

Sposób korzystania z firmowego auta należy dokumentować

Na gruncie regulacji ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.) obowiązuje tzw. zasada powszechności opodatkowania. Oznacza ona, że opodatkowaniu PIT podlegają wszystkie przychody, z wyjątkiem tych, które zostały wyraźnie wskazane przez przepisy jako zwolnione bądź w ogóle niepodlegające opodatkowaniu. Wspomniana zasada znajduje zastosowanie również w odniesieniu do przychodów osiąganych przez pracowników z tytułu stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej, jak również spółdzielczego stosunku pracy. Powyższe oznacza, iż poza wynagrodzeniem za pracę czy też świadczeniami w naturze pochodzącymi od pracodawcy opodatkowaniu PIT podlegają także otrzymywane od pracodawcy różnego rodzaju świadczenia nieodpłatne, jak również świadczenia częściowo odpłatne.

Zasadą jest, że przepisy nie precyzują, jak należy określać wartość nieodpłatnych świadczeń, jak również które z ich kategorii podlegają opodatkowaniu. Często prowadzi to do problemów natury praktycznej. Wyjątek w tej materii stanowi uregulowanie kwestii związanych z przychodami osiąganymi przez pracowników z tytułu użytkowania samochodów służbowych do celów prywatnych.

Darmowe świadczenia ze stosunku pracy

Zagadnienie nieodpłatnych świadczeń wynikających ze stosunku pracy jest na tyle istotne, że stanowiło przedmiot rozważań Trybunału Konstytucyjnego. Badając konstytucyjność przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a ściślej mówiąc art. 11 oraz 12 ustawy, Trybunał w sposób szczegółowy określił cechy, jakie muszą zostać spełnione, aby można było mówić o opodatkowanym nieodpłatnym świadczeniu na rzecz pracownika ze strony pracodawcy¹.



PIOTR STOLARCZYK
radca prawny
kancelaria prawna
R. Jedynak,
A. Rogowska
spółka jawna

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, aby dane świadczenie pracodawcy na rzecz pracownika mogło podlegać opodatkowaniu, musi dojść do spełnienia łącznie kilku warunków.

Po pierwsze tego rodzaju świadczenie powinno prowadzić do przysporzenia majątkowego po stronie pracownika. Przysporzenie rozumiane jest jako dochód (korzyść majątkowa), która może wystąpić w dwóch postaciach. Pierwsza z nich prowadzi do powiększenia aktywów pracownika, co jest zwykłym skutkiem wypłaty środków pieniężnych na jego rzecz, natomiast druga prowadzi do zaoszczędzenia wydatków po jego stronie (np. udostępnienie pracownikowi mieszkania służbowego, dzięki czemu nie musi on ponosić kosztów najmu lokalu).

W rezultacie Trybunał Konstytucyjny wskazał, że udział pracownika np. w spotkaniu integracyjnym czy szkoleniowym nie prowadzi do powstania po jego stronie przysporzenia majątkowego, albowiem pracownik nie otrzymuje środków pieniężnych, a udział w tego rodzaju spotkaniach nie prowadzi do zaoszczędzenia wydatków po jego stronie.

Po drugie dane świadczenie musi być kierowane do konkretnego pracownika, a nie do ogółu osób zatrudnionych przez tego samego pracodawcę. Stanowisko to znalazło odzwierciedlenie w orzecznictwie, które podkreśla, że w przypadku skierowania świadczeń do większej grupy osób nie jest możliwe określenie wartości przychodu po stronie każdej z nich, albowiem w takim wypadku nie sposób określić wartości każdego ze świadczeń z osobna. Z tych względów przyjmuje się, że udział większej grupy pracowników w zorganizowanej przez pracodawcę imprezie integracyjnej nie podlega opodatkowaniu².

Po trzecie, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, o opodatkowaniu nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników można mówić jedynie wówczas, gdy świadczenia te zostały faktycznie otrzymane przez pracownika, a pracownik skorzystał

K 7/13, wydany na skutek wniosku złożonego przez Konfederację Lewiatan z siedzibą w Warszawie.

² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 12 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3274/14.

¹ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 8 lipca 2014 r., sygn. akt

z nich w dobrowolny sposób. Sama możliwość skorzystania przez pracownika z danego świadczenia (propozycja ze strony pracodawcy, aby pracownik skorzystał ze świadczenia) nie jest wystarczająca dla opodatkowania. Z tych względów np. samo uprawnienie pracownika do skorzystania z dowozu do pracy nie może być uznane za wymierną korzyść po jego stronie³.

W aspekcie opodatkowania nieodpłatnych świadczeń istotne znaczenie ma wspomniany aspekt dobrowolności po stronie pracownika. Pracownik powinien mieć możliwość swobodnego wyboru w zakresie tego, czy skorzysta z danego świadczenia. Jeżeli pracodawca dokonuje przysporzenia wbrew woli pracownika, nie sposób mówić o świadczeniu z tytułu stosunku pracy.

Aktualnym zagadnieniem na gruncie omawianych kwestii jest opodatkowanie przychodów, jakie pracownicy osiąągają z tytułu zapewnienia im przez pracodawców prywatnej opieki medycznej. Problematyka związana z opieką medyczną niejednokrotnie stanowiła przedmiot rozważań prowadzonych przez judykaturę.

W jednym z wyroków Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wskazał, że stosunek pracy stanowi uzasadnienie dla wykupu pakietu medycznego dla pracownika, wobec czego tego rodzaju pakiet podlega opodatkowaniu⁴. Pogląd ten został również przyjęty przez Naczelny Sąd Administracyjny, który uznał, że korzystając z pakietu medycznego, pracownik uzyskuje konkretne uprawnienia⁵.

Auta służbowe dla celów prywatnych

W kontekście omawianych zagadnień niezwykle istotną kwestię stanowi określenie wartości nieodpłatnych świadczeń, a tym samym przyjęcie prawidłowej kwoty podstawy opodatkowania. W tej materii ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych nakazuje stosowanie cen rynkowych obowiązujących przy świadczeniu usług lub udostępnieniu rzeczy bądź praw tego samego rodzaju i gatunku. Jak okazuje się jednak w praktyce, niezwykle często określenie wartości rynkowej jest bardzo trudne, a kwoty przyjmowane przez pracodawców są kwestionowane przez organy podatkowe, co rodzi negatywne konsekwencje.

Dostrzegając powyższy problem w odniesieniu do przychodów osiągniętych przez pracowników z tytułu użytkowania samochodów służbowych do celów prywatnych, ustawodawca zdecydował się na wprowadzenie nowych rozwiązań. I tak z 1 stycznia 2015 r. w życie weszła ustawa z 7 listopada 2014 r. o ułatwieniu wykonywania działalności gospodarczej (Dz.U. z 2014 r. poz. 1662). Ustawa wprowadziła do porządku prawnego rozwiązanie w postaci tzw. ryczałtów związanych z użytkowaniem samochodów służbowych do

celów prywatnych. Tym samym przesądzono o tym, iż używając udostępniony przez pracodawcę samochód służbowy do celów prywatnych, pracownik osiąga przychód z tytułu stosunku pracy, a przychód ten podlega opodatkowaniu.

Warto podkreślić, że obecnie omawiane świadczenie jako jedyne zostało wprost zakwalifikowane przez przepisy jako inne nieodpłatne lub częściowo odpłatne świadczenie ze strony pracodawcy na rzecz pracownika.

Miesięczna wartość tego rodzaju nieodpłatnych świadczeń na rzecz pracowników (ryczałtów) uzależniona została od pojemności skokowej silnika i wynosi 250 złotych (pojemność do 1600 cm³) oraz 400 złotych (pojemność powyżej 1600 cm³). Od wspomnianych kwot pracodawca potrąca i uiszcza comiesięczne zaliczki na poczet podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednocześnie przyjęto, że jeżeli z tytułu użytkowania samochodów służbowych do celów prywatnych pracownik dokonuje płatności na rzecz pracodawcy, wówczas jego przychodem jest różnica pomiędzy kwotą ryczałtu a ponoszoną odpłatnością.

Sposób dokumentowania liczby dni

Jakkolwiek przedstawione rozwiązanie należy ocenić pozytywnie (albowiem wprost określa wartość nieodpłatnych świadczeń), to jednak w praktyce może ono rodzić pewne problemy.

Otóż ustawodawca dopuścił możliwość korzystania przez pracowników z samochodów służbowych do celów prywatnych w wymiarze niższym niż pełny miesiąc. W takim przypadku kwota wspomnianych ryczałtów ulega proporcjonalnemu zmniejszeniu w stosunku do faktycznej ilości dni użytkowania. W takim wypadku na pracodawcy spoczywa ciężar wykazania w toku postępowania podatkowego faktycznej liczby dni, w ciągu których pracownik wykorzystywał samochód służbowy do celów prywatnych. Ustawodawca nie wprowadził jednak żadnego rozwiązania pozwalającego na dokumentowanie powyższego, co może dawać pole do nadużyć ze strony pracowników. Pracodawca nie ma bowiem gwarancji, że informacje podane przez pracownika są prawdziwe. Nie można wykluczyć, że pracownicy wykorzystujący samochody służbowe do celów prywatnych przez wszystkie dni danego miesiąca będą celowo zaniżali liczbę dni, w których korzystali z samochodu służbowego, o których informują pracodawcę, tak aby zmniejszyć kwotę podatku należnego od ryczałtu.

Aby tego uniknąć, pracodawcy musieliby sięgać po daleko idące środki i np. kontrolować pracowników za pomocą urządzeń GPS montowanych w samochodach. Z jednej strony może to budzić opór pracowników, z drugiej zaś rodzi po stronie pracodawców dodatkowe koszty.

W praktyce rozwiązania są rozmaite, od oświadczeń pracowników i szczegółowych ewidencji, poczynawszy, po wprowadzenie wewnętrznych regulacji ograniczających pracownikom liczbę dni w danym miesiącu, w trakcie których mogą korzystać z samochodów służbowych do celów prywatnych.

³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 12 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3274/14.

⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 28 listopada 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 941/12.

⁵ Uchwała składu 7 sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 maja 2010 r., sygn. akt II FPS 1/10.