CIT

kancelarie rp

Fiskus ogranicza amortyzację przez spółki nieruchomościowe

Zdaniem dyrektora KIS w przypadku nieruchomości, które nie są środkami trwałymi i tym samym nie są amortyzowane, podatnicy nie mają prawa do podatkowych odpisów.

ŻAKLINA MARKOWSKA

Rok 2022 przyniósł wiele zmian w podatkach. Dotknęły one w sposób szczególny tzw. spółki nieruchomościowe. Wielu podatników zastanawiało się, czy nowe ograniczenia wynikające z art. 15 ust. 6 ustawy o CIT dotyczą wszystkich nieruchomości będących w posiadaniu spółek nieruchomościowych, czy tylko tych, które zostały zakwalifikowane do środków trwałych. Od 1 stycznia br. przepis ten stanowi bowiem, że kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne), przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki. Podatnicy zastanawiają się czy jeśli ww. przepis dotyczy także nieruchomości, które stanowią inwestycję, to co w przypadku tych, które wyceniane są w wartości rynkowej/godziwej i tym samym nie są amortyzowane? Czy wobec takich nieruchomości podatnicy zachowują prawo do podatkowych odpisów amortyzacyjnych?

Trzeba dostosować stawki

Spółki nieruchomościowe posiadające nieruchomości wpisane do ewidencji środków trwałych i spełniające kryteria wynikające z art. 16a ust. 1 ustawy o CIT (→patrz ramka), a jednocześnie co do których nie mają zastosowania wyłączenia z kosztów uzyskania przychodu przewidziane w art. 16 ustawy o CIT, mogą w odniesieniu do tych nieruchomości dokonywać odpisów amortyzacyjnych. Wysokość odpisów określa art. 16i ust. 1 ww. ustawy.

Biorąc pod uwagę zawarte w przepisach o rachunkowości definicje, należy zauważyć, że według prawa bilansowego nieruchomość może być zakwalifikowana do środków trwałych lub inwestycji/nieruchomości inwestycyjnych. Klasyfikacja nieruchomości wynikająca z KŚT jest natomiast klasyfikacją tylko dla celów podatkowych, na potrzeby ustalania podatkowej stawki odpisów amortyzacyjnych. Nie należy jej zatem mylić z klasyfikacją wynikająca z prawa bilansowego.

W przypadku nieruchomości zaliczanych przez podatników do środków trwałych, co do których podatnicy dokonują opisów amortyzacyjnych zarówno dla celów podatkowych, jak i bilansowych, zastosowanie regulacji wynikających z art. 15 ust. 6 ustawy o CIT nie budzi wątpliwości. Jak bowiem wynika z tego przepisu, do kosztów uzyskania przychodów podatnicy nie będą mogli zaliczać tej części podatkowych odpisów amortyzacyjnych, w której przewyższają one bilansowe odpisy amortyzacyjne.

Część spółek będzie zatem zmuszona do zmiany stawek amortyzacyjnych na potrzeby podatkowe i dostosowania ich do potrzeb bilansowych. Dla podatników, którzy stosowali indywidualne stawki amortyzacyjne, taka zmiana negatywnie wpłynie na ich wynik podatkowy i będą oni zobowiązani do zapłaty wyższego zobowiązania podatkowego.

Dla celów rachunkowych

Co jednak w przypadku spółek nieruchomościowych, które ujmują posiadane nieruchomości dla celów rachunkowości jako nieruchomości inwestycyjne? Nie ulega wątpliwości, że w świetle prawa bilansowego nieruchomości inwestycyjne nie są tym samym, co nieruchomości zakwalifikowane do środków trwałych. Co ważne, przepisy o rachunkowości pozwalają, by każda jednostka samodzielnie wybrała metodę wyceny takich nieruchomości, tj. według modelu wartości godziwej, modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia. Chociaż jednostka może wybrać metodę wyceny, to przez audytorów preferowany jest model wyceny według wartości godziwej, który odzwierciedla warunki rynkowe na dzień bilansowy.

Przy wycenie nieruchomości inwestycyjnych według wartości godziwej zysk lub strata wynikająca ze zmiany wartości godziwej nieruchomości inwestycyjnej wpływa na zysk lub stratę w okresie, w którym nastąpiła zmiana. Utrata wartości tych nieruchomości ma odzwierciedlenie w wartości rynkowej, dlatego podmioty gospodarcze w takiej sytuacji nie naliczają amortyzacji dla celów bilansowych ani nie dokonują odpisów aktualizujących. Wszelkie wyceny nieruchomości inwestycyjnych według wartości rynkowej nie są uwzględniane dla celów podatkowych.

Co na to dyrektor KIS

Czy przepis art. 15 ust. 6 ustawy o CIT ma zatem zastosowanie do nieruchomości, które w świetle przepisów o rachunkowości nie są środkami trwałymi? Zdaniem Dyrektora Krajowej Informacji skarbowej, tak.

W wydanej **25 kwietnia 2022 r. interpretacji indywidualnej (0111-KDIB1-1.4010.107.2022.2.MF) dyrektor KIS** wskazał, że wnioskodawca jako spółka nieruchomościowa, o której mowa w art. 4a pkt 35 ustawy o CIT, jest adresatem omawianej normy prawnej (art. 15 ust. 6 ustawy o CIT), w której sposób ustalenia limitu podlegających do zaliczenia podatkowych odpisów amortyzacyjnych należy odnosić do wartości umorzeniowej ustalonej na podstawie przepisów o rachunkowości.

Jak wynika z przedstawionego we wniosku o interpretację stanu faktycznego, wnioskodawca, który sporządza sprawozdanie zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, spełnia definicję spółki nieruchomościowej w rozumieniu art. 4a pkt 35 ustawy o CIT, która posiada nieruchomość ujmowaną w bilansie spółki jako „nieruchomość inwestycyjna" w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości.

Zdaniem wnioskodawcy „przepis art. 15 ust. 6 odnosi się literalnie trzy razy do terminu »środka trwałego«, dwa razy w ujęciu podatkowym, a za trzecim razem w ujęciu rachunkowym". Dlatego, zdaniem wnioskodawcy, przepis ten należy stosować wyłącznie w odniesieniu do amortyzacji podatkowej środków trwałych, które również są w ten sposób traktowane dla celów rachunkowych.

Stanowiska podatnika nie podzielił jednak organ podatkowy. Zdaniem organu, ww. przepis nie tylko dotyczy nieruchomości zaliczanych przez spółki nieruchomościowe do inwestycyjnych, ale także tych, których wartość ustalona jest według wartości godziwej. Jak wskazano w uzasadnieniu do ww. interpretacji, „skoro zatem wartość odpisu amortyzacyjnego (umorzeniowego) w przedmiotowej sprawie osiąga wartość »zero«, gdyż Spółka nie dokonuje amortyzacji składnika majątkowego na podstawie przepisów o rachunkowości, to – mając na uwadze brzmienie omawianej normy prawnej – Spółka nie jest uprawniona do rozpoznania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji do kosztów uzyskania przychodów na podstawie znowelizowanego przepisu art. 15 ust. 6 ustawy o CIT".

W identycznym tonie wypowiedział się **dyrektor KIS w interpretacji z 31 marca 2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.31.2022.1.JD).**

Oznacza to, że w przypadku spółek nieruchomościowych, które klasyfikują nieruchomość jako inwestycję, którą wyceniają według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej i w związku z tym nie dokonują od niej odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami o rachunkowości, nie są uprawnione do dokonywania odpisów amortyzacyjnych w tym zakresie na potrzeby podatku dochodowego od osób prawnych.

W przypadku inwestycji wycenianych według modelu ceny nabycia lub kosztu wytworzenia podatnicy do kosztów uzyskania przychodów nie będą mogli zaliczać tej części podatkowych odpisów amortyzacyjnych, w której przewyższają one bilansowe odpisy amortyzacyjne.

Co wynika z uzasadnienia

Z uzasadnienia do ustawy, która wprowadziła art. 15 ust. 6 ustawy CIT (rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, druk nr 1532) wynika, że ustawodawca chciał dostosować amortyzację podatkową do amortyzacji bilansowej środków trwałych uznając, że ta bilansowa bardziej odzwierciedla ekonomiczne zużycie środka trwałego. W uzasadnieniu tym ustawodawca odnosi się jednak wyłącznie do nieruchomości, które stanowią środki trwałe w myśl ustawy o rachunkowości i wskazuje, że określone w przepisach o rachunkowości zasady ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości mają bardziej zindywidualizowany charakter niż zasady ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych określone w przepisach ustawy o CIT.

Co istotne, ustawodawca w żadnym miejscu uzasadnienia nie odniósł się do specyficznych regulacji obowiązujących dla podmiotów stosujących MSR. Także w samym art. 15 ust. 6 ustawy o CIT ustawodawca nie sprecyzował, do jakich przepisów o rachunkowości należy się odnieść. Pomiędzy krajowymi regułami prawa bilansowego (ustawa o rachunkowości) a międzynarodowymi standardami rachunkowości (MSR) istnieją pewne różnice zarówno w zakresie samych definicji, jak i późniejszych metod wyceny aktywów.

Czy omawiane ograniczenie będzie zatem dotyczyć także spółek sporządzających sprawozdanie zgodnie z MSR/MSSF? Czas pokaże. /℗

Podstawa prawna:

- art. 4a pkt 35, art. 15 ust. 6 i art. 16a ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.)
- ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 217 ze zm.)

ZDANIEM AUTORKI

Żaklina Markowska

senior associate w Andersen w Polsce

MAT. PRAS.

Cała nadzieja w sądach administracyjnych

Miejmy jednak nadzieję, że podatnicy zaczną wnosić skargi do sądów administracyjnych w przedmiocie niekorzystnych interpretacji podatkowych. Obecna interpretacja przepisów prezentowana przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, pozbawia bowiem część podatników prawa do zaliczenia w koszty amortyzacji podatkowej niektórych nieruchomości. Podatnicy, który ponieśli nakłady finansowe na wybudowanie nieruchomości, aby czerpać zyski z jej najmu, będą mogli koszty jej budowy zaliczyć w koszty podatkowe dopiero w momencie jej sprzedaży. Podatnicy, którzy dopiero stoją przed dylematem wyboru metod wyceny nieruchomości dla celów bilansowych, powinni przeanalizować konsekwencje, jakie niosą poszczególne metody dla sporządzanych sprawozdań finansowych, ale także ich konsekwencje podatkowe. /℗

DEFINICJA

Które środki trwałe podlegają amortyzacji

Zgodnie z art. 16a ust. 1 ustawy o CIT amortyzacji podlegają środki trwałe. Są to stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania m.in. budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu operacyjnego. ■