

Warszawa, dnia 20 listopada 2013 r.

Poz. 41

**INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD2/033/55/MWJ/13/RD-111005
MINISTRA FINANSÓW**

z dnia 8 listopada 2013 r.

**w sprawie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów czynszu najmu samochodu osobowego
używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej**

W celu zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, na podstawie art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, z późn. zm.), uwzględniając orzecznictwo sądów administracyjnych, w sprawie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów czynszu najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, uprzejmie wyjaśniam.

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r., poz. 361, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą PIT”, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23.

Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów, poniesionych wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, (...) z tytułu używania niewprowadzonego do ewidencji środków trwałych samochodu osobowego, w tym także stanowiącego własność osoby prowadzącej działalność gospodarczą, dla potrzeb działalności gospodarczej podatnika – w części przekraczającej kwotę wynikającą z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za 1 km przebiegu, określonej w odrębnych przepisach wydanych przez właściwego ministra; w celu ustalenia faktycznego przebiegu samochodu podatnik jest obowiązany do prowadzenia ewidencji przebiegu pojazdu.

W analogiczny sposób wydatki z tytułu kosztów używania, dla potrzeb działalności gospodarczej, samochodów osobowych niestanowiących składników majątku podatnika, regulują – w art. 15 ust. 1 i art. 16 ust. 1 pkt 51 – przepisy ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą CIT”.

Dokonując interpretacji przepisów prawa podatkowego w przedmiotowym zakresie organy podatkowe uznają, że czynsz najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, stanowi koszty uzyskania przychodów do wysokości limitu określonego przepisami

art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT i art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT. W celu ustalenia, które wydatki mieszczą się w wyznaczonym limicie podatnicy obowiązani są prowadzić ewidencję przebiegu pojazdu.

W orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko w sprawie zaliczania do kosztów uzyskania przychodów czynszu najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, jest niejednolite.

Wśród wyroków sądów administracyjnych, które podzielają stanowisko organów podatkowych wskazać należy wyrok NSA z dnia 8 lutego 2007 r. sygn. akt II FSK 189/06, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 lutego 2007 r. sygn. akt I SA/Gl 377/06, wyrok NSA z dnia 25 marca 2010 r. sygn. akt II FSK 1890/08.

W ostatnim czasie zaczyna jednak dominować w orzecznictwie sądów administracyjnych stanowisko, zgodnie z którym wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, nie są ograniczone limitem wynikającym z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu i stawki za jeden kilometr określonej w odrębnych przepisach. Przedmiotowe wydatki powinny być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na ogólnych zasadach określonych w art. 22 ust. 1 ustawy PIT i odpowiednio art. 15 ust. 1 ustawy CIT. Stanowisko takie prezentowane jest w wyroku WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2010 r. sygn. akt III SA/Wa 1502/09, wyroku NSA z dnia 16 marca 2012 r. sygn. akt II FSK 2030/10, wyroku NSA z dnia 17 października 2012 r. sygn. akt II FSK 467/11, wyrokach NSA z dnia 20 sierpnia 2013 r. sygn. akt II FSK 2446/11 i sygn. akt II FSK 2447/11.

Mając na uwadze powyższe oraz kierując się wykładnią językową art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT i art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT uznać należy, że wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb działalności gospodarczej nie są ograniczone limitem określonym w tych przepisach. Przedmiotowe wydatki nie mieszczą się bowiem w kategorii wydatków, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT i art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT. Koszty związane z użytkowaniem samochodu osobowego to koszty posługiwania się tym samochodem, wykorzystywania go. Koszty te nie obejmują kosztów związanych z uzyskaniem możliwości używania takiego samochodu. Oznacza to, że do kosztów z tytułu używania wynajętego samochodu osobowego dla potrzeb działalności gospodarczej zaliczane są wszelkiego rodzaju wydatki eksploatacyjne. Wydatkami o charakterze eksploatacyjnym nie są wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Są to wydatki na uzyskanie samego tytułu prawnego umożliwiającego używanie samochodu, a zatem są kategorią odrębną od kosztów eksploatacji samochodu.

Za przyjęciem takiej interpretacji przemawia także treść art. 23 ust. 7 ustawy PIT i art. 16 ust. 5 ustawy CIT, w zakresie w jakim wskazuje, że ewidencja przebiegu pojazdu powinna zawierać co najmniej następujące dane: nazwisko, imię i adres zamieszkania osoby używającej pojazdu, numer rejestracyjny pojazdu i pojemność silnika, kolejny numer wpisu, datę i cel wyjazdu, opis trasy (skąd – dokąd), liczbę faktycznie przejechanych kilometrów, stawkę za 1 km przebiegu, kwotę wynikającą z przemnożenia liczby faktycznie przejechanych kilometrów i stawki za 1 km przebiegu oraz podpis podatnika (pracodawcy) i jego dane. Z przepisów tych wynika, że wydatki związane z użytkowaniem samochodu osobowego, o których mowa w art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy PIT i art. 16 ust. 1 pkt 51 ustawy CIT odnoszą się wyłącznie do wydatków dotyczących eksploatacji samochodów osobowych związanych z ilością przejechanych kilometrów i pojemnością silnika. To w odniesieniu do tych danych następuje określenie „stawki za jeden kilometr przebiegu”. Skoro suma wydatków

limitowanych nie może przekroczyć kwoty wynikającej z pomnożenia liczby kilometrów faktycznego przebiegu pojazdu oraz stawki za jeden kilometr przebiegu, określonej w odrębnych przepisach, to tego rodzaju statystyczna kalkulacja nie może być w jakikolwiek sposób utożsamiana z opłatami, które jej nie podlegają.

Biorąc pod uwagę powyższe, wydatki z tytułu czynszu najmu samochodu osobowego używanego dla potrzeb działalności gospodarczej należy kwalifikować do kosztów uzyskania przychodów na zasadach określonych w art. 22 ust. 1 ustawy PIT i art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

Minister Finansów: z up. M. Grabowski