

# Pismo

z dnia 18 grudnia 2019 r.

## Prawo do odliczenia podatku VAT od wydatków związanych z użytkowaniem kampera.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

0113-KDIPT1-3.4012.585.2019.2.OS

### INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawczyni przedstawione we wniosku z dnia 19 września 2019 r. (data wpływu 1 października 2019 r.), uzupełnionym pismem z dnia 28 listopada 2019 r. (data wpływu 4 grudnia 2019 r.), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku VAT od wydatków związanych z użytkowaniem kampera - **jest prawidłowe**.

### UZASADNIENIE

W dniu 1 października 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku VAT od wydatków związanych z użytkowaniem kampera.

Przedmiotowy wniosek uzupełniono pismem z dnia 28 listopada 2019 r. w zakresie doprecyzowania opisu sprawy.

**We wniosku przedstawiono następujące zdarzenie przyszłe.**

(ostatecznie przedstawione w uzupełnieniu wniosku)

Wnioskodawczyni prowadzi działalność gospodarczą jako osoba fizyczna na podstawie wpisu do ewidencji działalności gospodarczej. Jest płatnikiem podatku PIT i czynnym podatnikiem VAT, zarejestrowanym w Urzędzie Skarbowym, NIP:..., REGON:.. Przeważającym rodzajem działalności jest wynajem i dzierżawa maszyn i urządzeń budowlanych (PKD 7732Z).

W 2020 r. Wnioskodawczyni planuje rozszerzyć działalność o wynajem kamperów, tj. autonomicznych, zintegrowanych samochodów turystycznych (PKD 7712Z). Zamierza podpisać umowę leasingową, ew. sfinansować zakup kredytem. Kampery będą parkowane na terenie firmy, klucze i dostęp do nich - poza

okresami najmu - będzie miała tylko Wnioskodawczyni i jej małżonek, współpracujący przy prowadzeniu działalności.

Wnioskodawczyni sądzi, że na podstawie art. 86a ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług - jeżeli samochód jest przeznaczony wyłącznie do oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, a najem stanowi przedmiot działalności gospodarczej - nie musi zgłaszać pojazdu do urzędu skarbowego na druku VAT 26 oraz prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu, aby mieć prawo do 100% odliczenia podatku naliczonego z faktur dot. leasingu, ew. zakupu.

Ale pomiędzy okresami najmu samochód trzeba myć, sprzątać, tankować, serwisować; w tym celu Wnioskodawczyni będzie musiała podjechać kamperem do myjni, serwisu, na stację benzynową, itp. i te czynności, aczkolwiek niezbędne i bezpośrednio powiązane z czynnościami opodatkowanymi (najem), budzą wątpliwości Wnioskodawczyni. Bowiem w art. 86a ust. 5 ustawy o VAT użyte jest słowo "wyłącznie", co wskazywać może, że wykonywanie czynności innych niż najem (wspomniane podjechanie kamperem na stację benzynową czy do serwisu) wyklucza prawo do 100% odliczenia podatku naliczonego z faktur je dokumentujących.

W uzupełnieniu Wnioskodawczyni wskazała:

1. Faktury dokumentujące wydatki związane z kamperami przeznaczonymi na wynajem, dotyczące przygotowania samochodu do wynajmu i innych kosztów eksploatacyjnych, np. mycia, sprzątnięcia, serwisowania, przeglądów, tankowania, itp. będą wystawiane na firmę Wnioskodawczyni i rozliczane w kosztach tej firmy - płatnika podatku dochodowego PIT i czynnego podatnika VAT.
2. Wnioskodawczyni będzie wykorzystywała pojazdy, o których mowa we wniosku, do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.
3. Wnioskodawczyni zamierza dokonać zakupu - poprzez zawarcie umów leasingu operacyjnego - samochodów typu kamper o dopuszczalnej masie całkowitej poniżej 3,5 tony; w rozumieniu ustawy - Prawo o ruchu drogowym pojazdy te są sklasyfikowane jako "samochód specjalny kempingowy". Taki wpis będzie w dowodach rejestracyjnych pojazdów, w rubryce "rodzaj pojazdu".
4. Kamper to zintegrowany, autonomiczny samochód turystyczny, specjalnie w tym celu zbudowany lub wyposażony, zapewniający podróżującym nim pasażerom miejsce do spania i wypoczynku. Specjalna zabudowa zapewnia miejsce i sprzęt do przechowywania żywności i sporządzania posiłków, natomiast wydzielona część sanitarna posiada ubikację, umywalkę i najczęściej prysznic. Kamper to około trzynaście metrów kwadratowych domu na kółkach. Europejskie kampery nie przekraczają w swojej długości sześciu metrów. Do prowadzenia kampera wystarczy prawo jazdy kategorii B. Pusty kamper waży z reguły około 2.5 tony, a załadowany może być maksymalnie do 3.5 tony. Podróżować nim może sześć osób. Kampery -

mimo że są klasyfikowane według ustawy - Prawo o ruchu drogowym jako "samochody specjalne" - nie zostały wymienione w art. 86a ust. 9 pkt 1-3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

5. Kampery nie są pojazdami, o których mowa w art. 86a ust. 9 ustawy o VAT, ale w dokumentach wydanych zgodnie z przepisami ustawy - Prawo o ruchu drogowym, tj. w dowodzie rejestracyjnym pojazdu, w rubryce "rodzaj pojazdu" będzie adnotacja "pojazd specjalny kempingowy".

6. Nie. Kampery to pojazdy turystyczne, specjalnie w tym celu zbudowane i/lub wyposażone. W pojeździe podróżować może maksymalnie sześć osób.

7. Wnioskodawczynie zamierza zawrzeć umowy leasingu operacyjnego i na tej podstawie użytkować kampery przeznaczone na wynajem.

8. Tak. Kampery będą wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej w zakresie wynajmu kamperów. tj. czynności opodatkowanych. Wykluczone będzie wykorzystanie tych pojazdów do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

9. Wniosek dotyczy zdarzenia przyszłego. Wnioskodawczynie opracuje dokumenty, z których obiektywnie będzie wynikać, że przedmiotowe kampery będą wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej i wykluczone będzie ich wykorzystanie do innych celów, tj. niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Kampery - poza okresami najmu - będą parkowane na terenie firmy Wnioskodawczynie, klucze i dostęp do nich będzie miała tylko Wnioskodawczynie i jej małżonek, współpracujący przy prowadzeniu działalności gospodarczej. Wnioskodawczynie sporządzi regulamin używania kamperów przeznaczonych na wynajem, w którym określi sytuacje, w jakich - poza okresami najmu - pojazdy będą użytkowane w celach niezbędnych do zapewnienia ich sprawnego, bezpiecznego i komfortowego funkcjonowania w okresie najmu. tj. mycie, sprzątanie, uzupełnienie wyposażenia, serwis czy tankowanie. Wnioskodawczynie w umowie najmu pojazdu z klientem zobowiąże się do oddania w najem kamperów zatankowanych, ubezpieczonych, technicznie sprawnych i wyposażonych w ustalone wyposażenie i akcesoria, np. odpowiednie środki czystości, pościel, ręczniki, naczynia kuchenne i stołowe, itd. Kampery nie będą służyć prywatnym czy firmowym celom Wnioskodawczynie ani jej pracowników. Wprowadzone procedury (m.in. regulamin użytkowania kamperów) określać będą zasady parkowania pojazdów (wyłącznie na terenie firmy), przechowywania kluczyków i dostępu do nich (wyłącznie Wnioskodawczynie i jej małżonek), osób upoważnionych do prowadzenia pojazdów (Wnioskodawczynie i jej małżonek). Powyższe procedury i wdrożone rozwiązania pozwolą Wnioskodawczynie na pełną kontrolę sposobu użytkowania kamperów wykluczą ich wykorzystywanie w celach innych niż wyłącznie do działalności gospodarczej.

10. Wnioskodawczynie we współpracy z prawnikiem opracuje wzór umowy najmu kamperów. W umowie jedną z wymagalnych pozycji będzie stan licznika pojazdu w dniu oddania w najem i w momencie odbioru. Wnioskodawczynie w umowie najmu zawieranej ze swoim klientem zobowiąże się do oddania w najem samochodu z pełnym zbiornikiem paliwa. Kwestią do ustalenia z klientem będzie, w jakim czasie i miejscu

oraz w jakim stanie, tzn. czy zatankowany czy nie, kamper po okresie najmu będzie zwracany.

Ewentualnymi kosztami uzupełnienia paliwa będzie obciążany klient. Wnioskodawczynie rozważa zapis w umowie dotyczący limitu przejechanych przez użytkownika kilometrów w okresie najmu, ale nie przewiduje ograniczeń w zużyciu paliwa. W okresie użytkowania kamperów klienci Wnioskodawczynie będą uzupełniać paliwo na własny koszt.

11. Wnioskodawczynie wprowadzi odpowiednie procedury, poparte opracowanym adekwatnie regulaminem, w którym zostaną określone dające się przewidzieć w przyszłości sytuacje użytkowania kamperów pomiędzy poszczególnymi umowami (okresami) najmu. Na chwilę obecną Wnioskodawczynie przewiduje, że będą to czynności związane głównie z myciem, sprzątaniem, zaopatrzeniem, serwisowaniem i tankowaniem pojazdów. Nie wyklucza się innych okoliczności, np. przejazd kamperów w wyznaczone przez klienta do przekazania miejsce czy też odbiór pozostawionego przez użytkownika kampera w miejscu innym niż siedziba firmy Wnioskodawczynie. Te kwestie będą indywidualnie ustalane z klientem w celu zapewnienia mu komfortu i zachęcenia do korzystania z oferty Wnioskodawczynie. Jednakże wszystkie te czynności związane będą bezpośrednio z oddaniem pojazdu w odpłatny najem. Podstawą nadzorowania pojazdów będzie ograniczony do nich dostęp: kluczyki i dokumenty pojazdów będą przechowywane w określonym, bezpiecznym miejscu, do którego dojścia nie będą miały osoby postronne; prawo do prowadzenia pojazdów w okolicznościach wyżej wymienionych przysługiwać będzie tylko Wnioskodawczynie i jej małżonkowi, współpracującemu przy prowadzonej działalności gospodarczej; kampery będą parkowane na ogrodzonym, monitorowanym terenie dzierżawionym przez Wnioskodawczynie.

12. Tak. Wnioskodawczynie wyposaży kampery przeznaczone na wynajem w skuteczny system monitoringu i lokalizacji pojazdów.

13. Pomędzy poszczególnymi umowami najmu kampery będą parkowane na terenie dzierżawionym przez Wnioskodawczynie na potrzeby firmy. Poza czynnościami związanymi z przygotowaniem pojazdów do oddania w kolejny najem, wymienionymi w odpowiedzi ad. 11. kampery nie będą wykorzystywane.

14. Pomędzy poszczególnymi umowami najmu kluczyki i dokumenty pojazdów będą przechowywane w określonym, zamkniętym, bezpiecznym miejscu, do którego dostęp będzie miała tylko Wnioskodawczynie i jej małżonek.

15. Pomędzy poszczególnymi umowami najmu kampery będą parkowane na ogrodzonym, monitorowanym terenie dzierżawionym przez Wnioskodawczynie.

16. Wszystkie czynności związane z diagnostyką, naprawami, konserwacją, przeglądami, myjnią, tankowaniem czy też przygotowaniem pojazdów do kolejnego najmu, wykonywać będzie Wnioskodawczynie i/lub jej małżonek, współpracujący przy prowadzonej działalności gospodarczej.

17. Wnioskodawczynie - przy współpracy z prawnikiem - opracuje umowę najmu kamperów. W umowie Wnioskodawczynie zobowiąże się do przekazania w najem kampera w pełni zatankowanego. Wnioskodawczynie przewiduje uwzględnienie zapisu, że jeżeli użytkownik nie odda pojazdu z pełnym zbiornikiem paliwa, to zostanie dodatkowo obciążony kosztami zakupu tego paliwa w celu jego uzupełnienia "do pełna". Współpraca z prawnikiem przy tworzeniu umowy najmu ma zapewnić Wnioskodawczynie poczucie bezpieczeństwa we wszelkich kwestiach dotyczących wynajmowania pojazdów, a jednocześnie zapewnić klientom komfort korzystania z kamperów.

Wnioskodawczynie wskazała, iż ma nadzieję, że w sposób wyczerpujący uzupełniła przedstawiony we wniosku (poz. 74 wniosku ORD-IN) opis sprawy (zdarzenie przyszłe), wskazując wszelkie istotne fakty i okoliczności niezbędne do dokonania oceny tego stanu i wydania interpretacji, w szczególności odnosząc się do postawionych w wezwaniu pytań.

Jednocześnie Wnioskodawczynie podtrzymuje zadane we wniosku z dnia 19 września 2019 r. pytania (poz. 75 wniosku ORD-IN) i własne stanowisko w sprawie (poz. 76 wniosku ORD-IN).

**W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.**

Czy bez zgłoszenia do odpowiedniego urzędu skarbowego pojazdu na druku VAT 26 i bez prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu zgodnie z art. 86a ust. 7 ustawy, Wnioskodawczynie będzie miała prawo:

**1.**

do pełnego odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących leasing, ew. zakup kampera przeznaczonego na wynajem?

**2.**

do pełnego odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących czynności niezbędne do sprawnego funkcjonowania kampera i osiągnięcia przychodów z tytułu jego najmu, np. serwisowe, porządkowe, tankowania, itp.?

Zdaniem Wnioskodawczynie:

ad.1. Leasing, ew. zakup kampera, jest warunkiem koniecznym do osiągnięcia przychodów z tytułu jego odpłatnego najmu. W związku z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a ustawy o podatku od towarów i usług, w powiązaniu z art. 86a ust. 5 pkt 1 lit. c tejże ustawy, Wnioskodawczynie sądzi, że - bez zgłaszania pojazdu na druku VAT 26 i prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu - przysługuje jej prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących leasing, ew. zakup samochodu typu kamper przeznaczonego wyłącznie do oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu.

ad.2. Wnioskodawczynie zamierza sporządzić regulamin używania kamperów przeznaczonych na wynajem, gdzie określone zostaną sytuacje, w jakich - poza okresami najmu - pojazd będzie użytkowany wyłącznie w celach niezbędnych do zapewnienia jego sprawnego, bezpiecznego funkcjonowania, np. sprzątanie,

naprawa, tankowanie. W regulaminie określone zostaną też zasady parkowania kampera (wyłącznie na terenie firmy), przechowywania kluczyków i dostępu do nich, osób upoważnionych do prowadzenia (Wnioskodawczyni i jej małżonek). Samochód nie będzie służył prywatnym ani firmowym celom Wnioskodawczyni ani jej pracowników. Od momentu nabycia bądź użytkowania na podstawie umowy leasingu kamper będzie przeznaczony wyłącznie do celów działalności gospodarczej, tj. osiągania przychodów z tytułu najmu. Wnioskodawczyni w umowie najmu z klientem zobowiąże się do oddania w najem kampera zatankowanego, ubezpieczonego, sprawnego i wyposażonego w ustalone akcesoria, np. środki chemiczne do toalety, odpowiedni papier toaletowy, itp. Koszty te będą w kalkulowane w cenę najmu i przyczynią się do uzyskania opodatkowanych przychodów.

Wnioskodawczyni uważa, że skoro kamper będzie oddany w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, a wynajem i dzierżawa samochodów stanowią przedmiot jej działalności, to na podstawie art. 86a ust. 4 pkt 1 w związku z art. 86a ust. 5 pkt 1 lit. c ustawy ma prawo do odliczenia 100% podatku naliczonego z faktur dokumentujących koszty zw. z eksploatacją i przysposobieniem samochodu do najmu bez zgłoszenia pojazdu na druku VAT 26 i bez prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawczyni w sprawie oceny prawnej przedstawionego zdarzenia przyszłego jest prawidłowe.**

Zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.), zwanej dalej ustawą, w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

W myśl ust. 2 pkt 1 lit. a tego artykułu, kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług.

Ustawodawca zapewnił zatem podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego, pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno, tzw. przesłanek pozytywnych, to jest m.in. tego, że zakupy będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych oraz niezastnienia przesłanek negatywnych, określonych w art. 88 ustawy.

Z powyższego wynika, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione określone warunki, tzn. odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług oraz gdy towary i usługi, z których nabyciem podatek został naliczony, są wykorzystywane do czynności opodatkowanych. Warunkiem umożliwiającym podatnikowi skorzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego jest niewątpliwy i bezsporny związek zakupów z wykonanymi czynnościami opodatkowanymi, tzn. których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego).

Jak stanowi art. 86a ust. 1 pkt 1 ustawy, w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2, stanowi 50% kwoty podatku wynikającej z faktury otrzymanej przez podatnika.

Przez pojazdy samochodowe - stosownie do art. 2 pkt 34 ustawy - rozumie się pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony.

Stosownie do zapisu art. 86a ust. 2 ustawy, do wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, o których mowa w ust. 1, zalicza się wydatki dotyczące:

**1.**

nabycia, importu lub wytworzenia tych pojazdów oraz nabycia lub importu ich części składowych;

**2.**

używania tych pojazdów na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze, związane z tą umową, inne niż wymienione w pkt 3;

**3.**

nabycia lub importu paliw silnikowych, oleju napędowego i gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów, usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów.

Zatem zgodnie z powyższymi regulacjami podatnikowi przysługuje ograniczone do 50% prawo do odliczenia podatku w odniesieniu do wszystkich wydatków związanych z pojazdami samochodowymi przeznaczonymi do użytku "mieszanego".

Dla celów stosowania tego ograniczenia za wykorzystywanie "mieszane" należy rozumieć, że w odniesieniu do pojazdu wykorzystywanego w działalności gospodarczej istnieje możliwość jego użycia również do celów niezwiązanych z tą działalnością, np. do celów prywatnych. Wystarczy przy tym możliwość nawet tylko jednorazowego użycia pojazdu do celów prywatnych, aby uznać, że pojazd może być wykorzystywany w sposób "mieszany". Nie jest przy tym istotny moment, w którym użycie to ma miejsce podczas całego okresu użytkowania przez podatnika danego pojazdu, żeby uznać ten pojazd za wykorzystywany do celów "mieszanych". Przyjmuje się, że każdy pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony - ze względu na swoje cechy konstrukcyjne - służy co do zasady użytkowi "mieszanemu", a zatem wszystkie wydatki z nim związane podlegają ograniczeniu w odliczaniu do 50%.

Należy w tym miejscu podkreślić, że przykładowo wymienione w art. 86a ust. 2 pkt 3 ustawy wydatki związane z użytkowaniem samochodów, które podlegają rozliczeniu z zastosowaniem przepisu art. 86a ust. 1 - dotyczą towarów i usług związanych z ich eksploatacją lub użytkowaniem. Chodzi tu zatem o te towary i usługi, które mają wpływ na eksploatację i używanie samochodów. Do wydatków tych zalicza się więc m.in. koszty zużytych/uszkodzonych części zamiennych, płynów eksploatacyjnych, napraw, konserwacji, jak również koszty ubezpieczenia, przeglądów, opłat za autostrady czy parkowanie.

Jednakże, od zasady wynikającej z art. 86a ust. 1 ustawy przewidziano wyjątki. I tak, w świetle art. 86a ust. 3 ustawy, przepis ust. 1 nie ma zastosowania:

**1.**

w przypadku gdy pojazdy samochodowe są:

**a.**

wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika lub

**b.**

konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

**2.**

do towarów montowanych w pojazdach samochodowych i do związanych z tymi towarami usług montażu, naprawy i konserwacji, jeżeli przeznaczenie tych towarów wskazuje obiektywnie na możliwość ich wykorzystywania wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Na mocy art. 86a ust. 4 ustawy, pojazdy samochodowe są uznawane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

**1.**

sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub

**2.**

konstrukcja tych pojazdów wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

W myśl art. 86a ust. 5 ustawy, warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu nie stosuje się w przypadku pojazdów samochodowych:

**1.**

przeznaczonych wyłącznie do:

**a.**

odprzedaży,

**b.**

sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika,

**c.**

oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze

- jeżeli odprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika;

**2.**



w odniesieniu do których:

a. kwotę podatku naliczonego od wydatków z nimi związanych podatnik oblicza zgodnie z ust. 1 lub b. podatnikowi nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od wydatków z nimi związanych.

W powołanych wyżej przepisach art. 86a ustawy ustawodawca zawarł szczególne uregulowania dotyczące określenia wysokości przysługującej do odliczenia kwoty podatku naliczonego. Taka konstrukcja oznacza, że w sytuacji, gdy znajdzie zastosowanie szczególne uregulowanie zawarte w art. 86a ust. 1 ustawy, wówczas podatnik może skorzystać jedynie z ograniczonego prawa do odliczenia podatku naliczonego. Jeżeli jednak przepis art. 86a ust. 1 ustawy nie znajdzie zastosowania (vide: art. 86a ust. 3 ustawy), wówczas znajdują zastosowanie ogólne uregulowania zawarte w art. 86 ustawy.

Należy zauważyć, że przepis art. 86a ust. 4 ustawy wskazuje na istnienie dwóch grup pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

W pierwszej grupie (zgodnie z art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy) mieszczą się pojazdy, których konstrukcja wskazuje na ich przeznaczenie z reguły do użytku prywatnego, jednakże pojazdy te mogą być także wykorzystywane w działalności gospodarczej (np. samochód osobowy, motocykl). Z tych też względów - dla celów pełnego odliczenia VAT - fakt wykorzystywania ich wyłącznie do działalności gospodarczej musi być rozpatrywany w kategoriach obiektywnych.

W konsekwencji, w celu dokonania pełnego odliczenia podatku VAT muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki:

**1.**

sposób wykorzystywania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania wyklucza ich użycie do celów prywatnych,

**2.**

wykluczenie użytku prywatnego musi zostać potwierdzone prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu.

W drugiej grupie pojazdów uznawanych za wykorzystywane wyłącznie w działalności gospodarczej (zgodnie z art. 86a ust. 4 pkt 2 ustawy) mieszczą się natomiast pojazdy samochodowe, których konstrukcja wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne. Jednakże w tej grupie pojazdów nie ma samochodów osobowych.

Z opisu sprawy wynika, że Wnioskodawczyni planuje rozszerzyć działalność o wynajem kamperów, tj. autonomicznych, zintegrowanych samochodów turystycznych (PKD 7712Z). Zamierza podpisać umowę leasingową, ew. sfinansować zakup kredytem. Kampery będą parkowane na terenie firmy, klucze i dostęp

do nich - poza okresami najmu - będzie miała tylko Wnioskodawczyni i jej małżonek, współpracujący przy prowadzeniu działalności. Faktury dokumentujące wydatki związane z kamperami przeznaczonymi na wynajem, dotyczące przygotowania samochodu do wynajmu i innych kosztów eksploatacyjnych, np. mycia, sprzątania, serwisowania, przeglądów, tankowania, itp. będą wystawiane na firmę Wnioskodawczyni i rozliczane w kosztach tej firmy - płatnika podatku dochodowego PIT i czynnego podatnika VAT. Kampery będą wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej w zakresie wynajmu kamperów. tj. czynności opodatkowanych.

Jak wyjaśniono wyżej powołany przepis art. 86a ust. 5 ustawy wskazuje ściśle określone sytuacje, w których wyłączony zostaje obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. W przedmiotowej sprawie należy wskazać na pkt 1 lit. c tej regulacji. Zgodnie z tymi przepisami, warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu nie stosuje się w przypadku pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze. Ponadto, przepis art. 86a ust. 5 pkt 1 ustawy ma zastosowanie jeżeli oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika.

Mając na uwadze treść cytowanych przepisów należy stwierdzić, że z regulacji art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a i art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy wynika, że podatnik ma możliwość odliczenia 100% kwoty podatku naliczonego zawartego w fakturach dotyczących wydatków związanych z nabyciem pojazdów samochodowych oraz wydatków związanych z ich eksploatacją w sytuacji, gdy pojazdy te są wykorzystywane wyłącznie do celów prowadzenia działalności gospodarczej. Do celów pełnego odliczenia podatku, fakt wykorzystywania ich wyłącznie do działalności musi być rozpatrywany w kategoriach obiektywnych. Co do zasady w celu dokonania pełnego odliczenia muszą zostać spełnione łącznie dwa warunki, tj. sposób wykorzystania tych pojazdów przez podatnika, zwłaszcza w ustalonych przez niego zasadach ich używania, musi wykluczać ich użycie do celów prywatnych oraz wykluczenie użytku prywatnego musi zostać potwierdzone prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu. Jednakże w art. 86a ust. 5 ustawy zostały wymienione ściśle określone sytuacje, w których wyłączony zostaje obowiązek prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Zgodnie z tym przepisem (art. 86a ust. 5 pkt 1 lit. c), warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu nie stosuje się w przypadku pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze. Ponadto, przepis art. 86a ust. 5 pkt 1 lit. c ustawy ma zastosowanie, jeżeli odprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika.

Trzeba jednak tu zauważyć, że użycie wyrazu "wyłącznie" w wyżej cytowanych przepisach wskazuje, że zwolnienie z obowiązku prowadzenia ewidencji nie obejmuje sytuacji, gdy pojazdy są wykorzystywane - choćby przejściowo - do innych celów.

Wnioskodawczynie przedstawiając opis sprawy wyjaśniała, że opracuje dokumenty, z których obiektywnie będzie wynikać, że przedmiotowe kampery będą wykorzystywane wyłącznie do celów działalności gospodarczej i wykluczone będzie ich wykorzystanie do innych celów, tj. niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Kampery - poza okresami najmu - będą parkowane na terenie firmy Wnioskodawczynie, klucze i dostęp do nich będzie miała tylko Wnioskodawczynie i jej małżonek, współpracujący przy prowadzeniu działalności gospodarczej. Wnioskodawczynie sporządzi regulamin używania kamperów przeznaczonych na wynajem, w którym określi sytuacje, w jakich - poza okresami najmu - pojazdy będą użytkowane w celach niezbędnych do zapewnienia ich sprawnego, bezpiecznego i komfortowego funkcjonowania w okresie najmu. tj. mycie, sprzątanie, uzupełnienie wyposażenia, serwis czy tankowanie. Kampery nie będą służyć prywatnym czy firmowym celom Wnioskodawczynie ani jej pracowników. Wprowadzone procedury (m.in. regulamin użytkowania kamperów) określać będą zasady parkowania pojazdów (wyłącznie na terenie firmy), przechowywania kluczyków i dostępu do nich (wyłącznie Wnioskodawczynie i jej małżonek), osób upoważnionych do prowadzenia pojazdów (Wnioskodawczynie i jej małżonek). Powyższe procedury i wdrożone rozwiązania pozwolą Wnioskodawczynie na pełną kontrolę sposobu użytkowania kamperów wykluczą ich wykorzystywanie w celach innych niż wyłącznie do działalności gospodarczej.

Wnioskodawczynie wprowadzi odpowiednie procedury, poparte opracowanym adekwatnie regulaminem, w którym zostaną określone dające się przewidzieć w przyszłości sytuacje użytkowania kamperów pomiędzy poszczególnymi umowami (okresami) najmu. Na chwilę obecną Wnioskodawczynie przewiduje, że będą to czynności związane głównie z myciem, sprzątaniem, zaopatrzeniem, serwisowaniem i tankowaniem pojazdów. Nie wyklucza się innych okoliczności, np. przejazd kamperów w wyznaczone przez klienta do przekazania miejsce czy też odbiór pozostawionego przez użytkownika kampera w miejscu innym niż siedziba firmy Wnioskodawczynie. Te kwestie będą indywidualnie ustalane z klientem w celu zapewnienia mu komfortu i zachęcenia do korzystania z oferty Wnioskodawczynie. Jednakże wszystkie te czynności związane będą bezpośrednio z oddaniem pojazdu w odpłatny najem. Wnioskodawczynie wyposaży kampery przeznaczone na wynajem w skuteczny system monitoringu i lokalizacji pojazdów. Pomędzy poszczególnymi umowami najmu kampery będą parkowane na terenie dzierżawionym przez Wnioskodawczynię na potrzeby firmy. Poza czynnościami związanymi z przygotowaniem pojazdów do oddania w kolejny najem, kampery nie będą wykorzystywane.

Tym samym, skoro ww. kampery, są przeznaczone tylko i wyłącznie do oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu i Wnioskodawczynie wprowadzi zasady użytkowania przedmiotowych pojazdów oraz podejmie działania wykluczające możliwość użycia ich do celów prywatnych, to Wnioskodawczynie będzie przysługiwać prawo do odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego od wydatków związanych z zakupem/leasingiem kampera, oraz z faktur dokumentujących czynności niezbędne do sprawnego funkcjonowania kampera, bez konieczności prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu, o której mowa w art. 86a ust. 7 ustawy o VAT oraz obowiązku zgłoszenia tych pojazdów do urzędu skarbowego na formularzu VAT-26.

Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawczynię i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Tut. Organ informuje, iż wydana interpretacja dotyczy tylko sprawy będącej przedmiotem wniosku (zapytania) Zainteresowanej. Inne kwestie, które nie zostały objęte pytaniem wskazanym we wniosku - nie mogą być zgodnie z art. 14b § 1 Ordynacji podatkowej - rozpatrzone.

Zaznacza się także, że zgodnie z art. 14b § 3 ustawy - Ordynacja podatkowa, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego. Organ jest ściśle związany przedstawionym we wniosku stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego). Zainteresowana ponosi ryzyko związane z ewentualnym błędnym lub nieprecyzyjnym przedstawieniem we wniosku opisu stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego). Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, o ile rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawczynię w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, wydana interpretacja traci swą aktualność.

Jednocześnie należy podkreślić, że niniejsza interpretacja została wydana na podstawie przedstawionego we wniosku opisu sprawy co oznacza, że w przypadku gdy w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej zostanie określony odmienny stan sprawy, interpretacja nie wywoła w tym zakresie skutków prawnych.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3. z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193, z późn. zm.), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2019 r. poz. 2325). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

*Opublikowano: <http://sip.mf.gov.pl>*