

1. Odliczanie VAT od pojazdów samochodowych

Samochód to jeden z głównych składników firmowego majątku. Najczęściej jest powierzany pracownikowi jako podstawowe „narzędzie” związane z wykonywaniem przez niego obowiązków służbowych. Rozliczanie podatku w związku z nabyciem pojazdu samochodowego, jego użytkowaniem i eksploatacją, a także późniejszą sprzedażą, nie należy do najłatwiejszych. Dlatego warto przeanalizować poszczególne rozwiązania w tym zakresie, zwłaszcza, że pojawia się wiele orzeczeń i interpretacji dotyczących tego tematu.

1.1. Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z samochodami

Zasadą jest, że od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony podatek naliczony jest odliczany w wysokości 50% jego kwoty. W art. 86a ustawy o VAT ustawodawca w ramach zasady ogólnej przyjął pewne uproszczenie polegające na tym, że pojazdy samochodowe są wykorzystywane w 50% na cele związane z działalnością gospodarczą i w 50% na inne cele, np. prywatne.

SŁOWNICZEK

Pojazd samochodowy

Za pojazd samochodowy uznaje się pojazd silnikowy, którego:

- konstrukcja umożliwia jazdę z prędkością przekraczającą 25 km/h (nie dotyczy to ciągnika rolniczego) oraz
- dopuszczalna masa całkowita nie przekracza 3,5 tony.

Definicję tę spełniają m.in. motocykle, quady, samochody osobowe, samochody dostawcze i ciężarowe oraz samochody specjalne.

W wyniku tak przyjętego założenia podatnikowi wykorzystującemu pojazd samochodowy jednocześnie w celach firmowych i w celach prywatnych przysługuje prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego od wydatków związanych z takim autem, bez względu na to, czy realne wykorzystanie pojazdu samochodowego do celów firmowych jest mniejsze czy większe. Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy w interpretacji indywidualnej z 12 lipca 2016 r. (ITPP2/4512-338/16/KK):

MF

(...) na potrzeby podatku dochodowego od osób fizycznych ustaliła Pani, że faktycznie samochód, który posiada jest wykorzystywany w ten sposób, że 70% to użytek związany z prowadzoną działalnością gospodarczą, a 30% to użytek prywatny. Proporcja ta nie powinna mieć jednak wpływu ani na wysokość odliczenia podatku VAT naliczonego (art. 86 ust. 1 uptu), ani na wartość ustalenia podatku naliczonego (art. 86a ust. 1 uptu) wynikającego z faktur dokumentujących ww. wydatki. Dzieje się tak, gdyż prawodawca wprowadzając mechanizm, o którym mowa w art. 86a ust. 1 uptu, z góry założył, że 50% podatku widniejąca na fakturze nie jest związana z prowadzoną działalnością (czynnościami opodatkowanymi) i nie można jej odliczyć w ramach art. 86 ust. 1 tej ustawy. Taki mechanizm

zakłada jednocześnie, że pojazd nie jest wykorzystywany wyłącznie na cele prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej, a więc może być wykorzystany (domyślnie) także do celów prywatnych.

Podsumowując, przy określeniu kwoty podatku naliczonego związanego z wydatkami na pojazd, który używany jest zarówno do celów działalności, jak i do celów prywatnych, powinna Pani przyjąć 50% kwoty wynikającej z faktur dokumentujących wydatki związane z eksploatacją pojazdu. Wartość obliczona w ten sposób stanowi kwotę podatku naliczonego podlegającego odliczeniu na zasadzie, o której stanowi art. 86 ust. 1 upu. Tym samym ustalając wartość podatku naliczonego od tzw. wydatków samochodowych (art. 86a ust. 1 upu) oraz odliczając ten podatek (art. 86 ust. 1 upu), nie powinna Pani dodatkowo uwzględniać proporcji ustalonej na potrzeby rozliczeń podatku dochodowego od osób fizycznych (70/30).

Niezależnie zatem od tego, czy dany pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony jest faktycznie wykorzystywany w działalności gospodarczej w 20% czy w 80%, sam fakt jednoczesnego wykorzystywania go do celów firmowych i prywatnych (dalej: celów „mieszanych”) powoduje uznanie, że podatnik wykorzystuje auto w 50% do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. W rezultacie przysługuje mu wówczas ograniczone prawo do odliczenia 50% kwoty podatku naliczonego od wydatków związanych z tym samochodem, w tym np. od zakupu jego części składowych, opłat leasingowych, usług naprawy lub konserwacji, a także od zakupu paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu tych pojazdów.

Przykład 1

W 2020 r. podatnik korzysta z samochodu osobowego w działalności gospodarczej. Od wydatków związanych z eksploatacją tego samochodu odlicza 50% VAT naliczonego. Z faktury za paliwo wystawionej w styczniu 2020 r. na kwotę 246 zł = 200 zł (netto) + 46 zł (VAT):

- podatnik odliczy 23 zł (50% VAT naliczonego),
- do kosztów podatkowych podatnik zaliczy 167,25 zł (75%¹ z kwoty 223 zł).

Pełne odliczenie podatku naliczonego dotyczy natomiast pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej:

- do 3,5 tony wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, o których mowa w art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w zw. z ust. 4 ustawy o VAT,
- do 3,5 tony konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą, jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie (art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. b ustawy o VAT), powyżej 3,5 tony.

¹ Więcej na ten temat w pkt 2 niniejszej publikacji.

Tabela 1. Kategorie pojazdów uprawniające do pełnego odliczenia VAT

Lp.	Pojazdy samochodowe uprawniające do pełnych odliczeń
1.	Pojazdy, których nie możemy zaliczyć do pojazdów samochodowych
2.	Pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej przekraczającej 3,5 tony
3.	Pojazdy samochodowe w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, jeśli: ■ będą wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej, ■ konstrukcyjnie będą przeznaczone do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą (autobusy)

Na podstawie dokonanego podziału pojazdów, ze względu na przysługujące pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego, kategorią szczególną są pojazdy wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w zw. z ust. 4 ustawy o VAT).

Kategoria ta obejmuje pojazdy, których:

- 1) sposób wykorzystywania 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 wyklucza ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą albo powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne.

Jeżeli zatem pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony (w tym także samochód osobowy) jest wykorzystywany wyłącznie do celów związanych z działalnością gospodarczą i jednocześnie sposób wykorzystania tego auta przez podatnika wyklucza jego użycie do celów niezwiązanych z tą działalnością, wówczas podatnik może odliczać całą kwotę podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdem (art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w zw. z ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT). Pełne odliczenie przysługuje wtedy także od paliw silnikowych wykorzystywanych do jego napędu. Pełne odliczanie VAT wymaga dodatkowo:

- prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu dla celów VAT oraz
- terminowego złożenia naczelnikowi urzędu skarbowego na druku VAT-26 „Informacji o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej” (więcej na temat złożenia deklaracji VAT-26 – zob. str. 16).

Pełne odliczenie VAT dotyczy także pojazdów wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, których konstrukcja wyklucza użytek prywatny lub powoduje, że ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą jest nieistotne (art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w zw. z ust. 4 pkt 2 ustawy o VAT). W przypadku tego rodzaju pojazdów w celu pełnego odliczenia VAT nie jest wymagane prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu ani składanie informacji VAT-26. Katalog tych pojazdów jest zamknięty. Określa je art. 86a ust. 9

ustawy o VAT oraz rozporządzenie MF w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Tabela 2. Pojazdy, których użytkowanie uprawnia do odliczenia 100% VAT ze względu na ich konstrukcję

Lp.	Rodzaj samochodów
1.	Pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowane na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van
2.	Pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, mające jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków
3.	Pojazdy samochodowe, inne niż samochody osobowe, które posiadają kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu
4.	Pojazdy specjalne, które spełniają również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń: ■ agregat elektryczny/spawalniczy, ■ do prac wiertniczych, ■ koparka, koparko-spycharka, ■ ładowarka, ■ podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych, ■ żuraw samochodowy – jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym
5.	Pojazdy samochodowe będące pojazdami specjalnymi o przeznaczeniu: ■ pogrzebowy, ■ bankowóz – wyłącznie typu A i B – jeżeli mają jeden rząd siedzeń albo ich dopuszczalna masa całkowita jest większa niż 3 tony

W przypadku pojazdów wymienionych w poz. 1–3 tabeli 2 prawo do odliczenia musi być potwierdzone na podstawie zaświadczenia wydanego przez okręgową stację kontroli pojazdów, która przeprowadziła badanie, i dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego adnotację potwierdzającą spełnienie wymagań. Prawo do odliczenia dla pojazdów wymienionych w poz. 4–5 określa się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

UWAGA! W 2020 r. nie uległy zmianie zasady pełnego odliczania VAT od pojazdów samochodowych, w tym zasady pełnego odliczania VAT obowiązujące w przypadku pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony. Mianowicie wydatki związane z korzystaniem z samochodu osobowego podatek zaliczy w całości do kosztów podatkowych, w przypadku gdy:

- zgodnie z przepisami ustawy o VAT samochód osobowy jest uznawany za wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej i jednocześnie