

Autor: Sławomir Zieliń

Tytuł: Samochód osobowy a prawo do odliczenia VAT i zaliczenie odpisów amortyzacyjnych w koszty uzyskania przychodów

Zasadniczo w przypadku nabycia samochodu osobowego lub innego pojazdu samochodowego o dopuszczalnej masie nieprzekraczającej 3,5 tony podatek naliczony stanowi 60% kwoty podatku, przy czym kwota VAT naliczonego od nabycia takiego samochodu nie może przekroczyć 6000 zł. Aby samochód mógł być przedmiotem amortyzacji, musi stanowić własność (współwłasność) podatnika. Na zasadzie wyjątku można uznać za środek trwały samochód użytkowany przez korzystającego w ramach leasingu finansowego, jeżeli w umowie leasingowej znajduje się postanowienie, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

1. Wprowadzenie

Od dnia 1 stycznia 2007 r. definicja samochodu osobowego na gruncie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.) – dalej u.p.t.u. oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.) – dalej u.p.d.o.f. jest tożsama.

Odnosi się ona do pojazdu samochodowego o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony (art. 5a pkt 19 u.p.d.o.f. oraz art. 86a ust. 1 u.p.t.u.).

Obecnie - na gruncie ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 102, poz. 585) - dalej u.z.u.o.r. - z dniem 1 stycznia 2011 r. uchylono art. 5a pkt 19 u.p.d.o.f. Ustawodawca przewidział jednak w treści art. 7 u.z.u.o.r., iż **w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2012 r.** ilekroć w przepisach ustaw wymienionych w art. 2 i art. 3 jest mowa o samochodzie osobowym - oznacza to pojazd samochodowy o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:

1) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczanej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanego na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van;

2) pojazdu samochodowego mającego więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczanej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u którego długość części przeznaczanej 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 obliczenia proporcji, o której mowa w zdaniu poprzednim, długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczanej do przewozu ładunków, mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczanej do przewozu ładunków;

3) pojazdu samochodowego, który ma otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;

4) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

5) pojazdu samochodowego będącego pojazdem specjalnym w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku do niniejszej ustawy.

Z kolei zgodnie z art. 7 ust. 2 u.z.u.o.r. w przypadku pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony spełnienie wymagań określonych w ust. 1 pkt 1-4, pozwalających na niezaliczenie danego pojazdu samochodowego do samochodów osobowych, stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu, zawierającego właściwą adnotację o spełnieniu tych wymagań.

Na gruncie podatku od towarów i usług ograniczenia związane z odliczeniem podatku naliczonego nie będą dotyczyły przypadków nabycia samochodów osobowych, jeżeli przedmiotem działalności podatnika jest:

– odprzedaż tych samochodów (pojazdów) lub

- oddanie w odpłatne używanie tych samochodów (pojazdów) na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze i samochody (pojazdy) te są przez podatnika przeznaczone wyłącznie do wykorzystania na te cele przez okres nie krótszy niż sześć miesięcy.

Należy w tym miejscu wskazać że przepis art. 86a zgodnie z art. 9 pkt 1 z dnia 16 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustawy o transporcie drogowym (Dz. U. Nr 247, poz. 1652) - dalej u.z.p.t.u., wchodzi w życie dopiero z dniem 1 stycznia 2013 r.

Do tego czasu podstawą, do nieuznawania określonych pojazdów za osobowe jest art. 3 ust. 2 u.z.p.t.u. Przepisy te powtarzają regulację uprzednio obowiązującego (do 31 grudnia 2010 r.) art. 86 ust. 4 z tym, że są uznawane do 31 grudnia 2012 r. za auta osobowe pojazdy wymienione w lit. „f”. Pojazdami specjalnymi zaś są auta o przeznaczeniach wymienionych w załączniku do ustawy.

2. Prawo do odliczenia VAT przy nabyciu samochodu osobowego

U podatników podatku od towarów i usług zasadą jest prawo do obniżenia przez nich kwoty podatku należnego o podatek naliczony. Prawo to przysługuje w takim zakresie, w jakim nabywane towary wykorzystane zostaną do wykonywania czynności opodatkowanych.

Kwotę podatku naliczonego przy nabyciu samochodu stanowi suma podatku:

- a) określonego w fakturach/dokumentach celnych, a także
- b) będącego kwotą podatku należnego od dostawy, dla której podatnikiem jest nabywca, bądź w razie wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów.

Przypadki ograniczenia bądź wyłączenia prawa do odliczenia zawierają art. 88a u.p.t.u. oraz art. 3 u.z.p.t.u.

W przypadku nabycia samochodu osobowego lub innego pojazdu samochodowego o dopuszczalnej masie nieprzekraczającej 3,5 tony (za wyjątkiem wskazanych w punkcie 1 opracowania) podatek naliczony stanowi 60% kwoty podatku (określonego w fakturze lub będącego równowartością podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia lub dostawy, dla której podatnik jest nabywcą). Kwota VAT naliczonego od nabycia samochodu, o którym mowa wyżej, nie może przekroczyć 6000 zł. Zasady te stosuje się również do importu samochodów osobowych (i innych pojazdów samochodowych), przy czym podstawą obliczenia podatku naliczonego jest 60% podatku należnego wynikającego z dokumentu celnego (bądź właściwej decyzji) – nie więcej jednak niż 6000 zł.

W okresie do dnia 31 grudnia 2012 r. w przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej do 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowi 60% (nie więcej, niż 6000 zł) podatku należnego. Przepis ten nie dotyczy pojazdów wymienionych powyżej w punkcie 1 opracowania pod lit. a–d, g oraz f tiret pierwsze i drugie.

W przypadku pojazdu specjalnego można odliczyć VAT w całości, gdy pojazd ten przeznaczony jest do celów określonych w załączniku nr 9 do ustawy o podatku od towarów i usług.

Jeżeli chodzi o pojazdy, które ujęte są w punkcie 1 opracowania pod lit. f, będą one miały pełne prawo do odliczenia po dniu 31 grudnia 2012 r., a do tego czasu można odliczać tylko część VAT (60%, nie więcej niż 6000 zł) (art. 3 ust. 1 u.z.p.t.u.).

2.1. Sprzedaż pojazdu samochodowego, przy zakupie którego odliczono część VAT wykazanego na fakturze

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 246, poz. 1649) zostało zmienione rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 28 lutego 2011 r. zmieniającym rozporządzenie w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 44, poz. 230). Od dnia ogłoszenia tj. od dnia 1 marca 2011 r. zwolniono od VAT dostawę samochodów (innych pojazdów samochodowych), jeżeli podatnicy przy ich nabyciu odliczyli sobie:

- 50% (nie więcej niż 5000 zł) albo
- 60% (nie więcej niż 6000 zł)

kwoty podatku wynikającego z:

- a) faktury lub
- b) dokumentu celnego (uwzględniającego kwoty z decyzji o których mowa w art. 33 ust. 2-3 oraz art. 34 ustawy o VAT) lub

- c) podatku należnego z tytułu WNT albo
- d) podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest nabywca.

Oznaczałoby to, że dostawa aut od których odliczono 50% podatku (nie więcej niż 5000 zł) w okresie 1.01–28.02.2011 r. była opodatkowana na zasadach ogólnych.

Z dniem 6 kwietnia 2011 r. weszło w życie nowe rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wykonania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz. U. Nr 73, poz. 392), które w dużym stopniu stanowi powtórzenie regulacji poprzednio obowiązującego rozporządzenia z dnia 22 grudnia 2010 r.

Przykład 1

Podatnik zakupił i wprowadził w październiku 2010 r. do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych samochód osobowy. Jego cena to 40.000 zł + 8800 (22% VAT). Odliczył 6000 zł podatku w rozliczeniu za październik 2010 r.

W listopadzie 2011 r. sprzedaje to auto za 40.000 zł, traktując tę sprzedaż jako zwolnioną. Korekta odliczenia VAT dotyczy 4/5 z kwoty 6000 zł, tj. 4800 zł (art. 91 ust. 2 u.p.t.u.). Zgodnie z art. 91 ust. 6 pkt 2 u.p.t.u. jeżeli dostawa auta jest zwolniona od podatku, przyjmuje się, że dalsze wykorzystywanie tego towaru związane jest ze zwolnieniem podatkowym. W związku z tym kwota 4800 zł jest zwracana zgodnie z deklaracją za listopad 2011 r. w grudniu 2011 r.

3. Przypadki braku ograniczenia prawa do odliczenia

Ograniczenia prawa do odliczenia nie stosuje się, jeżeli samochód o masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony nie został uznany za samochód osobowy (art. 86a ust. 2 u.p.t.u. oraz art. 3 ust. 2 u.z.p.t.u.).

Spełnienie wymagań, o których w ustawie, wymaga potwierdzenia przez okręgową stację kontroli pojazdów. Potwierdzenie to ma formę zaświadczenia. Należy również dokonać stosownego wpisu w dowodzie rejestracyjnym.

Zaświadczenie powinno potwierdza spełnienie warunków, o których mowa w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług. Jednakże art. 86a ust. 2 pkt 1 u.p.t.u. oraz art. 3 ust. 2 oprócz warunków technicznych – dosyć łatwych do zweryfikowania przez stację kontroli – nakazuje również zaliczenie pojazdów do podrodzaju van albo wielozadaniowy. Podrodzaje pojazdów, o których tu mowa, określa rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 27 września 2003 r. w sprawie szczegółowych czynności organów w sprawach związanych z dopuszczeniem pojazdu do ruchu oraz wzorów dokumentów w tych sprawach (tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 137, poz. 968 z późn. zm.) - dalej r.s.c.o. Interesujące nas podrodzaje pojazdów znajdziemy w tabeli nr 1 poz. 10–11 stanowiącej załącznik nr 4 do tego rozporządzenia. Jednakże dane te nie są przenoszone do dowodu rejestracyjnego, który zawiera jedynie wpis rodzaju samochodu (van i samochód wielozadaniowy to podrodzaje samochodów osobowych). Podrodzaj pojazdu wykazywany jest w karcie informacyjnej sporządzanej i przechowywanej przez organ rejestracyjny.

Zgodnie z § 11 ust. 2 pkt 30 lit. w załącznika nr 1 do r.s.c.o. w rubryce „adnotacje urzędowe” dowodu rejestracyjnego organ dokonujący wpisu ma obowiązek umieścić stosowną informację dotyczącą pojazdów spełniających wymogi zaliczenia do aut nieosobowych.

Jeżeli do pojazdów nieosobowych takich wprowadzono zmiany, w wyniku których pojazd przestał spełniać warunki określone w art. 86a ust. 2 pkt 1–4 u.p.t.u. albo art. 3 ust. 2 u.z.p.t.u., należy wówczas skorygować podatek naliczony za miesiąc dokonania odliczenia.

Uwaga! Zaświadczenia nie przysyła się już od 1 stycznia 2011 r. do urzędu skarbowego.

4. Prawo do odliczenia pełnej kwoty VAT naliczonego w związku z przedmiotem działalności podatnika

Prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie samochodu osobowego przysługuje w pełni, jeżeli przedmiotem działalności podatnika jest:

- 1) odprzedaż samochodów albo
- 2) oddanie ich w odpłatne używanie na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu itp.

Przepis ten umożliwia odliczenie 100% podatku naliczonego, jeżeli działalność w nim opisana jest przedmiotem działalności podatnika. Aby skorzystać z jego dobrodziejstwa, należy we wpisie podmiotu do ewidencji działalności gospodarczej (do Krajowego Rejestru Sądowego) wskazać także właściwy

przedmiot działalności. Zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności (PKD) mogą to być następujące rodzaje działalności:

- A) dział 45, który obejmuje handel hurtowy i detaliczny pojazdami samochodowymi oraz naprawy pojazdów samochodowych:
 - a) 45.11.Z – Sprzedaż hurtowa i detaliczna samochodów osobowych i furgonetek;
 - b) 45.19.Z – Sprzedaż hurtowa i detaliczna pozostałych pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli;
- B) 61.91.Z – Leasing finansowy, który obejmuje dzierżawę, której okres w przybliżeniu pokrywa się z przewidzianym czasem amortyzacji środków trwałych, a dzierżawca otrzymuje wszelkie zyski płynące z dzierżawy i ponosi wszelkie ryzyko związane z posiadanym prawem własności. Prawo własności środka trwałego może, ale nie musi być ostatecznie przeniesione na dzierżawcę. Tego rodzaju dzierżawa obejmuje wszystkie lub praktycznie wszystkie koszty, włączając odsetki. Nie obejmuje on leasingu operacyjnego, sklasyfikowanego w dziale 77, w odpowiednich podklasach według rodzaju dzierżawionych dóbr;
- C) dział 77 – Wynajem i dzierżawa pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli:
 - 77.11. Z – Wynajem i dzierżawa samochodów i furgonetek;
 - 77.12. Z – Wynajem i dzierżawa pozostałych pojazdów samochodowych, z wyłączeniem motocykli.

Rejestrując działalność gospodarczą w urzędzie gminy (w KRS), podaje się powyższe symbole. Zgłoszenia należy dokonać zarówno w ewidencji działalności (w KRS), w systemie REGON oraz w urzędzie skarbowym (druk NIP) (art. 5 ust. 1 w związku z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 269, poz. 2681 z późn. zm.).

Nie budzi wątpliwości, że dokonując nabycia pojazdów w celu dalszej ich odsprzedaży, zachowujemy prawo do pełnego odliczenia VAT.

Ograniczenie prawa do odliczenia dotyczy w rzeczywistości nabycia pojazdów samochodowych traktowanych jako środki trwałe bądź wyposażenie przedsiębiorcy.

Sprawa się komplikuje, jeżeli pierwotne przeznaczenie pojazdu samochodowego było inne, niż okazało się to po pewnym czasie.

Przykład 2

Podatnik nabył samochód osobowy z przeznaczeniem do sprzedaży. Odliczył więc VAT w całości. Po pewnym czasie zdecydował, że samochód ten będzie jego środkiem trwałym. Czy sytuacja opisana w przykładzie wpływa na zmiany w zakresie odliczonego podatku?

U podstawy filozofii podatku od wartości dodanej leży zasada, że o prawie do odliczenia decyduje zamiar podatnika w momencie nabycia towaru. Jeżeli podatnik miał zamiar przeznaczyć samochód do sprzedaży, służyło mu prawo do odliczenia VAT w całości. Jeśli jednak zmienił przeznaczenie tego pojazdu, również powinien dokonać korekty VAT naliczonego. Podstawą tej korekty jest przepis art. 91 ust. 7 u.p.t.u. Należy jej dokonać w rozliczeniu rocznym VAT.

Zdaniem autora podobna sytuacja wystąpi w związku z ograniczeniem odliczenia VAT przez podatnika, który dokonał zakupu samochodu z przeznaczeniem do swojej firmy (chciał uznać go za środek trwały). Samochód ten nie był jednak wykorzystywany do prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Nie wystąpiła więc jedna z podstawowych przesłanek uznania samochodu za środek trwały (zob. art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. lub art. 16a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm. – dalej u.p.d.o.p.). Sprzedaż tego samochodu, po uprzednim rozszerzeniu przedmiotu działalności gospodarczej o taką działalność, pozwala – zdaniem autora – na korektę.

Zwiększając VAT do odliczenia do pełnej kwoty wynikającej z faktury (dokumentu celnego albo podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia lub z tytułu dostawy, dla której podatnikiem jest dostawca), korygujemy podatek naliczony *in plus* w rozliczeniu rocznym. Podstawą tej korekty jest przepis art. 91 ust. 7 u.p.t.u.

Prawo do pełnego odliczenia VAT daje nabycie pojazdu samochodowego (w tym samochodu osobowego) i przeznaczenie go do odpłatnego używania.

Ustawodawca wymienia rodzaje umów, jakie może zawrzeć podatnik korzystający z odliczenia. Chodzi o umowy o charakterze najmu, dzierżawy, leasingu bądź inne o podobnym charakterze (np. umowa użytkowania). Cechą umowy, o której mowa w przepisie, jest odpłatność. Nie wchodzi więc w grę

umowy o charakterze darmowym (np. użyczenie).

Zdaniem autora przeznaczenie pojazdu do odpłatnego używania nie jest tożsame z osiągnięciem przez podatnika obrotu z tego tytułu. Może się bowiem zdarzyć, że nikt nie zechce z oferty podatnika skorzystać. Poza tym wynajem nie musi być ciągły. Jednakże ustawodawca ograniczył też możliwość swobodnego dysponowania tym pojazdem.

Warunkiem odliczenia podatku naliczonego w pełnej kwocie jest, jak wyraźnie wynika z powyższego uregulowania, aby taki pojazd był przeznaczony wyłącznie do odpłatnego używania na podstawie umów wymienionych w tym przepisie, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

W żadnym miejscu nie mówi się więc o faktycznym wykorzystywaniu tych aut, co daje możliwość odliczenia całości VAT także wtedy, gdy nikt tego auta nie wynajmie.

W okresie do 31 grudnia 2012 r. czas, przez jaki musimy przeznaczać pojazdy do wynajmu wynosi 6 miesięcy.

5. Prawo do odliczenia VAT od rat leasingowych dotyczących samochodów osobowych oraz innych pojazdów o masie całkowitej do 3,5 tony

Ograniczenie prawa do odliczenia obowiązujące przy dostawie samochodów osobowych (oraz pojazdów tak samo traktowanych) ma zastosowanie także w stosunku do korzystającego z leasingu (nie ma znaczenia, czy jest to leasing finansowy czy też kapitałowy), najmu, dzierżawy lub umowy o podobnym charakterze.

6. Zgodność polskich regulacji z prawem unijnym

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz. Urz. UE L 347 z 11.12.2006, s. 1 określa w art. 176 grupy wydatków niedających prawa do odliczenia. Są to niezwiązane ściśle z działalnością gospodarczą wydatki na:

- 1) artykuły luksusowe,
- 2) rozrywkę,
- 3) wydatki reprezentacyjne.

Wszelkie inne ograniczenia mają charakter środków specjalnych, które można wprowadzić po konsultacji z Komitetem ds. VAT. Polska w momencie wstępowania do UE nie otrzymała zgody na ograniczenie prawa do odliczenia podatku w przypadku nabywania samochodów osobowych (i innych pojazdów o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony).

Przepisy ograniczające prawo do odliczania obowiązujące w wewnętrznym prawie państw członkowskich, które przystąpiły do Wspólnoty, mogą jednak być utrzymane (zgodnie z brzmieniem art. 176 dyrektywy 2006/112/WE) do czasu określenia przez Radę grupy wydatków, które nie dają prawa do odliczenia. Do dnia dzisiejszego Rada tego nie zrobiła. Wydaje się więc, że niezgodność przepisów ograniczających prawo do odliczenia w tym przypadku jest względna i dotyczy wyłącznie sytuacji, w której wystąpiło pogorszenie sytuacji podatników – w stosunku do regulacji sprzed dnia 1 maja 2004 r.

Przypomnijmy, że podatnicy nie mieli równych praw do odliczenia VAT przy zakupie samochodów osobowych oraz innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg, z wyjątkiem przypadków ich dalszej odprzedaży (oddania w odpłatne używanie). Jeżeli więc nabywając taki samochód osobowy po dniu 30 kwietnia 2004 r. podatnik zyskał prawo do odliczenia części podatku, jego sytuacja się polepszyła. W tej sytuacji wykazanie sprzeczności tego przepisu z prawem unijnym może być trudne.

Jednakże możemy również mieć do czynienia z sytuacją odmienną.

Przykład 3

Podatnik nabył dnia 6 września 2007 r. samochód o ładowności 600 kg, niespełniający wymogów ówczesnego art. 86 ust. 4–5c u.p.t.u. Miał on prawo do odliczenia 60% podatku VAT (nie więcej niż 6000 zł).

Gdyby nabył taki samochód dnia 15 lutego 2004 r., przysługiwałoby mu prawo do odliczenia 100% VAT.

W tym przypadku możemy mówić o pogorszeniu sytuacji podatnika VAT, co jest niezgodne z zasadami art. 176 dyrektywy 2006/112/WE. Doszło do naruszenia klauzuli *stand still*. Samoistnej zaś podstawy do ograniczenia odliczenia VAT w tym przypadku przepisy dyrektywy 2006/112/WE nie zawierają. Można oczywiście wywieść istnienie ograniczenia albo brak prawa do odliczenia z zasad ogólnych.

Należy bowiem zgodzić się z tezą, że nie wolno nam odliczyć VAT, jeżeli towar nie będzie wykorzystywany przez podatnika w jego działalności gospodarczej. Nie wolno jednakże tego domniemania traktować jako zasadę, uznając *a priori*, że „auto osobowe” jest to pojazd wykorzystywany przez podatnika zarówno do prowadzenia działalności gospodarczej, jak i do celów prywatnych, i uznać to za powód do ograniczenia prawa do odliczenia.

Wyrok ETS w sprawie C-414/07 Magoora sp. z o.o. v. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie miał odpowiedzieć na pytanie, czy Polska naruszyła zasadę *stand still* w zakresie zmiany definicji samochodu, zakup paliwa do którego nie dawał prawa do odliczenia VAT. To samo dotyczy dostawy samochodu osobowego, gdzie prawo to jest ograniczone. Chodziło o stan sprzed przystąpienia do UE, jak i po (który przecież też się zmieniał).

Powyższe orzeczenie ETS wykazało, że naruszono zasadę *stand still* zarówno w stanie prawnym na dzień 1 maja 2004 r., jak i potem przy zmianach, które obowiązywały od dnia 22 sierpnia 2005 r. (zastąpienie „wzoru Lisaka” obecnymi przepisami).

W interpretacji ogólnej Ministerstwa Finansów z dnia 13 lutego 2009 r., PT3/812/4/15/CZE/09/185, w stanie prawnym już po wydaniu powyższego orzeczenia, uznano, że prawo do odliczenia VAT od paliwa przysługiwało dalej, jeżeli w dniu 30 kwietnia 2004 r. prawo takie przysługiwało (wymagana była też homologacja na ten samochód). Ale już WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 12 marca 2009 r., I SA/OI 59/09, stwierdził, że prawo takie przysługuje niezależnie od homologacji, jeżeli auto spełnia wymogi starego art. 25 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz. U. Nr 11, poz. 50).

Z kolei WSA w Krakowie w wyroku z dnia 3 kwietnia 2009 r., I SA/Kr 147/09, stwierdził, że od daty wejścia Polski do UE żadnych ograniczeń w tym zakresie w polskim prawie nie ma. Podobnie orzekł WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 30 grudnia 2009 r., I SA/Po 971/09.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 czerwca 2010 r., I FSK 960/09, stwierdził, że od nabycia auta osobowego odliczenie całego VAT nie przysługuje.

Zdaniem autora, po wyroku ETS możemy mówić, że pełne prawo do odliczenia VAT od dostaw (usług) związanych z samochodami osobowymi przysługuje wówczas, gdy dostawa (usługa) dawała takie prawo do dnia 30 kwietnia 2004 r. Chodzi więc o auto ciężarówkę, którego ładowność przekraczała 500 kg, niezależnie od posiadania homologacji.

Cały VAT odliczamy więc:

- a) przy leasingu finansowym dotyczącym wyżej wymienionych aut,
- b) przy zakupie wyżej wymienionych aut.

Na związek auta ciężarowego z homologacją zwracają uwagę m.in. interpretacje Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2010 r., IPPP2/443-112/10-2/RR, z dnia 12 lutego 2010 r., IPPP2/443-24/10-2/RR oraz IPPP3/443-1113/09-2/KG, i Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 2 marca 2010 r., ITPP2/443-1090a/09/AP.

Można też odliczyć VAT, jeżeli podatnik nabywający auto ciężarowe nie otrzymał homologacji. Potwierdza to Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacji z dnia 5 marca 2010 r., IPPP1-443-1328/09-2/JB, i w interpretacji z dnia 21 stycznia 2010 r., IPPP1-443-1188/09-4/PR.

Minister Finansów, dyskontując otrzymanie zgody na odstępstwo od zasady neutralności, zaproponował takie zmiany ustawy o podatku od towarów i usług, które formalnie zachowują warunki zgodności z dyrektywą 2006/112/WE, ale nie dają prawa do odliczenia całego VAT (zob. art. 3 u.z.p.t.u.).

7. Ograniczenia prawa do odliczenia VAT w przypadku wytworzenia przez podatnika samochodu osobowego (i innego pojazdu samochodowego o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony) oraz nabycia części zamiennych (wyposażenia)

Nabywca części składowych, z których został wytworzony przez podatnika wyżej opisany samochód, winien respektować wszelkie ograniczenia nałożone na nabywców pojazdu. Podobnie jak przy transakcji, której przedmiotem jest samochód, nabywca części składowych może odliczyć 60% podatku określonego w fakturach zakupu tych części – nie więcej jednak niż łącznie 6000 zł.

Normy ograniczające odliczanie VAT nie dotyczą części zamiennych do nabytego już wcześniej samochodu. Bez względu na to, czy w stosunku do posiadanego samochodu podatnik miał pełne prawo do odliczenia, czy też prawo to zostało ograniczone, przy zakupie części można odliczyć VAT w całości (jeżeli oczywiście spełnione są ogólne zasady umożliwiające odliczenie). Jeżeli samochód osobowy będzie wyposażony w GPS fabrycznie, wówczas ograniczone zostanie odliczenie VAT od ceny z GPS (urządzenie jest częścią pojazdu samochodowego). Jeżeli natomiast dokonamy zakupu GPS po oddaniu

samochodu osobowego do używania, to bez względu na to, czy podwyższy on wartość początkową, czy też potraktujemy go jako odrębny środek trwały, zachowamy prawo do odliczenia VAT w całości.

8. Odpisy amortyzacyjne od samochodu osobowego jako koszt uzyskania przychodów

8.1. Uznanie samochodu osobowego za środek trwały podlegający u podatnika amortyzacji

Definicję środków trwałych podlegających amortyzacji zawierają art. 22a ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. Aby samochód mógł być przedmiotem amortyzacji, musi stanowić własność (współwłasność) podatnika. Oznacza to, że jeżeli auto jest przez podatnika wynajęte (wyzierżawione) albo jest używane bezpłatnie, nie może być amortyzowane. Na zasadzie wyjątku można uznać za środek trwały samochód użytkowany przez korzystającego w ramach leasingu finansowego, jeżeli w umowie leasingowej znajduje się postanowienie, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

Szczególną uwagę należy zwrócić na umowy (faktury) dokumentujące zakup samochodu. Może się bowiem znaleźć w nich zastrzeżenie praw własności (na podstawie art. 589 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) do momentu zapłaty ceny. W takiej sytuacji dopiero po zapłacie auto staje się własnością podatnika i może być uznane za środek trwały.

Samochód może być zarówno nabyty przez podatnika, jak i samodzielnie wytworzony we własnym zakresie. To, w jaki sposób środek ten powstał, wpływa na określenie jego wartości początkowej.

W dniu przyjęcia samochodu do używania musi on być kompletny i zdalny do użytku. Potwierdzenie, że tak jest, w przypadku samochodu stanowi aktualny dowód rejestracyjny.

Istotnym warunkiem uznania samochodu za środek trwały jest przewidywany przez podatnika okres używania. Musi on być dłuższy niż rok. Jeżeli samochód ma służyć podatnikowi krócej, wówczas należy go uznać za wyposażenie. Podatnik ma prawo samodzielnie decydować, przez jaki okres będzie chciał używać samochodu. Jeżeli jednak okres używania samochodu przekroczy rok, podatnik będzie zobowiązany uznać go za środek trwały, z konsekwencjami opisanymi w art. 22e u.p.d.o.f. (odpowiednio w art. 16e u.p.d.o.p.).

Ostatnim warunkiem pozwalającym na zaliczenie samochodu osobowego do środków trwałych jest przeznaczenie go na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej (albo do wynajęcia, wydzierżawienia, leasingu).

Wszystkie opisane powyżej warunki muszą być spełnione łącznie, aby móc uznać, że samochód osobowy będzie środkiem trwałym podlegającym amortyzacji.

8.2. Ustalenie podstawy odpisów amortyzacyjnych

Odpisów amortyzacyjnych dokonujemy od wartości początkowej samochodu osobowego. Wartość tę ustala się w zależności od sposobu nabycia środka trwałego.

W przypadku nabycia samochodu w drodze kupna podstawą odpisów jest cena nabycia. Jeżeli nabycie było częściowo (całkowicie) nieodpłatne, cenę zapłaconą przez nabywcę podwyższamy o wartość przychodu ustalonego z tego tytułu.

Za wartość początkową uważa się:

- 1) w przypadku wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia;
- 2) w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości;
- 3) w razie nabycia w postaci wkładu (aportu) do spółki osobowej:
 - wartość początkową, od której były dokonywane odpisy u podatnika aportującego,
 - wydatki poniesione na nabycie (wytworzenie) samochodu, jeżeli nie był on poprzednio amortyzowany,
 - wartość rynkową, jeżeli ustalenie wartości początkowej w sposób wskazany w tiret pierwszym i drugim powyżej jest niemożliwe, a przedmiot wkładu nie był wykorzystywany w działalności gospodarczej;

zasady określone w tiret pierwszym i drugim stosujemy także wtedy, gdy wspólnik aportujący otrzymał samochód z tytułu likwidacji bądź wystąpienia ze spółki osobowej;

- 4) w razie nabycia samochodu w związku z przekształceniami albo w ramach aportu przedsiębiorstwa (jego zorganizowanej części) wartość początkowa będzie równa tej, która

została określona w ewidencji podmiotu aportującego (przekształconego).

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych definiuje również cenę nabycia. Uważa się za nią „kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Kosztem wytworzenia jest natomiast wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Cenę nabycia (koszt wytworzenia) koryguje się o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania samochodu do używania.

Generalna zasada w zakresie kwalifikowania wydatków jako podwyższających wartość podatkową bądź odliczanych bezpośrednio w koszty odnosi się do momentu oddania środka trwałego do używania. Większość wydatków poniesiona do dnia przekazania będzie podwyższała wartość początkową. Po przekazaniu do używania wartość początkową będą podwyższały jedynie wydatki o charakterze modernizacyjnym.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje również indywidualne zasady ustalania wartości początkowej, np. w stosunku do:

- 1) samochodów nabytych przed dniem założenia ewidencji środków trwałych, których wartość początkową ustala się w wysokości wynikającej z wyceny podatnika,
- 2) samochodów w przypadku zmiany formy prawnej i przekształceń o podobnym charakterze (uwzględnia się wartość początkową sprzed przekształcenia).

Jeżeli samochód jest współwłasnością podatnika, jego wartość początkową ustala się w takiej proporcji, w jakiej pozostaje jego udział we własności tego samochodu. Zasada ta nie dotyczy jednak majątku objętego ustrojem małżeńskiej wspólnoty majątkowej.

Zgodnie z przepisami o ustalaniu wartości początkowej za cenę nabycia samochodu osobowego uznamy kwotę należną zbywcy pomniejszoną o podatek od towarów i usług. Kwoty tej nie pomniejsza się o VAT w przypadku, gdy podatek od towarów i usług nie jest podatkiem naliczonym bądź podatnikowi nie przysługuje prawo jego odliczenia.

Analizując charakter VAT zawartego w cenie samochodu osobowego, należy dojść do wniosku, że podatkiem naliczonym jest kwota stanowiąca 60% podatku określonego na fakturze (dokumencie celnym), nie większa jednak niż 6000 zł. Pozostała część tej kwoty nie ma charakteru podatku naliczonego – podwyższy więc ona cenę nabycia.

Przykład 4

Podatnik dokonał zakupu na własne cele samochodu osobowego. Jego cena wynosi 70.000 zł + 15.400 zł (22% VAT) = 85.400 zł. Podatek naliczony wynosi: 15.400 zł x 60% = 9240 zł. Ponieważ jednak jego wysokość jest ograniczona również kwotowo, za VAT naliczony możemy uznać 6000 zł. Ustalenie ceny nabycia: 85.400 zł - 6000 zł = 79.400 zł.

Cena nabycia obliczona w przykładzie (79.400 zł) powiększona o ewentualne inne wydatki poniesione przed oddaniem samochodu do używania, podwyższające wartość samochodu, będzie stanowiła wartość początkową, a więc podstawę amortyzacji.

Należy mieć jednak na uwadze, że nie wszystkie wydatki poniesione przed oddaniem samochodu osobowego do używania zwiększają jego wartość początkową.

Zdaniem autora np. opłaty rejestracyjne, które należy ponieść przed oddaniem samochodu do używania (środek trwały musi być zdalny do użytku), czy też ubezpieczenie powinny być uznane za koszty uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia.

8.3. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych

Podatnikowi służy prawo wyboru metody amortyzacji. Dokonywanie odpisów jest możliwe od miesiąca następnego po wprowadzeniu do ewidencji (chyba że wartość początkowa nie będzie wyższa od 3500 zł).

8.4. Metoda liniowa

Odpisów dokonuje się od miesiąca następnego po wprowadzeniu samochodu do ewidencji do miesiąca, w którym suma odpisów zrówna się z wartością początkową. Suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również kwoty odpisów, które nie stanowią kosztów uzyskania przychodu.

W przypadku samochodów osobowych kosztami uzyskania przychodów nie będą odpisy amortyzacyjne w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej wartość 20.000 euro. Wartość początkową wyrażoną w złotych przelicza się na euro według kursu średniego NBP z dnia przekazania samochodu do używania.

Przykład 5

Cena zakupu samochodu osobowego wyniosła 120.000 zł + 26.400 zł (22% VAT) = 146.400 zł. Wartość początkowa została ustalona na kwotę 146.400 zł - 6000 zł (VAT podlegający odliczeniu) = 140.400 zł. Samochód został przekazany do używania dnia 13 września 2010 r. Średni kurs euro z tego dnia zgodnie z tabelą kursów NBP nr 178/A/NBP/2010 wynosił 3,9407 zł.

Obliczenie limitu odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszty uzyskania przychodów:

20.000 euro x 3,9407 zł = 78.814 zł.

Kwota 61.586 zł (140.400 zł - 78.814 zł) nie będzie stanowiła kosztów uzyskania przychodów. Kosztami uzyskania przychodów nie będą również odpisy amortyzacyjne, jeżeli:

a) kwota wydatków na zakup samochodu została odliczona od podstawy opodatkowania lub zwrócona podatnikowi (jeżeli zwrot dotyczy części kwoty, to odpis w tej części nie będzie kosztem), albo

b) samochód został nabyty nieodpłatnie (z wyjątkiem aut nabytych w drodze spadku, darowizny), a w związku z nabyciem nie został ustalony przychód, albo ustalony z tego tytułu dochód jest zwolniony od podatku albo zaniechano poboru podatku, albo

c) samochód nabyto przed dniem 1 stycznia 1995 r. i nie zaliczono go do środków trwałych, albo

d) pojazd oddany został do nieodpłatnego używania (za miesiące, w których auto było używane).

Odpisów należy dokonywać w równych ratach co miesiąc, kwartał lub jednorazowo na koniec roku. Wysokość odpisów ustalona jest w wykazie stawek amortyzacyjnych, będącym załącznikiem do ustaw o podatku dochodowym.

Samochody osobowe sklasyfikowane są w pozycji 07 wykazu. Zgodnie z klasyfikacją środków trwałych otrzymały one symbol 741. Stawka amortyzacyjna wynosi 20% rocznie. Podatnikowi służy prawo podwyższenia tej stawki, jeżeli samochód jest używany bardziej intensywnie od warunków przeciętnych lub w warunkach wymagających szczególnej sprawności technicznej, maksymalnym współczynnikiem 1,4. Podatnicy mogą również – bez spełnienia jakichkolwiek warunków – obniżyć stawki amortyzacyjne.

Zakładając, że podatnik przyjmie stawkę z wykazu (20%) i będzie dokonywał amortyzacji miesięcznej, obliczamy wartość odpisu amortyzacyjnego:

- wartość początkowa (z przykładu) – 140.400 zł,

- okres amortyzacji – 60 miesięcy,

$$\frac{140.400}{60} = 2340 \text{ zł}$$

- wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego

Część odpisów amortyzacyjnych nie będzie stanowiła kosztów uzyskania przychodów.

Zdaniem autora wartość odpisów niebędących kosztami można wyliczyć, stosując jedną z metod:

a) każdą kwotę odpisu dzielimy na 2 części i tę, która nie jest kosztem, pomijamy w rachunku podatkowym, albo

b) uznajemy za koszty pełną kwotę odpisu do momentu, gdy ich suma zrówna się z kwotą 20.000 euro.

Przykład 6

Postępując według metody opisanej powyżej w punkcie a, ustalamy wysokość odpisu amortyzacyjnego = 2340 zł

i część odpisu niebędącą kosztami uzyskania przychodów

$$\frac{61.586 \text{ zł}}{60 \text{ miesięcy}} \approx 1026,43 \text{ zł}$$

a następnie część odpisu będącą kosztami uzyskania przychodów:

$$2340 \text{ zł} - 1026,43 \text{ zł} = 1313,57 \text{ zł}.$$

W każdym miesiącu przez okres 5 lat będziemy więc mieć odpis amortyzacyjny z częścią niebędącą kosztem uzyskania przychodu (1026,43 zł).

Postępując według metody opisanej powyżej w punkcie b, ustalamy:

- wysokość odpisu amortyzacyjnego = 2340 zł,
- wartość i ilość odpisów stanowiących koszt w całości

$$\frac{78.814 \text{ (równowartość 20.000 euro)}}{2.340} = 33,68 \text{ miesiąca}$$

Niniejsze oznacza, że dokonując odpisów amortyzacyjnych przez 33 miesiące, w całości zaliczamy w koszty kwotę 77.200 zł. W 34. miesiącu kosztem będzie kwota 1614 zł (78.814 zł - 77.200 zł). Pozostałe odpisy amortyzacyjne nie będą już kosztem uzyskania przychodu.

Wybór metody amortyzacji ma ogromne znaczenie przy obliczaniu dochodu ze zbycia samochodu. W tym bowiem przypadku suma odpisów amortyzacyjnych (zarówno tych, które są kosztami, jak i tych, które kosztami nie są) pomniejsza koszty uzyskania przychodów ze sprzedaży.

Przykład 7

Podatnik sprzedał samochód osobowy po 24 miesiącach od wpisania go do ewidencji. Uzyskał przychód w wysokości 100.000 zł.

Obliczamy dochód podatnika:

$$100.000 - 86.580 \text{ (cena nabycia (140.000 zł) - odpisy amortyzacyjne (23 odpisy x 2340 zł = 53.820 zł))} = 13.420 \text{ zł}.$$

Podatnik sprzedający samochód, który stosował metodę amortyzacji opisaną powyżej w punkcie a, zaliczył do kosztów poprzez odpisy amortyzacyjne zaledwie kwotę 30.212,11 zł (23 miesiące x 1313,57 zł).

Podatnik stosujący metodę opisaną powyżej w punkcie b do dnia sprzedaży za koszt uznał kwotę 58.820 zł (23 x 2340 zł).

Niniejsze pokazuje, że stosowanie tej drugiej metody jest znacznie korzystniejsze podatkowo.

8.5. Amortyzacja indywidualna

Jeżeli auto osobowe jest używane lub ulepszone, można zastosować indywidualną stawkę amortyzacji.

Auto jest środkiem używanym, jeżeli podatnik potrafi udowodnić, że przed jego nabyciem było ono wykorzystywane przez co najmniej 6 miesięcy.

Samochód będzie traktowany jako ulepszony, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji podatnik poniósł wydatki na ulepszenie w wysokości co najmniej 20% wartości początkowej.

W przypadku amortyzacji indywidualnej czas jej trwania może nie przekroczyć 30 miesięcy. Ograniczenia dotyczące zaliczenia odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów znajdują zastosowanie również przy tym rodzaju amortyzacji.

Należy nadmienić, że samochód osobowy nie może być przedmiotem amortyzacji degresywnej.

71763

Dz.U.U.E.L.2006.347.1: art. 176

Dz.U.2011.177.1054: art. 86 ust. 3; art. 86 ust. 4; art. 86(a); art. 91 ust. 6 pkt 2

Dz.U.2011.74.397: art. 16(g) ust. 10(b)

Dz.U.2010.247.1652: art. 3 ust. 2