

- *Wydatki na samochody osobowe używane przez pracowników jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą a ukryte zyski w tzw. estońskim CIT/przestrzeń do analogii w prawie podatkowym?* – dr Marek Słupczewski, UMK

Wyrok WSA w Gdańsku z 18 października 2022, I SA/Gd 917/22, nieprawomocny

Nie można przyjąć, że wydatki związane z używaniem przez pracowników samochodów osobowych powinny być uregulowane i oceniane podobnie jak w przypadku ukrytych zysków.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

(...) Zgodnie z art. 28n ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. jedną z podstaw opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek jest suma dochodu z tytułu ukrytych zysków i dochodu z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą ustalona w miesiącu, w którym wykonano świadczenie lub dokonano wypłaty lub wydatku.

(...) Zdaniem Dyrektora KIS powyższe przepisy świadczą o wysokim stopniu podobieństwa obu przedmiotów opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek. Potwierdza to również treść Przewodnika do Ryczałtu. Ustawodawca wprowadzając przepisy o ryczałcie od dochodów spółek zakładał, że niektóre kategorie wydatków i kosztów mogą być rozpatrywane zarówno z perspektywy ukrytych zysków jak i wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą.

(...) Natomiast definicji zawartej w art. 28m ust. 3 u.p.d.o.p. nie spełniają pracownicy (nie będący wspólnikami), którzy wykorzystują samochody osobowe Spółki do celów mieszanych bez prowadzonej ewidencji przebiegu pojazdu. Powyższe wydatki nie spełniają definicji ukrytych zysków. Wydatki związane z używaniem przez pracowników samochodów osobowych dla celów mieszanych podlegają opodatkowaniu jako wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą w myśl art. 28m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. Kwestia w jakiej wysokości opodatkowaniu ryczałtem podlegają te wydatki została precyzyjnie określona w odniesieniu do ukrytych zysków - art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b) u.p.d.o.p. Mając zatem na uwadze treść art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b) u.p.d.o.p., podobieństwo jakie cechuje ukryte zyski oraz wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą i brak szczegółowych przepisów odnośnie sposobu ustalania w jakiej wysokości należy zaliczyć do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą wydatki związane z użytkowaniem samochodów osobowych dla celów mieszanych przez pracowników Spółki, nie będących wspólnikami Spółki należy **per analogiam** zaliczyć do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą w wysokości 50%. Z tego względu Dyrektor KIS stanowisko Spółki w zakresie pytań oznaczonych we wniosku nr 4 i 5 uznał za nieprawidłowe.

(...) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku zważył, co następuje:

(...) w ocenie wydatków kwalifikujących się do tego rodzaju dochodów można się posłużyć kwalifikacją wydatków do kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, na podstawie art. 15 ust. 1. Wprawdzie pojęcie "wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą" nie jest tożsame z pojęciem "wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów", jednak należy zwrócić uwagę na podobieństwo, jakie może je cechować. Podobieństwa pomiędzy wydatkami niezwiązanymi z działalnością gospodarczą a wydatkami niestanowiącymi kosztów uzyskania przychodu, należy upatrywać przede wszystkim w celu ich poniesienia.

(...) Przechodząc do pytania Spółki dotyczącego zaliczenia do ukrytych zysków kosztów związanych z wykorzystywaniem przez pracowników niebędących wspólnikami samochodów osobowych Spółki zarówno do celów służbowych jak i osobistych bez prowadzenia ewidencji

przebiegu pojazdu, należało stwierdzić, że stanowisko Dyrektora KIS jest nieprawidłowe. Podkreślenia wymaga, że pracownicy niebędący współnikami nie zostali wymienieni w definicji ukrytych zysków, zawartej w art. 28m ust. 3 u.p.d.o.p. Z tego względu pracownicy nie podpadają pod hipotezę ww. normy prawnej. Należało więc przyjąć, że jeżeli ze składnika majątku Spółki - zarówno dla celów działalności gospodarczej, jak i dla innych celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą - korzysta pracownik niebędący współnikiem, podmiotem powiazanym bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym współnikiem - wtedy wydatki, odpisy amortyzacyjne oraz odpisy z tytułu trwałej utraty wartości tych składników majątku związane z ich używaniem, nie mogą być uznane za ukryte zyski.

(...) W związku z tym w procesie wykładni prowadzącym do rekonstrukcji brzmienia treści przepisu art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b) u.p.d.o.p. osiągnąć można wstępnie następujący rezultat: podlegającym opodatkowaniu zryczałtowanym CIT jest świadczenie (...), wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, którego beneficjentem, jest udziałowiec, akcjonariusz albo współnik lub podmiot powiazany (...) stanowiące 50% wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, (...), które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

(...) Zgodzić się należy ze Spółką, że wskazany rezultat procesu wykładni językowej może budzić uzasadnione wątpliwości co do spójności i logiczności rekonstruowanej normy prawnej. Wynikałoby z niego, że wydatki ponoszone przez Spółkę podatnika CIT na samochody osobowe, z których korzystają pracownicy Spółki stanowią świadczenie, którego beneficjentem jest współnik.

(...) Wobec tego że wykładnia literalna art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b) u.p.d.o.p. w związku z art. 28m ust. 1 pkt 2 i art. 28m ust. 3 jej ustawy prowadzi do rezultatu sprzecznego z zasadami logiki oraz konstrukcji systemu podatkowego koniecznym jest w celu prawidłowego odkodowania znacznie normy prawnej odwołanie się również do wykładni systemowej oraz celowościowej. (...) Zastosowanie łącznie dyrektyw wykładni - językowej, systemowej oraz funkcjonalnej - z założenia skutkuje eliminacją wszelkich niejasności w ramach wykładni tekstu prawnego, a zatem pozwala na odtworzenie normy prawnej jako wypowiedzi jednoznacznej. Odnosząc się zatem do sensu wprowadzenia omawianej regulacji i umiejscowienia przepisu należy zauważyć, że art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b) u.p.d.o.p. umiejscowiony został w art. 28m tej ustawy - dotyczącym ukrytych zysków czyli opodatkowania świadczeń dokonywanych przez podatnika CIT na rzecz współników (akcjonariuszy). Art. 28m ust. 3 tej ustawy definiuje ukryte zyski jako świadczenia, których beneficjentem jest współnik (akcjonariusz). W związku z tym przyjąć należy założenie, że w przypadku tzw. ukrytych zysków przedmiotem opodatkowania będą przysporzenia majątkowe realizowane przez Spółkę na rzecz współników (udziałowców, akcjonariuszy), a nie na rzecz nieokreślonego katalogu osób (pracownicy, współpracownicy, kontrahenci, etc). W konsekwencji wykładnia systemowa przemawia za uznaniem, że na podstawie art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b) u.p.d.o.p. w związku z art. 28m ust. 1 pkt 2 i art. 28m ust. 3 ww. ustawy podlegającym opodatkowaniu zryczałtowanym CIT jest realizowane przez podatnika świadczenie niepieniężne równe 50% wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej, którego beneficjentem jako użytkownik jest udziałowiec, akcjonariusz albo współnik lub podmiot powiazany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo współnikiem podatnika. Tym samym w przypadku, gdy użytkownikami samochodów osobowych podatnika, które nie są wykorzystywane wyłącznie

na cele działalności gospodarczej są osoby nie będące udziałowcami, akcjonariuszami albo współnikami lub podmiotami powiązanymi, **to nie występuje ukryta dywidenda i nie występuje opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem CIT** na podstawie art. 28m ust. 4 pkt 2 lit. b) u.p.d.o.p. w związku z art. 28m ust. 1 pkt 2 i art. 28m ust. 3 ww. ustawy. Słusznie również zauważył Pełnomocnik, że obecnie nie ma możliwości zastosowania art. art. 28m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. do wydatków ponoszonych na składniki majątku, które są wykorzystywane na cele mieszane. W katalogu dochodów do opodatkowania w systemie ryczału ustawodawca w art. 28m ust. 1 pkt 3 ww. ustawy wymienił dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą. **Dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika odpowiada wysokości takich wydatków.** Wobec braku definicji wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą zasadnym jest posłużenie się definicjami z języka powszechnego. Słownik języka polskiego PWN definiuje przymiotnik "związany" jako: mający związek, coś wspólnego z kimś, z czymś. *A contrario* "niezwiązany" należy rozumieć jako: niemający związku, czegoś wspólnego z kimś, z czymś.

Ustawodawca również nie zdefiniował terminu "składniki majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej". Analizując wskazane sformułowanie w znaczeniu języka potocznego należy uznać, że ustawodawca określa zbiór składników majątkowych, które oprócz wykorzystania dla celów działalności gospodarczej są także wykorzystane dla celów innych (np. celów prywatnych podatnika). Jednakże jeśli te składniki majątkowe są wykorzystywane w sferze działalności gospodarczej to nie sposób uznać, że poniesione na te składniki wydatki nie mają związku z działalnością gospodarczą. W konsekwencji, na gruncie wykładni językowej art. 28m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. można uznać, że na tej podstawie prawnej nie sposób jest wywieść obowiązku zapłaty ryczału od dochodów spółek od wydatków ponoszonych na składniki majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej - w tym przypadku na samochody o tzw. mieszanym przeznaczeniu. Na brak możliwości zastosowania art. art. 28m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. do wydatków ponoszonych na składniki majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej wskazuje także kolejna zmiana ustawy uchwalona dnia 7 października 2022 r. Sam ustawodawca dostrzegł bowiem lukę w prawie i stąd uznał za stosowne znowelizowanie ustawy o CIT. W art. 1 pkt 30 rządowego projektu o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 25 sierpnia 2022 r. Druk Sejmowy nr 2544 w art. 28m po ust. 4 dodano ust. 4a.

(...) Wprowadzenie więc przepisu o powyższym brzmieniu wskazuje, że w obecnym stanie prawnym tj. w 2022 r. nie można uznać, że 50% wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z używaniem samochodów osobowych które są wykorzystywane na cele mieszane przez pracowników spółki, stanowi wydatek niezwiązany z działalnością gospodarczą w rozumieniu art. 28m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p.

(...) Z uwagi na powyższe należało uznać, że Dyrektor KIS stosując wnioskowanie z analogii w sposób nieuprawniony dokonał wykładni, która nakładała na podatnika obowiązek podatkowy niewynikający z ustawy. Nie można zatem przyjąć, że wydatki związane z używaniem przez pracowników samochodów osobowych powinny być uregulowane i oceniane podobnie jak w przypadku ukrytych zysków.

(...) W świetle powyższego nieprawidłowe jest stanowisko Dyrektora KIS, że wydatki na użytkowanie samochodów osobowych przez pracowników Spółki (nie będących współnikami) do celów mieszanych stanowią ukryte zyski w myśl art. 28m ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.p. i należy je zaliczyć do dochodów z ukrytych zysków w wysokości 50% tych wydatków i opodatkować ryczałtem. Z tego względu Sąd uchylił zaskarżoną interpretację indywidualną w zakresie pytania piątego.

Orzeczenia powiązane

wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 października 2022 r. w sprawie I SA/Bd 464/22.

wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 9 listopada 2022 r. w sprawie I SA/Go 337/22.

wyrok WSA w Opolu z dnia 9 listopada 2022 r. w sprawie I SA/Op 293/22.

wyrok WSA w Łodzi z dnia 17 listopada 2022 r. w sprawie I SA/Łd 648/22.

wyrok WSA w Opolu z dnia 9 grudnia 2022 r. w sprawie I SA/Op 279/22.

Przepisy

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 2587, tj.: Dz.U. z 2022 r. poz. 2587.

Art. 28m [Przedmiot opodatkowania ryczałtem]

1. Opodatkowaniu ryczałtem podlega dochód odpowiadający:

(...) 2) wysokości ukrytych zysków (dochód z tytułu ukrytych zysków);

3) wysokości wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą (dochód z tytułu wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą);

(...) 3. Przez ukryte zyski, o których mowa w ust. 1 pkt 2, rozumie się świadczenia pieniężne, niepieniężne, odpłatne, nieodpłatne lub częściowo odpłatne, wykonane w związku z prawem do udziału w zysku, inne niż podzielony zysk, których beneficjentem, bezpośrednio lub pośrednio, jest udziałowiec, akcjonariusz albo wspólnik lub podmiot powiązany bezpośrednio lub pośrednio z podatnikiem lub z tym udziałowcem, akcjonariuszem albo wspólnikiem, w szczególności:

(...) 4. Do ukrytych zysków, o których mowa w ust. 1 pkt 2, nie zalicza się:

(...) 2) wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru

plywającego oraz innych składników majątku:

a) w pełnej wysokości - w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej,

b) w wysokości 50% - w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej;

(...) 4a.* Do wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w ust. 1 pkt 3, nie zalicza się wydatków i odpisów amortyzacyjnych oraz odpisów z tytułu trwałej utraty wartości, związanych z użytkowaniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru plywającego oraz innych składników majątku:

1) w pełnej wysokości - w przypadku składników majątku wykorzystywanych wyłącznie na cele działalności gospodarczej;

2) w wysokości 50% - w przypadku składników majątku, które nie są wykorzystywane wyłącznie na cele działalności gospodarczej.

*Art. 28m ust. 4a i 5 dodane ustawą z dnia 7.10.2022 r. (Dz.U. z 2022 r. poz. 2180), która wchodzi w życie 1.01.2023 r.

Główne problemy

1. Wadliwe posługiwanie się analogią do ukrytych zysków przez Dyrektora KIS.
2. Wydatki niezwiązane z działalnością gospodarczą a ukryte zyski.
3. niesprawiedliwa i niekorzystna dla podatnika wykładnia przepisów.
4. Najnowsze regulacje (tzw. cit estoński) z „lukami”.
5. Analogia *revivat*.