**Koszty paliwa ponoszone w związku z prywatnym użytkowaniem samochodów służbowych -** Joanna Świerzyńska, Deloitte

**Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 2019, II FSK 585/17**

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.

**Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku**

Na wstępie Naczelny Sąd Administracyjny pragnie zauważyć, że istota sporu w rozpatrywanej sprawie, sprowadzająca się do rozstrzygnięcia kwestii, czy w opisanym zdarzeniu przyszłym wartość pieniężna nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych, o którym mowa w [art. 12 ust. 2a](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(12)ust(2(a))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f., obejmuje koszty użytkowania samochodu w postaci zużytego paliwa, była już przedmiotem oceny Naczelnego Sądu Administracyjnego w analogicznej sprawie z 10 lipca 2018 r. II FSK 1185/16, którą to ocenę Skład orzekający w niniejszej sprawie, w pełni aprobuje, podziela i przyjmuje za własną.

Rozstrzygając ten problem w pierwszej kolejności wskazać należy, że ocena prawna spornej kwestii wymaga przywołania przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mających znaczenie dla jej rozstrzygnięcia. Zgodnie z [art. 11 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(11)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, art. 19, art. 25b i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

Od 2015 r. weszły w życie przepisy, które określają zasady ustalania przychodu pracownika, jeżeli ten korzysta z samochodu służbowego w celach prywatnych. Stosownie bowiem do treści [art. 3 pkt 2](https://sip.lex.pl/#/document/18145064?unitId=art(3)pkt(2)&cm=DOCUMENT) ustawy z dnia 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej (Dz. U. z 2014 r. poz. 1662), z dniem 1 stycznia 2015 r. w [ustawie](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?cm=DOCUMENT) z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), zaczęły obowiązywać nowe regulacje [art. 12 ust. 2a-2c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(12)ust(2(a))&cm=DOCUMENT), których celem jest zastąpienie poprzedniego sposobu ustalania przychodu z tytułu użytkowania pojazdu służbowego do celów prywatnych metodą uproszczoną, polegającą na ustaleniu przychodu pracownika w sposób ryczałtowy.

Zgodnie z [art. 12 ust. 1](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(12)ust(1)&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Stosownie natomiast do treści [art. 12 ust. 2a)](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(12)ust(2(a))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f. 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.

W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a ([art. 12 ust. 2b](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(12)ust(2(b))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.). 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 ([art. 12 ust. 2c](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(12)ust(2(c))&cm=DOCUMENT) u.p.d.o.f.). Obowiązujący od 1 stycznia 2015 r. ryczałt dotyczy przychodu z tytułu wykorzystywania auta służbowego do celów prywatnych. Celem zmian legislacyjnych obowiązujących od 1 stycznia 2015 r. miało być ułatwienie określania przychodu podatkowego pracowników z tytułu prywatnego wykorzystywania samochodów służbowych oraz wyeliminowanie ryzyka podatkowego związanego z poprzednimi, niejasnymi i nieprecyzyjnymi przepisami w tym zakresie.

W cytowanym przepisie wyraźnie wskazano, że otrzymanym świadczeniem jest "wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych". Prawodawca jednakże nie precyzuje i nie definiuje ściśle co mieści się pod pojęciem "wykorzystywanie". Biorąc jednak pod uwagę chociażby fakt, że podobnie skonstruowany ryczałtowy zwrot kosztów używania samochodu prywatnego do celów służbowych obejmuje wszystkie koszty i wydatki poczynione z tytułu korzystania z pojazdu, zasadnym jest odniesienie tej zasady do interpretacji przepisów regulujących wykorzystywanie samochodu służbowego do celów prywatnych.

Wbrew zatem stanowisku organu świadczeniem pracodawcy nie jest samo udostępnienie samochodu. Jest nim zapewnienie możliwości jego prawidłowego używania, także i ponoszenie wszystkich niezbędnych wydatków umożliwiających takie używanie tj. kosztów eksploatacji, w tym materiałów eksploatacyjnych, kosztów związanych z zakupem paliwa, czy badań technicznych. Nie ma przy tym żadnego uzasadnienia, aby jeden rodzaj tych wydatków jakim są wydatki na paliwo uznać za stanowiące odrębne świadczenie.

Na takie rozumienie analizowanego unormowania wskazuje także przyjęta przez ustawodawcę konstrukcja określania wysokości ryczałtu, który powinien zrekompensować całość wydatków poniesionych w związku z wykorzystywaniem samochodu służbowego do celów prywatnych. Został on mianowicie powiązany z pojemnością silnika samochodu, tj. odpowiednio dla samochodów o pojemności silnika do 1600 cm3 jest to kwota 250 zł miesięcznie, a dla samochodów o pojemności silnika powyżej 1600 cm3 - 400 zł miesięcznie. Jest to parametr warunkujący w pierwszej kolejności zużycie paliwa. Natomiast jego wpływ na wysokość innych kosztów eksploatacyjnych jest znikomy.

Podzielając w pełni stanowisko wyrażone ww. wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 lipca 2018 r., [II FSK 1185/16](https://sip.lex.pl/#/document/522630300?cm=DOCUMENT) należy przyjąć, że przepis [art. 12](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(12)&cm=DOCUMENT) 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 (w tym wypadku spółka), przekazując samochód służbowy, zgodnie z regulaminem jego użytkowania, 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 - co czyni organ - 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](https://sip.lex.pl/#/document/16794311?unitId=art(12)ust(2(a))&cm=DOCUMENT) 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.

(…)

**Kluczowe przepisy**

**Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 1509 ze zm.)**

**art. 11 ust. 1**

Przychodami, z zastrzeżeniem art. 14-15, art. 17 ust. 1 pkt 6, 9, 10 w zakresie realizacji praw wynikających z pochodnych instrumentów finansowych, pkt 11, art. 19, art. 25b, art. 30ca, art. 30da i art. 30f, są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartość otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń.

**art. 12 ust. 2a**

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.

**art. 12 ust. 2b**

W przypadku wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych przez część miesiąca wartość świadczenia ustala się za każdy dzień wykorzystywania samochodu do celów prywatnych w wysokości 1/30 kwot określonych w ust. 2a.

**art. 12 ust. 2c**

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.

**Główne problemy**

1. Czy w opisanym zdarzeniu przyszłym wartość pieniężna nieodpłatnego świadczenia przysługującego pracownikowi z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych, o którym mowa w art. 12 ust. 2a u.p.d.o.f., obejmuje koszty użytkowania samochodu w postaci zużytego paliwa?