

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD3.8201.1.2020

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 11 września 2020 roku

w sprawie zryczałtowanego przychodu pracownika związanego z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325, z późn. zm.), zwanej dalej „Ordynacją podatkową”, w celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego

Niniejsza interpretacja dotyczy stosowania art. 12 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT”, w zakresie ujmowania w zryczałtowanym przychodzie pracownika świadczenia polegającego na finansowaniu przez pracodawcę kosztów eksploatacyjnych, w tym również paliwa, do samochodu służbowego wykorzystywanego przez pracownika do celów prywatnych.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisywanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym

Od 1 stycznia 2015 r. do art. 12 ustawy PIT wprowadzono ustępy 2a–2c. Ustawodawca w art. 12 ust. 2a określił wartość nieodpłatnego świadczenia pracownika z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych poprzez wskazanie konkretnych kwot, które są zróżnicowane w zależności od pojemności silnika samochodu.

Zgodnie z tym przepisem wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ustala się w wysokości:

- 1) 250 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm³,
- 2) 400 zł miesięcznie – dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm³.

Z kolei ust. 2b wskazuje sposób obliczania wartości świadczenia, gdy podatnik korzysta z samochodu, w prywatnych celach, tylko przez część miesiąca. W takim przypadku wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a.

Natomiast ust. 2c określa sposób ustalania wartości przychodu z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych w warunkach częściowej odpłatności. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli świadczenie przysługujące pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego

do celów prywatnych jest częściowo odpłatne, to przychodem pracownika jest różnica pomiędzy wartością określoną w ust. 2a albo ust. 2b i odpłatnością ponoszoną przez pracownika.

Przed dniem 1 stycznia 2015 r. ustawa PIT nie zawierała przepisów szczególnych, które regulowałyby zasady ustalania przychodu pracownika z tytułu korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych i przychód ten był określany na zasadach ogólnych.

Stwarzało to problemy z prawidłowym ustalaniem przychodu z tego tytułu. Dlatego też, ustawodawca dla uproszczenia sposobu obliczania wartości tego nieodpłatnego (bądź częściowo odpłatnego) świadczenia wprowadził zryczałtowaną formę określania jego wartości.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydawanych interpretacjach indywidualnych zajmował stanowisko, że kwoty ryczałtu, o których mowa w art. 12 ust. 2a ustawy PIT, obejmują koszty użytkowania samochodu takie jak: ubezpieczenie, bieżące naprawy i przeglądy, z wyłączeniem jednak paliwa, do którego powinno się stosować zasady ustalania przychodu przewidziane w art. 11 ust. 2 i ust. 2a pkt 4 ustawy PIT. Stanowisko to podzielane było również przez Ministerstwo Finansów.

Pogląd ten budził jednakże wątpliwości podatników i płatników i był przedmiotem skarg wnoszonych do sądów administracyjnych, w wyniku czego ukształtowana została linia orzecznicza Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Linia ta jednolicie opowiada się za stanowiskiem prezentowanym przez płatników i podatników, uznając, że w ramach zryczałtowanego przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 2a ustawy PIT, mieszczą się również koszty paliwa zakupionego przez pracodawcę.

Zaistniała zatem rozbieżność pomiędzy praktyką interpretacyjną Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej a orzecznictwem sądów administracyjnych. Skłoniło to Ministra Finansów do wydania interpretacji ogólnej.

Oznacza to, że prawidłowa wykładania art. 12 ust. 2a ustawy PIT prowadzi do wniosku, że koszty paliwa finansowane przez pracodawcę, udostępniającego pracownikowi samochód służbowy do wykorzystywania do celów prywatnych, mieszczą się w zryczałtowanym przychodzie, o którym mowa w art. 12 ust. 2a ustawy PIT.

Wskazać ponadto należy, iż pojęcie „wykorzystywania” w odniesieniu do samochodu służbowego nie zostało zdefiniowane w ustawie PIT. Zgodnie z wyjaśnieniem tego pojęcia użytym w Słowniku Języka Polskiego PWN (<https://sjp.pwn.pl/szukaj/wykorzystywac.html>), oznacza ono „użyć czegoś dla osiągnięcia jakiegoś celu, zysku”. Na tę okoliczność zwrócił m.in. uwagę NSA w wyroku z dnia 19 lipca 2019 r. sygn. akt II FSK 2050/17, wskazując, że: „Ustawodawca, jak słusznie zauważył Sąd I instancji, nie zdefiniował pojęcia „wykorzystanie samochodu służbowego”. W języku potocznym przez wykorzystanie rozumieć należy użycie czegoś w celu osiągnięcia jakiegoś celu, zysku (Słownik języka polskiego PWN, <http://sjp.pwn.pl>). W tym przypadku celem, jakiego służyć ma pojazd, jest cel prywatny pracownika, w szczególności dojazd do miejsca pracy i powrót z miejsca pracy do domu. Wykorzystanie samochodu polegać zatem będzie na przemieszczaniu się nim przez pracownika. Jego użycie wiąże się z koniecznością ponoszenia wydatków eksploatacyjnych (przykładowo wymianę opon, oleju), na ubezpieczenie pojazdu. Podstawowym kosztem, który wiąże się z użyciem pojazdu, jest jednakże zakup paliwa, bez którego korzystanie z niego do celów prywatnych w ramach podstawowej funkcji nie będzie możliwe. Jeżeli zatem ustawodawca określa przychód z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych ryczałtowo, bez rozbicia na poszczególne koszty, które przy zwykłym użyciu pojazdu musiałby ponieść pracownik i nie wyłącza z tej kwoty wydatków na paliwo, to należy przyjąć, że określona ryczałtowo wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje wszystkie wydatki związane z normalną eksploatacją samochodu, w tym także na paliwo. Jeśli ustawodawca chce wyłączyć pewne kwoty z ogólnej kwoty ryczałtu, to używa zwrotu „z wyłączeniem” czy „za wyjątkiem”, czego przykładem są art. 5b ust. 1 pkt 1, art. 12 ust. 7, art. 14 ust. 2 pkt 1 lit. b, art. 20 ust. 1c pkt 2 i 5, art. 21 ust. 1 pkt 23b i 136 u.p.d.o.f. (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 września 2018 r., II FSK 2430/16, CBOSA).”

Analogiczne stanowisko wynika także z innych orzeczeń NSA, w których Sąd stwierdził: „jakkolwiek ustawodawca nie sprecyzował, co mieści się w pojęciu "wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych", jednak z uwagi na podobnie skonstruowany, ryczałtowy zwrot kosztów używania samochodu prywatnego do celów służbowych, obejmujący wszystkie koszty i wydatki czynione z tytułu korzystania z pojazdu, a więc także koszty paliwa, zasadne jest odniesienie tej samej reguły do wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych. W tym ostatnim przypadku świadczeniem pracodawcy nie jest więc samo udostępnienie samochodu, ale także zapewnienie możliwości jego prawidłowego używania, co oznacza także ponoszenie przez pracodawcę wszelkich kosztów eksploatacji, w tym kosztów paliwa. W różnicowaniu wielkości ryczałtu ze względu na pojemność silnika samochodu można zresztą upatrywać dążenia do uwzględnienia rzeczywistej wielkości kosztów eksploatacyjnych, gdyż samochód z silnikiem o większej pojemności z reguły zużywa więcej paliwa, niż samochód z silnikiem o pojemności mniejszej (por. wyroki NSA z dnia: 2 lipca 2019 r., sygn. akt II FSK 2481/17, z 28 września 2018 r., sygn. akt II FSK 2654/16 oraz z 28 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1583/17).” W powołanym wcześniej wyroku z dnia 2 lipca 2019 r. NSA stwierdził: „Podzielając to zapatrywanie Naczelny Sąd Administracyjny w składzie rozpoznającym skargę kasacyjną stwierdza niezasadność postawionego w niej zarzutu naruszenia art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. przez błędną wykładnię prowadzącą do niewłaściwego uznania, że wartość pieniężna nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych, o której mowa w art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. nie obejmuje wartości udostępnionego pracownikowi paliwa, a tym samym wartość paliwa stanowi odrębne świadczenie, którego wysokość należy określić w oparciu o art. 12 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f. Naczelny Sąd Administracyjny podziela w całości i przyjmuje za własne stanowisko NSA prezentowane w wyroku z 10 lipca 2018 r., II FSK 1185/16, że przepis art. 12 u.p.d.o.f. nie zawiera ograniczeń dotyczących sposobu korzystania z samochodu, liczby przejechanych kilometrów, używania samochodu do jazd lokalnych, czy też pozamiejscowych. Pracodawca przekazując samochód służbowy, oddaje poszczególnym pracownikom do użytku pojazd gotowy do jazdy zarówno z zapewnionym paliwem, jak i materiałami eksploatacyjnymi. Korzystanie z samochodu służbowego nie jest przecież możliwe bez paliwa. To tylko potwierdza konstatację, że przepisy ustanawiające ryczałtowy przychód wskazują na czynność "wykorzystania" samochodu służbowego, a nie na "prawo do wykorzystywania". Tylko wówczas możliwe jest jego skuteczne wykorzystywanie, jeżeli samochód jest w pełni przygotowany do eksploatacji. Odmienne rozwiązanie, wskazujące na wyłączenie paliwa z wydatków związanych z użytkowaniem samochodu służbowego, tj. wskazujące na jego odrębność w konsekwencji stanowiłoby dalsze skomplikowanie w zakresie prowadzenia niezbędnych ewidencji. To z kolei niweczyłoby ideę ryczałtu i założonego nią celu. Przytoczony przepis nie daje podstaw do różnicowania dla celów podatkowych kosztów, które mogą być objęte ryczałtem (np. ubezpieczenie, bieżące naprawy i przeglądy) od tych, których ryczałt nie obejmuje (paliwo). To wszystko prowadzi do wniosku, że brzmienie art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f. w pełni uzasadnia wykładnię, iż wartość przychodu z tytułu użytkowania samochodu służbowego do celów prywatnych obejmuje również udostępnienie danemu pracownikowi paliwa, które nie stanowi odrębnego świadczenia.”

W wyroku z dnia 28 września 2018 r. sygn. akt II FSK 2654/16 Sąd uznał, że „Minister Finansów trafnie zresztą zauważa, że wprowadzenie reguły uproszczonego, ryczałtowanego sposobu ustalania przychodu z nieodpłatnego świadczenia w postaci wykorzystywania przez pracowników samochodu służbowego do celów prywatnych, miało służyć ułatwieniu prowadzenia działalności gospodarczej przez uproszczenie rozliczeń podatkowych. Z celem tym pozostaje jednak w sprzeczności dążenie do szczegółowego wyliczania dodatkowych, hipotetycznych korzyści, które mógłby uzyskać pracownik eksploatując pojazd służbowy do celów prywatnych z wykorzystaniem paliwa, którego koszt ponosi pracodawca. Przede wszystkim jednak taka formuła obliczania wartości nieodpłatnego świadczenia musiałaby mieć jednoznaczną podstawę normatywną, której brak, podczas gdy ma ją formuła przeciwna – bazująca na ryczałcie obejmującym wszystkie elementy składające się na to świadczenie. Nie sposób zatem zgodzić się z argumentacją w istocie negującą ryczałtowy model rozpoznawania wartości nieodpłatnego świadczenia na rzecz modelu o charakterze częściowo ryczałtowym, a częściowo ewidencyjnym. Należy natomiast opowiedzieć się za trafnością wniosku, że ryczałtowo określana

wartość analizowanych nieodpłatnych świadczeń obejmuje wszelkie koszty eksploatacji samochodu, w tym paliwo, ale także – tytułem przykładu – płyn do spryskiwaczy. Nie wydaje się natomiast, by można nią było objąć również koszty pozaeksploatacyjne, które nie warunkują samego korzystania z samochodu, jak opłaty autostradowe czy parkingowe.”.

Ponadto należy również zwrócić uwagę na cel uregulowania w ustawie PIT zasad wynikających z art. 12 ust. 2a–2c. Przepisy te zostały wprowadzone, aby ułatwić sposób określania wartości przychodu pracownika z tytułu wykorzystywania przez niego do celów prywatnych udostępnionego mu nieodpłatnie przez pracodawcę samochodu służbowego. Natomiast interpretacja tych przepisów, z której wynikałaby konieczność odrębnego ustalania wartości paliwa finansowanego przez pracodawcę w celu jego opodatkowania, przeczyłaby intencji ustawodawcy dotyczącej uproszczenia rozliczenia z tego tytułu i niweczyłaby sens zryczałtowanej formy określania przychodu.

Zwrócił na to uwagę m.in. WSA w Opolu w wyroku z dnia 8 listopada 2017 r., sygn. akt I SA/Op 327/17, stwierdzając: *„Natomiast odmienne rozwiązanie, wskazujące na wyłączenie paliwa z wydatków związanych z użytkowaniem samochodu służbowego tj. wskazujące na jego odrębność w konsekwencji stanowiłoby dalsze skomplikowanie w zakresie prowadzenia niezbędnych ewidencji. To z kolei niweczyłoby ideę ryczałtu i założonego nią celu.”*

Przyjmując zatem argumentację zawartą w jednolitej linii orzeczniczej sądów administracyjnych w zakresie interpretacji art. 12 ust. 2a ustawy PIT, należy stwierdzić, że ryczałtowo określona w tym przepisie wartość nieodpłatnego świadczenia obejmuje ponoszone przez pracodawcę koszty związane z utrzymaniem i ogólnym użytkowaniem samochodu, przykładowo takie jak: paliwo, ubezpieczenie, wymiana opon, bieżące naprawy, okresowe przeglądy, które zakład pracy – jako właściciel samochodu – musi ponieść, aby samochód był sprawny i mógł uczestniczyć w ruchu drogowym.

Używanie tak udostępnionego samochodu czasami wiąże się z dodatkowymi kosztami, takimi jak opłaty parkingowe, czy opłaty za przejazdy autostradą, które nie mogą być uznawane za świadczenia objęte kwotą określoną w art. 12 ust. 2a ustawy PIT.

Ustawodawca wskazał bowiem wyraźnie, że chodzi o świadczenie związane z wykorzystaniem samochodu służbowego (czy z oddaniem do używania – bezpłatnie – dla celów prywatnych), a nie wszelkimi pochodnymi kosztami związanymi z podróżą samochodem udostępnionym do wykorzystywania w celach prywatnych.

Minister Finansów: z up. J. Sarnowski