

## → Fiskus kwestionuje koszty samozatrudnienia

Samozatrudnieni często świadczą swoje usługi, korzystając z udostępnionej im przez kontrahenta infrastruktury (np. samochód, telefon). Kontrahenci ponoszą też inne koszty związane ze świadczeniem usług przez samozatrudnionych (np. podróży służbowych). Nie podoba się to przedstawicielom fiskusa, którzy kwestionują możliwość ujęcia tych wydatków w kosztach i odliczenia związanego z nimi VAT.

„Samozatrudnienie” to popularna nazwa osobistego świadczenia usług przez przedsiębiorcę będącego osobą fizyczną na rzecz innego (z reguły jednego) przedsiębiorcy. Umowę cywilnoprawną będącą podstawą świadczenia takich usług można zawrzeć wówczas, gdy charakter zatrudnienia nie wymaga pozostawania w stosunku podległości pracowniczej. Często wybór takiej formy zarobkowania jest korzystniejszy niż tradycyjna umowa o pracę zarówno pod względem podatkowym, jak i obciążenia składkami ZUS. Stąd popularność samozatrudnienia wśród osób lepiej zarabiających.

### Pod lupą fiskusa

Pewnym minusem samozatrudnienia jest to, że budzi ono stale zainteresowanie fiskusa. To z kolei skutkuje niestabilnością reguł podatkowych. Wystarczy przypomnieć, że w 2004 r. samozatrudnieni menedżerowie utracili prawo do rozliczania się z podatku dochodowego na zasadach przewidzianych dla przedsiębiorców. Od początku tego roku zmieniona została definicja działalności gospodarczej w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej updof), co pozbawiło kolejną grupę samozatrudnionych prawa do rozliczeń podatkowych na zasadach przewidzianych dla firm.

Ostatnio przedstawiciele fiskusa atakują jeden z fundamentów samozatrudnienia, a mianowicie zasadę swobody umów.

### Koszty związane z usługą samozatrudnionego

Powszechnie przyjętą praktyką jest udostępnianie przez przedsiębiorców środków technicznych niezbędnych samozatrudnionym do świadczenia usług na ich rzecz oraz ponoszenie innych kosztów związanych ze świadczeniem tych usług. Chodzi najczęściej o samochody służbowe, komputery osobiste, telefony komórkowe. Ale problem dotyczy również lekarzy i pielęgniarek, gdy chodzi o wyposażenie gabinetów lekarskich, czy podwykonawców usług budowlanych (np. rusztowania i drogi dojazdowe).

Inne typowe koszty ponoszone przez przedsiębiorców to: koszty eksploatacji pojazdów służbowych powierzonych samozatrudnionym, rozmów telefonicznych, podróży służbowych samozatrudnionego (biletów lotniczych i kolejowych a także hoteli) oraz koszty związane z korzystaniem przez samozatrudnionego z pomieszczeń przedsiębiorcy czy zatrudnienia osób współdziałających z samozatrud-

nionym (np. asystentka zatrudniona przez przedsiębiorcę dla wygody samozatrudnionego). Dalej dla uproszczenia będziemy je nazywać kosztami infrastruktury.

### Swoboda umów

To że przedsiębiorca może zobowiązać się wobec samozatrudnionych do ponoszenia kosztów infrastruktury, nie budzi niczyjej wątpliwości. Wynika bowiem wprost z art. 353<sup>1</sup> kodeksu cywilnego, zgodnie z którym strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego. Ponadto art. 354 § 2 k.c. ustanawia zasadę współdziałania wierzyciela z dłużnikiem w sposób odpowiadający treści zobowiązania i jego celowi społeczno-gospodarczemu oraz zasadom współżycia społecznego, a jeżeli istnieją w tym zakresie ustalone zwyczaje – także w sposób odpowiadający tym zwyczajom.

Do tej pory nie budziło też wątpliwości, że ponoszenie przez przedsiębiorcę kosztów infrastruktury nie rodzi negatywnych konsekwencji podatkowych ani dla przedsiębiorcy, ani dla samozatrudnionych, jeśli tylko koszty te faktycznie służą świadczeniu usług na rzecz przedsiębiorcy i nie są świadczeniem na potrzeby osobiste samozatrudnionego.

Dodajmy, że gdy samozatrudniony otrzymuje „nieodpłatne” świadczenie na potrzeby osobiste (np. telefon komórkowy do rozmów prywatnych), rodzi to skutki podatkowe w postaci obowiązku opodatkowania przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia (przez samozatrudnionego) oraz rozliczenia VAT (przez przedsiębiorcę korzystającego z usług samozatrudnionego). Świadczenia takie są bowiem dla samozatrudnionego dodatkowym wynagrodzeniem.

### Nowe stanowisko organów podatkowych

Ostatnio jednak jeden z organów podatkowych odpowiedzialnych za rozliczenia tzw. dużych podatników podważył neutralność podatkową kosztów samozatrudnienia. W decyzjach z 10 kwietnia 2007 r. (PP-III/4210/5/DK/07, PP-III/4400/5-16/DK/07) Podlaski Urząd Skarbowy w Białymstoku przyjął, że umowa między przedsiębiorcą i samozatrudnionym, przewidująca, iż przedsiębiorca ponosi koszty infrastruktury (chodziło m.in. o samochody oddane do dyspozycji przedstawicielom handlowym, komputery, telefony komórkowe, koszty podróży służbowych i serwisowania samochodów oddanych do dyspozycji przedstawicielom handlowym), jest wprawdzie dopuszczalna przez prawo cywilne, jednak nie jest skuteczna na gruncie prawa podatkowego. Urząd uznał, że:

■ koszty infrastruktury nie są kosztem uzyskania przychodu u przedsiębiorcy (chyba że samozatrudniony świadczy usługi zarządzania – czyli w rozumieniu updof nie wykonuje działalności gospodarczej),



■ w związku z tym przed 1 maja 2004 r. przedsiębiorcy nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT związanego z tymi wydatkami,

■ ponadto, ponieważ po 1 maja 2004 r. przedsiębiorca może odliczać VAT od takich wydatków, ma obowiązek odprowadzać równocześnie VAT należny (zgodnie z art. 8 ust. 2 ustawy o VAT), gdyż ponoszenie kosztów infrastruktury jest nieodpłatną usługą na rzecz samozatrudnionych.

Taka interpretacja jest niezgodna zarówno z literą prawa, jak i zasadami wykładni funkcjonalnej.

### Jest związek z przychodem

W świetle art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej updop) oraz art. 22 ust. 1 updof, koszty poniesione w celu uzyskania przychodu są kosztami podatkowymi, chyba że wyłącza je z kręgu takich kosztów przepis szczególny. Poniesienie przez przedsiębiorcę kosztów infrastruktury wiąże się przyczynowo z uzyskaniem przez niego przychodu. Nie sposób przeczyć twierdzić, że nie ma takiego związku w sytuacji, gdy przedsiębiorca powierza przedstawicielowi handlowemu samochód w celu dojazdu do klientów tego przedsiębiorcy. Podobnie nie można zaprzeczyć jego istnieniu w sytuacji, gdy przedsiębiorca ponosi koszt rozmów telefonicznych, których przedmiotem jest przyjmowanie zamówień handlowych. Wydatki zakwestionowane przez organ podatkowy nie są też wyłączone z kręgu kosztów podatkowych przez przepisy szczególne.

Zatem brzmienie ustaw podatkowych nie daje najmniejszej podstawy do uznania, że poniesione przez przedsiębiorcę koszty infrastruktury nie są kosztami uzyskania przychodu.

### Argumenty przeciw

Przyjęcie za organem podatkowym, że koszt bezpośrednio (przyczynowo) związany z uzyskaniem przychodu nie jest kosztem uzyskania przychodu ze względu na to, że został poniesiony w związku z wykonaniem usługi na rzecz przedsiębiorcy przez inny podmiot gospodarczy (samozatrudnionego), prowadzi do konsekwencji nie do zaakceptowania w praktyce obrotu gospodarczego. Na tej samej zasadzie można bowiem zakwestionować takie koszty, jak:

■ koszt wykonania dróg dojazdowych

przez generalnego wykonawcę, bo po drogach tych poruszają się podwykonawcy,

■ amortyzacja sprzętu medycznego, gdy sprzęt ten obsługują lekarze lub pielęgniarki zatrudnieni na umowach cywilnoprawnych,

■ koszt przygotowania zestawień wymaganych przez biegłych rewidentów, bo korzystający z nich biegli wykonują badanie na podstawie umowy cywilnoprawnej.

W każdym z tych przypadków, zgodnie z umową o wykonanie usługi, określony koszt powinien ponieść usługobiorca (zamawiający wykonanie usługi), a nie wykonawca.

### Co z odliczeniem VAT

Organ podatkowy zakwestionował prawo przedsiębiorcy do odliczenia VAT związanego z kosztami infrastruktury. Podstawą był art. 25 ust. 1 pkt 3 starej ustawy o VAT z 1993 r., zgodnie z którym nie podlegał odliczeniu VAT związany z wydatkami niebędącymi kosztami podatkowymi. Jasne jest, że skoro bezzasadnie uznano koszty infrastruktury za koszty niepodatkowe, to i bezzasadnie jest kwestionowanie prawa podatnika do odliczenia VAT związanego z tymi kosztami.

Co więcej, stanowisko organu podatkowego, że ponoszenie przez przedsiębiorcę kosztów infrastruktury jest po 1 maja 2004 r. nieodpłatną usługą na rzecz samozatrudnionych, również nie ma oparcia ani w przepisach, ani w zasadach wykładni funkcjonalnej.

### To nie jest nieodpłatne świadczenie

Art. 8 ust. 2 nowej ustawy o VAT mówi, że nieodpłatne świadczenie usług traktuje się jako odpłatne świadczenie usług, gdy usługi te nie są związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa, a podatnikowi przysługiwało prawo do odliczenia związanego z nimi VAT.

Po pierwsze, powinno być oczywiste, że w takiej sytuacji przedsiębiorca nie świadczy usług na rzecz samozatrudnionych. O świadczeniu takich usług można by mówić jedynie wówczas, gdyby zgodnie z umową to samozatrudniony miał ponieść koszty infrastruktury, a mimo tego zapisu umownego koszty te poniosłby przedsiębiorca. Wówczas bowiem samozatrudniony uzyskałby korzyść (doszłoby do świadczenia „na jego rzecz”), a mianowicie nie poniosłby kosztów wykonania usługi, do których poniesienia był zobowiązany zgodnie z umową. W przeciwnym razie przedsiębiorca ponosząc koszty infrastruktury, które zgodnie z umową powinien ponieść, dokonuje tych wydatków jedynie na swoją rzecz.

Po drugie, nawet gdyby za organem podatkowym uznać, że przedsiębiorca świadczył nieodpłatne usługi na rzecz samozatrudnionych, to byłyby to przecież „usługi związane z prowadzeniem przedsiębiorstwa”, a zatem art. 8 ust. 2 nie miałby zastosowania.

### Tak jak pracownicy

Za tezę, że nie mamy w tym wypadku do czynienia z nieodpłatnym świadczeniem na cele niezwiązane z prowadzonym przez podatnika przedsiębiorstwem, przemawia również to, że w identycznej sytuacji z samozatrudnionymi znajdują się pracownicy przedsiębiorcy, którzy zgodnie z zawartymi umowami (tu: umowami o pracę) wykonują na rzecz przedsiębiorcy usługi (tu: usługi kierowane przez pracodawcę, czyli pracę), korzystając z powierzonego im w tym celu mienia. Jeśli zatem uznamy, że jest nieodpłatną usługą przedsiębiorcy na rzecz samozatrudnionego przedstawiciela handlowego udostępnienie mu samochodu służbowego w celu dojazdu do klientów przedsiębiorcy, to musimy uznać, że taką nieodpłatną usługą jest też udostępnienie takiego samochodu na rzecz samozatrudnionego przedstawiciela handlowego będącego pracownikiem przedsiębiorcy. Przyjęcie stanowiska organu podatkowego prowadzi zatem wprost do absurdu.

### Podsumowanie

Z góry można przewidzieć, że jeśli omówione stanowisko organu podatkowego upowszechni się, przedsiębiorcy i samozatrudnieni wypracują takie formuły współpracy, że przedstawiona interpretacja przepisów podatkowych nie będzie im szkodzić. Postulować jednak należy, aby w tej sprawie stanowisko zajęło Ministerstwo Finansów. Opisane działania organów podatkowych są bowiem niezgodne z przepisami i zdrowym rozsądkiem, a mogą wywołać – gdyby stały się powszechną praktyką – szkodliwe zamieszanie w życiu gospodarczym.

—Andrzej Malec  
doradca podatkowy w kancelarii  
Kochański Brudkowski i Wspólnicy sp.j.

Na ten temat piszemy też na str. 8