

1. Wydatki związane z pojazdami samochodowymi w rozliczeniach VAT

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 używaniem i eksploatacją, a także późniejszą sprzedażą, nie należy do najłatwiejszych. Dlatego warto przeanalizować poszczególne rozwiązania w tym zakresie.

1.1. Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z samochodami

Zasadą jest, że od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 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.

Takie stanowisko reprezentują nie tylko organy podatkowe, ale też sądy administracyjne, czego przykładem jest wyrok NSA z 12 lipca 2018 r., sygn. akt I FSK 1037/16, w którym czytamy:

NSA (...) zawarte w krajowych przepisach ograniczenie w zakresie prawa do odliczenia podatku VAT zawartego w wydatkach dotyczących pojazdów samochodowych zostało wprowadzone w zgodzie z art. 176 akapit 2 dyrektywy 2006/112/WE i zawartej w nim klauzuli stand still i nie może być uznane za nieprawidłową implementację decyzji derogacyjnej. Art. 395 dyrektywy 2006/112/WE oraz treść decyzji derogacyjnej w żaden sposób nie ogranicza możliwości powoływania się przez Polskę na inną podstawę do wyłączenia lub ograniczenia prawa podatnika do odliczenia podatku naliczonego. Decyzję derogacyjną należy rozumieć w ten sposób, że upoważnia ona Polskę do ograniczenia do wysokości 50% prawa do odliczenia podatku VAT od zakupu, nabycia wewnątrzwspólnotowego, przywozu, wynajmu lub leasingu silnikowych pojazdów drogowych, a także podatku VAT naliczanego od wydatków związanych z tymi pojazdami, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej, o ile na podstawie odrębnych przepisów Polska nie jest upoważniona do stosowania ograniczeń dalej idących. W konsekwencji, skoro taką dodatkową podstawą jest zasada stand still, to Polska mogła z dniem 1 lipca 2014 r., wprowadzając w życie ustawę nowelizującą, ograniczyć prawo do odliczenia podatku naliczonego w ten sposób, że część nowych przepisów krajowych implementowała w części decyzję derogacyjną, a część nowych przepisów stanowiła kontynuację dotychczasowych ograniczeń (wyłączeń) w prawie do odliczania – co do których Polska miała prawo z uwagi na treść art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT (zasada stand still). Z tego względu ustawodawca krajowy mógł utrzymać wszystkie wyłączenia przewidziane w prawie krajowym w dniu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej w tym zakresie. Fakt, że w niektórych przypadkach przepisy obowiązującej od 1 maja 2004 r. ustawy o podatku od towarów i usług pozwalały na dokonywanie odliczeń związanych z samochodami osobowymi, nie ma znaczenia, ponieważ z opisu stanu faktycznego nie wynika, aby w konkretnej sytuacji faktycznej spółki posiadanej przez nią samochody spełniały przesłanki: (...) art. 88a w zw. z art. 86a ust. 3 u.p.t.u. (w brzmieniu obowiązującym w dniu 1 stycznia 2014 r.).

W konsekwencji, wbrew twierdzeniom skargi kasacyjnej, wprowadzone w tym zakresie przepisy krajowe nie naruszają przepisów prawa unijnego ani nie skutkują ich niezgodnością z przepisami dyrektywy 2006/112/WE. Nie było zatem potrzeby pomijania w zastosowaniu art. 86a ust. 3 pkt 2 u.p.t.u., jako niezgodnego z decyzją derogacyjną, tj. jej art. 1 ust. 3.

W konsekwencji za trafne należało uznać stanowisko Sądu pierwszej instancji, że Spółka, w przedstawionym stanie faktycznym, nie ma prawa do odliczenia 100% podatku w oparciu o przepisy dyrektywy 2006/112/WE z tytułu deklarowanych wydatków dotyczących samochodów osobowych.

W przywołanym wyroku NSA stwierdził, że podatnicy mogą odliczać 100% VAT od wydatków związanych z używaniem samochodów osobowych, do których należą takie wydatki, jak:

- przejazdy autostradami,
- parkowanie na strzeżonych parkingach,
- nabycie paliwa,
- wymiana opon

– jeżeli samochody te są wykorzystywane wyłącznie do celów prowadzonej działalności gospodarczej (art. 86a ust. 1 w zw. z art. 86a ust. 3 pkt 1 ustawy o VAT). Wykorzystywanie samochodów wyłącznie do działalności gospodarczej wymaga złożenia informacji VAT-26 oraz prowadzenia dla nich ewidencji przebiegu pojazdów. Jeżeli podatnik nie dopełni tych obowiązków, samochód jest uznawany za używany do celów firmowych i prywatnych (dalej: celów mieszanych). Powoduje to, że podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia tylko 50% VAT od ww. wydatków. Jak podkreślił NSA w przywołanym wyroku, nawet w przypadku gdy podatnik jest w stanie udowodnić, że konkretny wydatek był związany z użyciem samochodu osobowego wyłącznie w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą (np. w celu odbycia podróży służbowej), nie może od niego odliczyć 100% VAT, powołując się na niezgodność polskich regulacji z prawem unijnym. NSA potwierdził tym samym stanowisko zaprezentowane we wcześniejszych wyrokach wydanych 13 września 2017 r. (sygn. akt I FSK 2029/15) oraz 10 czerwca 2017 r. (sygn. akt I FSK 317/16).

Niezależnie zatem od tego, czy dany pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony jest faktycznie wykorzystywany w działalności gospodarczej w 20% czy w 80%, sam fakt jednoczesnego wykorzystywania go do 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 tego pojazdu.

PRZYKŁAD 1

W 2023 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 2023 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:

- nieprzekraczającej 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,
- nieprzekraczającej 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 albo ■ 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 nieprzekraczającej 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 odliczyć 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. 15 i nast.).

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. Określają 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	2
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

1	2
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 tabeli 2 określa się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

1.1.1. Prawo do odliczenia VAT od zakupu samochodu przed rejestracją podatnika VAT

Organy podatkowe potwierdzają prawo do odliczenia VAT od zakupu samochodu z faktury wystawionej przed rejestracją podatnika do VAT. Potwierdził to Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 4 lutego 2021 r., sygn. 0114-KDIP1-3.4012.726.2020.2.KK, w której czytamy:

MF *Mając na uwadze przywołane przepisy prawa w kontekście przedmiotowej sprawy wskazać należy, że skoro Wnioskodawca dokonał zakupu pojazdu ciężarowego w dniu 28 września 2020 r., który jest wykorzystywany do czynności opodatkowanych, to pod warunkiem niezastąpienia okoliczności określonych w art. 88 ustawy o VAT, Wnioskodawcy przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego, pomimo otrzymania faktury przed rozpoczęciem działalności gospodarczej. Zainteresowany po zarejestrowaniu jako czynny podatnik VAT od dnia 1 października 2020 r. prawidłowo odliczył podatek VAT, z faktury zakupu samochodu ciężarowego w miesiącu listopadzie 2020 r., zgodnie z przepisami art. 86 ust. 10, 10b i ust. 11 ustawy o VAT. Natomiast w celu potwierdzenia prawa do odliczenia podatku VAT z ww. faktury, Wnioskodawca powinien dokonać aktualizacji zgłoszenia VAT-R, ze wskazaniem dnia dokonania nabycia samochodu ciężarowego, jako daty, od której rezygnuje ze zwolnienia, o którym mowa w art. 113 ust. 1 pkt 9 ustawy.*

1.1.2. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi

Jak zostało wskazane, pojazdami samochodowymi uprawniającymi do pełnych odliczeń są pojazdy samochodowe wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. To, jakie pojazdy samochodowe należą do tej grupy, precyzują przepisy art. 86a ust. 4, 5 i 9 ustawy o VAT. Z przepisów tych wynika, że pojazdami samochodowymi wykorzystywanymi wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika są pojazdy samochodowe spełniające jeden z dwóch warunków (dotyczący sposobu wykorzystania albo konstrukcji). Dlatego na podstawie tych przepisów możemy wyróżnić dwie kategorie samochodów:

- pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na sposób wykorzystywania,
- pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na konstrukcję.