

**Wyrok z dnia 5 października 1994 r.
III ARN 47/94**

Podatnik podatku obrotowego od osób fizycznych może dokumentować koszty z tytułu używania samochodu prywatnego dla celów związanych z działalnością gospodarczą wyłącznie w formie dowodów wewnętrznych lub miesięcznych zestawień kosztów.

Przewodniczący SSN: Walery Masewicz, Sędziowie SN: Adam Józefowicz, Jerzy Kwaśniewski, Janusz Łętowski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca),

Sąd Najwyższy, z udziałem prokuratora Włodzimierza Skoniecznego, po rozpoznaniu w dniu 5 października 1994 r. sprawy ze skargi Tomasza F. i Jacka F. - współników spółki cywilnej - Zakład Remontowo-Budowlany w C. na dwie decyzje Izby Skarbowej w L. z dnia 2 czerwca 1993 r. [...] w przedmiocie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych za miesiące styczeń - październik 1992 r. na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie z dnia 21 stycznia 1994 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i sprawę przekazał Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie do ponownego rozpoznania.

U z a s a d n i e n i e

Urząd Skarbowy w O.L. decyzjami z dnia 3 marca 1993 r. [...] ustalił należny podatek dochodowy od osób fizycznych dla Jacka F. i Tomasza F., współników spółki cywilnej, "Zakład Remontowo-Budowlany" w C. za okres od 1 stycznia 1992 r. do października 1992 r. w kwocie 11.822.000,- zł. Ustalając wysokość zobowiązania podatkowego Urząd Skarbowy nie uwzględnił m.in. kosztów związanych z zakupem paliwa i części zamiennych do samochodu marki "Nissan", który będąc własnością prywatną nie stanowił składnika majątku prowadzonego przez współników Zakładu. Zdaniem Urzędu Skarbowego, skoro samochód nie został ujęty w ewidencji środków trwałych tej spółki, to dokumentowanie kosztów związanych z wykorzystaniem go dla celów działalności gospodarczej powinno być prowadzone zgodnie z § 11 ust. 3 pkt 5 i ust. 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 125, poz. 559), a zatem jedynie przez wystawienie odpowiednich dowodów wewnętrznych zawierających co najmniej następujące dane: dzień, ilość przejechanych kilometrów w danym dniu, cel wyjazdu i ogólną wartość wynikającą z iloczynu przejechanych kilometrów i obowiązujących stawek określonych w rozporządzeniu Ministra Transportu, Żeglugi i Łączności z dnia 9 maja 1989 r. w sprawie używania samochodów, motocykli i motorowerów do celów służbowych (M.P. Nr 16, poz. 117 ze zm.). Podatnik dokumentował koszty z tytułu używania samochodu prywatnego marki "Nissan" do celów związanych z działalnością gospodarczą rachunkami na zakup paliwa i części zamiennych, a więc w

sposób przewidziany jedynie dla pojazdów ujętych w ewidencji środków trwałych.

Izba Skarbowa w L. decyzjami z dnia 2 czerwca 1993 r. [...] utrzymała w mocy zaskarżone decyzje podtrzymując pogląd prawny w sprawie wyrażony przez Urząd Skarbowy w uzasadnieniu tych decyzji.

Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie wyrokiem z dnia 21 stycznia 1994 r. [...] uchylił zaskarżone decyzje. W ocenie Sądu z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 80, poz. 350 ze zm.) wynika, że podatnik ma możliwość odliczenia do celów podatkowych wszelkich kosztów pod warunkiem wykazania ich związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Podatnik ma obowiązek dokumentowania prowadzonej działalności gospodarczej w podatkowej księdze przychodów i rozchodów na podstawie rachunków, a gdy ich uzyskanie jest utrudnione, wyjątkowo dopuszcza się dokumentowanie poniesionych wydatków za pomocą dowodów wewnętrznych lub zestawień miesięcznych. Stosowanie tej uproszczonej formy dokumentowania kosztów przewiduje § 11 ust. 3 i 4 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r., i jednakże jako wyjątek od określonej w § 11 ust. 1 tegoż rozporządzenia zasady, obwarowane zostało szczegółowymi warunkami celem ustalenia związku pomiędzy poniesionymi wydatkami a źródłem przychodu. Zdaniem Sądu wskazanie przez organy podatkowe, że koszty związane z wykorzystaniem prywatnego samochodu do celów działalności gospodarczej mogą być dokumentowane jedynie dowodami wewnętrznymi jest dowolne, gdyż ust. 3 § 11 cyt. rozporządzenia wskazuje, że na udokumentowanie tych wydatków mogą być sporządzone dowody wewnętrzne, zaś ust. 4 cyt. przepisu uznaje dokumentowanie również miesięcznymi zestawieniami kosztów. Skoro taki sposób dokumentowania kosztów jest wyjątkiem od określonej w § 11 ust. 1 zasady dokumentowania zapisów w księdze rachunkami, to zdaniem Sądu jedynie brak bezpośredniego związku udokumentowanych kosztów z prowadzoną przez skarżących działalnością gospodarczą mógłby stanowić podstawę nie uznania ich za koszty prowadzonej działalności.

Powyższy wyrok zaskarżył rewizją nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości zarzucając temu wyrokowi rażące naruszenie § 11 ust. 1, ust. 3 pkt 5 i ust. 4 pkt 3 powyższego rozporządzenia Ministra Finansów i wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku oraz przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodek Zamiejscowy w Lublinie do ponownego rozpoznania. W ocenie Ministra Sprawiedliwości przepisy § 11 ust. 3 i 4 cyt. rozporządzenia nie stanowią wyjątku od określonej w ust. 1 tego przepisu reguły, bowiem ten przepis nie dotyczy wydatków określonych w ust. 2-4, a zatem nie dotyczy dokumentowania wydatków z tytułu używania prywatnych samochodów do celów związanych z działalnością gospodarczą. Przyjęcie odmiennego poglądu, jak uczynił to Sąd Administracyjny, prowadziłoby zdaniem Ministra Sprawiedliwości do pozbawienia mocy prawnej ustanowionych w rozporządzeniu wymogów dotyczących sposobu dokumentowania przedmiotowych wydatków, sprowadzając je do zaleceń, których nieprzestrzeganie nie pociąga za sobą żadnych ujemnych dla podatnika następstw. Ponadto prowadziłoby to do zaakceptowania praktyki ujmowania znacznej części kosztów utrzymania prywatnego samochodu w kosztach prowadzenia działalności gospodarczej.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Trafnie zarzuca Minister Sprawiedliwości, że Naczelny Sąd Administracyjny-Ośrodek Zamiejskowy w Lublinie kwestionowanym rewizją nadzwyczajną wyrokiem rażąco naruszył § 11 ust. 1, ust. 3 pkt 5 i ust. 4 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. Nr 125, poz. 559) przez błędną wykładnię tego przepisu. W świetle ust. 1 powołanego przepisu zapisy w podatkowej księdze przychodów i rozchodów dotyczące zakupu towarów i usług powinny być dokumentowane rachunkami odpowiadającymi warunkom określonym w przepisach odrębnych, a mianowicie w § 24 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 31 grudnia 1989 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1990 r., Nr 1, poz. 4 ze zm.). Z wyraźnego brzmienia powyższego przepisu rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. wynika, że zasada dokumentowania zapisów w księdze rachunkami, nie odnosi się do wydatków (kosztów) enumeratywnie wymienionych w § 11 ust. 3 i 4 tego rozporządzenia. Zgodnie z pkt 5 ust. 3 i pkt 3 ust. 4 ostatnio powołanego przepisu na udokumentowanie zapisów w księdze dotyczących kosztów z tytułu używania prywatnego samochodu do celów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej mogą być sporządzane dowody wewnętrzne lub miesięczne zestawienie kosztów. Z zestawienia treści ust. 1, 3 i 4 § 11 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. wynika, że przewidziany w ust. 3 pkt 5 i ust. 4 pkt 3 tego przepisu obowiązek dokumentowania wydatków poniesionych w związku z używaniem samochodu prywatnego dla celów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej nie może być traktowany jako wyjątek od generalnej reguły dokumentowania zapisów w księdze rachunkami, jak przyjął Sąd Administracyjny. Należy bowiem podkreślić, że § 11 ust. 1 rozporządzenia nie wprowadza takiej generalnej zasady w odniesieniu do dokumentowania zapisów dotyczących wszystkich rodzajów wydatków (kosztów) poniesionych przez podatnika. Powyższy przepis w sposób stanowczy i jednoznaczny nie zezwala na udokumentowanie zapisów w księdze rachunkami w odniesieniu do wydatków wymienionych w ust. 3 i 4 tego przepisu. Należy zatem przyjąć, że koszty z tytułu używania samochodu prywatnego dla celów związanych z działalnością gospodarczą mogą być dokumentowane wyłącznie w formie dowodów wewnętrznych lub miesięcznych zestawień kosztów. Twierdzenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, że podatnik ma obowiązek dokumentowania prowadzonej działalności w podatkowej księdze przychodów i rozchodów na podstawie rachunków, a gdy ich uzyskanie jest utrudnione, za pomocą dowodów wewnętrznych lub miesięcznych zestawień kosztów jest dowolne i sprzeczne z regułami wykładni systemowej § 11 rozporządzenia. Sąd Administracyjny oparł bowiem powyższe twierdzenie na bezpośrednim rozumieniu użytych w § 11 ust. 3 i 4 wyrażeń: "mogą być", "również", na tej podstawie doszedł do wniosku, że dokumentowanie kosztów związanych z używaniem samochodu dla celów związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą dowodami wewnętrznymi lub miesięcznymi zestawieniami kosztów jest wyjątkiem od reguły dokumentowania zapisów w księdze rachunkami. W konsekwencji Sąd ten przypisał powyższym przepisom takie znaczenie, przy którym są one ewidentnie sprzeczne z jednoznaczną treścią § 11 ust. 1 rozporządzenia, który zakazuje dokumentowania rachunkami zapisów w księdze dotyczących powyższych kosztów. Ponadto należy stwierdzić, że wskazana przez Sąd przesłanka wyjątkowego

dopuszczenia dokumentowania kosztów dowodami wewnętrznymi lub miesięcznymi zestawieniami kosztów, jaką w ocenie Sądu miałyby być trudność w uzyskaniu rachunków, nie wynika z przepisów powołanego rozporządzenia.

Sąd Najwyższy jest zdania, że dokonanej przez Sąd Administracyjny wykładni powołanych wyżej przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 grudnia 1991 r. sprzeciwiają się nie tylko wskazane wyżej reguły wykładni systemowej, lecz także ratio legis zawartych w tych przepisach uregulowań. Nie ulega bowiem wątpliwości, że przewidziane w § 11 ust. 3 pkt 5 i ust. 4 pkt 3 tego rozporządzenia dokumentowanie zapisów w księdze podatkowej kosztów z tytułu używania prywatnego samochodu dla celów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej ma umożliwić wykazanie związku tych kosztów z taką działalnością. Wskazuje na to m.in. obowiązek umieszczania w miesięcznych zestawieniach kosztów co najmniej następujących danych: dzień, ilość przejechanych kilometrów w danym dniu, cel wyjazdu i ogólną wartość wynikającą z iloczynu przejechanych kilometrów w danym miesiącu i obowiązujących stawek określonych w rozporządzeniu Ministra Transportu, Żeglugi i Łączności z dnia 9 maja 1989 r. w sprawie używania samochodów, motocykli i motorowerów do celów służbowych (M.P. Nr 16, poz. 117 ze zm.). Wskazane sposoby dokumentowania zapisów w księdze podatkowej stanowią zatem wystarczający dowód związku zachodzącego między poniesionymi przez podatnika kosztami używania samochodu prywatnego a prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, a zatem podatnik nie ma obowiązku składania dodatkowych wyjaśnień w celu wykazania takiego związku, jeżeli powyższe dokumenty nie są kwestionowane przez organy podatkowe. W uzupełnieniu powyższych wywodów Sąd Najwyższy wskazuje dodatkowo na tę okoliczność, że przyjęcie jako zasady dokumentowania kosztów związanych z użytkowaniem samochodów prywatnych dla celów prowadzonej działalności gospodarczej rachunkami na zakup paliwa i części zamiennych nie pozwalałoby na ustalenie, jaka część udokumentowanych w ten sposób wydatków została poniesiona na cele związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, a jaka w celu zaspokojenia osobistych potrzeb podatnika lub innych osób.

Kierując się tymi przesłankami Sąd Najwyższy na podstawie art. 422 § 1 k.p.c. w związku z art. 211 k.p.a. orzekł jak w sentencji.

=====