



Czy można odliczać VAT od paliwa do samochodów osobowych od 1 lipca 2015 r.

Od 1 lipca 2015 r. przestaje obowiązywać zakaz odliczania VAT naliczonego od paliwa do samochodów osobowych. Podatnicy wykorzystujący na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej samochody osobowe oraz niektóre inne pojazdy samochodowe o niewielkiej ładowności (zob. tabelę) uzyskują możliwość odliczania 50% kwoty podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakupy paliwa.

Wprowadzając od 1 kwietnia 2014 r. przepisy ograniczające kwotę podatku naliczonego przy ponoszeniu wydatków związanych z pojazdami samochodowymi do 50%, ustawodawca zdecydował się wyłączyć możliwość odliczania podatku naliczonego przy nabywaniu paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych oraz niektórych innych pojazdów samochodowych o niewielkiej ładowności. Zakaz odliczania VAT od paliwa do tego rodzaju samochodów nie dotyczył tylko pojazdów samochodowych, które są wykorzystywane przez podatnika wyłącznie do działalności gospodarczej (art. 12 ust. 2 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r.). Obowiązki związane z takim wykorzystywaniem pojazdów samochodowych są jednak na tyle duże, że niewielu podatników korzysta z możliwości odliczania VAT od paliwa w 100 procentach. W konsekwencji większość podatników wykorzystujących na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej samochody osobowe oraz pozostałe wymienione pojazdy samochodowe (jak również pojazdy, które nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub liczby miejsc, np. motocykle) nie mogła odliczać podatku naliczonego przy nabywaniu paliwa.

Wspomniany zakaz odliczania VAT od paliwa ma jednak charakter tymczasowy i obowiązuje tylko do 30 czerwca 2015 r. (art. 12 ust. 1 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r.). A zatem od 1 lipca 2015 r. podatnicy wykorzystujący na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej samochody osobowe oraz niektóre inne pojazdy samochodowe o niewielkiej ładowności (zob. tabelę) uzyskują możliwość odliczania 50% kwoty podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakupy paliwa (art. 86a ust. 1 w zw. z [art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy o VAT](#)).

Tabela. Pojazdy samochodowe z prawem do odliczenia 50% VAT od zakupu paliwa (oleju napędowego lub gazu) – obowiązującym od 1 lipca 2015 r.:

- | |
|---|
| <p>1) samochody osobowe,
 2) inne niż samochody osobowe pojazdy samochodowe, których dopuszczalna ładowność jest mniejsza niż:
 – 425 kg (w przypadku pojazdów posiadających tylko miejsce dla kierowcy),
 – 493 kg (w przypadku pojazdów dwumiejscowych) albo
 – 500 kg (w przypadku pojazdów o więcej niż dwóch miejscach),</p> |
|---|

PRZYKŁAD

Na potrzeby prowadzonej działalności podatnik wykorzystuje samochód osobowy. 3 lipca 2015 r. nabędzie paliwo do tego samochodu i otrzyma fakturę dokumentującą ten zakup na kwotę 243,23 zł netto + 55,94 zł VAT. Z faktury tej – zakładając, że wykonuje wyłącznie czynności opodatkowane – podatnik będzie mógł odliczyć 27,97 zł (55,94 zł x 50%).

Należy dodać, że przez wiele lat przyjmowano najczęściej, że zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego ocenia się na moment powstania prawa do odliczenia. Prawo do odliczenia podatku naliczonego powstaje zaś, co do zasady, w okresie rozliczeniowym powstania obowiązku podatkowego (u sprzedawcy), nie wcześniej jednak niż w okresie rozliczeniowym otrzymania przez podatnika faktury lub dokumentu celnego (art. 86 ust. 10 w zw. z [art. 86 ust. 10b pkt 1 ustawy o VAT](#)).

Odmienne stanowisko zajęło jednak Ministerstwo Finansów w broszurze pt. „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi” Z broszury tej wynika, że:

(...) prawo do odliczenia podatku z tytułu poniesienia wydatku związanego z pojazdem samochodowym (zakup towaru lub usługi) w przypadku merytorycznej zmiany przepisów od dnia 1 kwietnia 2014 r. (...) należy oceniać, co do zasady, w świetle przepisów obo-

wiązujących na moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy towaru lub usługi.

A zatem, zdaniem Ministerstwa Finansów, zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego należy oceniać na moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy. Takie też stanowisko reprezentują w udzielanych wyjaśnieniach organy podatkowe (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej z 6 sierpnia 2014 r., sygn. [ILPP2/443-546/14-2/AK](#)).

Mając to na uwadze, należy wskazać, że obowiązek podatkowy z tytułu dostaw paliwa powstanie z chwilą ich dokonania ([art. 19a ust. 1 ustawy o VAT](#)). Powoduje to, że zakupy paliwa dokonywane do 30 czerwca 2015 r. nie będą dawały prawa do odliczenia 50% VAT naliczonego, nawet gdy nabywca otrzyma fakturę dokumentującą zakup po 30 czerwca 2015 r. Dopiero zakupy paliwa dokonywane od 1 lipca 2015 r. będą uprawniały do odliczenia 50% podatku naliczonego.

PRZYKŁAD

Podatnik wykorzystuje na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej oraz częściowo do celów prywatnych samochód osobowy. 3 lipca 2015 r. otrzyma fakturę dokumentującą zakup paliwa dokonany 30 czerwca 2015 r. Z faktury tej – ze względu na brzmienie art. 12 ust. 1 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r. – podatnik nie będzie mógł odliczyć podatku naliczonego. Dopiero z faktur dokumentujących zakupy paliwa dokonywane od 1 lipca 2015 r. podatnik może odliczać połowę podatku VAT.

W dalszej części artykułu przedstawiamy odpowiedzi na pytania w sprawie odliczania VAT naliczonego od zakupów paliwa do samochodów osobowych po zmianach od 1 lipca 2015 r.

1. Czy można odliczyć połowę VAT z faktury zbiorczej za paliwo zatankowane w czerwcu, a otrzymanej na początku lipca

PROBLEM

Jestem czynnym podatnikiem VAT. Do prowadzonej działalności gospodarczej wykorzystuję samochód osobowy, który częściowo wykorzystuję również do celów prywatnych. Paliwo do samochodu kupuję przy użyciu karty paliwowej, a więc na dokonane w danym miesiącu zakupy paliwa fakturę otrzymuję na początku kolejnego. Czy w związku ze zmianą przepisów z otrzymanej na początku lipca 2015 r. faktury za paliwo nabyte w czerwcu 2015 r. będę mógł odliczyć połowę kwoty VAT? Czy w ramach deklaracji [VAT-7](#) za lipiec będę mógł także odliczyć połowę podatku z faktur otrzymanych w maju lub czerwcu (korzystając z możliwości odliczenia podatku w jednym z dwóch kolejnych miesięcy)?

RADA

Niestety, nie będzie Pan mógł odliczyć połowy podatku z otrzymanej na początku lipca 2015 r. faktury zbiorczej dokumentującej zakup paliwa zatankowanego do Pańskiego samochodu w czerwcu 2015 r. Także z faktur otrzymanych w maju i czerwcu 2015 r. nie będzie Pan mógł odliczyć połowy podatku.

UZASADNIENIE

Z dniem 1 lipca 2015 r. podatnicy wykorzystujący na potrzeby prowadzonej opodatkowanej działalności gospodarczej samochody osobowe (oraz niektóre inne pojazdy samochodowe o niewielkiej ładowności) uzyskają możliwość odliczania połowy kwot VAT z faktur za paliwo wykorzystywane do ich napędu.

Z wyjaśnień Ministerstwa Finansów (zob. broszurę „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi”) oraz organów podatkowych (zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej z 6 sierpnia 2014 r., sygn. [ILPP2/443-546/14-2/AK](#)) wynika, że zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego należy oceniać na moment powstania obowiązku podatkowego u sprzedawcy.

Prowadzi to do wniosku, że nie będzie Pan mógł odliczyć połowy podatku z otrzymanej na początku lipca 2015 r. faktury zbiorczej dokumentującej zakup paliwa zatankowanego do Pańskiego samochodu w czerwcu 2015 r. Faktura ta dokumentuje bowiem dostawę paliwa, z tytułu których obowiązek podatkowy powstał w czerwcu 2015 r., a więc w okresie, gdy obowiązywał jeszcze przepis wyłączający możliwość odliczania podatku naliczonego z faktur za paliwo wykorzystywane do napędu samochodów osobowych oraz niektórych innych pojazdów samochodowych o niewielkiej ładowności. Dopiero z faktury dokumentującej zakup paliwa zatankowanego do Pańskiego samochodu w lipcu 2015 r. będzie Pan mógł odliczyć połowę podatku VAT.

PRZYKŁAD

Podatnik wykorzystujący do prowadzonej działalności gospodarczej samochód osobowy otrzyma 6 lipca 2015 r. faktu-

rę zbiorczą dokumentującą zakupy paliwa do tego samochodu dokonane w czerwcu 2015 r. Z faktury tej – ze względu na wyłączenie określone w art. 12 ust. 1 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r. – podatnik nie będzie mógł odliczyć podatku naliczonego. Będzie mógł odliczyć połowę VAT dopiero z kolejnej faktury zbiorczej, tj. faktury dokumentującej zakupy paliwa dokonane w lipcu 2015 r.

Nie może Pan także odliczyć połowy podatku naliczonego z faktur zbiorczych otrzymanych w maju i czerwcu. Faktury takie nie tylko dokumentują dostawy paliwa, dla których obowiązek podatkowy powstał przed 1 lipca 2015 r., ale także prawo do odliczenia z tych faktur powstało przed tym dniem (odpowiednio w maju 2015 r. i w czerwcu 2015 r.). Należy bowiem zauważyć, że brzmienie [art. 86 ust. 11 ustawy o VAT](#) pozwala na późniejsze odliczenie VAT (w jednym z dwóch okresów rozliczeniowych następujących po okresie rozliczeniowym powstania prawa do odliczenia), lecz nie wpływa na okres rozliczeniowy powstania tego prawa.

2. Czy od 1 lipca 2015 r. należy zawsze odliczać 50% VAT przy nabywaniu paliwa do samochodów osobowych?

PROBLEM

Wiem, że od 1 lipca 2015 r. będzie istniała możliwość odliczania połowy podatku z faktur za paliwo do samochodów osobowych. Czy oznacza to, że połowę podatku należy odliczać także z faktur za paliwo do samochodów osobowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (zgłoszonych informacją [VAT-26](#), dla których prowadzona jest ewidencja przebiegu)?

RADA

Nie, w przypadku samochodów osobowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej po 30 czerwca 2015 r. nadal będzie istniała możliwość odliczania całości VAT przy nabywaniu paliwa.

UZASADNIENIE

Od 1 lipca 2015 r. podatnicy wykorzystujący na potrzeby prowadzonej opodatkowanej działalności gospodarczej samochody osobowe (oraz niektóre inne pojazdy samochodowe o niewielkiej ładowności) będą mogli odliczać 50% kwot VAT z faktur za paliwo wykorzystywane do ich napędu.

Limit 50% będzie dotyczyć większości, lecz nie wszystkich, samochodów osobowych oraz pozostałych pojazdów samochodowych wskazanych w tabeli przytoczonej na wstępie artykułu. Podatnicy wykorzystujący takie samochody i inne pojazdy samochodowe wyłącznie do działalności gospodarczej po 30 czerwca 2015 r. nadal będą mogli w całości odliczać podatek z faktur za paliwo – tak jak jest to obecnie.

Podatnicy, którzy wykorzystują samochody osobowe wyłącznie w działalności gospodarczej, mogą odliczać 100% VAT naliczonego od paliwa (i innych wydatków związanych z takim samochodem) tylko po spełnieniu określonych w przepisach warunków (patrz ramka). Jeżeli warunki te są spełnione, to podatnik może odliczać 100% VAT także po 30 czerwca 2015 r. Omawiana zmiana przepisów nie będzie miała w takich przypadkach znaczenia.

Tabela. Warunki uznania pojazdów samochodowych (w tym samochodów osobowych) za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej

- 1) określenie zasad używania pojazdów samochodowych wykluczających ich używanie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą,
- 2) prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdów,
- 3) zgłoszenie pojazdów naczelnikowi urzędu skarbowego informacją [VAT-26](#).

3. Czy od 1 lipca 2015 r. można odliczać połowę VAT z faktur za paliwo nabywane do motocykla ?

PROBLEM

Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej podatnik wykorzystuje motocykl, dla którego nie prowadzi ewidencji przebiegu. Czy od 1 lipca 2015 r. uzyska on możliwość odliczenia połowy podatku z faktur za paliwo?

RADA

Tak, od 1 lipca 2015 r. podatnik będzie mógł odliczać 50% kwot podatku z faktur za paliwo wykorzystywane do napędu motocykla.

UZASADNIENIE

Motocykle oraz większość czterokołowców (quadów) to pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo o ruchu drogowym. Są to więc „pojazdy samochodowe”, o których mowa w ustawie o VAT (zważywszy, że nie są to pojazdy samochodowe, których dopuszczalna masa całkowita przekracza 3,5 tony) – art. 2 pkt 34 ustawy o VAT. Oznacza to, że do motocykli i większości quadów mają zastosowanie przepisy art. 86a ustawy o VAT, a więc kwota podatku od wydatków z nimi związanych ograniczona jest do 50% (art. 86a ust. 1 ustawy o VAT).

Wyjątek do końca czerwca 2015 r. dotyczy wydatków na paliwo. Ponieważ motocykle w dokumentach wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym nie mają określonej dopuszczalnej ładowności, na użytek przepisów wyłączających możliwość odliczenia podatku naliczonego z faktur za paliwo uznaje się je za samochody osobowe (art. 12 ust. 3 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r.). W konsekwencji do końca czerwca 2015 r., co do zasady, nie można odliczać podatku naliczonego przy nabywaniu paliwa do motocykli (wyjątek dotyczy motocykli uważanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej – zob. przykładowo interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 6 marca 2015 r., sygn. [IBPP2/443-1169/14/ICz](#)).

Należy jednak zauważyć, że z dniem 1 lipca 2015 r. utraci moc wyłączenie możliwości odliczenia podatku naliczonego przy nabywaniu paliwa wykorzystywanego do napędu, między innymi, samochodów osobowych (art. 12 ust. 1 ustawy nowelizującej z 7 lutego 2014 r.). Zmiana ta będzie dotyczyć również motocykli. A zatem od 1 lipca 2015 r. w sytuacji opisanej w pytaniu podatnik będzie mógł odliczać 50% kwot podatku z faktur za paliwo wykorzystywane do napędu motocykla.

4. Jaką kwotę podatku można odliczać z faktur za paliwo do samochodu wykorzystywanego do działalności mieszanej?

PROBLEM

Spółka prowadzi działalność opodatkowaną oraz zwolnioną. Proporcja wstępna obliczona przez spółkę dla 2015 r. wynosi 72%. W jakiej wysokości od 1 lipca 2015 r. spółka będzie mogła odliczać VAT z faktur za paliwo do samochodu osobowego wykorzystywanego na potrzeby obu rodzajów działalności? Samochód ten nie został zgłoszony naczelnikowi urzędu skarbowego informacją [VAT-26](#) ani nie jest dla niego prowadzona ewidencja przebiegu.

RADA

Z faktur dokumentujących paliwo do tego samochodu spółka będzie mogła odliczać 72% z połowy kwot VAT wynikających z tych faktur.

UZASADNIENIE

Z dniem 1 lipca 2015 r. przestanie obowiązywać zakaz odliczania VAT naliczonego od paliwa do samochodów osobowych. W konsekwencji podatnicy wykorzystujący samochody na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej zyskają prawo do odliczenia połowy VAT z faktur zakupu paliwa. Taka reguła obowiązuje jednak tylko w przypadku tych samochodów, które będą wykorzystywane w działalności opodatkowanej podatnika. W przypadku podatników, którzy wykorzystują samochody do działalności mieszanej (opodatkowanej i zwolnionej), kwota podatku do odliczenia z faktur za paliwo od 1 lipca 2015 r. będzie musiała być obliczana dwustopniowo.

W pierwszej kolejności podatnik powinien obliczyć 50% kwoty podatku z faktur za paliwo (skoro samochód nie jest uważany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej). Do otrzymanego wyniku należy zastosować proporcję wstępną przyjętą przez podatnika na dany rok. Otrzymany wynik będzie stanowić kwotę podatku do odliczenia z faktury za paliwo.

PRZYKŁAD

6 lipca 2015 r. spółka stosująca w 2015 r. proporcję wstępną w wysokości 72% otrzymała fakturę za paliwo zatankowane do samochodu osobowego na kwotę 323,23 zł netto + 74,34 zł VAT. Samochodu tego spółka nie zgłosiła informacją [VAT-26](#). Z faktury spółka może odliczyć ($74,34 \text{ zł} \times 50\% = 37,17 \text{ zł}$; $37,17 \text{ zł} \times 72\% = 26,76 \text{ zł}$).

PODSTAWA PRAWNA:

- art. 86a i 90 ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług – j.t. [Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054](#); ost.zm. [Dz.U. z 2015 r., poz. 605](#)