

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

SAMOCHÓD W FIRMIE

- Zasady odliczania VAT od pojazdów samochodowych
- Wydatki na samochód a koszty podatkowe
- Wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych
- Użytkowanie samochodu służbowego przez zleceniobiorcę i menedżera

INDEKS 331783


INFOR
Zał. R. Pięćkowski w 1987 r.

ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny 
INFORLEX

STREFA RODO 2018

**INFORLEX RODO AKTUALIZOWANY SERWIS WWW
+ KSIĄŻKA „RODO DLA KSIĘGOWYCH I BIUR RACHUNKOWYCH”**



INFORLEX RODO zawiera:

- ✓ **Przepisy** regulujące **rozporządzenie o ochronie danych osobowych**,
- ✓ **Aktywne wzory i druki**,
- ✓ **Artykuły** na temat **procedur** związanych z wdrożeniem polityki **ochrony danych osobowych w firmie/jednostce**,
- ✓ **Informacje o obowiązkach**, jakie należy wypełnić, oraz **jak uniknąć kar** za błędne wdrożenie nowych regulacji,
- ✓ **Bazę porad i odpowiedzi GIODO**,
- ✓ **Wideoszkolenia i wideoporady** o tematyce RODO.

KSIĄŻKA: „RODO dla księgowych i biur rachunkowych”

Prosty język, obejmuje całość zagadnienia, liczne przykłady, wzory dokumentów do wykorzystania w biurze rachunkowym i dziale księgowości. Wzory można w łatwy sposób wykorzystać w swojej działalności, ponieważ ich wersja elektroniczna zapisana na pendrive jest dołączona do książki.

Pakiet RODO w cenie od 198 zł

Spis treści

1. ODLICZANIE VAT OD POJAZDÓW SAMOCHODOWYCH	5
1.1. Zasady odliczania VAT od wydatków związanych z samochodami	5
1.1.1. Pełne odliczenie VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	7
1.1.1.1. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na sposób wykorzystywania	7
1.1.1.2. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na konstrukcję	14
1.1.2. Odliczenie VAT od leasingowanego samochodu	16
1.1.2.1. Wykupienie samochodu osobowego z leasingu operacyjnego i przekazanie go na cele osobiste	17
1.1.3. Odliczenie VAT od wydatków na paliwo	18
1.1.3.1. Obciążenie pracownika kosztami paliwa	18
1.1.3.2. Zakup paliwa za granicą	19
1.1.3.3. Rozliczenie VAT od zakupów z użyciem karty paliwowej	19
1.1.4. Użytkowanie samochodu przez pracownika	21
1.1.4.1. Odpłatne korzystanie przez pracownika z firmowego samochodu	21
1.1.4.2. Nieodpłatne korzystanie przez pracownika z firmowego samochodu	22
1.1.4.3. Garażowanie samochodu w miejscu zamieszkania pracownika a pełne odliczenie VAT	23
1.1.5. Odliczenie VAT od pozostałych wydatków związanych z samochodami	24
1.1.5.1. Oklejanie samochodu	25
1.1.5.2. Najem powierzchni parkingowej	25
1.1.5.3. Opłaty parkingowe i za przejazd autostradą	25
1.1.5.4. Przeglądy okresowe, wymiana opon, mycie i inne	27
1.1.5.5. Najem samochodu w kraju i za granicą	27
1.1.6. Nieodpłatne używanie samochodów na cele niezwiązane z prowadzoną działalnością gospodarczą	28
1.1.7. Zmiana sposobu wykorzystywania pojazdu samochodowego – korekta	30
1.1.8. Sprzedaż firmowego samochodu	32
1.1.8.1. Opodatkowanie sprzedaży firmowego auta na zasadach ogólnych	32
1.1.8.2. Opodatkowanie sprzedaży samochodu w ramach systemu VAT marża	33
1.1.8.3. Aktualizacja VAT-26 przy sprzedaży samochodu	34
1.1.8.4. Sprzedaż samochodu w okresie korekty VAT	35
1.1.9. Rozliczanie VAT przez podatników handlujących samochodami	37
1.1.9.1. Sprzedaż nowych samochodów	37
1.1.9.2. Sprzedaż używanych samochodów	39
1.1.10. Rozliczanie przez gminę VAT od wykorzystywanych przez nią samochodów	41
1.1.10.1. Odliczanie podatku naliczonego od wydatków na nabycie pojazdu samochodowego i jego eksploatację	41
1.1.10.2. Rozliczanie VAT przy zakupie i sprzedaży pojazdów specjalistycznych wykorzystywanych do realizacji zadań własnych gminy	42
2. WYDATKI SAMOCHODOWE W KOSZTACH UZYSKANIA PRZYCHODÓW	43
2.1. Wydatki na rzecz pracowników z tytułu używania przez nich samochodów na potrzeby działalności pracodawcy	43
2.2. Wydatki z tytułu używania samochodów osobowych niezaliczonych do środków trwałych lub niestanowiących składników majątku podatników	45
2.3. Koszty ubezpieczeń samochodów osobowych jako koszty uzyskania przychodów	49
2.4. Amortyzacja i sprzedaż samochodów osobowych o wartości przewyższającej 20 000 euro	50
2.5. Straty oraz koszty remontów powypadkowych samochodów nieobjętych ubezpieczeniem dobrowolnym	53
2.6. Koszty używania samochodów służbowych udostępnianych pracownikom na cele prywatne	53
2.7. Amortyzacja samochodów służbowych używanych do celów prywatnych	54
2.8. Dokumentowanie kosztów eksploatacji samochodów	54

3. SPOSOBY AMORTYZACJI SAMOCHODÓW	55
3.1. Ustalanie wartości początkowej zakupionego samochodu	55
3.2. Zwiększanie wartości początkowej o wartość ulepszeń	56
3.3. Metody i stawki amortyzacji	57
3.3.1. Metoda liniowa	57
3.3.2. Metoda degresywna	58
3.3.3. Indywidualna stawka amortyzacji	60
3.4. Jednorazowa amortyzacja	60
3.5. Amortyzacja samochodów o wartości początkowej nieprzekraczającej 10 000 zł	63
3.6. Amortyzacja samochodu zakupionego na raty	64
3.7. Obowiązek korekty amortyzacji w przypadku kradzieży samochodu	64
4. UDOSTĘPNIENIE SAMOCHODU PRACOWNIKOWI	65
4.1. Aspekt formalnoprawny	65
4.1.1. Powierzenie mienia – odpowiedzialność pracownika	65
4.1.2. Regulamin korzystania z samochodu służbowego	66
4.1.2.1. Regulamin korzystania z samochodu służbowego – co warto zamieścić	67
4.1.3. Umowa o użytkowanie samochodu a umowa użyczenia	69
4.2. Samochód służbowy wykorzystywany w celach prywatnych	69
4.2.1. Przychód pracownika	69
4.2.1.1. Nieodpłatne korzystanie z firmowego auta – ryczałtowy przychód pracownika	70
4.2.1.2. Odpłatne korzystanie z firmowego auta a przychód pracownika	73
4.2.1.3. Dojazd do pracy samochodem służbowym i parkowanie w miejscu zamieszkania	74
4.2.1.4. Ustalanie przychodu pracownika z tytułu zużycia paliwa	77
4.2.1.5. Przychód pracownika w podstawie wymiaru składek ZUS	78
4.2.2. Wydatki dotyczące samochodu służbowego udostępnionego pracownikowi w kosztach podatkowych	78
4.2.2.1. Samochody udostępniane pracownikom nieodpłatnie a koszty podatkowe	79
4.2.2.2. Samochody udostępniane pracownikom odpłatnie a koszty podatkowe	79
4.2.3. VAT należny od ryczałtowego przychodu pracownika	79
4.2.4. Ryczałt za nieodpłatne korzystanie z firmowego auta w księgach rachunkowych	80
4.2.5. Przychody pracodawcy z tytułu odpłatnego udostępnienia firmowego auta pracownikowi	82
5. UŻYTKOWANIE SAMOCHODU SŁUŻBOWEGO PRZEZ ZLECENIOBIORCĘ I MENEDŻERĄ	82
5.1. Użytkowanie samochodu przez zleceniobiorcę	82
5.2. Używanie samochodu do celów służbowych przez menedżera	83
5.2.1. Miejsce parkowania służbowego samochodu przez menedżera a przychód	84
5.3. Zleceniobiorca i menedżer a prawo do ryczałtu za używanie samochodu służbowego do celów prywatnych	84
6. ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW	85
6.1. Jak spółka powinna rozliczyć nieodpłatne udostępnienie komandytariuszowi samochodu również do celów prywatnych	85
6.2. Czy opłata za przyjęcie niekompletnego pojazdu jest opodatkowana VAT	85
6.3. Czy sprowadzenie uszkodzonego auta z innego kraju UE stanowi wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów	87
6.4. Czy użyczenie samochodu na cele niezwiązane z działalnością gospodarczą podlega VAT	89
6.5. Jak rozliczyć otrzymany zwrot części składki ubezpieczeniowej w związku ze sprzedażą samochodu	91
6.6. Jak rozliczyć sprzedaż samochodu wykupionego prywatnie z leasingu, który nie będzie wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej	92
6.7. Jak ewidencjonować w pkpir wydatki na zakup paliwa i przejazd autostradami płatnymi za granicą	93
6.8. W jakiej wysokości można odliczyć VAT od wydatków na zakup urządzenia do monitorowania położenia auta służbowego	95
6.9. Czy można amortyzować samochód oddany pracownikowi do celów służbowych z możliwością wykorzystywania do celów prywatnych	96

Samochód w firmie

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 używaniem 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.

Na skutek 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 upu), ani na wartość ustalenia podatku naliczonego (art. 86a ust. 1 upu) wynikającego z faktur dokumentujących ww. wydatki. Dzieje się tak, gdyż prawodawca wprowadzając mechanizm, o którym mowa w art. 86a ust. 1 upu, 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.

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.

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 deklaracji VAT-26 – patrz str. 11).

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 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.

1.1.1. 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.

1.1.1.1. Pojazdy uważane za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika ze względu na sposób wykorzystywania

Pierwszą grupę pojazdów samochodowych uważanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika stanowią pojazdy samochodowe, których sposób wykorzystania 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 (art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT).

Wykorzystywanie pojazdu w sposób wykluczający jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą

Źródłem największych sporów między podatnikami a fiskusem, związanych z zakresem odliczania podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, jest ustalenie, czy auto jest wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej i daje prawo do pełnego odliczenia VAT od związanych z nim wydatków, czy też może być wykorzystywane do innych celów niż działalność gospodarcza, np. do celów prywatnych podatnika bądź jego pracowników, i daje prawo jedynie do częściowego odliczenia podatku naliczonego od związanych z nim wydatków.

Ministerstwo Finansów w broszurze pt. „Nowe zasady odliczania podatku VAT od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi”, zamieszczonej na stronie internetowej www.finanse.mf.gov.pl (zwanej dalej: broszurą MF ws. samochodów), wyjaśniło, że:

MF *Dla celów stosowania tego ograniczenia [o którym mowa w art. 86a ust. 1 i 2 ustawy o VAT – przyp. red.] 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”.*

Choć broszura MF ws. samochodów nie jest źródłem prawa podatkowego, jednak organy podatkowe, stosując się do zawartych w niej wytycznych, podkreślają, że samochód nie może być uznany za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej, jeśli istnieje możliwość wykorzystania go w celach prywatnych. Tak określone założenie w praktyce jest niemożliwe do zrealizowania. Zawsze istnieje możliwość wykorzystania każdego składnika firmowego majątku do celów prywatnych pracownika, np. służbowego laptopa, telefonu, materiałów biurowych, środków czystości itp., i jeśli użytek ten jest nieistotny, to nie pozbawia on podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego od wymienionych wydatków. Samochód nie jest przypadkiem odosobnionym. Prawdopodobieństwa, że samochód zostanie wykorzystany w celach innych niż działalność, nie da się w 100% wyeliminować. „Wyłączne” wykorzystanie auta do celów związanych z działalnością gospodarczą należy rozpatrywać nie przez pryzmat całkowitego wykluczenia samej możliwości nawet jednorazowego użytku prywatnego (jak wynika to m.in. z broszury), ale przez możliwość stworzenia takich mechanizmów zabezpieczających, które w sposób maksymalny (co nie znaczy całkowity) zapewnią użytek pojazdu do celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Zdaniem organów podatkowych prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z samochodem osobowym wyklucza m.in. garażowanie/parkowanie firmowego samochodu w miejscu zamieszkania pracownika. Prawo to jest wykluczone nawet wtedy, gdy podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu i złożył VAT-26. Takie stanowisko wynika z pisma Dyrektora IS w Warszawie z 27 stycznia 2015 r. (IPPP1/443-1242/14-4/AS), który stwierdził, że:

MF *(...) umożliwienie garażowania samochodu w miejscu zamieszkania pracownika, w tym udostępnienie samochodu służbowego w celu przejazdu między miejscem zamieszkania pracownika a miejscem, w które pracownik jest delegowany – przede wszystkim jest udogodnieniem dla pracownika, który nie musi we własnym zakresie organizować sobie środka transportu do/z pracy. Dojazd pracowników do pracy nie ma związku z działalnością gospodarczą pracodawcy. Zapewnienie ułatwienia w tym zakresie ze strony pracodawcy realizuje cel prywatny pracowników, nie zaś gospodarczy pracodawcy. Ponadto w tej sytuacji pracownicy posiadają do dyspozycji samochód w miejscu, gdzie aktualnie przebywają prywatnie poza godzinami pracy, zatem nie można wykluczyć potencjalnej możliwości wykorzystywania tego pojazdu samochodowego do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.*

W konsekwencji, w analizowanej sprawie z uwagi na przedstawiony sposób wykorzystywania pojazdów, wykluczone jest przyjęcie, że samochody te wykorzystywane są wyłącznie do celów prowadzenia działalności gospodarczej w rozumieniu przepisu art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a w związku z art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT.

Sądy administracyjne uważają jednak, że parkowanie samochodu poza siedzibą firmy nie oznacza automatycznie, iż samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Potwierdzają to liczne wyroki na ten temat, z których wynika możliwość parkowania samochodów w miejscu zamieszkania pracowników (bez utraty prawa do pełnego odliczenia VAT), jeśli jest to konieczne i uzasadnione specyfiką prowadzonej działalności. Dla przykładu NSA w wyroku z 21 lutego 2017 r. (I FSK 1200/15) uznał, że podatnik (pracodawca) ma prawo do pełnego odliczenia VAT od paliwa i innych wydatków związanych z eksploatacją

samochodu, gdy pracownik (przedstawiciel handlowy), dojeżdżając z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy, zaczyna i kończy pracę pod swoim mieszkaniem.

Analogiczne rozstrzygnięcie wynika z wyroku NSA z 23 czerwca 2017 r. (I FSK 2151/15), odnoszącego się do samochodów wykorzystywanych przez przedstawicieli handlowych, którzy ze względu na zamieszkiwanie w różnych częściach kraju nie mieli technicznej możliwości codziennego odbioru pojazdu z miejsca siedziby spółki. Dodatkowe ograniczenie w parkowaniu pojazdów służbowych w siedzibie firmy wynikało z postanowień umowy najmu zawartej z właścicielem nieruchomości, na której podatnik posiadał swoje biuro.

Zdaniem sądów:

- sporządzenie stosownych umów określających warunki, zasady i opłaty dotyczące korzystania z pojazdów,
 - wprowadzenie zasad używania samochodów do celów służbowych oraz
 - nałożenie na pracowników obowiązku dokonywania wpisów w ewidencji przebiegu pojazdu, zawierającej dane wymagane ustawą o VAT, oraz
 - monitorowanie przez podatnika ilości zużytego paliwa
- mogą stanowić wystarczające i obiektywne środki dla zabezpieczenia wykorzystania pojazdów tylko do działalności gospodarczej.

Pojawiają się wprawdzie pierwsze interpretacje, w których organy popierają przedstawione stanowisko, ale są one konsekwencją wygranej przez podatnika sprawy w sądzie.

Zdaniem organów podatkowych najem samochodów pracownikom do celów prywatnych nie powoduje, że możemy uznać samochód za wykorzystywany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Potwierdzają to również sądy. W wyroku NSA z 11 kwietnia 2017 r. (I FSK 1721/15) czytamy:

NSA Podsumowując tę część rozważań Sąd stwierdza, że w sytuacji gdy w świetle art. 8 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jednolity w Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.) nie jest działalnością gospodarczą podatnika przekazanie samochodów przedsiębiorstwa do osobistego użytku jego pracowników, takie udostępnienie ich – w tym także odpłatne – wyklucza zastosowanie art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) ww. ustawy wymagającego, aby pojazd samochodowy wykorzystywany był wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu

Obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy wszystkich podatników, którzy wykorzystują pojazd wyłącznie do działalności gospodarczej. Z art. 86a ust. 5 pkt 1 ustawy o VAT wynika, że nie dotyczy pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do:

- odsprzedaży,
- sprzedaży, w przypadku pojazdów wytworzonych przez podatnika,
- oddania w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innej umowy o podobnym charakterze,

jeśli odsprzedaż, sprzedaż lub oddanie w odpłatne używanie tych pojazdów stanowi przedmiot działalności podatnika.

W przypadku pojazdów samochodowych przeznaczonych wyłącznie do tych trzech celów wystarczające dla uznania, że są one wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, będzie, aby podatnik wykorzystywał pojazd w sposób wykluczający jego użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

Fiskus uważa jednak, że auto jest oddane w odpłatne używanie tylko wtedy, gdy znajduje się u klienta (i tylko wtedy nie ma obowiązku prowadzenia ewidencji). Jeżeli natomiast auto wprawdzie jest przeznaczone do wynajmu, ale na razie, jako niewynajęte, pojechało do myjni lub na serwis albo służy do obsługi innych wynajmowanych samochodów, to w takim przypadku podatnik, aby mieć prawo do pełnego odliczenia VAT od wydatków związanych z tym samochodem, musi prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu i w rezultacie zgłosić go do urzędu skarbowego na druku VAT-26. Tak wynika z interpretacji indywidualnej Dyrektora IS w Warszawie z 3 września 2014 r. (IPPP3/443-486/14-4/KT).

Oznacza to, że – zdaniem fiskusa – dla skorzystania przez wynajmującego z pełnego prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z samochodem przeznaczonym do wynajmu wszelkie przejazdy samochodu, które następują poza okresem trwania umowy najmu i nie są z nią bezpośrednio związane, wymagają prowadzenia ewidencji przebiegu tego pojazdu. Skutkiem istnienia obowiązku prowadzenia ewidencji jest złożenie w urzędzie skarbowym informacji VAT-26. Z tym stanowiskiem nie zgadzają się sądy (patrz: wyrok NSA z 12 kwietnia 2017 r., I FSK 2103/15, oraz wyrok NSA z 8 marca 2017 r., I FSK 1516/15).

Podatnicy nie muszą również prowadzić ewidencji przebiegu pojazdu w przypadku pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi o przeznaczeniu:

- 1) pomoc drogowa, mających nadwozie konstrukcyjnie przeznaczone do przewozu uszkodzonych pojazdów,

- 2) pogrzebowy, innych niż określone w § 2 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 27 marca 2014 r. w sprawie pojazdów samochodowych uznawanych za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika (Dz.U. poz. 407), jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy są usługi pogrzebowe,
 - 3) bankowóz – wyłącznie typu A i B, innych niż określone w § 2 pkt 2 rozporządzenia, o którym mowa w pkt 2, jeżeli przedmiotem działalności gospodarczej podatnika wykorzystującego te pojazdy jest transport wartości pieniężnych
- jeśli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla tych przeznaczeń.

Wykaz tych pojazdów został określony w rozporządzeniu Ministra Finansów z 28 maja 2014 r. w sprawie przypadków, w których nie stosuje się warunku prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu (Dz.U. z 2014 r. poz. 709).

W przypadku większości pojazdów samochodowych (w szczególności w przypadku samochodów osobowych) uznanie ich za wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika wymaga prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu. Ewidencja musi być prowadzona od dnia rozpoczęcia wykorzystywania pojazdu samochodowego wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika do dnia zakończenia wykorzystywania tego pojazdu wyłącznie do tej działalności (art. 86a ust. 6 ustawy o VAT).

PRZYKŁAD 1

Podatnik będący osobą fizyczną kupił w kwietniu 2014 r. samochód osobowy. Początkowo zamierzał go wykorzystywać częściowo do celów prywatnych, jednak od 1 lipca 2018 r. wykorzystuje go wyłącznie w działalności gospodarczej. W tej sytuacji będzie musiał rozpocząć prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu z dniem 1 lipca 2018 r.

Tabela 3. Treść ewidencji przebiegu pojazdu

Lp.	Dane podstawowe
1.	Numer rejestracyjny pojazdu samochodowego
2.	Dzień rozpoczęcia i zakończenia prowadzenia ewidencji
3.	Stan licznika przebiegu pojazdu samochodowego na dzień rozpoczęcia prowadzenia ewidencji, na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji
4.	Wpisy dotyczące każdego wykorzystania pojazdu (zob. tabelę Wpisy dotyczące wykorzystania pojazdu)
5.	Liczba przejechanych kilometrów na koniec każdego okresu rozliczeniowego oraz na dzień zakończenia prowadzenia ewidencji

Jednym z elementów ewidencji przebiegu pojazdów będą wpisy dotyczące każdego wykorzystania pojazdu. Treść wpisów będzie zależeć od tego, czy osobą kierującą pojazdem będzie podatnik lub jego pracownik czy osoba niebędąca pracownikiem podatnika (np. osoba zatrudniona na podstawie umowy zlecenia czy osoba współpracująca).

Tabela 4. Wpisy dotyczące wykorzystania pojazdu

Osoba kierująca pojazdem	Osoba dokonująca wpisu	Treść wpisu
1	2	3
Podatnik lub pracownik podatnika	Osoba kierująca pojazdem (wpis musi być potwierdzony przez podatnika na koniec każdego okresu rozliczeniowego w zakresie autentyczności wpisu pracownika kierującego pojazdem)	1) kolejny numer wpisu 2) data i cel wyjazdu 3) opis trasy (skąd – dokąd) 4) liczba przejechanych kilometrów 5) imię i nazwisko osoby kierującej pojazdem