

09.08.2007

Prawie wszystko o ewidencji przebiegu pojazdu

W razie braku ewidencji przebiegu pojazdu wydatki ponoszone przez podatnika - z tytułu używania samochodów osobowych, które nie są środkami trwałymi ani nie są użytkowane na podstawie umowy leasingu - nie stanowią kosztu uzyskania przychodów.

Interpretacja urzędu

W celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, zgodnie z dyspozycją art. 23 ust. 5 [ustawy o PIT]. Stosownie do art. 23 ust. 5 ustawy prowadzenie ewidencji jest warunkiem koniecznym zaliczenia wydatków związanych z eksploatacją pojazdu niestanowiącego środka trwałego do kosztów uzyskania przychodów, a brak tej ewidencji pozbawia podatnika tej możliwości.

Postanowienie z dnia 28 października 2005 r. wydane przez Urząd Skarbowy w Działdowie, sygn. DPB/4150-10/05/2

Ta istotna z podatkowego punktu widzenia regulacja wynika z art. 23 ust. 5 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej ustawy o PIT). W praktyce powyższe oznacza, że jeżeli podatnik nie prowadzi ewidencji przebiegu pojazdu, to wszelkie wydatki związane z użytkowaniem samochodu osobowego, tj. zakup paliwa, olejów silnikowych, części zamiennych, ogumienia, opłaty za naprawy bieżące i główne, serwisy, remonty, opłaty z tytułu ubezpieczenia czy też opłaty parkingowe i za przejazdy autostradą nie mogą znaleźć odzwierciedlenia w kosztach podatkowych.

Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu umożliwia zakwalifikowanie wydatków związanych z używaniem prywatnego samochodu w prowadzonej działalności do kosztów podatkowych. Jednakże obok tego, że prowadzenie ewidencji jest niezbędnym warunkiem, który w ogóle uprawnia do kwalifikowania wydatków do kosztów, to ponadto pozwala na ustalenie limitów, w ramach których wydatki związane z użytkowaniem samochodu stanowią koszty podatkowe. Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt. 46 ustawy o PIT nie uważa się za koszty uzyskania przychodów poniesionych wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika - w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 km przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra. W celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Wskazany przepis zawiera zastrzeżenie, że nie dotyczy sytuacji, kiedy to podatnik ponosi wydatki na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby wykonywanej działalności:

- w celu odbycia podróży służbowej (jazdy zamiejscowe) w wysokości przekraczającej kwotę ustaloną przy zastosowaniu stawek za jeden kilometr przebiegu pojazdu,
- w jazdach lokalnych - w wysokości przekraczającej wysokość miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo w wysokości przekraczającej stawki za jeden kilometr przebiegu pojazdu,

określonych w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra.

Obowiązek prowadzenia ewidencji powstaje m.in. w następujących sytuacjach:

- gdy podatnik wykorzystuje w działalności gospodarczej niewprowadzony do ewidencji środków trwałych swój prywatny samochód,
- gdy podatnik wykorzystuje w działalności gospodarczej samochód niebędący jego własnością, czyli np. użytkowany na podstawie umowy najmu, dzierżawy, użyczenia,
- gdy dla potrzeb wykonywanej działalności pracownicy podatnika wykorzystują swoje samochody. Jednakże nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji, jeżeli podatnik ponosi wydatki na rzecz pracownika rozliczane w ramach miesięcznego ryczału pieniężnego.

Czym jest ewidencja przebiegu pojazdu

Ewidencja przebiegu pojazdu jest ustawowo przewidzianą formą określenia przez podatnika przebiegu samochodu niebędącego środkiem trwałym firmy, a wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej. Elementy, jakie powinna zawierać ewidencja, określono przepisami ustawy o PIT - w art. 23 ust. 7.

Ewidencja przebiegu pojazdu powinna zawierać co najmniej następujące dane:

- nazwisko i imię osoby używającej pojazd,
 - jej adres zamieszkania,
 - numer rejestracyjny pojazdu,
 - pojemność silnika,
 - kolejny numer wpisu,
 - datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd - dokąd),
 - liczbę faktycznie przejechanych kilometrów,
 - stawkę za 1 km przebiegu,
 - kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu,
- podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane.

Ewidencja przebiegu pojazdu powinna być prowadzona na bieżąco, tzn. należy ją uzupełniać po każdym dokonaniem wyjeździe. Ewidencję taką powinna prowadzić osoba, która faktycznie korzystała z pojazdu samochodowego. Stanowi o tym art. 23 ust. 5 ustawy o PIT. Ewidencja przebiegu pojazdu powinna być potwierdzona przez podatnika na koniec każdego miesiąca.

Zarówno w wersji drukowanej, jak i elektronicznej ewidencja przebiegu pojazdu zazwyczaj jest powiązana z kosztami eksploatacji samochodu. Łączne prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu wraz z ewidencją kosztów zapewni prawidłowe ustalenie limitów wydatków i zaliczenie ich do kosztów podatkowych. Koszty eksploatacji samochodu zazwyczaj prowadzone są w formie miesięcznego zestawienia, popularnie zwanego ewidencją kosztów eksploatacji samochodu. Zasady prowadzenia ewidencji kosztów nie są określone przepisami prawa. Niemniej wzmianka o miesięcznym zestawieniu poniesionych wydatków jest zawarta w punkcie 13 objaśnień do podatkowej księgi przychodów i rozchodów stanowiących załącznik nr 1 do Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

W przytoczonych przepisach mowa jest o tym, że wydatki z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika należy wpisywać w 13. kolumnie po zakończeniu miesiąca, na podstawie miesięcznego zestawienia poniesionych wydatków wynikających z faktur zawierających numer rejestracyjny tego pojazdu. Suma wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, w poszczególnych miesiącach, ustalona od początku roku podatkowego, nie może przekraczać kwoty wynikającej z ewidencji przebiegu pojazdu za ten sam okres, to jest kwoty wynikającej z przemnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w

odrębnych przepisach przez właściwego ministra.

Standardowo zestawienie kosztów eksploatacji pojazdu samochodowego zawiera:

- numer kolejny wpisu,
- numer dokumentu zakupu,
- datę dokumentu zakupu,
- określenie rodzaju poniesionego wydatku, np. zakup paliwa, zakup części, opłata ubezpieczenia komunikacyjnego, opłata za usługę serwisową,
- wartość poniesionego wydatku. Przy określaniu wartości poniesionego podatku należy zauważyć, że w zależności od kategorii wydatku podatnik będzie ujmował kwoty bądź brutto, bądź netto.

W przypadku zakupu np. olejów silnikowych, zakupu części i materiałów do naprawy samochodu, opłat za usługi serwisowe czy remontowe wydatki te będą księgowane w kwotach netto. Podatek naliczony zaś, wynikający z faktur zakupu, będzie podlegał odliczeniu od podatku należnego. Oczywiście podstawowym warunkiem jest by podatnik był czynnym podatnikiem VAT i nie korzystał ze zwolnienia podmiotowego czy przedmiotowego z opodatkowania podatkiem VAT. W sytuacji jednak, gdy zakupy będą dotyczyły paliw, czyli paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w ustawie o VAT, wówczas wydatki będą księgowane w kwotach brutto. Jest to konsekwencją tego, że zgodnie z art. 88 ust. 1 pkt. 3 Ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (dalej ustawy o VAT) obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika paliw do napędu samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony.

Przy okazji rozróżniania samochodów na samochody osobowe, inne pojazdy samochodowe o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony oraz pozostałe pojazdy, które spełniają warunki uznania ich za osobowe, należy zauważyć, że rozróżnienie to będzie miało też zasadnicze znaczenie przy wykorzystywaniu prywatnego samochodu w działalności gospodarczej. Jeżeli bowiem przedsiębiorca postanowi wykorzystywać do celów prowadzonej działalności prywatny samochód, który przeszedł z pozytywnym wynikiem dodatkowe badanie techniczne pojazdu, potwierdzające niezaliczenie go do samochodów osobowych, wówczas przedsiębiorca nie ma obowiązku prowadzić dla takiego samochodu ewidencji przebiegu.

Znowelizowane przepisy ustawy o PIT w art. 5a pkt. 19 określają definicję samochodu osobowego.

Samochodem osobowym jest pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą. Jeżeli jednak taki pojazd:

- ma jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą (taki pojazd jest klasyfikowany na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van),
- ma więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u którego długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej krawędzi podłogi, przekracza 50% długości pojazdu. Dla potrzeb obliczenia proporcji wskazanych 50% długości pojazdu - przyjmuje się, że długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków i należy ją mierzyć w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonej do przewozu ładunków,
- jest pojazdem samochodowym, który ma otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków,
- jest pojazdem samochodowym, który posiada kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu

Interpretacja urzędu

Ustawodawca zobowiązał do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu podatników, którzy w swej działalności wykorzystują samochody osobowe, co oznacza, iż obowiązek ten nie dotyczy podatników wykorzystujących w działalności gospodarczej samochody ciężarowe.

Postanowienie z dnia 7 kwietnia 2006 r. wydane przez Urząd Skarbowy Poznań-Grunwald, sygn. ADI-G/415/2/06

i wymienione powyżej w punktach wymagania zostaną potwierdzone w trakcie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, to samochód taki jest samochodem uznawanym za ciężarowy. Zgodnie z art. 5c ust. 1 ustawy o PIT badanie techniczne winno być potwierdzone zaświadczeniem wydanym przez stację kontroli oraz adnotacją o spełnieniu tych wymagań zamieszczoną w dowodzie rejestracyjnym pojazdu.

Jeżeli do celów prowadzonej działalności wykorzystywany jest samochód niebędący środkiem trwałym, który spełnia ustawowe warunki pozwalające na zaliczenie go do kategorii samochodów ciężarowych, wówczas wydatki związane z jego użytkowaniem podatnik ma prawo kwalifikować bezpośrednio w ciężar kosztów uzyskania przychodów bez obowiązku prowadzenia ewidencji przebiegu. W takiej zatem sytuacji do zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków wystarczające jest posiadanie przez podatnika dokumentów potwierdzających poniesienie wydatków, tj. faktur, rachunków, polis. Dokumentem księgowym jest także paragon oraz dowód kasowy, ale tylko w sytuacji, gdy dotyczy on zakupu paliw bądź olejów za granicą. Stanowi o tym § 14 ust. 5 rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Jak prowadzić ewidencję

Przede wszystkim należy podkreślić, że w sytuacji, gdy przedsiębiorca używa samochodu zarówno do celów prowadzonej działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych, powinien skrupulatnie i rzetelnie oddzielać wydatki związane z prywatnym użytkowaniem od tych związanych z uzyskaniem, zabezpieczeniem albo zachowaniem źródła przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność. Do prowadzonej ewidencji kosztów eksploatacji podatnik ma prawo wpisać tylko te wydatki, które mają związek z prowadzoną działalnością. Przede wszystkim należy mieć tu na uwadze zapisy art. 22 ust. 1 ustawy o PIT, który stanowi, że wydatki muszą mieć bezpośredni lub pośredni związek ze źródłem przychodów.

Zapisy w ewidencji przebiegu pojazdu są dokonywane miesięcznie. Podobnie zapisy dokonywane w ewidencji kosztów eksploatacji pojazdu wpisywane są miesięcznie, ale rozliczane są narastająco. Oznacza to, że jeżeli rzeczywiste wydatki związane z użytkowaniem samochodu osobowego przekroczą limit kilometrówki, to o ile nie będą one stanowiły w bieżącym miesiącu kosztów podatkowych, o tyle w następnym miesiącu będą podlegały rozliczeniu oczywiście również w ramach limitu. Ewidencja przebiegu pojazdu jest ewidencją służącą do ustalenia limitu wydatków podlegających odliczeniu, przy uwzględnieniu faktycznej liczby przejechanych kilometrów. Jednakże samo ustalenie limitu nie stanowi podstawy do zakwalifikowania kosztów przejazdu do kosztów. Dzieje się tak dlatego, że ewidencja przebiegu pojazdu służy jedynie dla ustalenia limitu, powyżej którego przedmiotowe wydatki nie stanowią kosztów podatkowych. Ewidencja ta nie może być traktowana jako dowód faktycznego poniesienia wydatków związanych z eksploatacją samochodu. Dowodem poniesienia wydatków są dokumenty księgowe potwierdzające np. zakup paliw, olejów, koszty remontów i napraw.

Przykład

Pan Kowalski wykorzystuje w prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej swój prywatny samochód o pojemności skokowej silnika 1896 cm³. Pan Kowalski przejechał w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej w poszczególnych miesiącach następujące ilości kilometrów:

- w styczniu - 250 km
- w lutym - 197 km
- w marcu - 123 km.

Odpowiednio w poszczególnych miesiącach pan Kowalski poniósł wydatki w wysokości:

-
- w styczniu - 300 zł
-
- w lutym - 250 zł
-
- w marcu - 80 zł.

Limit wydatków ustalony w ewidencji przebiegu pojazdu będzie wyglądał następująco:

-
- w styczniu $250 \times 0,7846 = 196,15$
-
- w lutym $197 \times 0,7846 = 154,57$
-
- w marcu $123 \times 0,7846 = 96,51$.

Jako podstawę do rozliczeń pan Kowalski powinien przyjąć stawkę za 1 km przebiegu, wynoszącą 0,7846 zł.

Miesiąc	Koszty według ewidencji				Do kosztów uzyskania przychodów zaliczono kwotę	
	Przebiegu pojazdu		Kosztów eksploatacji samochodu			
	miesięcznie	narastająco	miesięcznie	narastająco	miesięcznie	narastająco
Styczeń	196,15	196,15	300	300	196,15	196,15
Luty	154,57	350,72	250	550	154,57	350,72
Marzec	96,51	447,23	80	630	96,51	443,85
RAZEM	447,23		630		447,23	

Styczeń

W styczniu iloczyn faktycznie przejechanych kilometrów oraz stawki za 1 km przebiegu jest niższy niż faktyczne wydatki związane z użytkowaniem samochodu. Mniejsza z wartości, czyli 196,15 zł, powinna być ujęta w kosztach uzyskania przychodów. Do odliczenia w następnych miesiącach pozostaje kwota 103,85 zł (300 - 196,15).

Luty

W lutym, podobnie jak w poprzednim miesiącu, iloczyn faktycznie przejechanych kilometrów oraz stawki za 1 km przebiegu jest niższy niż faktyczne wydatki związane z użytkowaniem samochodu od początku roku do końca miesiąca, za który jest dokonywane rozliczenie. Limit odliczenia liczony narastająco wyniósł 350,72 zł, zaś faktyczne wydatki za ten okres wyniosły 550 zł. Z tej kwoty odliczone zostało 196,15 zł. W lutym do kosztów można w ramach limitu kilometrówki zaksięgować 154,57 zł (350,72 - 196,15). Do odliczenia w następnych okresach pozostaje kwota 199,28 zł (550 - 350,72).

Marzec

W marcu zaś ustalony miesięczny limit kilometrówki wyniósł 96,51 zł i był wyższy niż faktyczne wydatki w tym miesiącu, które wyniosły 80 zł. Oznacza to, że w marcu podatnik będzie miał prawo do rozliczenia części dotychczas nierozliczonych faktycznych wydatków (199,28 zł). Niemniej limit kilometrówki liczony od początku roku jest znacznie niższy niż faktyczne wydatki w tym okresie. Limit wydatków od początku roku wyniósł 447,23 zł, zaś faktycznie zaliczono do kosztów 350,72 zł. Różnica, czyli 96,51 zł, będzie podlegała zaksięgowaniu w marcu do kosztów podatkowych. Kwota ta uwzględnia 81 zł faktycznych wydatków z marca oraz 16,51 zł jako rozliczenie wydatków z poprzednich miesięcy. W następnym miesiącu pozostaje do

rozliczenia 182,77 zł.

Reasumując, należy stwierdzić, że przedsiębiorca używający prywatnego samochodu do celów działalności ma prawo zaksięgować do kosztów podatkowych tylko wydatki faktycznie poniesione, które dodatkowo są ograniczone limitem kilometrówki. Oznacza to, że jeżeli faktyczne wydatki będą niższe niż limit kilometrówki, to podatnik ma prawo zaliczyć do kosztów właśnie tę niższą kwotę, którą realnie poniósł. Jeżeli zaś faktyczne koszty będą wyższe niż limit kilometrówki, to do kosztów należy zaliczyć kwotę wydatków do wysokości ustalonego limitu.

Możliwość zaksięgowania w koszty podatkowe kosztów używania prywatnego samochodu występuje dopiero, gdy łącznie spełnione są warunki:

- prowadzona jest ewidencja przebiegu pojazdu,
- prawidłowo udokumentowane są wydatki związanych z użytkowaniem samochodu.

Potwierdzają to stanowisko liczne interpretacje oraz wyroki.

Wyrok NSA W celu zaliczenia do kosztów podatkowych wydatków związanych z użytkowaniem dla celów służbowych samochodów niewprowadzonych do ewidencji środków trwałych należy - oprócz ewidencji przebiegu pojazdów - posiadać dokumenty źródłowe potwierdzające poniesienie tych wydatków. Wyrok NSA z 8 lutego 2007 r., sygn. akt II FSK 189/06

Limit kilometrówki a prawo do odliczenia podatku VAT

Dla celów podatku dochodowego podatnik wykorzystujący w prowadzonej działalności prywatny samochód ma prawo do zaliczenia w koszty podatkowe tylko tej części wydatków, która mieści się w ustalonym limicie kilometrówki. W praktyce oznacza to, że może mieć miejsce taka sytuacja, że podatnik nie zaliczy do kosztów podatkowych całości wydatków związanych z użytkowaniem prywatnego samochodu. Nierozliczone wydatki w takiej sytuacji są przenoszone na następne okresy rozliczeniowe. Wobec faktu, że całość wydatków nie stanowi kosztów podatkowych, powstaje pytanie, czy od wydatków, które nie zostały rozliczone w ramach limitu, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o naliczony?

Wątpliwości interpretacyjne w tym zakresie budzi art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT, który stanowi, że obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika towarów i usług, jeżeli wydatki na ich nabycie nie mogłyby być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, z wyjątkiem przypadków, gdy brak możliwości zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodów pozostaje w bezpośrednim związku ze zwolnieniem od podatku dochodowego. Pewnym jest, że podatek VAT można odliczyć od wydatków związanych z użytkowaniem samochodu, które mieszczą się w ramach limitu ustalonego jako iloczyn liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za jeden kilometr przebiegu.

Jeżeli jednak wydatki przekroczą omawiany limit, wówczas nie mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych. Kosztami takimi jednak mogą stać się w następnych okresach rozliczeniowych, czyli co do zasady wydatki takie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym. Tym samym należy uznać, że niezależnie od tego, czy wydatki związane z użytkowaniem samochodu prywatnego w prowadzonej firmie mieszczą się w ramach limitu kilometrówki, czy też nie, to i tak naliczony podatek VAT od faktur zakupu podlega odliczeniu od podatku należnego. Pamiętać należy, że powyższe ma zastosowanie tylko do wydatków innych niż te poniesione na zakup paliwa.

Przy przedstawionej analizie poparcia słuszności założenia można szukać w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 15 lutego 2007 r. o sygn. akt I SA/Kr 1628/06. Sąd orzekł, że wykładnia gramatyczna i celowościowa art. 88 ust. 1 pkt. 2 ustawy o VAT wskazuje, że ustawodawca celowo postąpił

się we wskazanym przepisie trybem przypuszczającym, używając słowa "mogłoby". Sąd orzekł, że wskazany przepis ustawy o VAT należy stosować tylko w takich sytuacjach, gdy danego wydatku co do zasady nie można uznać za koszt uzyskania przychodów, w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych. Tym samym wskazany zapis nie ma zastosowania w sytuacji, gdy podatnik nie może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wydatków z powodu przekroczenia limitów zawartych w ustawach o podatkach dochodowych.

Gdzie szukać stawek?

Zgodnie z art. 23 ust. 4 ustawy o PIT ilekroć w ustawie jest mowa o stawce za jeden kilometr przebiegu pojazdu, rozumie się przez to stawkę określoną dla samochodów osobowych, uwzględniającą odpowiednio pojemność silnika.

Stawki za jeden km przebiegu ustalone zostały w Rozporządzeniu Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy.

Limity dla samochodu osobowego uzależnione są od pojemności skokowej silnika i wynoszą odpowiednio:

- przy pojemności skokowej silnika do 900 cm³ - 0,4894 zł,
- przy pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm³ - 0,7846 zł.

Wyrok NSA

Tylko rachunki zawierające numer rejestracyjny pojazdu mogą zostać ujęte w miesięcznym zestawieniu, które stanowi podstawę wpisu kosztów do księgi. Natomiast rachunki niespełniające tego wymogu nie mogą znaleźć się w zestawieniu miesięcznym, a tym samym nie obciążają kosztów w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. Podatnik, przedstawiając rachunki z tytułu używania samochodu, na których brak było numeru rejestracyjnego wymaganego przepisami rozporządzenia (...), nie udowodnił należycie, że poniósł wydatki związane z używaniem tego, a nie innego samochodu.

Wyrok NSA z 7 maja 1999 r., sygn. I SA/Lu 254/98

Dokumentowanie poniesionych wydatków

Dla udokumentowania wydatków ponoszonych w związku z eksploatacją samochodu osobowego nieujętego w ewidencji środków trwałych podatnik powinien prowadzić nie tylko ewidencję przebiegu pojazdu, ale też powinien posiadać dokumentację źródłową, tj. faktury VAT, rachunki oraz dowody zapłat czy polis. Przy tym pamiętać należy o tym, by dokumenty te zawierały wszystkie dane wymagane przepisami prawa. Dodatkowe warunki odnoszą się szczególnie do faktur VAT dokumentujących zakup paliwa do samochodu. Zgodnie z przepisami faktury dokumentujące tego typu wydatek powinny zawierać numer rejestracyjny pojazdu.

Obowiązek zamieszczania numeru rejestracyjnego pojazdu na fakturze wynika z § 9 ust. 5 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług. Wskazany przepis stanowi, że faktury dokumentujące sprzedaż paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu, wlewanych do baku samochodu i innych pojazdów samochodowych, powinny zawierać numer rejestracyjny tego samochodu. Podkreślić należy, że obowiązek ten odnosi się tylko i wyłącznie do transakcji sprzedaży paliwa do napędu samochodu. Tym samym faktury dokumentujące np. zakup części czy usługi serwisowe samochodu nie muszą zawierać numeru rejestracyjnego pojazdu. Nie muszą go jednak zawierać dla celów podatku VAT. Na gruncie zapisów rozporządzenia w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów istnieje wątpliwość, czy wszystkie wydatki związane z używaniem samochodu prywatnego powinny być

udokumentowane dokumentem zawierającym numer rejestracyjny pojazdu. W rozporządzeniu czytamy, że wydatki z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego powinny wynikać z faktur zawierających numer rejestracyjny danego pojazdu. Ustawodawca przy tym nie rozgranicza wydatków na zakup paliw oraz wydatki pozostałe. Tym samym dominuje interpretacja, iż brak numeru rejestracyjnego prywatnego pojazdu na fakturze zakupu np. części samochodowych, opłat za remonty, serwisy czy przeglądy techniczne uniemożliwia należyte udokumentowanie i udowodnienie poniesionego wydatku dla potrzeb ustalenia limitu odliczenia dla konkretnego pojazdu. W praktyce konsekwencje braku numeru rejestracyjnego na fakturze zakupu są takie, że poniesiony przez podatnika wydatek nie może zostać uznany za koszt podatkowy na gruncie podatku dochodowego.

Wyrok NSA

Do kosztów [uzyskania przychodów] można zaliczyć - zgodnie z brzmieniem art. 23 ust. 1 pkt. 46 ustawy [z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych] - te wydatki, które związane są ze zwykłym użytkowaniem samochodu, a więc wydatki na paliwo, wymianę części zamiennych, bieżące remonty i naprawy. Wykonany zaś w samochodzie montaż instalacji gazowej nie mieści się w pojęciu "używanie", którym posłużył się ustawodawca w tym przepisie.

Wyrok NSA z dnia 28 maja 1999 r., sygn. I SA/Gd 760/97

Zatem podatnicy wykorzystujący prywatne samochody w prowadzonej działalności gospodarczej winni zwracać szczególną uwagę na fakt, by na wszelkich dokumentach zakupu związanych z użytkowaniem samochodu widniały ich numery rejestracyjne.

Przy tym należy pamiętać, że to na podatniku spoczywa ciężar należytego udokumentowania wydatku oraz udowodnienia związku kosztu ze źródłem przychodów. Zatem to podatnik musi poprosić sprzedawcę o wykazanie numeru rejestracyjnego pojazdu na fakturze czy rachunku. Sprzedawców, i to nie wszystkich, bo tylko tych będących czynnymi podatnikami VAT, obowiązują przepisy ustawy o VAT. Z uregulowań rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. wynika, że faktura dokumentująca sprzedaż paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu, wlewanych do baku samochodu i innych pojazdów samochodowych, powinna zawierać numer rejestracyjny tego samochodu. Stanowi o tym § 9 ust. 5 rozporządzenia. Poza tym standardowe elementy, jakie powinna zawierać faktura sprzedaży, to:

- 1) imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy,
- 2) numery identyfikacji podatkowej sprzedawcy i nabywcy, z pewnymi zastrzeżeniami,
- 3) dzień, miesiąc i rok albo miesiąc i rok dokonania sprzedaży oraz data wystawienia i numer kolejny faktury oznaczonej jako "faktura VAT"; podatnik może podać na fakturze miesiąc i rok dokonania sprzedaży w przypadku sprzedaży o charakterze ciągłym,
- 4) nazwę towaru lub usługi,
- 5) jednostkę miary i ilość sprzedanych towarów lub rodzaj wykonanych usług,
- 6) cenę jednostkową towaru lub usługi bez kwoty podatku (cenę jednostkową netto),
- 7) wartość towarów lub wykonanych usług, których dotyczy sprzedaż, bez kwoty podatku (wartość sprzedaży netto),
- 8) stawki podatku,
- 9) sumę wartości sprzedaży netto towarów lub wykonanych usług z podziałem na poszczególne stawki podatku i zwolnionych od podatku oraz niepodlegających opodatkowaniu,
- 10) kwotę podatku od sumy wartości sprzedaży netto towarów (usług), z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku,
- 11) wartość sprzedaży towarów lub wykonanych usług wraz z kwotą podatku (wartość sprzedaży brutto), z podziałem na kwoty dotyczące poszczególnych stawek podatku lub zwolnionych od podatku, lub niepodlegających opodatkowaniu,
- 12) kwotę należności ogółem wraz z należnym podatkiem, wyrażoną cyframi i słownie.

Wskazany powyżej przepis obowiązuje sprzedawcę do podania na fakturze numeru rejestracyjnego jedynie w sytuacji, gdy paliwo wlewane jest do baku konkretnego samochodu lub pojazdu samochodowego. Tym

samym jeżeli paliwo jest nabywane np. do kanistra, sprzedawca nie ma już obowiązku umieszczania numeru rejestracyjnego pojazdu na dokumencie sprzedaży. Często spotyka się faktury, na których w miejscu, gdzie powinien być podany numer rejestracyjny, widnieje adnotacja: "bark numeru - kanister". Podobnie sprzedawca może mieć wątpliwości, jak postąpić, jeżeli nabywca odmówił podania numeru rejestracyjnego. Oba z podanych stanów faktycznych były przedmiotem interpretacji wydanej przez naczelnika Urzędu Skarbowego w Malborku, w dniu 12 grudnia 2005 r., o sygn. PV-PP/443-107/O/05. W przypadku, gdy paliwo było wlewane do kanistra, bądź gdy nabywca odmawiał podania numeru, sprzedawca nanosił po tym fakcie na kopii faktury adnotację, i prosił o podpis nabywcy. Naczelnik, rozpatrując stan faktyczny, zauważył, że podawane przez stronę adnotacje mogą stanowić element dodatkowy faktury, jako rodzaj informacji, które jednocześnie nie powodują wadliwości faktury. Należy przy tym zauważyć, że w przepisach brakuje zapisów, iż osoba wystawiająca fakturę powinna umieścić taką informację, jak również, że klient powinien pod taką informacją się podpisać.

Jeżeli zaś sprzedawca wadliwie wystawi fakturę, podając błędny numer rejestracyjny pojazdu, nabywca powinien w takiej sytuacji wystawić notę korygującą.

Zgodnie z § 18 ust. 1 rozporządzenia dotyczącego zasad wystawiania faktur nabywca towaru lub usługi, który otrzymał fakturę lub fakturę korygującą zawierającą pomyłki dotyczące jakiegokolwiek informacji wiążącej się zwłaszcza ze sprzedawcą lub nabywcą, lub oznaczeniem towaru lub usługi, z wyjątkiem pomyłek w pozycjach faktury określonych w § 9 ust. 1 pkt. 5-12, może wystawić fakturę nazwaną notą korygującą. Określone wyjątki, o których mowa w § 9 ust. 1 pkt. 5-12, dotyczą ilości, ceny, wartości sprzedaży towarów lub usług, a także kwot podatku i należności brutto i netto. Tym samym wszystkie inne błędnie umieszczone na fakturze dane, inne niż te wymienione w § 9 ust. 1. pkt 5-12 rozporządzenia, powinny być korygowane notą korygującą. Notę korygującą nabywca przesyła wystawcy faktury wraz z kopią. Jeżeli wystawca faktury lub faktury korygującej akceptuje treść noty, potwierdza ją podpisem osoby uprawnionej do wystawienia faktury.

Nota korygująca powinna zawierać co najmniej:

- 1) numer kolejny i datę jej wystawienia,
- 2) imiona i nazwiska albo nazwy bądź nazwy skrócone wystawcy noty i wystawcy faktury, albo faktury korygującej oraz ich adresy i numery identyfikacji podatkowej,
- 3) dane zawarte w fakturze, której dotyczy nota korygująca (imiona i nazwiska lub nazwy bądź nazwy skrócone sprzedawcy i nabywcy oraz ich adresy; numery NIP sprzedawcy i nabywcy, dzień, miesiąc i rok albo miesiąc i rok dokonania sprzedaży oraz datę wystawienia i numer kolejny faktury),
- 4) wskazanie treści korygowanej informacji oraz treści prawidłowej,
- 5) oraz wyrazy "nota korygująca".

Rozpatrując zagadnienie wykorzystywania w działalności gospodarczej samochodów, które nie są środkami trwałymi, pamiętać należy, że nie wszystkie wydatki na paliwo czy inne koszty poniesione w związku z użytkowaniem samochodu osobowego będą kosztem uzyskania przychodu. Przy klasyfikacji wydatków do kosztów podatkowych zawsze należy mieć na uwadze odpowiednie uregulowania art. 22 ust. 1 ustawy o PIT. Wskazany przepis w swej treści stanowi, że tylko te poniesione wydatki są kosztami podatkowymi, które mają na celu osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie źródła przychodów. Aby określony wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów, należy zatem ocenić jego związek z prowadzoną pozarolniczą działalnością gospodarczą oraz możliwość osiągnięcia przychodów. Dokonana więc przez podatnika ocena związku wydatku z prowadzoną działalnością powinna jasno wskazywać na pośrednie lub bezpośrednie powiązanie ze źródłem przychodów. Potwierdza to stanowisko naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Psie Pole wyrażone w postanowieniu z dnia 2 sierpnia 2005 r., sygn. US.PD-I/1/23/94/2005.

Ponadto należy mieć na uwadze, że ustawodawca dopuszcza możliwość uznania za koszty podatkowe w ramach limitu kilometrówki jedynie wydatki związane z użytkowaniem samochodu, czyli te dotyczące jego zwykłej eksploatacji bieżącej. Kosztem takim nie będzie np. montaż instalacji gazowej.

W świetle powyższych warunków może też powstać pytanie, czy wydatki z tytułu zakupu paliwa wykorzystywanego do dojazdu z miejsca zamieszkania do siedziby firmy są takim kosztem podatkowym? Zużyte paliwo w celu zakupu towarów, wizyt w urzędach, wyjazdów na spotkania z kontrahentami itp. z pewnością takim kosztem jest. Odpowiedź na zadane pytanie można wysnuć z interpretacji naczelnika Urzędu Skarbowego Wrocław-Fabryczna z dnia 25 marca 2005 r., sygn. PD I 415-7-9/05, oraz Urzędu

Skarbowego w Kętrzynie z dnia 6 kwietnia 2004 r., sygn. US.III-415/22/04. Oba organy stanęły na stanowisku, że zużyte paliwo na przejazd podatnika prowadzącego działalność gospodarczą w sytuacji, gdy przejazdy te odbywają się z miejsca zamieszkania podatnika do miejsca świadczenia usług, jest kosztem uzyskania przychodów kosztów.

Podstawa prawna:

- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, ze zm.)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2005 r. Nr 95, poz. 798, ze zm.)
- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. z 2002 r. Nr 27, poz. 271, ze zm.)

Edyta Kościacz

www.podatki.pl