

I FSK 1200/15 - Wyrok

Data orzeczenia	2017-02-21
Data wpływu	2015-06-19
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny
Sędziowie	Danuta Oleś /sprawozdawca/ Krzysztof Wujek Marek Kołaczek /przewodniczący/
Symbol z opisem	6110 Podatek od towarów i usług 6560
Hasła tematyczne	Podatek od towarów i usług
Sygn. powiązane	I SA/Wr 35/15
Skarżony organ	Minister Finansów
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną
Powołane przepisy	Dz.U. 2016 nr 0 poz 710; art. 86a ust. 3 pkt 1; Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług

Tezy

Jako wyjątek od zasady należy traktować przypadki, gdy wykorzystanie samochodu służbowego na dojazd pracownika z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy będzie uznawane za związane z działalnością gospodarczą podatnika w rozumieniu art. 86a ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.), a nie jako wykonywane na osobiste potrzeby pracownika. Odstępstwo to powinno być uzasadnione stanem faktycznym danej sprawy. W takiej sytuacji podatnikowi przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem paliwa i ponoszeniem innych wydatków na eksploatację pojazdów samochodowych, z uwzględnieniem spełnienia wymogów wynikających z art. 86a ust. 4 pkt 1 tej ustawy.

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący Sędzia NSA Marek Kołaczek, Sędzia NSA Danuta Oleś (sprawozdawca), Sędzia NSA Krzysztof Wujek, Protokolant Krzysztof Osiał, po rozpoznaniu w dniu 31 stycznia 2017 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 marca 2015 r. sygn. akt I SA/Wr 35/15 w sprawie ze skargi S.-F. sp. z o.o. w L. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia 22 września 2014 r. nr [...] w przedmiocie podatku od towarów i usług oddala skargę kasacyjną.

Uzasadnienie

Wyrokiem z 10 marca 2015 r., sygn. akt I SA/Wr 35/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uchylił zaskarżoną przez S. sp. z o.o. z siedzibą w L. interpretację indywidualną Ministra Finansów z 22 września 2014 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług.

S. sp. z o.o. w L. (dalej "wnioskodawca", "spółka") złożyła wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku od towarów i usług w zakresie prawa do odliczenia podatku naliczonego od wydatków związanych z eksploatacją samochodu. We wniosku wskazano, że spółka zajmuje się handlem. Zatrudnia pracowników w charakterze przedstawicieli handlowych na terenie całej Polski. W jednym z województw spółka ma lokal, ale pracownik zaczyna i kończy dzień w swoim mieszkaniu, które oddalone jest 30 km od lokalu wynajmowanego przez spółkę. Uzasadnione to jest tym, że rejon, który obsługuje pracownik jest w tej części województwa, w której jest mieszkanie, a nie w tej, w której jest siedziba spółki. Pracownik ma do dyspozycji auto firmowe, które nie ma powyżej 3,5 tony i nie ma też badania ze stacji diagnostycznej.

Ponadto wskazano, że wnioskodawca jest zarejestrowanym, czynnym podatnikiem podatku od

towarów i usług. Przedmiotem wniosku jest pojazd osobowy. Z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym dotyczących opisanego samochodu wynika, że ww. pojazd posiada 5 miejsc siedzących, a jego dopuszczalna ładowność to 625 kg. Zainteresowany nie posiada dokumentów wydanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym, o których mowa w art. 86a ust. 10 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2011 r., Nr 177, poz. 1054 ze zm., dalej "ustawa o VAT"), potwierdzających wymagania dla pojazdów, o których mowa w art. 86a ust. 9 ustawy o VAT. Wskazany pojazd nie jest pojazdem konstrukcyjnie przeznaczonym do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą. Istnieją okoliczności obiektywnie potwierdzające brak wykorzystania pojazdu do użytku prywatnego pracownika, tj. zamontowany system GPS, ustalenie w drodze regulaminu zasad dotyczących sposobu wykorzystywania pojazdu, wykluczające jego użycie do celów prywatnych pracownika. Działania zabezpieczające ich wykonanie to zaznajomienie pracowników z regulaminem. Spółka nadzoruje użytkowanie ww. samochodu wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Przejawia się to weryfikacją ewidencji przebiegu pojazdu, przez bezpośredniego przełożonego i użytkowaniem systemu GPS. Spółka dokłada należytej staranności, aby wykluczyć możliwość użycia pojazdu do celów prywatnych. Prowadzi ewidencję przebiegu samochodu, o której mowa w art. 86a ust. 7 ustawy o VAT, wykluczającą użycie ww. samochodu do celów prywatnych pracownika. Spółka złożyła naczelnikowi urzędu skarbowego informację VAT-26 o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej, w terminie 7 dni od dnia, w którym poniosła pierwszy wydatek związany z przedmiotowym samochodem. Przedmiotem zapytania są wszystkie wydatki związane z eksploatacją samochodu (np. wymiana opon, myjnia, remont silnika itd. itp.). Paliwo do przedmiotowego samochodu faktycznie tankuje pracownik i bierze na tą okoliczność fakturę na spółkę. Opłaty za paliwo ponoszone są dwuvariantowo. Jeśli tankowanie następuje na stacji, z którą spółka ma podpisaną umowę, to wówczas pracownik okazuje kartę i nie płaci za paliwo. Płatność następuje wówczas ze spółki na podstawie zbiorczej faktury. Jeśli natomiast tankowanie następuje na stacji, z którą spółka nie ma podpisanej umowy to wówczas zapłaty dokonuje pracownik z pieniędzy, które uprzednio otrzymał od spółki w formie zaliczki. Zgodnie z wolą spółki paliwo ma być zużywane wyłącznie w celu wykonywania czynności służbowych. W odniesieniu do pozostałych wydatków dotyczących samochodu to zapłaty dokonuje pracownik z pieniędzy, które uprzednio otrzymał ze spółki w formie zaliczki. Faktury dotyczące wydatków przedmiotowego samochodu wystawiane są na spółkę. Wskazany samochód jest i nadal będzie wykorzystywany przez wnioskodawcę wyłącznie do czynności opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.

W związku z powyższym opisem zapytano czy spółka ma prawo do odliczania 100% VAT od paliwa i innych wydatków związanych z eksploatacją samochodu, mimo że pracownik zaczyna dzień i kończy pod mieszkaniem przedstawiciela handlowego?

Zdaniem spółki skoro w województwie, w którym handlowiec wykonuje pracę, pracodawca posiada lokal, ale jest on oddalony o 30 km od miejsca zamieszkania pracownika racjonalne jest założenie, że pracownik rozpoczyna wykorzystywać samochód do celów służbowych już od momentu wyjazdu samochodem z miejsca zamieszkania, a kończy z chwilą dojazdu do tego miejsca. Co za tym idzie przy nabyciu paliwa i innych wydatków związanych z eksploatacją samochodu służy 100% odliczenia kwoty podatku naliczonego.

Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z 22 września 2014 r. uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe.

W analizowanym przypadku opisane przez spółkę procedury, zdaniem organu nie wykluczają użycia samochodów do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą spółki. Dopuszczenie możliwości parkowania pojazdu pod mieszkaniem pracownika powoduje, że wprowadzone przez spółkę zasady nie mogą obiektywnie wykluczyć prywatnego użytku tych

pojazdów. Możliwy bowiem jest dojazd przedstawiciela handlowego z miejsca zamieszkania do miejsca pracy i odwrotnie samochodem służbowym. Zatem ustalone przez spółkę zasady używania tych pojazdów będą przewidywały ich użycie do celów mieszanych.

Po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa spółka wniosła skargę w której zarzuciła naruszenie art. 86a ustawy o VAT w związku z błędnym uznaniem w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku, że nie ma prawa do odliczenia 100% podatku naliczonego od wydatków związanych z eksploatacją samochodu używanego wyłącznie do celów działalności gospodarczej.

W odpowiedzi na skargę organ podatkowy wniósł o jej oddalenie podtrzymując swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uznał skargę za zasadną. Uzasadniając orzeczenie wskazał, że w art. 86a ustawy o VAT ustawodawca zawarł szczególne uregulowania dotyczące określenia wysokości przysługującej do odliczenia kwoty podatku naliczonego. Taka konstrukcja oznacza, że w sytuacji, gdy znajdzie zastosowanie szczególne uregulowanie zawarte w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, wówczas podatnik może skorzystać jedynie z ograniczonego prawa do odliczenia podatku naliczonego (w 50%). Jeżeli jednak przepis art. 86a ust. 1 ustawy nie znajdzie zastosowania (vide: art. 86a ust. 3 ustawy), wówczas znajdują zastosowanie ogólne uregulowania zawarte w art. 86 ustawy o VAT.

Przepisy ustawy nie określają w jaki sposób podatnik ma zapewnić w swojej firmie wyeliminowanie użytku prywatnego używanych w nim pojazdów samochodowych dla celów pełnego odliczenia podatku naliczonego. Sąd wskazał, że przykładowo może tego dokonać za pomocą wprowadzonych regulaminów, umów, zarządzeń wraz z podjęciem dodatkowych działań zabezpieczających ich wykonanie. Działania te muszą być dostosowane do specyfiki działalności przedsiębiorstwa i sposobu używania dla jego celów pojazdów. Określone przez podatnika zasady używania pojazdów muszą obiektywnie potwierdzać, że pojazd jest wykorzystywany wyłącznie w działalności gospodarczej i nie ma możliwości prywatnego użytku tych pojazdów.

W opinii Sądu parkowanie samochodu poza siedzibą firmy nie oznacza automatycznie, tak jak to przyjął organ, że samochód nie jest wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej. Na gruncie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 ze zm.) wykształcił się pogląd, że przejazdy pracowników mobilnych samochodem służbowym na trasie pomiędzy wyznaczonym miejscem zamieszkania lub jego pobliżu (parkowania), a miejscem wykonywania pracy - o ile nie służą osobistym celom pracowników, lecz wykorzystywane są w ramach realizacji zadań służbowych - nie stanowią nieodpłatnego świadczenia w rozumieniu przepisu art. 12 ust. 1 tej ustawy, a zatem ich wartości nie można uważać za przychód pracowników ze stosunku pracy. Zdaniem Sądu nie ma żadnych przeszkód ku temu, by kwestie te podobnie rozumieć na gruncie ustawy o VAT. Chodzi jedynie o to, by możliwość parkowania pojazdu poza siedzibą firmy była uzasadniona specyfiką prowadzonej działalności, określona została w wewnętrznych regulacjach obowiązujących u podatnika, zaś podatnik zapewnił odpowiednie mechanizmy kontroli przestrzegania wykorzystania tak postawionych do dyspozycji pracowników (użytkowników) pojazdów wyłącznie dla celów związanych z działalnością gospodarczą (wykonywaniem obowiązków służbowych).

Spółka wyraźnie wskazała, że w jednym z województw ma lokal, ale pracownik zaczyna i kończy dzień w swoim mieszkaniu, które oddalone jest 30 km od lokalu wynajmowanego przez spółkę. Uzasadnione to jest tym, że rejon, który obsługuje pracownik jest w tej części województwa, w której jest mieszkanie, a nie w tej, w której jest wynajęty przez spółkę lokal.

Trudno zatem oczekiwać, aby wnioskodawca przyjął nieracjonalną procedurę i zobowiązał pracownika do przyjazdu prywatnym środkiem transportu do lokalu spółki oddalonego o 30 km, tam pobrał samochód służbowy i wrócił w rejon, który obsługuje w tej części województwa, w której jest jego mieszkanie, a po zakończeniu pracy odstawił auto służbowe do lokalu spółki. Takie działanie nie ma ekonomicznego uzasadnienia (zarówno jeżeli chodzi o wykorzystanie czasu pracy pracownika jak i koszty zużycia paliwa w samochodzie służbowym).

Po drugie, nieuprawnione było stanowisko organu, że praca przedstawicieli handlowych charakteryzuje się tym, że nie jest możliwe dokładne określenie z góry w jakim czasie (każdego dnia) samochód będzie wykorzystywany do realizacji obowiązków na rzecz spółki, a zatem istnieje realna możliwość wykorzystania samochodów służbowych do celów prywatnych. Minister Finansów przyjął z góry założoną tezę, że używanie samochodów służbowych przez ww. kategorię pracowników wyłącza możliwość zastosowania art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT. Jednocześnie interpretacja wskazana przez organ powoduje, że sporne zapisy ustawy podatkowej nigdy nie mogłyby zostać zastosowane do tej kategorii pracowników u żadnego pracodawcy.

Z przedstawionego opisu sprawy wynika, że wnioskodawca podjął działania zmierzające do wyeliminowania możliwości używania samochodu na potrzeby inne niż związane z prowadzoną działalnością gospodarczą potwierdzające brak wykorzystania pojazdu do użytku prywatnego pracownika. Okoliczności te to m.in. zamontowany system GPS, wprowadzenie regulaminu używania samochodów służbowych. Zainteresowany nadzoruje użytkowanie ww. samochodu wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Przejawia się to weryfikacją ewidencji przebiegu pojazdu, przez bezpośredniego przełożonego i użytkowaniem systemu GPS. Istnieje nadzór nad używaniem pojazdu w trakcie wykonywania obowiązków służbowych w postaci GPS. Spółka dokłada należytej staranności, aby wykluczyć możliwość użycia pojazdu do celów prywatnych o czym świadczą ww. okoliczności. Wnioskodawca prowadzi ewidencję przebiegu samochodu, o której mowa w art. 86a ust. 7 ustawy o VAT.

Zdaniem Sądu z opisu stanu faktycznego przedstawionego we wniosku wynika, że spółka podjęła działania o których mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT, a tym samym nie znajduje zastosowania ograniczenie określone w art. 86a ust.1 ustawy o VAT.

Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniósł Minister Finansów. Wyrok zaskarżył w całości, zarzucając naruszenie przepisów prawa materialnego, tj: art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i art. 146 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2016 r., poz. 718 ze zm., dalej "P.p.s.a.") w zw. z art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) w zw. z art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy o VAT poprzez błędną wykładnię i przyjęcie, że w przedstawionym stanie faktycznym zostaną spełnione wszystkie warunki, o których mowa w art. 86a ust. 4 pkt 1 ustawy, tj. przyjęcie, że opisane przez wnioskodawcę mechanizmy i zasady używania samochodów służbowych przez przedstawicieli handlowych obiektywnie wykluczają użycie tych samochodów do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą spółki, a w konsekwencji uznanie, że w sprawie nie znajdzie zastosowania ograniczenie określone w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT.

Wskazując na powyższe podstawy wniesiono o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji oraz o zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

Spółka nie złożyła odpowiedzi na skargę kasacyjną .

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna organu podatkowego nie zawiera uzasadnionych zarzutów i z tego względu podlega oddaleniu.

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na specyfikę postępowania w przedmiocie wydawania interpretacji indywidualnych, która polega między innymi na tym, że organ wydający taką interpretację może wydać ją wyłącznie w ramach stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) przedstawionego przez wnioskodawcę, w granicach zadanego przez niego pytania oraz wyrażonej oceny prawnej (zajętego stanowiska). Zatem opisany we wniosku przez zainteresowanego stan faktyczny stanowi jedyną podstawę faktyczną wydanej interpretacji i tym samym wyznacza zakres wypowiedzi organu interpretującego oraz granice, w jakich możliwe będzie zrealizowanie funkcji ochronnej interpretacji. W konsekwencji ani organ podatkowy, który wydaje interpretację, ani sąd administracyjny dokonujący jej kontroli, nie mogą przyjmować własnych ustaleń faktycznych odmiennych od okoliczności przedstawionych przez wnioskodawcę.

Powyższe uwagi były konieczne z uwagi na fakt, że w rozpatrywanej sprawie kwestią sporną jest czy skarżącej spółce przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem paliwa i ponoszeniem innych wydatków na eksploatację pojazdów samochodowych należących do spółki i wykorzystywanych przez jej pracowników, w warunkach opisanych w stanie faktycznym wniosku o interpretację.

Od 1 stycznia 2014 r. kwestie dotyczące zasad odliczania i rozliczania na gruncie podatku VAT wydatków dotyczących samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony zostały uregulowane przepisami art. 86a ustawy, który następnie z dniem 1 kwietnia 2014 r. na podstawie art. 1 pkt 4 ustawy z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2014 r., poz. 312), został znowelizowany.

Przepis art. 86a ust. 1 ustawy o VAT wprowadził regułę, że w przypadku wydatków związanych z pojazdami samochodowymi, kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty, o której mowa w art. 86 ust. 2. Reguła zawarta w art. 86a ust. 1 ustawy o VAT, doznaje ograniczenia między innymi w przypadku określonym w jego ust. 3 pkt 1 lit. a), stanowiącym, że przepis ust. 1 nie ma zastosowania w przypadku gdy pojazdy samochodowe są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. Wyłączenie ograniczenia kwoty podatku naliczonego w tym przypadku, jest konsekwencją wynikającą z decyzji wykonawczej Rady UE z dnia 17 grudnia 2013 r. (2013/805/UE; Dz.Urz.UE.L 353, s. 51), która w art. 1 ust. 3 przewiduje, że ograniczenie do wysokości 50% prawa do odliczenia VAT, nie ma zastosowania do VAT naliczonego od wydatków, które są w całości związane z działalnością gospodarczą podatnika.

Z powołanej wyżej decyzji wykonawczej Rady wynika, że ograniczenia mogą być wprowadzone, jeśli pojazd nie jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej. Istotny winien być zatem fakt ustalenia określonego sposobu wykorzystywania samochodu,.

Na podstawie tej regulacji, prawodawca krajowy został zobowiązany do umożliwienia podatnikom odliczenia pełnej kwoty podatku naliczonego w przypadku, jeśli pojazd jest używany wyłącznie do celów działalności gospodarczej podatnika, co też znalazło odzwierciedlenie w wyżej powołanym art. 86a ust. 3 pkt 1 lit. a) ustawy o VAT.

Jednocześnie, w ust. 4 tego przepisu, zostały wskazane kryteria, według których uznaje się, że pojazdy samochodowe są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika. W zakresie istotnym dla tej sprawy, znaczenie ma jego pkt 1, z którego wynika, że kryterium przesądzającym dla dokonania takiej oceny, jest sposób wykorzystywania pojazdów przez

podatnika, zwłaszcza określony w ustalonych przez niego zasadach ich używania, dodatkowo potwierdzony prowadzoną przez podatnika dla tych pojazdów ewidencją przebiegu pojazdu, wykluczający ich użycie do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Niezbędnym elementem uznania pojazdu za wykorzystywany wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika, jest więc sposób faktycznego jego wykorzystywania, wykluczający użycie go do celów niezwiązanych z działalnością gospodarczą. Temu mają służyć ustalone przez podatnika zasady ich używania oraz prowadzona ewidencja przebiegu pojazdów.

Rozpoznając niniejszą sprawę Naczelny Sąd Administracyjny miał na względzie treść wyroku z 16 października 1997 r. w sprawie C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH&Co, w którym Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej) orzekł, że artykuł 6 (2) VI Dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że transport z miejsca zamieszkania do miejsca pracy zapewniany nieodpłatnie pracownikom przez pracodawcę przy użyciu pojazdu firmowego służy zasadniczo do prywatnych celów pracowników i tym samym służy do celów innych niż jego działalność gospodarcza. Jednak przepis ten nie odnosi się do sytuacji, gdy ze względu na określone okoliczności, takie jak utrudnienia w znalezieniu innych odpowiednich środków transportu lub zmienność miejsca pracy, wymogi przedsiębiorstwa czynią koniecznym dla pracodawcy zapewnienie transportu pracownikom, w którym to przypadku świadczenie usług transportowych służy celom związanym z prowadzoną działalnością.

Istotne jest, że w cytowanym powyżej wyroku Trybunał przesądził jako zasadę, że usługi przewozu świadczone nieodpłatnie na rzecz pracowników przez pracodawcę na odcinku od miejsca zamieszkania do miejsca pracy z wykorzystaniem samochodu służbowego winny być traktowane jako wykonywane zasadniczo na osobiste potrzeby pracowników, a zatem do celów innych niż cele prowadzonej działalności gospodarczej. ETS stwierdził jednocześnie, że tylko w sytuacji, gdy charakter prowadzonej działalności wymusza na pracodawcy zapewnienie nieodpłatnego transportu dla pracowników, usługa przewozu może być traktowana jako związana z prowadzoną działalnością.

Podkreślenia wymaga, że zaakceptowane przez Trybunał odstępstwo od przedstawionej powyżej zasady związane jest ze specyfiką stanu faktycznego sprawy, która była przedmiotem oceny Trybunału, tj. charakteru prowadzonej działalności (budownictwo) oraz wynikającego z federalnego układu zbiorowego obowiązku pracodawcy zapewnienia pracownikom transportu do miejsca pracy (przy przekroczeniu pewnej minimalnej odległości od miejsca pracy do miejsca zamieszkania).

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, również w rozpatrywanej sprawie istnieją uzasadnione stanem faktycznym podstawy do odstąpienia od zasady, że wykorzystanie samochodu służbowego na dojazd z miejsca zamieszkania do miejsca pracy powinno być traktowane jako wykonywane na osobiste potrzeby pracowników. Dokonując tej oceny Naczelny Sąd Administracyjny miał na względzie, że przedmiotem zapytania spółki były dojazdy pracowników (przedstawicieli handlowych) samochodami służbowymi z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy, w sytuacji gdy pracownik rozpoczyna i kończy dzień pracy pod swoim mieszkaniem.

Ponadto zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, opisane we wniosku o interpretację wprowadzenie przez skarżącą spółkę regulaminu określającego zasady i sposób wykorzystania pojazdów samochodowych, powadzenie ewidencji przebiegu pojazdów oraz jej weryfikacja, a także zamontowanie w pojazdach systemu GPS realizuje postulat wyłącznego wykorzystywania samochodów do działalności gospodarczej, wykluczając jednocześnie ich użycie do innych celów. W opisie stanu faktycznego i własnego stanowiska zawartego we wniosku o interpretację, skarżąca w sposób racjonalny i uzasadniony specyfiką prowadzonej

działalności wskazała powody dla których samochody służbowe parkowane są poza siedzibą spółki, a pracownik zaczyna i kończy dzień pracy w swoim mieszkaniu.

Jako wyjątek od zasady należy traktować przypadki, gdy wykorzystanie samochodu służbowego na dojazd pracownika z miejsca zamieszkania do miejsca wykonywania pracy będzie uznawane za związane z działalnością gospodarczą podatnika w rozumieniu art. 86a ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2016 r., poz. 710 ze zm.), a nie jako wykonywane na osobiste potrzeby pracownika. Odstępstwo to powinno być uzasadnione stanem faktycznym danej sprawy. W takiej sytuacji podatnikowi przysługuje pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego związanego z zakupem paliwa i ponoszeniem innych wydatków na eksploatację pojazdów samochodowych, z uwzględnieniem spełnienia wymogów wynikających z art. 86a ust. 4 pkt 1 tej ustawy.

Wobec tego Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w stanie faktycznym opisanym we wniosku o interpretację spółka wskazała na mechanizmy i zasady używania samochodów służbowych przez przedstawicieli handlowych, które wykluczają użycie tych samochodów do celów niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, co umożliwia spółce dokonywanie odliczenia 100% kwoty podatku naliczonego związanego z wydatkami poniesionymi na zakup paliwa i eksploatację samochodów. Tym samym w sprawie nie znajdzie zastosowania art. 86a ust. 1 ustawy o VAT.

Końcowo należy zauważyć, że z uwagi na wskazaną powyżej specyfikę regulacji dotyczących podatku od towarów i usług związanych z wykorzystaniem samochodów osobowych, nieuprawnione było odwołanie się przez Sąd pierwszej instancji do poglądów wypracowanych na tle stosowania przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U z 2012 r. poz. 361 ze zm.). Jednak w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego takie działanie Sądu pierwszej instancji nie stanowiło naruszenia przepisów, które uzasadniałoby uchylenie zaskarżonego wyroku.

Mając powyższe na względzie Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 P.p.s.a. orzekł jak w sentencji.