowych nie znajdzie zastosowania na przykład do podmiotów prowadzących wyłącznie działalność gospodarczą, **o tyle będzie właściwy do reguł odliczenia od tych wydatków na przykład w jednostkach samorządu terytorialnego**, które w ocenie MF poza działalnością gospodarczą prowadzą także inną działalność niż gospodarcza.

Odpowiedź MF na interpelację wydaje się ostatecznie nie rozwiązywać wątpliwości w tym zakresie. W przypadku przyjęcia, że prewspółczynnik znajduje zastosowanie również do odliczenia VAT od wydatków samochodowych (do czego skłaniają się autorzy), przykładowe rozliczenie przez gminę może wyglądać jak poniżej.

**Przykład 2.6. Nabycie samochodu przez gminę w 2016 r. (założenie o stosowaniu prewspółczynnika)**

Gmina planuje nabyć samochody, które będą używane w tzw. systemie mieszanym, czyli będzie przysługiwało prawo do odliczenia z faktur za samochody w wysokości 50% kwoty VAT. Gmina wykonuje zadania własne oraz czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. Pojazdy będą wykorzystywane do obu rodzajów czynności. W gminie ustalono prewspółczynnik w oparciu o wysokość obrotów z działalności gospodarczej do obrotu ogółem

na poziomie 34%. Na wysokość kwoty VAT do odliczenia z tytułu zakupu samochodów należy nałożyć ograniczenie wynikające z wyliczonego prewspółczynnika:

$$[(0,5 \times 0,34) \times 100\% = 17\% \text{ VAT}].$$

W efekcie gminie będzie przysługiwać prawo do odliczenia 17% kwoty VAT wynikającej z faktury.

Bez względu na powyższe, stosowanie prewspółczynnika nie wyklucza również stosowania proporcji do sprzedaży opodatkowanej i zwolnionej z VAT.

**Przykład 2.7. Nabycie samochodu przez gminę w 2016 r. (założenie o stosowaniu prewspółczynnika)**

Gmina planuje nabyć samochody, które będą używane w tzw. systemie mieszanym, czyli przysługuje jej prawo do odliczenia z faktur za samochody w wysokości 50% kwoty VAT. Gmina wykonuje zadania własne oraz czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. W gminie ustalono prewspółczynnika w oparciu o wysokość obrotów z działalności gospodarczej do obrotu ogółem na poziomie 34%. Ponadto gmina wykonuje również czynności opodatkowane i zwolnione z VAT. Proporcja sprzedaży mieszanej wynosi 85%. Na wysokość kwoty VAT do odliczenia z tytułu zakupu samochodów należy nałożyć ograniczenie wynikające z wyliczonego prewspółczynnika:

$$[(0,5 \times 0,34) \times 100\% = 17\% \text{ VAT}],$$

a następnie wynikające ze stosowanej proporcji sprzedaży mieszanej:

$$[(0,17 \times 0,85) \times 100\% = 14,45\% \text{ VAT}].$$

W efekcie gminie będzie przysługiwać prawo do odliczenia 14,45% kwoty VAT wynikającej z faktury.

**Podstawa prawna:**

- art. 86 ust. 2a–2h u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r.).