

Raport 2013

# *Samochody w użytkowaniu pracowników*



Smarter ideas

# Treść

<i>Raport 2013.....</i>	<i>1</i>
<i>Użytkowanie samochodów prywatnych w celach służbowych.....</i>	<i>3</i>
<i>Ryczałt .....</i>	<i>3</i>
1. <i>Limity ryczałtu pieniężnego jakie można przyznać pracownikowi .....</i>	<i>3</i>
2. <i>Oświadczenie pracownika – podstawą do zaliczenia ryczałtu w koszty .....</i>	<i>4</i>
<i>Kilometrówka.....</i>	<i>4</i>
3. <i>Ewidencja przebiegu pojazdu .....</i>	<i>4</i>
4. <i>Oskładkowanie zwrotów .....</i>	<i>5</i>
5. <i>Zwrot jako przychód .....</i>	<i>5</i>
<i>Użytkowanie samochodów prywatnych przez osoby niebędące pracownikami.....</i>	<i>6</i>
6. <i>Zwrot na rzecz członka rady nadzorczej.....</i>	<i>6</i>
7. <i>Zwrot na rzecz pozostałych osób nie będących pracownikami ani członkami rady nadzorczej.....</i>	<i>6</i>
8. <i>Zwrot jako przychód .....</i>	<i>6</i>
<i>Użytkowanie samochodów służbowych do celów prywatnych .....</i>	<i>7</i>
9. <i>Użyczenie odpłatne .....</i>	<i>7</i>
10. <i>Użyczenie nieodpłatne .....</i>	<i>8</i>
11. <i>Koszty uzyskania przychodu a użytkowanie samochodu - podsumowanie.....</i>	<i>11</i>
<b><i>Dołącz do naszej powiększającej się Wspólnoty!.....</i></b>	<b><i>12</i></b>



# Użytkowanie samochodów prywatnych w celach służbowych

W celu prawidłowego zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków związanych z używaniem prywatnego samochodu pracownika do celów służbowych (zarówno w podróży służbowej, jak i w jazdach lokalnych), należy udokumentować te wydatki zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Obowiązujące akty prawne:

- Rozporządzenie Ministra Infrastruktury z dnia 25 marca 2002 r. w sprawie warunków ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy (Dz. U. 2002 nr 27 poz.271 z późn. zm.), dalej zwane rozporządzeniem Ministra Infrastruktury
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1992 nr 21 poz. 86 z późn. zm. ), dalej zwana updop
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 1991 nr 80 poz. 350 ), dalej zwana updof
- Rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 18 grudnia 1998 r. w sprawie szczegółowych zasad ustalania podstawy wymiaru składek na ubezpieczenia emerytalne i rentowe (Dz. U. 1998 nr 161 poz. 1106 ), dalej zwane rozporządzeniem składkowym
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DZ. U. 2004 nr 54 poz. 535), zwana dalej ustawą o VAT

W przypadku wykorzystywania samochodu w jazdach lokalnych, pracodawca ma wybór co do sposobu zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu, wydatków poniesionych z tego tytułu. Dostępne formy to:

- ryczałt do wysokości przewidzianych przepisami kilometrów albo
- limit stawki za kilometr przebiegu pojazdu, tzw. kilometrówka.

## Ryczałt

Ryczałt stanowi iloczyn stawki za 1 kilometr przebiegu i miesięcznego limitu przebiegu kilometrów, ustalonej umownie na jazdy lokalne.

Stawka za 1 kilometr przebiegu samochodu jest taka sama jak w przypadku kilometrówki i została opisana w punkcie jej dotyczącym.

### 1. Limity ryczałtu pieniężnego jakie można przyznać pracownikowi

Miesięczny limit kilometrów ustalany jest przez pracodawcę w zawartej z pracownikiem umowie cywilnoprawnej. Nie może on przekroczyć ustalonej prawem granicy, uzależnionej od liczby mieszkańców w danej gminie lub mieście, w którym pracownik jest zatrudniony.

Limit ten nie może miesięcznie przekroczyć:

- 300 km – w gminie/mieście do 100 tys. mieszkańców,
- 500 km – w gminie/mieście ponad 100 tys. do 500 tys. mieszkańców,
- 700 km – w gminie/mieście ponad 500 tys. mieszkańców.

Limit może zostać podwyższony:

- W służbie leśnej - maksymalnie do 1.500 km,
- W służbach ratowniczych i w innych właściwych instytucjach w sytuacji zagrożenia klęską żywiołową lub usuwania jej skutków, albo skutków katastrofy ekologicznej - maksymalnie do 3.000 km.

Przepisy rozporządzenia Ministra Infrastruktury ograniczają swobodę pracodawcy w ustalaniu limitów, ale wyłącznie co do ich maksymalnej wysokości. Oznacza to, że pracodawca może ustalić pracownikowi niższy limit.

#### **Ważne:**

**Pracodawca może ustalić pracownikowi niższy limit ryczałtu.**

## 2. Oświadczenie pracownika – podstawą do zaliczenia ryczału w koszty

Podstawą do prawidłowego zaliczenia w koszty tak wypłacanego zwrotu za używanie samochodu jest złożenie przez pracownika pisemnego oświadczenia o używaniu przez niego pojazdu do celów służbowych w danym miesiącu.

Oświadczenie to powinno zawierać:

- dane dotyczące pojazdu (pojemność silnika, marka, numer rejestracyjny),
- ilość dni nieobecności pracownika w miejscu pracy w danym miesiącu z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej lub innej nieobecności, a także
- ilość dni, w których pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych.

Kwotę ustalonego ryczału zmniejsza się o 1/22 za każdy roboczy dzień nieobecności pracownika w miejscu pracy z powodu choroby, urlopu, podróży służbowej trwającej co najmniej 8 godzin lub innej nieobecności oraz za każdy dzień roboczy, w którym pracownik nie dysponował pojazdem do celów służbowych.

### W skrócie:

- Pracodawca ma do wyboru dwie formy rozliczania się z pracownikiem, który korzysta z własnego auta w pracy:
  - ryczałt, który jest ustalany w zależności od wielkości miejscowości, w której firma ma swoją siedzibę, lub
  - kilometrówka, która jest rozliczana w zależności od pojemności pojazdu
- Podstawą do zaliczenia ryczału w koszty jest oświadczenie pracownika dotyczące pojazdu jakim się porusza, a także ilości dni spędzonych zarówno w podróżach służbowych, jak i innych nieobecności
- Podstawą do rozliczenia kilometrówki jest ewidencja przebiegu pojazdu, która zawiera m.in. opis trasy, liczbę faktycznie przejechanych kilometrów i stawkę za kilometr

## Kilometrówka

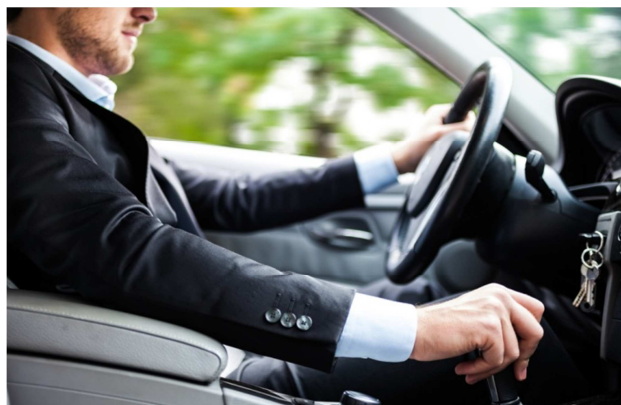
Limit wydatków związanych z używaniem prywatnego samochodu pracownika, stanowiący koszt uzyskania przychodu może być wyliczony na podstawie faktycznego przebiegu pojazdu - w kwocie wynikającej z przemnożenia stawki za 1 kilometr przebiegu pojazdu i faktycznie przejechanych przez pracownika kilometrów (na podstawie ewidencji przebiegu pojazdu).

Stawka za 1 km przebiegu samochodu osobowego została określona w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury i wynosi:

- 0,5214 zł - dla samochodu osobowego o pojemności skokowej silnika do 900 cm<sup>3</sup>,
- 0,8358 zł - dla samochodu osobowego o pojemności skokowej silnika powyżej 900 cm<sup>3</sup>,

Zwrotu tego dokonuje się również na podstawie umowy cywilnoprawnej zawartej pomiędzy pracownikiem a pracodawcą o używanie samochodu prywatnego do celów służbowych.

Podstawą do prawidłowego rozliczenia się firmy z tak wydatkowanych pieniędzy jest **ewidencja przebiegu pojazdu**, będąca comiesięcznym potwierdzeniem przez pracownika, użytkownika samochodu według zasad określonych w umowie.



## 3. Ewidencja przebiegu pojazdu

Jakie dane powinna zawierać ewidencja przebiegu pojazdu określa art. 23 ust. 7 updof. Są to co najmniej:

- nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazd,
- numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika,
- kolejny numer wpisu,
- data i cel wyjazdu,
- opis trasy (skąd - dokąd),

- liczba faktycznie przejechanych kilometrów,
- stawka za 1 km przebiegu,
- kwota wynikająca z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu oraz
- podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane.

Podobna definicja jest określona w updof w celu prawidłowego zaliczenia wydatku w koszty.

#### 4. Oskładkowanie zwrotów

Zwroty za użytkowanie samochodów prywatnych w celach służbowych korzystają ze **zwolnienia z oskładkowania do wysokości podanych wyżej limitów**.

Wszystkie kwoty wypłacone ponad ten limit nie korzystają ze zwolnienia z oskładkowania i co więcej pracodawca kosztów ponad ten limit nie może uznać za koszty uzyskania przychodu.

Dla zwolnienia z oskładkowania zwrotu kosztów używania przez pracownika samochodu prywatnego w celach służbowych nie ma znaczenia kwestia dotycząca prawa własności do używania samochodu. Pracownik może również korzystać z pojazdu, np. użyczonemu bądź wynajętego. Dla skorzystania z tego zwolnienia konieczne jest jednak, aby czynność nie była jednostronna, zaś używanie pojazdu samochodowego przez pracownika wykonywane było dla potrzeb pracodawcy.



#### 5. Zwrot jako przychód

Co do podatku od osób fizycznych zwrot taki co do zasady jest przychodem i powinien zostać opodatkowany.

Zwolnienie ma miejsce tylko zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 23b updof, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw. Mogą to być np. pracownicy służby leśnej.



# Użytkowanie samochodów prywatnych przez osoby niebędące pracownikami

Inne osoby współpracujące z firmą na podstawie umów cywilnoprawnych, członkowie zarządu i rad nadzorczych mogą na podstawie zapisów zawartych w umowach ustanawiających ich współpracę z firmą ustanowić również zasady zwrotu wydatków poniesionych na używanie samochodów prywatnych do celów służbowych.

## 6. Zwrot na rzecz członka rady nadzorczej

Zgodnie z ogólną zasadą określoną w art. 15 ust. 1 updog, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 updog.

Członkowie rad nadzorczych z mocy przepisów wyłączeni są z możliwości ujęcia wydatków na ich rzecz w kosztach uzyskania przychodu, za wyjątkiem wynagrodzeń. Ponadto każda forma takiego zwrotu będzie dla nich przychodem opodatkowanym i niezwolnionym z oskładkowania składką zdrowotną, gdyż pod taką tylko podlegają.

## 7. Zwrot na rzecz pozostałych osób nie będących pracownikami ani członkami rady nadzorczej

Dla pozostałych osób nie będących pracownikami ani członkami rady nadzorczej zasadnym wydaje się stosowanie jedynie kilometrówki. Forma ryczału jest wątpliwa z punktu widzenia zasad zaliczania kosztów do kosztów uzyskania przychodu.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 51 updog, do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się wydatków, z zastrzeżeniem pkt 30, z tytułu kosztów używania dla potrzeb działalności gospodarczej samochodów

osobowych nie stanowiących składników majątku podatnika, w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; podatek jest zobowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu.

Analiza powyższego przepisu prowadzi do wniosku, iż prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu jest warunkiem koniecznym dla uznania wydatku na rzecz osoby nie będącej pracownikiem, korzystającej z samochodu prywatnego do celów służbowych, jako kosztu uzyskania przychodu. Wspominany pkt 30 w w/w przepisie, odnoszący się tutaj do ryczału ma zastosowanie tylko do pracowników.

### W skrócie:

- Członkowie rad nadzorczych z mocy przepisów **wyłączeni są** z możliwości zawarcia wydatków na ich rzecz w kosztach uzyskania przychodu
- Dla osoby nie będącej pracownikiem warunkiem dla uznania wydatku jest **prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu**
- Zwrot na rzecz zleceniobiorców i innych osób współpracujących **zwolniony jest z oskładkowania, do wysokości przedstawionych limitów.**

## 8. Zwrot jako przychód

Omawiany zwrot na rzecz zleceniobiorców i innych osób współpracujących na podstawie umów, do których zgodnie z kodeksem cywilnym stosuje się przepisy dotyczące zlecenia, stanowi dla tych osób przychód. Podobnie jak w przypadku pracowników, zwrot ten zwolniony jest z oskładkowania, do wysokości przedstawionych limitów.

Inaczej w przypadku członków zarządu, którzy nie podlegają ubezpieczeniom społecznym oraz zdrowotnym i w związku z tym przychód ten nie będzie oskładkowany. Zwrot kosztów za używanie samochodu prywatnego do celów służbowych przez osoby niebędące pracownikami z zasady będzie opodatkowany i będzie stanowił przychód z działalności wykonywanej osobiście zgodnie z art. 13 updog.

# Użytkowanie samochodów służbowych do celów prywatnych

W sytuacji pozostawienia pracownikowi możliwości korzystania z samochodu służbowego poza godzinami pracy do celów prywatnych pracodawca ma dwie możliwości:

- Ustalić kwotę korzyści z takiego użytkowania samochodu przez pracownika i zobowiązać go do comiesięcznego zwrotu, będącego odpowiednim odzwierciedleniem kosztów poniesionych przez pracodawcę na takie użytkowanie do celów prywatnych – **użyczenie odpłatne**.
- Ustalić wysokość przychodu wynikającego z użytkownika samochodu służbowego do celów prywatnych jako świadczenia nieodpłatnego lub częściowo nieodpłatnego, zgodnie z art. 12 ust.3, z odwołaniem do art.11 ust 2-2b updof – **użyczenie nieodpłatne**.

## 9. Użyczenie odpłatne

**Użyczenie odpłatne** ma miejsce w sytuacji kiedy pomiędzy pracownikiem a pracodawcą zostanie zawarta umowa o odpłatności za używanie samochodu służbowego w sposób umownie przyjęty.

### a. Ustalanie kwoty odpłatności

W przepisach podatkowych nie znajdziemy szczegółowych wytycznych, co do sposobu ustalania wysokości opłat za użytkowanie samochodu służbowego do celów prywatnych przez pracownika. Firma powinna samodzielnie przyjąć sposób kalkulacji odpłatności, którą ma ponosić pracownik. Wysokość odpłatności powinna być również uzależniona od tego, w jakim zakresie samochód jest wykorzystywany do celów służbowych, a w jakim do celów prywatnych oraz kto ponosi koszty zakupu paliwa i innych związanych z użytkowaniem samochodu opłat.

Jednym z możliwych sposobów ustalenia właściwej kwoty odpłatności może być prowadzenie przez podatnika ewidencji przebiegu pojazdu do celów służbowych i prywatnych. W przypadku samochodu

leasingowanego wyceny powinno się dokonać zgodnie z art. 11 ust. 2a pkt. 2 updof, czyli według ceny zakupu usługi, co w tym przypadku stanowi wysokość opłaty leasingowej.

### b. Stanowisko organów podatkowych

Organy podatkowe, w wydawanych interpretacjach indywidualnych, odmawiają oceny przyjętej przez podatników metody kalkulacji przychodu z nieodpłatnego świadczenia w przypadku korzystania do celów prywatnych z samochodu służbowego (por. powołaną interpretację indywidualną Ministra Finansów, a także interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 12 maja 2010 r., nr IPPB2/415-105/10-3/MK i z 10 listopada 2010 r., nr IPPB4/415-665/10-2/SP). Z ich wyjaśnień wynika, że przedmiotem interpretacji indywidualnej może być wyłącznie wskazanie przepisu, na podstawie którego należy ustalić wartość nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników, a nie prawidłowość wyliczania tej wartości. Kwestia ta może być jednak przedmiotem ewentualnego postępowania podatkowego.

Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach wyjaśnił: „W przedstawionym stanie faktycznym mamy do czynienia z usługą polegającą na odpłatnym oddaniu pracownikowi do używania samochodu służbowego do celów prywatnych, tym samym ww. usługa nie jest nieodpłatnym świadczeniem wynikającym ze stosunku pracy. Przy zawieraniu wskazanego porozumienia mamy do czynienia z umową cywilnoprawną, która w dowolny sposób może kształtować warunki sprzedaży, w tym cenę za jaką wykonywana jest usługa; tutaj usługa udostępniania samochodu osobowego dla celów osobistych” (interpretacja indywidualna z 19 grudnia 2008 r., nr IBPB2/415-1601/08/ASz).

### c. Użyczenie odpłatne a podatki

W sytuacji, w której pracodawca obciąża pracownika z tytułu korzystania z samochodu służbowego do celów prywatnych (wystawia fakturę), kwoty tych opłat stanowią przychód spółki podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Dodatkowo, jeżeli w oparciu o ustalenia pomiędzy pracodawcą a pracownikiem, pracownik jest obciążany przez pracodawcę z tytułu wykorzystywania samochodu służbowego do celów prywatnych, usługa ta podlega opodatkowaniu podatkiem VAT na zasadach ogólnych, tj. stawką 23%.

W takiej sytuacji pracodawca jako świadczący usługę obowiązany jest do wystawienia faktury VAT i wykazania należnego podatku VAT w swojej deklaracji VAT. Należy zwrócić uwagę, że na podstawie art. 106 ust. 4 ustawy o VAT, pracodawca nie ma obowiązku wystawiania faktur osobom fizycznym nie prowadzącym

działalności gospodarczej chyba, że osoba ta sama wystąpi z żądaniem wystawienia faktury. W praktyce najczęściej zdarza się, że pracownicy nie występują z takim żądaniem. W omawianej sytuacji pracodawca nie ma również obowiązku wystawiania paragonów fiskalnych, gdyż dostawa towarów i świadczenie usług przez podatnika na rzecz jego pracowników stanowią czynności zwolnione z obowiązku ewidencjonowania na podstawie załącznika do Rozporządzenia Ministra Finansów w sprawie zwolnienia z obowiązku prowadzenia ewidencji przy zastosowaniu kas rejestrujących z dnia 26 lipca 2010 r. W takiej sytuacji w oparciu o art. 106 ust. 7 ustawy o VAT, pracodawca wystawia zbiorczą fakturę wewnętrzną.

## 10. Użyczenie nieodpłatne

**Użyczenie nieodpłatne** powstaje poprzez zawarcie umowy pomiędzy pracownikiem a pracodawcą, pozostawiając samochód służbowy do użytkowania prywatnego poza czasem wykonywania zadań służbowych.

### a. Ustalanie przychodu

W tej kwestii wiele firm nadal postępuje niezgodnie ze stanowiskami organów podatkowych, a mianowicie używa do tego celu kilometrówki. Już wielokrotnie urzędy podatkowe wypowiedziały się, że oba Rozporządzenia, jedno dotyczące podróży służbowych, a drugie dotyczące ustalania oraz sposobu dokonywania zwrotu kosztów używania do celów służbowych samochodów osobowych, motocykli i motorowerów niebędących własnością pracodawcy nie dotyczą tej sytuacji. Wyceny powinny się dokonywać na podstawie art. 12 ust. 3 updof w odniesieniu do art. 11 ust 2-2b tej ustawy, czyli najczęściej na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Aby ustalić przychód do opodatkowania i składkowania, powstający po stronie pracownika trzeba uwzględnić ceny rynkowe stosowane przez firmy zajmujące się wynajmem samochodów tej samej marki, a dodatkowo jeżeli pracownik nie płaci po swojej stronie za inne koszty np. w postaci paliwa to powinno się te wydatki odpowiednio również dodać do przychodu pracownika.

Ustalając zatem taki przychód z udostępniania samochodu służbowego do celów prywatnych pracownika należy wziąć pod uwagę m.in.

- markę samochodu,
- rok produkcji,
- stan techniczny,
- przebieg,

- wyposażenie

oraz porównać ceny usług świadczonych przez działające na tym samym terenie co spółka, firmy zajmujące się wynajmem takich samochodów, które po analizie powyższych kryteriów odpowiadają samochodowi wykorzystywanemu przez pracownika – Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (interpretacja indywidualna z 17 grudnia.2008 r., sygn. akt IPPB2/415-1429/08-2/AZ).

Wydaje się być zasadnym w przypadku samochodów wynajmowanych, bądź leasingowanych brać pod uwagę przy wycenie przychodu powstającego po stronie pracownika za podstawę raty miesięcznej spłaty, opłaty. Czyli wycena dokonuje się tu na podstawie art. 11 ust. 2a) pkt 2 updof, po cenie zakupu. Chociaż tak przeprowadzona wycena niesie za sobą ryzyko sporu z organem podatkowym.

Od tak powstałego **przychodu** należy odprowadzić podatek i składki. **Nie ma żadnych zwolnień** w tym zakresie.

### b. Podatek a umowa o garażowanie

W niektórych sytuacjach można uniknąć opodatkowania bezpłatnego używania służbowego auta do celów prywatnych.

Po pierwsze, możliwość ta wiąże się z wykazaniem, że przydzielenie samochodu służbowego wynika z charakteru pracy na danym stanowisku. Oczywiście dotyczy to przede wszystkim przedstawicieli handlowych czy serwisantów. Jednakże wiele firm, które chcą się rozwijać, wysyła na spotkania z klientami czy współpracującymi firmami swoich dyrektorów czy menedżerów różnych szczebli.

W powyższych sytuacjach samochód służbowy jest konieczny do swobodnego używania. Ze względów logistycznych firma może wówczas zawrzeć z pracownikiem umowę o garażowanie. Pracownik zobowiązuje się w niej, że w ramach zadań służbowych będzie garażował samochód w bezpiecznym miejscu. Wówczas użytkowanie nie jest przychodem. Po drugie, umowę o garażowanie można zawrzeć także wtedy, gdy pracodawca nie dysponuje zabezpieczonym parkingiem.

### c. Stanowisko organów podatkowych

Należy podkreślić, że powyższe rozwiązania nie budzą zastrzeżeń organów podatkowych, np. Izba Skarbowa w Warszawie w interpretacjach z 15 marca 2012 r. (IPPB4/415-44/12-2/ MP), z 24 stycznia 2012 r. (IPPB2/415-906/11-5/AK) oraz z 20 grudnia 2011 r. (IPPB4/415-814/11-2/JK2). Pracodawca musi być jednak zawsze przygotowany do wykazania, że okoliczności związane z zawarciem umowy o garażowanie są prawdziwe.



Dodatkowo należy zwrócić uwagę, iż przejazd pracownika pomiędzy miejscem zamieszkania a miejscem wykonywania pracy nie jest przychodem podlegającym opodatkowaniu. Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 06.07.2011r. Nr IPTPB2/415-125/11-2/KJ „Udostępnienie przez Wnioskodawcę pracownikowi Spółki samochodu służbowego w celu umożliwienia mu właściwej realizacji obowiązków służbowych nie może generować dla tego pracownika dodatkowego przychodu ze stosunku pracy”.

Reasumując, należy stwierdzić, iż przejazdy pracowników samochodem służbowym na trasie pomiędzy wyznaczonym miejscem parkowania (miejscem zamieszkania) a miejscem 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 updof, a zatem ich wartości nie można uznać za przychód pracownika.

W kwestii stosowania przez pracowników podwyższonych kosztów uzyskania na podstawie art. 22 ust. 2 pkt 3 i ust. 13 updof, wnioskuje się, że w przypadku braku potrąceń z wynagrodzenia pracownika kosztów poniesionych przez pracodawcę na dojazd z i do pracy, nie można podwyższonych kosztów zastosować. W przeciwnym przypadku, gdy pracownik sam pokrywa takie koszty, nie stoi nic na przeszkodzie, żeby ująć podwyższone koszty przy rozliczeniu podatkowym.

#### ***d. Użytkowanie samochodów służbowych przez osoby niebędące pracownikami***

W przypadku osób współpracujących na innych zasadach niż stosunek pracy zasady są podobne. Jednakże przy ewentualnej kontroli podatkowej istotnym jest zapis w umowie ustanawiającej współpracę stron. Prawo, co prawda, nie wskazuje nigdzie takiej konieczności, jednakże aby tak poniesiony wydatek nie został przy ewentualnej kontroli zakwestionowany jako koszt uzyskania przychodu firmy, umieszczenie takiego zapisu wydaje się konieczne. Organy podatkowe od wielu lat podtrzymują takie stanowisko.

Dodatkowo należy przy tym pamiętać, że członkowie rad nadzorczych są wyłączeni z możliwości uznania wydatków na nich ponoszonych za koszty uzyskania przychodu, z wyjątkiem ich wynagrodzeń. Zaś w przypadku umów cywilnoprawnych czy też osób pełniących funkcje członków zarządu wykonujących czynności wykonawcze, a nie ustanawiające, nic nie stoi na przeszkodzie, aby takie koszty zostały ujęte w kosztach podatkowych, oczywiście do limitów wymienionych w przedmiotowych rozporządzeniach.

#### ***e. Ustalenie przychodu***

Wyceny tak powstałego przychodu dokonuje się analogicznie na podstawie art. 11 ust. 2 -2b updof, zaś w przypadku gdy firma jest leasingobiorcą na podstawie miesięcznej raty leasingowej. Natomiast wartość wszelkich dodatkowych kosztów (np. paliwa zakupionego przez spółkę) związanych z eksploatacją samochodu służbowego do celów prywatnych, należy obliczyć na podstawie cen rynkowych. Będzie to jednak opodatkowane i oskładkowane w każdym przypadku, gdy prawo nakłada na daną formę współpracy obowiązek objęcia poszczególnymi ubezpieczeniami (czyli np. członek zarządu z oskładkowania będzie zwolniony).

#### ***f. Obowiązki pracodawcy***

Przy używaniu przez pracowników samochodów służbowych bądź prywatnych należy pamiętać, że przepisy nakładają na pracodawcę obowiązek skierowania pracownika na rozszerzone badania lekarskie. Zgodnie z par. 4 ust. 4 pkt 5 rozporządzenia Ministra Zdrowia z 7 stycznia 2004 r. w sprawie badań lekarskich kierowców i osób ubiegających się o uprawnienia do kierowania pojazdami (Dz. U. 2004 nr 2, poz. 15 ze zm.), obligatoryjny jest obowiązek skierowania na dodatkową konsultację okulistyczną oraz badanie oceniające widzenie zmierzchowe i zjawisko olśnienia. Wymóg taki dotyczy także osób zatrudnionych na podstawie umów cywilnoprawnych.

#### ***g. Użyczenie nieodpłatne a VAT - orzecznictwo***

Od 1 stycznia 2013 r. nieodpłatne udostępnianie samochodu służbowego do celów prywatnych powinno być opodatkowane stawką 23% (podatnikiem podatku od towarów i usług będzie podmiot świadczący usługę nieodpłatnego udostępniania, czyli pracodawca).

Wojewódzki Sąd Administracyjny (WSA) w Łodzi, w wyroku z dnia 28 maja 2013 roku (sygn. akt. I SA/Łd 224/13) zauważył, iż „w sytuacji, gdy pracodawca udostępnia pracownikom samochody służbowe, z przeznaczeniem na dojazdy do pracy i z pracy, świadczy na ich rzecz usługę (...) bowiem za czynności zrównane z odpłatnym świadczeniem usług, w myśl postanowień art. 8 ust 2 pkt 2 ustawy o VAT, uważa się nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników”.

#### ***h. Koszty używania samochodów - orzecznictwo***

Należy pamiętać, że dokument ewidencji przebiegu pojazdu jest bardzo istotnym dokumentem warunkującym możliwość ujęcia w koszty tak poniesionych wydatków. Sądy wielokrotnie wypowiedziały się, że braki, błędy formalne w tym dokumencie dyskwalifikują taki wydatek jako koszt uzyskania przychodu np. wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 11 września 2008 r., sygn. akt I SA/Gd 248/08. Dodatkowo należy pamiętać, że prowadzenie ewidencji przebiegu pojazdu nie jest wystarczające dla obciążania kosztów uzyskania przychodów poniesionych i udokumentowanych, które mogą być zaliczone do kosztów uzyskania.

Wydatki związane z użytkowaniem samochodu osobowego niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych, które podlegają limitowaniu i zostają ujęte w ewidencji przebiegu pojazdu, to m.in. wydatki na zakup paliwa, koszty ubezpieczenia pojazdu (jeżeli koszty te pokrywa korzystający z pojazdu), koszty napraw, a także czynsz najmu lub dzierżawy. Organy podatkowe uznają, że czynsz najmu (dzierżawy) jest kosztem „używania pojazdu” i może zostać ujęty w kosztach uzyskania przychodów do wysokości tzw. kilometrówki. Tak uznał np. Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (interpretacja indywidualna z 22 listopada 2012 r., nr IPPB3/423-652/12-2/GJ) oraz w Katowicach w 2011. Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z 25 marca 2010 r., sygn. Akt II FSK 1890/08.

Omawiany wyrok jest kolejnym korzystnym dla podatników wyrokiem w omawianej kwestii wydanym w ostatnim czasie (por. wyroki NSA z 17 października 2012 r., sygn. akt II FSK 467/11 i z 16 marca 2012 r., sygn. akt II FSK 2030/10 - orzeczenia prawomocne).

Warto jednak podkreślić, że w indywidualnych sprawach przed sądami administracyjnymi zapadły również orzeczenia niekorzystne dla podatników (por. wyrok NSA z dnia 25 marca 2010 r., sygn. akt II FSK 1890/0).

W ostatnim jednak czasie sądy zaczęły prezentować odmienny pogląd, korzystny dla podatników. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu z 12 marca 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 126/13 (orzeczenie nieprawomocne) uznał, że art. 16 ust. 1 pkt 51 updop dotyczy wyłącznie wydatków z tytułu kosztów używania dla potrzeb działalności gospodarczej samochodów osobowych niestanowiących majątku podatnika, a więc kosztów posługiwania się tym samochodem, wykorzystywania go. Przepis ten nie dotyczy natomiast kosztów związanych z uzyskaniem możliwości używania takiego samochodu. Wobec tego do wydatków z tytułu kosztów używania samochodu można zakwalifikować wszelkiego rodzaju wydatki eksploatacyjne, w odróżnieniu od wydatków ponoszonych na uzyskanie samego tytułu prawnego umożliwiającego używanie samochodu. O ile zatem wydatki na zakup paliwa, opłaty za autostrady, parkingi itp. należą do kosztów używania samochodu, o tyle wydatki ponoszone z tytułu czynszu najmu samochodu do kosztów jego używania nie należą, są wydatkami na uzyskanie tytułu prawnego, umożliwiającego używanie samochodu.

Należy nadal pamiętać, że w opinii fiskusa opłata z tytułu czynszu najmu jest płatnością z tytułu używania samochodów osobowych, podlega więc limitowaniu poprzez ewidencję przebiegu pojazdu (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 4 lutego 2013 r., nr ITPB3/423-673/12/PST). Dlatego podatnicy zaliczający do kosztów czynsz najmu samochodu w pełnej wysokości muszą się liczyć z ewentualnym dochodzeniem swoich racji przed sądem.

## **11. Koszty uzyskania przychodu a użytkowanie samochodu - podsumowanie**

Co do zasady kosztami uzyskania przychodu mogą być wydatki poniesione na użytkowanie samochodów w granicach limitów, określonych prawem. I tak, w przypadku stosowania kilometrówki czy ryczałtu będą to kwoty maksymalne jakie zostały określone przez podane rozporządzenia, przez pomnożenie liczby kilometrów i stawki za jeden kilometr, określonej w rozporządzeniu Ministra Infrastruktury.

Przy użytkowaniu samochodów do celów prywatnych, należy pamiętać, że nie można wrzucić w koszty kwot zakupu paliwa przez pracownika do celów prywatnych nawet jeżeli nie zostały one przez niego zwrócone. Zgodnie z art. 15 ust. 1 updop kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art., 16 ust.1 updop, czyli np. tych związanych z wydatkami na rzecz osób wychodzących w skład rad nadzorczych, komisji rewizyjnych lub organów stanowiących osób prawnych, z wyjątkiem wynagrodzeń wypłacanych z tytułu pełnionych funkcji.

Wyłączeniem istotnym w przedmiotowej kwestii jest również art. 16 ust. 1 pkt. 51 stanowiący, że kosztami uzyskania przychodu nie są wydatki z zastrzeżeniem pkt. 30 z tytułu kosztów używania dla potrzeb działalności gospodarczej samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu dla celów podatnika oraz stawki za jeden km przebiegu, określonej w odrębnych przepisach; podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu.

Przepis ten nie dotyczy samochodów osobowych używanych na podstawie umowy leasingu, o którym mowa w art. 17a pkt 1. W przypadku umowy leasingu całą ratę leasingową podatnik ma prawo uznać w kosztach uzyskania przychodu, bez konieczności porównywania jej z ewidencją przejechanych kilometrów.

Powyższy przepis ogranicza możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów całości wydatków związanych z użytkowaniem samochodów osobowych m.in. na podstawie umów najmu, dzierżawy, użyczenia. Z ww. przepisu wynika, iż wszystkie ponoszone wydatki z tytułu używania samochodu osobowego niestanowiącego składnika majątku podatnika należy w okresie rozliczeniowym zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów do określonego limitu, na podstawie dokumentów poniesienia tych wydatków.

Jednocześnie podatnik jest obowiązany prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu. W razie braku takiej ewidencji, wydatki z tytułu używania samochodów osobowych, z wyjątkiem samochodów użytkowanych na podstawie umowy leasingu, nie stanowią kosztu uzyskania przychodów. W celu ustalenia kosztów uzyskania przychodów poniesionych w związku z użytkowaniem samochodu niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych podatnik musi na koniec okresu rozliczeniowego (poszczególnych miesięcy) porównać dwie kwoty:

- a) kwotę narastającą od początku roku wynikającą z ewidencji przebiegu pojazdu, oraz
- b) kwotę narastającą od początku roku wynikającą z sumowania faktycznych wydatków z tytułu używania pojazdu.

Jeżeli kwota z punktu b) okaże się być mniejszą lub równą kwocie z punktu a), to jest ona w całości zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

Jeżeli natomiast na koniec danego miesiąca wystąpi nadwyżka kwoty z punktu b) nad kwotą z punktu a), to nadwyżka ta nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodu. W tym przypadku kosztem uzyskania przychodu będzie kwota ustalona na podstawie ewidencji przebiegu pojazdu.

Dla udokumentowania poniesienia wydatków związanych z eksploatacją samochodu niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych konieczne jest posiadanie oryginalnych dowodów ich poniesienia, tj. faktur VAT, rachunków, dowodów zapłaty ubezpieczenia, itp. W przypadku podatników prowadzących księgi rachunkowe zasady dokumentowania zdarzeń gospodarczych regulują przepisy ustawy o rachunkowości.

***Dołącz do naszej powiększającej się Wspólnoty!***

Strona internetowa: *Bądź z nami w kontakcie!*

Newsletter: *Bądź na bieżąco ze zmianami w prawie! Zaprenumeruj!*

Pogotowie Fiskalne i Podatkowe: *Nasi eksperci pomogą Ci być na bieżąco!*

Media społecznościowe: 



[www.accace.com](http://www.accace.com)