Rzeczpospolita Podatki i księgowość
14.09.20 nr: 215 str. 4 nakład: 55000 egz.

SAMOCHODY

Mobilność w firmie bez pełnego odliczenia

Sądy uznają, że udostępnienie auta przedstawicielowi handlowemu, także w celu dojazdu do domu, mieści się w ramach działalności gospodarczej pracodawcy. Inaczej jest w odniesieniu do najmu pojazdów służbowych.

MICHAŁ SAMBORSKI

Użytkowanie w przedsiębiorstwie samochodów niejednokrotnie wiąże się z ich przekazaniem pracownikom, zwłaszcza, gdy realia rynku wymuszają prowadzenie działań mobilnych. Podatnicy powinni zwracać przy tym uwagę na kwestię odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z takimi pojazdami.

Mówiąc w uproszczeniu, w przypadku wydatków związanych z samochodami osobowymi wykorzystywanymi w działalności opodatkowanej VAT, podatnikowi przysługuje odliczenie jedynie 50 proc. podatku naliczonego. Pełne skorzystanie z tego prawa jest możliwe tylko wtedy, gdy dany pojazd da się uznać za wykorzystywany całkowicie w działalności gospodarczej podatnika, a więc gdy wykluczone jest jego użycie do celów niezwiązanych z tą działalnością. Musi to mieć, z zasady, potwierdzenie w przyjętym sposobie wykorzystywania pojazdów w przedsiębiorstwie, w szczególności w ustalonym regulaminie użytkowania. Ponadto konieczne jest prowadzenie ewidencji przebiegu. Generalnym celem regulacji w tym zakresie jest to, aby jakiekolwiek wykorzystanie samochodu osobowego poza działalnością gospodarczą wykluczało pełne odliczenie.

Praca z jazdą po kraju

Wątpliwości budzi sytuacja pracowników, którym oddawane samochody mogą służyć do wielu różnych celów, w tym do transportu z miejsca zamieszkania. Zasadniczo przyjmuje się bowiem, że dla pełnego odliczenia pojazd nie powinien służyć pracownikowi w dojazdach do pracy. Jest to bowiem spełnienie prywatnej potrzeby pracownika, a nie pracodawcy.

Liczne spory z fiskusem w niektórych przypadkach doprowadziły do wydania orzeczeń korzystnych dla podatników. Sądy podkreślają, że co do zasady wykorzystywanie samochodu służbowego w celu dojazdów do pracy wyklucza uznanie go za używany jedynie do celów działalności gospodarczej. Jednocześnie można mówić o wyjątkach w niektórych sytuacjach, które wynikają z charakteru działalności podatnika, a zwłaszcza ze specyfiki obowiązków danego pracownika. Chodzi tu o pracowników, od których wymaga się częstego przemieszczania, a zapewnienie transportu może być traktowane jako związane z działalnością gospodarczą podatnika. Typowym przykładem jest przedstawiciel handlowy, który musi ciągle być na wyjazdach do klientów wskazanych przez pracodawcę, a dojazd jest zasadniczo traktowany jako czas pracy. W takich sytuacjach można uznać, że udostępnienie samochodu, w tym także w celu dojazdu do miejsca zamieszkania, mieści się w ramach działalności gospodarczej pracodawcy. Potencjalne pełne prawo od odliczenia od wydatków związanych z samochodem zostało potwierdzone wtedy przez **NSA w wyrokach z 10 maja 2017 r. (I FSK 1556/15)** i **z 9 listopada 2017 r. (I FSK 234/16).**

Korzystanie na podstawie umowy

Innym rozwiązaniem, z którego chcą korzystać podatnicy, jest zawieranie z pracownikami dodatkowych umów najmu dotyczących pojazdów samochodów służbowych. Taki pojazd jest generalnie przeznaczony do wykonywania obowiązków służbowych (działalności pracodawcy) przy zastosowaniu ewidencji przebiegu. Dodatkowo jednak pracownik w ramach odpłatnej umowy najmu korzysta z samochodu do swoich prywatnych celów (poza czasem pracy).

Fiskus kwestionuje możliwość odliczenia całości podatku naliczonego w tego typu sytuacjach. To negatywne stanowisko jest podzielane przez sądy administracyjne. Za punkt wyjścia biorą one bowiem to, że jakiekolwiek użycie samochodu przez pracownika w jego prywatnym czasie efektywnie wyłącza maszynę z zakresu działalności gospodarczej pracodawcy. Najem nie jest natomiast uznawany za rozszerzenie tej działalności. Wynika tak m.in. **z wyroków NSA z 12 lipca 2017 r. (I FSK 1987/15)** oraz **z 16 października 2018 r. (I FSK 1652/16).**

Nadużycie prawa

Niekorzystne dla podatników stanowisko odwołuje się do teorii nadużycia prawa. Nadużycie ma wynikać z powiązań istniejących w omawianym zakresie pomiędzy świadczącym usługę a jej odbiorcą. W takiej sytuacji sądy zdają się uważać, że najem służy ominięciu przepisów, które dla pełnego odliczenia wymagają przeznaczenia samochodu wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika.

Argument ten nie jest pozbawiony pewnych podstaw. Wydaje się jednak, że nadużycie nastąpi tylko wtedy, gdy najem nie jest zorganizowany na zasadach rynkowych (np. opłata jest symboliczna). Taką sytuację rozpatrywał **NSA** zakończonej wydaniem **wyroku z 19 marca 2019 r. (I FSK 129/17).** Inaczej jest natomiast, gdy pracodawca pobiera od pracownika odpłatność za

ZDANIEM AUTORA

Michał Samborski
kierownik zespołu ds. podatków pośrednich w ECDP TAX Żuk Komorniczak i Wspólnicy sp. k.

MAT. PRAS.

Profiskalne podejście często zwycięża

Bezwzględne stanowisko sądów, zgodnie z którym najem samochodu na rzecz pracownika nie daje prawa do pełnego odliczenia VAT, trzeba poddać krytyce. Pełne odliczenie podatku od wydatków związanych z pojazdem służbowym wynajmowanym dodatkowo pracownikom może być w pewnych przypadkach dopuszczalne. Wymaga to jednak odpowiedniego skonstruowania umowy najmu, przede wszystkim ze szczegółowo określonym wynagrodzeniem na poziomie rynkowym. Ponadto, bezwzględnie konieczne jest dopełnienie wymogu prowadzenia ewidencji przebiegu, także w czasie, gdy samochód jest używany w ramach najmu.

Przy spełnieniu takich warunków można argumentować, że pojazd cały czas pozostaje w działalności gospodarczej podatnika, z tym że działalność ta ma dwojaki charakter:

- wykonywania podstawowych obowiązków związanych z prowadzoną działalnością (poza najmem) oraz
- odpłatnej usługi najmu.

Jednocześnie w obu przepadkach da się spełnić wymagania formalne przewidziane prawem (ewidencja przebiegu). Takie zorganizowanie użycia powinno pozwalać, przynajmniej w niektórych przypadkach, na pełne odliczenia podatku naliczonego. Odpowiednie przepisy nie wyłączają takiej sytuacji. NSA natomiast w swoich orzeczeniach nie uwzględnia perspektywy podatnika, dla którego odpłatny najem także stanowi czynność opodatkowaną, a więc faktycznie rozszerza jego działalność gospodarczą. Składy orzekające zdają się kwestionować realność tego rodzaju działalności, jeśli dany podatnik ogranicza się do wynajmowania pojazdów tylko swoim pracownikom (a nie kieruje takich usług do szerszego grona odbiorców). NSA wskazał na to m.in. w wyroku z 11 kwietnia 2017 r. (I FSK 1721/15). Taki warunek nie został jednak wyrażony w przepisach prawa. /®

Rzeczpospolita Podatki i księgowość
14.09.20 nr: 215 str. 4 nakład: 55000 egz.

udostępniane pojazdy w wysokości właściwej dla obrotu procesjonalnego. Trudno jest bowiem mówić o nadużyciu, jeśli świadczenie (najem) jest opodatkowane VAT we właściwej wysokości.

W większości orzeczeń w omawianej kwestii, **NSA** zdaje się jednak przyjmować, że doszło do nadużycia prawa zawsze, gdy samochód służbowy jest dodatkowo najmowany pracownikowi – bez względu na to, czy odbywa się to na zasadach rynkowych. Świadczy o tym **wyrok z 28 czerwca 2017 r. (I FSK 1669/15).**

Nie ma co liczyć na korzystny wyrok

W sporach z fiskusem dotyczących samochodów przekazywanych pracowników, podatnicy nie zawsze mogą liczyć na korzystny wyrok sądowy. W kwestii pracy mobilnej przedstawicieli handlowych sądy stają po stronie podatników.

W odniesieniu do najmu dotyczącego pojazdów służbowych panuje jednak stanowisko porfiskalne. Nie wydaje się ono jednak w pełni uzasadnione, a wykładnia czyniona przez NSA wyklucza pełne odliczenie, stawiając przeszkody, które nie wynikają z przepisów. Tym niemniej linia orzecznicza w tym względzie jest dość konsekwentna. /®

podstawa prawna: art. 86a ustawy z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)