

# **Środki trwałe w podatku dochodowym - wybrane aspekty praktyczne**

**Mariusz Cieśla**

**Bieniasze k/Bartoszyce 21-22 październik 2011**

## Wstęp

Problematyka środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, pomimo że dobrze rozpoznana zarówno w piśmiennictwie jak i w orzecznictwie, nadal budzi wiele sporów z organami podatkowymi. Dzieje się tak prawdopodobnie ze względu na skomplikowany charakter zagadnienia oraz ogólne tendencje wynikające z rozbieżności interesów podatników i organów skarbowych. Rozbieżność ta wyraża się w dążeniu przez podatników do minimalizacji obciążeń podatkowych zestawionym z dążeniem organów podatkowych do ich maksymalizacji.

Kwestia samych środków trwałych, tego czym są i jak je amortyzować uregulowana jest w tej chwili w dwóch ustawach podatkowych, ustawie o rachunkowości oraz ustawie o podatku od towarów i usług w części dotyczącej tego podatku. W niniejszym opracowaniu skupiam się jednak głównie na kwestiach związanych z kosztami uzyskania przychodu w podatkach dochodowych pozostawiając pozostałe problemy np. związane z podatkiem VAT do oddzielnych rozważań.

Zapisy ustawowe dotyczące majątku podatnika służącego jego działalności gospodarczej w obu ustawach o podatku dochodowym są prawie identyczne. Dlatego za główne źródło tekstu ustawy przyjmuję jej brzmienie w podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponieważ tekst ten skierowany jest do profesjonalistów, nie omawiam w nim kompleksowo wszystkich przepisów.

Praca ta nie stanowi tak naprawdę jakiegoś kompendium wiedzy na temat środków trwałych. Starałem się w niej wyeksponować pewne problemy interpretacyjne, które uznałem za ważne z mojego punktu widzenia. Nie jest to również komentarz do przepisów podatkowych lub kurs zaznamiający odbiorcę ze wszystkimi aspektami prawnymi tematu. Dla każdego problemu staram się przedstawić miarodajne orzeczenia sądów administracyjnych lub interpretacje podatkowe organów skarbowych.

Opracowanie jest szkicem wykładu, jaki przeprowadzam dla doradców podatkowych. Wiele rzeczy zdawkowo potraktowanych na piśmie, jest szczegółowiej omawiane na wykładzie.

Definicja środka trwałego

Czy jest definicja środka trwałego w prawie podatkowym?

Jest, ale nie w części ogólnej, gdzie powinna się znajdować np. w art. 5a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Środek trwały w ustawach podatkowych jest zdefiniowany dopiero w części dotyczącej kosztów. Przepisy ustaw podatkowych pozwalają na uznanie za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych z tytułu zużycia środków trwałych poprzez wymienienie tych składników majątku, które podlegają amortyzacji i spełniają dodatkowe warunki oraz nie są wykluczone.

Definicja podatkowa środków trwałych wyrażona w art. 16a updog (art. 22a updog) brzmi:

Amortyzacji podlegają stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) inne przedmioty

– 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 zwane środkami trwałymi.

W powyższej definicji można wyodrębnić cztery cechy majątku podatnika, których wystąpienie jest niezbędne do zaliczenia tego majątku w poczet środków trwałych.

Muszą one:

1. stanowić własność lub współwłasność podatnika czyli być nabyte lub wytworzone we własnym zakresie,
2. być kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania,
3. mieć przewidywany okres używania dłuższy niż rok,
4. być wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo być oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Definicja wydaje się bardzo skomplikowana, jednak w praktyce zaliczanie majątku trwałego do środków trwałych sprowadza się do jednego: rozpoznać czy dany składnik majątku będzie używany dłużej niż rok, czy też nie oraz czy będzie wykorzystywany do działalności podatnika lub oddany do używania innemu podmiotowi na podstawie umów cywilnoprawnych.

1. Jednym z podstawowych elementów uznania za środek trwały danego składnika majątku jest pojęcie własności. Aby dany składnik majątku uznać za środek trwały w rozumieniu przepisów podatkowych, musi on stanowić własność lub współwłasność podatnika.

Własność i współwłasność są pojęciami prawa rzeczowego zdefiniowanymi w Kodeksie Cywilnym. Zgodnie z art. 140 KC, w granicach określonych przez ustawy i zasady współzycia społecznego właściciel może, z wyłączeniem innych osób, korzystać z rzeczy zgodnie ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem swego prawa, w szczególności może pobierać pożytki i inne dochody z rzeczy. W tych samych granicach może rozporządzać rzeczą. Natomiast ze współwłasnością mamy do czynienia, kiedy własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom (art. 195 KC).

Ponieważ podatnik musi być właścicielem lub współwłaścicielem środka trwałego, to aby w ogóle można było o tym mówić, musiał w jakiś sposób wejść w jego posiadanie. Nabycie środków trwałych może nastąpić na wiele sposobu, co nie pozostaje bez wpływu na sferę podatkową związaną z np. z

ustaleniem wartości tego środka trwałego czy też sposobu jego amortyzacji. Środek trwały można nabyć w drodze kupna, wytworzenia, wniesienia aportem, wprowadzenia oświadczeniem, darowizny, spadku, połączenia bądź podziału spółek.

W przypadku spółki cywilnej należy zwrócić uwagę na fakt, że może ona amortyzować tylko środki trwałe objęte współwłasnością łączną wszystkich współników. Będą to składniki majątku nabyte, wytworzone w wyniku działalności spółki lub wniesione do spółki jako wkład. Potwierdza to uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 5 listopada 2001 r., sygn. akt FPS 6/01. Sąd stwierdził, że nie jest dopuszczalne dokonywanie w ciężar kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, których współwłaścicielami w częściach ułamkowych są wspólnicy tej spółki, jeżeli środki te nie zostały wniesione jako wkład do spółki.

Inną współwłasnością jest własność wspólna małżonków. Składniki majątku wykorzystywane w działalności gospodarczej przez jednego z małżonków, choć stanowią również współwłasność drugiego małżonka, podlegają pełnej amortyzacji u małżonka, który wykorzystuje je w prowadzonej działalności.

*Postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego*

*Sygnatura D-1/415/865/05 Data 2006.01.27*

*Autor Trzeci Urząd Skarbowy w Lublinie*

*Pytanie podatnika*

*Na podstawie art. 14a ustawy - Ordynacja podatkowa, zwracam się z zapytaniem czy w związku z faktem, że w dowodzie rejestracyjnym posiadanego samochodu osobowego jako właściciele figurują: ja oraz moja żona - samochód ten może być wykorzystywany jako środek trwały w działalności gospodarczej prowadzonej wyłącznie przeze mnie.*

*W dniu 30.11.2005 r. zwrócił się Pan z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych.*

*Z przedstawionego przez Pana stanu faktycznego wynika, że na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej zamierza Pan wykorzystywać posiadany samochód osobowy wprowadzając go do ewidencji środków trwałych.*

*W dowodzie rejestracyjnym przedmiotowego samochodu, jako jego właściciele figuruje Pan oraz Pana żona.*

*Z treści złożonego pisma wynika, iż Pana zdaniem:*

*- samochód ten może być wykorzystywany jako środek trwały w działalności gospodarczej prowadzonej wyłącznie przez Pana,*

*- nie ma konieczności zarejestrowania samochodu ani zawierania na niego umowy użyczenia.*

*(...)*

*W przypadku współwłasności, zgodnie z art. 22g ust. 11 cyt. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wartość początkową składnika majątku ustala się w takiej proporcji jego wartości, w jakiej pozostaje udział podatnika we własności tego składnika majątku. Zasada ta nie ma jednak zastosowania do składników majątku stanowiących wspólność majątkową małżonków, chyba że małżonkowie wykorzystują składnik majątku w działalności gospodarczej prowadzonej odrębnie.*

*Stosunki majątkowe między małżonkami reguluje ustawa z dnia 25 lutego 1964 r. Kodeks rodzinny i opiekuńczy (Dz. U. Nr 9 poz. 59 ze zm.). Zgodnie z art. 31 § 1 z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami z mocy ustawy wspólność majątkowa (wspólność ustawowa) obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie jej trwania przez oboje małżonków lub przez jednego z nich (majątek wspólny). Listę przedmiotów majątkowych stanowiących odrębny majątek każdego z małżonków zawiera art. 33 ww. ustawy. Zatem jeżeli samochód został nabyty w czasie trwania*

wspólności ustawowej i nie stanowi odrębnego majątku danego małżonka stanowi on dorobek małżonków bez względu na to czy został zakupiony na potrzeby działalności gospodarczej prowadzonej przez jednego z małżonków czy też dla celów prywatnych. Nie ma znaczenia również na którego z małżonków został wystawiony dowód zakupu oraz dokonana rejestracja.

2. Kolejnym kryterium definiującym środek trwały jest kompletność i zdatność do użytku w dniu przyjęcia do używania.

Pojęcie "kompletności i zdatności do użytkowania" nie jest wprawdzie wprost zdefiniowane w ustawie, lecz w dotychczasowym orzecznictwie i doktrynie poglądy co do jego treści są utrwalone. (vide: wyroki NSA z 13.09.2006r., sygn. akt II FSK 1103/05 i z 27.10.2009r., sygn. akt II FSK 912/08, wyrok WSA w Łodzi z 15.09.2009r., sygn. akt I SA/Łd 480/09 ; nadto: A. Bartosiewicz i R. Kubacki "Komentarz do art. 22a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych" LEX 2009 r, pkt 14 ;J. Marciniak "Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz", W-wa 2006, s. 500-501; na tle takiej samej regulacji w art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych: W. Nykiel i in. "Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych", Gdańsk 2008, s. 588-590 i G. Dźwigala i in. "Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz", W-wa 2007, s. 408-409).

Słownikowo rzecz biorąc zdatność to inaczej przydatność, użyteczność. Składnik majątku trwałego powinien zawierać wszystkie niezbędne elementy konstrukcyjne pozwalające na funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem. Elementy środka trwałego muszą być połączone w sposób zapewniający jego funkcjonowanie w sposób zgodny z jego przeznaczeniem, bez narażenia życia lub zdrowia osób korzystających. Środek trwały musi spełniać wymogi prawne, potwierdzone stosownymi zezwoleniami, pozwoleniami, atestami, homologacjami lub podobnymi aktami, pozwalającymi na legalne użytkowanie.

Tu jednak pojawiają się kontrowersje co do interpretacji pojęcia kompletność czy też zdatność do użytku. Głównie chodzi o to, że podatnicy chcą zazwyczaj rozbijać złożone, wielourzędzeniowe środki trwałe na mniejsze elementy, które samodzielnie mogą być uznane za środek trwały, ale których wartość z oczywistych względów nie przekraczałaby 3500 zł. Na tym tle powstają spory, które trafiają do sądów administracyjnych. Poniżej dwa przykładowe wyroki w tej sprawie.

Pierwszy z nich pokazuje nam ogólną tendencję podatników, o której było mowa już powyżej. Chodzi o podzielenie większego środka trwałego na małe części składowe, tak aby ich wartość nie przekraczała 3500 złotych. Wyrok poniższy świadczy jednak o tym, że organy skarbowe nie są „naiwne” i potrafią zweryfikować, czy to same, czy powołując biegłych, w jakim stanie środek trwały może służyć podatnikowi.

*I SA/Łd 115/11 - Wyrok WSA w Łodzi data orzeczenia 2011-04-19*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi – Wydział I w składzie następującym: Przewodniczący: Sędzia WSA Joanna Grzegorzczak-Drozda (spr.) Sędziowie: Sędzia NSA Paweł Janicki Sędzia WSA Bartosz Wojciechowski Protokolant: Asystent sędziego Paweł Pijewski po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 5 kwietnia 2011 r. sprawy ze skargi M. S. B. i M. R. P. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia [...] nr [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2004 r. oddala skargę*

*Uzasadnienie*

*(...)*

*W zakresie rozliczenia podatkowego spółki, postanowieniami z [...] i [...] r. organ pierwszej instancji włączył do akt materiały uzyskane w toku postępowań kontrolnych prowadzonych wobec tej spółki oraz wobec S. R., jednego z jej wspólników (m.in. opinia biegłego z zakresu informatyki,*

protokół przesłuchania biegłego oraz ekspertyza rzeczoznawcy). Organ pierwszej instancji ustalił, że spółka A świadczyła usługi internetowe wykorzystując własną lokalną sieć komputerową. Sieci tej nie wykazała w ewidencji środków trwałych. Usługi internetowe były w 2004 r. świadczone 714 abonentom, z których 311 podłączono do sieci w tym roku. W regulaminie usług spółka określiła, że przez świadczone usługi internetowe rozumie usługi poczty elektronicznej, udostępnianie serwera WWW, serwera domen (serwera DNS) oraz usługi dostępu do INTERNETU.

Na podstawie zebranego materiału dowodowego organ pierwszej instancji stwierdził, że spółka A zaniżyła dochód do opodatkowania o 65.969,50 zł. Dyrektor UKS ustalił po pierwsze, że spółka błędnie nie zaliczyła do przychodów szeregu należnych, lecz nie zapłaconych w wymagalnych terminach, abonamentów w łącznej wysokości 3.488 zł. W tym zakresie spółka podnosiła wprawdzie, że sporne usługi z różnych przyczyn nie były okresowo świadczone (na prośbę abonenta bądź w związku z naruszeniem przez niego regulaminu lub umowy), jednak, mimo wezwania, nie przedstawiła żadnych dowodów świadczących o rzeczywistym zaprzestaniu świadczenia usług.

Po drugie organ pierwszej instancji uznał, że spółka A zawiżyła koszty uzyskania przychodów o kwotę 62.481,50 zł, poprzez zaliczenie do nich wydatków poniesionych na rozbudowę i modernizację sieci komputerowej wykorzystywanej do świadczenia usług internetowych.

W złożonych w toku postępowania wyjaśnieniach spółka wskazała, że nie wprowadziła ww. sieci do ewidencji, ponieważ posiadała nie jedną, ale 39 niezależnych od siebie sieci, przy czym koszty wytworzenia pojedynczej sieci nie przekroczyły kwoty 3.500 zł. Spółka nie wprowadziła zatem podsieci, uznanych przez nią za środek trwały, do ewidencji środków trwałych o której mowa w art. 22n ust. 2 u.p.d.f. Zgodnie ze złożonym wyjaśnieniem, każdą podsieć tworzyły komputery mieszkańców jednego lub kilku budynków. Pojęcia podsieci spółka używała w znaczeniu technicznym, mając na uwadze jedno z technologicznych i topologicznych rozwiązań budowy sieci, określających sposób organizacji urządzeń sieciowych i okablowania. Sieć spółki została zbudowana w "technologii małych, niezależnych sieci rozproszonych" pozwalającej na zapewnienie dużej elastyczności i niezawodności świadczonych usług. Podsieci budynkowe były "podłączone drogą radiową, istniejącymi drogami teletechnicznymi, szachtowymi lub przewieszkami międzybudynkowymi podziemnymi, zależnie od warunków lokalizacyjnych", przy tym komputery poszczególnych podsieci nie były z sobą bezpośrednio połączone. Zakończeniem każdej podsieci był przekaźnik radiowy z anteną oraz routerem. Takie rozwiązanie, oparte na rachunku ekonomicznym, miało zapewnić spółce niski koszt budowy oraz eksploatacji sieci z jednoczesnym zapewnieniem niezawodności jej funkcjonowania w określonych warunkach lokalizacyjnych oraz możliwość podłączenia znacznej ilości użytkowników. Sygnał dostępu do INTERNETU był dostarczany drogą radiową do każdej podsieci przez spółkę E z/s w Z., powiązaną ze spółką A osobami wspólników. W czasie oględzin, przeprowadzonych w toku postępowania Dyrektor UKS stwierdził, że żadna z podsieci nie zawierała serwerów świadczących usługi internetowe. Ustalono, że serwery te znajdowały się w siedzibie spółki A.

W toku postępowania kontrolnego organ podatkowy powołał biegłego z zakresu informatyki, który stwierdził m.in., że żadna z podsieci nie miała własnego serwera, a poszczególne podsieci mogły samodzielnie służyć jedynie świadczenia usług dostępu do INTERNETU. Inne usługi sieciowe (usługi pocztowe, usługę udostępniania użytkownikom serwera) spółka realizowała przez własne serwery znajdujące się w jej siedzibie. Biegła wskazała, że poszczególne podsieci, nie posiadając serwerów usług, nie były w stanie samodzielnie świadczyć wszystkich usług oferowanych przez spółkę; jedynie w połączeniu z serwerami usługowymi mogły zapewnić dostarczenie użytkownikom usług określonych umowami abonenckimi. Zdaniem organu pierwszej instancji skoro spółka nie była w stanie zapewnić kompletu usług objętych zawartymi umowami wykorzystując jedynie poszczególne urządzenia sieciowe lub poszczególne podsieci, to poszczególnych podsieci i poszczególnych urządzeń nie można było uznać za kompletne i zdatne do użytku gospodarczego, co jest warunkiem uznania ich za środek trwały w myśl przepisów art. 22a ust. 1 u.p.d.f. Przepis ten definiował środek trwały jako obiekt stanowiący

własność lub współwłasność określonego podmiotu, wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, kompletny i zdatny do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania. Kompletnym i zdatnym do użytku środkiem trwałym była zaś cała sieć, składająca się z poszczególnych podsieci i serwerów usług. W toku postępowania nie określono odpisów amortyzacyjnych od wartości ulepszeń sieci ponieważ art. 22n ust. 6 u.p.d.f. stanowił, że odpisy amortyzacyjne dokonane od wartości środków trwałych nie wprowadzonych do ewidencji nie są kosztem uzyskania przychodu.

(...)

Od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej skarżący, działający przez pełnomocnika, złożyli odwołanie.

W wyniku przeprowadzonego postępowania Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. decyzją z [...] r. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W ocenie organu odwoławczego całość zebranego w sprawie materiału dowodowego dawała w pełni podstawę do rozliczenia w zakresie przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodu oraz podatku należnego, wynikającego z łącznego opodatkowania skarżących w zakresie dokonanym przez Dyrektora UKS.

W skardze na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej pełnomocnik skarżących wnosząc o jej uchylenie wraz z poprzedzającą ją decyzją organu pierwszej instancji i umorzenie postępowania jako bezprzedmiotowego z uwagi na upływ okresu przedawnienia prawa do wydania decyzji, podniósł dodatkowo szereg zarzutów z zakresu zarówno prawa procesowego, jak i materialnego. Zaskarżonej decyzji zarzucił zatem uchybienie przepisom prawa proceduralnego poprzez naruszenie art. 120-123 w związku z art. 187 O.p., a także art. 129 O.p., przez pominięcie zasady, że postępowanie podatkowe jest jawne dla stron, art. 130 O.p. poprzez niewyłączenie pracownika organu podatkowego, art. 191 O.p. poprzez przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów oraz art. 197 O.p. poprzez niepowołanie biegłego. Ponadto podniósł zarzut naruszenia prawa materialnego poprzez niewłaściwe zastosowanie art. 22b u.p.d.f.

(...)

Opinii zaprezentowanej przez biegłą powołaną na etapie postępowania kontrolnego, przeczyły dwie inne, przedstawione przez stronę, opinie rzeczoznawców. Ponadto – jak zauważył pełnomocnik – organ prowadzący kontrolę zwrócił się do biegłego z zakresu informatyki aby wydał opinię "na dowód z prawa", a mianowicie czy sieć komputerowa spółki A jest jednym środkiem trwałym w rozumieniu ustawy podatkowej. Zdaniem pełnomocnika było to niedopuszczalne. Biegły mógł się bowiem co najwyżej wypowiadać na temat kompletności i zdatności do użytku sieci spółki w zakresie techniczno-funkcjonalno-administracyjnym. Jednocześnie pełnomocnik podnosi, że w prowadzonym postępowaniu kwestionował wiarygodność opinii w kategoriach samego dokumentu (między innymi chodziło o poświadczenie przez biegłego nieprawdy co do sposobu sporządzania opinii). Tak pierwszej, jak i drugiej instancji zlekceważył ten argument.

(...)

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie.

(...)

Wprawdzie słusznie wskazuje pełnomocnik strony na niezręcznie sformułowane jedno z pytań skierowanych do biegłego, jednak ostatecznie – co wynika niezbiecie z treści wydanych w sprawie decyzji – ocena prawna stanu faktycznego sprawy została dokonana przez organy podatkowe, nie zaś przez biegłego. Ocena ta dotycząca możliwości uznania za środek trwały sieci stworzonej przez spółkę A sprowadza się do przyjęcia klarownego i zasługującego na aprobatę założenia, że środek trwały

może być uznany za takowy wyłącznie gdy jest kompletny i zdalny do użytku (art. 22a ust. 1 u.p.d.f.). Użytek jakiemu służyć miała sieć stworzona przez spółkę A wynikał z treści zawieranych przez spółkę umów i obejmował m.in. usługi, których realizacja – jak stwierdził powołany przez organ biegły – mogła odbywać się wyłącznie z użyciem serwera umiejscowionego w siedzibie spółki. Ostatecznie zatem wypowiedź biegłego została oceniona przez organy podatkowe we właściwych granicach i kontekście. Z uzasadnień obu decyzji wynika bowiem, że organy podatkowe samodzielnie, na podstawie opisanych przez biegłego możliwości technicznych sieci spółki, oceniły w jakim zakresie możliwe było wykonywanie za jej pomocą oferowanych usług. Dodać wypada, że w istocie strona skarżąca sama nie neguje zasadniczego faktu, że część świadczonych usług mogła być wykonywana wyłącznie przy użyciu serwera oraz, że żadna z podsieci nie była wyposażona we własny serwer. Skoro tak, to strona skarżąca nie przeczy w istocie ustaleniom poczynionym przez biegłego powołanego przez organ. Spór zaś przeniesiony jest na płaszczyznę interpretacji przepisów prawa materialnego i sprowadza się do pytania czy każda z podsieci z osobna, może być uznana za środek trwały w rozumieniu art. 22a ust. 1 u.p.d.f., skoro nie zapewnia pełnego zakresu usług oferowanych przez właściciela sieci.

Oceniając tak postawiony problem, zdaniem sądu, podzielić wypada stanowisko organów podatkowych uznających konsekwentnie, że pojedyncza sieć lokalna nie może być uznana za odrębny środek trwały. Skoro spółka A nie była w stanie zapewnić świadczenia usług wykorzystując jedynie poszczególne urządzenia sieciowe lub poszczególne podsieci, to takich podsieci i poszczególnych urządzeń nie można było uznać za kompletne i zdalne do użytku gospodarczego. To zaś jest warunkiem uznania ich za środek trwały w myśl przepisu art. 22a ust. 1 u.p.d.f. Przepis ten definiuje środek trwały jako obiekt stanowiący własność lub współwłasność określonego podmiotu, wykorzystywany do prowadzenia działalności gospodarczej, kompletny i zdalny do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania. W związku z powyższym, kompletnym, zdalnym do użytku środkiem trwałym jest cała sieć, składająca się z poszczególnych podsieci i serwerów usług. Uzasadnione jest zatem stanowisko organów, że wydatki poniesione na budowę i rozbudowę sieci nie są kosztem uzyskania przychodów zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b u.p.d.f. i nie mogą być zaliczone jednorazowo do kosztów na podstawie art. 22d tej ustawy, gdyż wartość sieci przekracza limit w wysokości 3.500 zł. Do kosztów podatkowych nie będą też zaliczone wydatki na rozbudowę i modernizację takiej sieci.

(...)

W tym stanie sprawy, sąd, nie znajdując podstaw do uwzględnienia skargi, na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zmianami), oddalił skargę.

Jak widać z powyższego orzeczenia WSA przychylił się do stanowiska organów skarbowych. Należy więc za każdym razem indywidualnie oceniać szanse na „rozdrobienie” wielourzędzeniowego środka trwałego. Nieprawidłowa ocena może być bardzo brzemienne w skutki.

Drugi z wyroków jest o tyle ciekawy, że to organy skarbowe nie pozwalają podatnikowi za uznanie zakupionego obiektu za środek trwały. Cała sprawa kończy się wyrokiem NSA, w którym niestety i tym razem podatnik „poległ” w swym boju z systemem. Istota tej spornej sprawy miała polegać na przyjęciu budynku w poczet środków trwałych po przeprowadzeniu jego rozbudowy. Pozwoliłoby to podatnikowi na zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych do środków trwałych ulepszonych.

*II FSK 2011/09 - Wyrok NSA data orzeczenia 2011-03-25*

*Naczelnny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: Sędzia NSA Grzegorz Borkowski, Sędziowie: NSA Małgorzata Wolf- Mendecka, WSA (del.) Beata Cieloch (sprawozdawca), Protokolant Szymon Mackiewicz, po rozpoznaniu w dniu 25 marca 2011 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi*



*kasacyjnej R. U. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 4 sierpnia 2009 r. sygn. akt I SA/Bd 342/09 w sprawie ze skargi R. U. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w B. działającego w imieniu Ministra Finansów z dnia 6 lutego 2009 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od R. U. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w B. kwotę 180 (sto osiemdziesiąt) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego*

*Uzasadnienie*

#### UZASADNIENIE

(...)

*W dniu 17 listopada 2008r. R.U. wystąpił z wnioskiem o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej. W uzasadnieniu wniosku podniósł, że grudniu 2001r. nabył za kwotę 1.419.760 zł. nieruchomość gruntową, zabudowaną następującymi budynkami: budynkiem użytkowym, wolnostojącym, czterokondygnacyjnym, o pow. 2.474, 7 m<sup>2</sup> (budynek dawnych koszar); budynkiem gospodarczym o pow. 157,2 m<sup>2</sup>, i budynkiem dawnej pralni o pow. 56 m<sup>2</sup> i zdecydował zaadaptować nabyte obiekty na hotel. W związku z tym remontowi oraz modernizacji poddano dotychczasowe budynki. Ponadto z uwagi, że obiekt nie posiadał odpowiedniej ilości pomieszczeń konferencyjnych, ani też pomieszczenia, które można byłoby zaadaptować na restaurację, strona postanowiła dokonać rozbudowy obiektu. W związku z tym uzyskała jedną decyzję o pozwoleniu na budowę, która obejmowała: remont kapitalny nabytego budynku koszar z przystosowaniem do funkcji hotelowej oraz budowę dodatkowego obiektu zawierającego funkcje towarzyszące, w tym parking podziemny. Ponadto wyjaśniono, że nowy obiekt budowlany został zaprojektowany i wybudowany w taki sposób, że posiada wraz z budynkiem dawnych koszar dwie wspólne ściany na poziomie piwnicy. Powstały kompleks obejmujący oba wskazane budynki posiada jedno wejście, które znajduje się w części nowodobudowanej. W budynku dawnych koszar znajduje się jedynie wyjście ewakuacyjne. Kompleks ten ma również wspólną sieć gazową, wodociągową i kanalizacyjną. W nowym budynku znajdują się wszystkie urządzenia służące do przygotowania ciepła, wody itd. Natomiast przyłącze elektryczne dla obu budynków znajduje się w starym obiekcie. Wnioskodawca podał, że łączny koszt remontu oraz rozbudowy wyniósł dotychczas ok. 21 mln zł.*

*W związku z tak przedstawionym stanem faktycznym zadał następujące pytania:*

*1. czy w świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oba obiekty będą stanowiły jeden środek trwały, czy też dwa środki trwałe?*

*2. czy podatnik będzie mógł zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną wyłącznie do budynku dawnych koszar, czy również do nowowytbudowanego obiektu?*

*(...) Wnioskodawca wskazał, iż nabył on budynek, który został poddany adaptacji na cele działalności hotelarskiej oraz rozbudowie. Po jej zakończeniu, środek ten zostanie przyjęty do użytkowania i wprowadzony do ewidencji środków trwałych. Nakłady na te dwie operacje będą wyższe niż 30% wartości nabytego środka trwałego. W związku powyższym w ocenie podatnika nabył on środek trwały, który został poddany ulepszeniu w rozumieniu art. 22g u.p.d.o.f.*

*W konsekwencji w ocenie wnioskodawcy spełnione zostały wszystkie przesłanki unormowane w art. 22j ust.1 pkt 4 w zw. z ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f., uprawniające podatnika do zastosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych.*

*Dyrektor Izby Skarbowej w B. działając w imieniu Ministra Finansów w interpretacji indywidualnej z dnia 6 lutego 2009r. nr [...] uznał, iż w świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest nieprawidłowe.*

*(...) Zdaniem organu do środków trwałych - dla celów podatkowych zaliczać więc można, jedynie składniki majątkowe, które są kompletne i zdatne do użytkowania. Obiekt znajdujący się w budowie, przebudowie nie przyjęty jeszcze do użytkowania nie spełnia kryterium kompletności, a zatem nie może być zaliczony do środków trwałych. Ponadto wyjaśniono, że zgodnie z art. 22j ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f. podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22 l mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 - 10 lat, z wyjątkiem: a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji, trwale związanych z gruntem, b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m<sup>3</sup>, domków kempingowych i budynków zastępczych - dla których okres amortyzacji - nie może być krótszy niż 3 lata,*

*Następnie dokonując analizy przepisów dotyczących możliwości zastosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla ulepszonych środków trwałych organ stwierdził, iż nie mają one zastosowania do każdego ulepszonego składnika majątkowego, ale wyłącznie do składników majątku, które przed wprowadzeniem do ewidencji i przed dokonaniem ulepszenia spełniały ustawowe kryteria uznania je za środki trwałe. Powyższe zapisy należy rozumieć więc w ten sposób, że indywidualne stawki amortyzacyjne mogą być ustalane jedynie dla takich środków trwałych, które - w rozumieniu ustawy - są albo używane albo ulepszone, a ponadto nie były wcześniej wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, prowadzonej przez podatnika.*

*Odnosząc powyższe rozważania do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego organ podniósł, iż zamierzoną przez wnioskodawcę nową funkcję hotelowo - konferencyjno - restauracyjną, a zarazem stan budynku kompletnego i zdatnego do użytku, (zakupiony budynek byłych koszar wraz z dobudowaną częścią restauracyjną) osiągnie dopiero po zakończeniu powyżej wskazanych prac. W konsekwencji poniesione nakłady inwestycyjne nie mogą być kwalifikowane jako ulepszenie środka trwałego, lecz jako wytworzenie środka trwałego, posiadającego cechy wskazane w definicji ustawowej tj. kompletnego i zdatnego do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania.*

*Konkludując organ stwierdził, że nie jest możliwe uznanie, iż w stanie faktycznym opisanym we wniosku nastąpiło ulepszenie środka trwałego w rozumieniu art. 22j ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f. W konsekwencji brak jest możliwości ustalenia dla niego indywidualnej stawki amortyzacyjnej o której mowa art. 22j w.w ustawy.*

*(...)*

*W skardze skierowanej do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy skarżący wniósł o uchylenie zaskarżonej interpretacji. W szczególności zarzucił naruszenie prawa materialnego tj.: art. 22 j ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 22g ust. 17 zd. 2 oraz w zw. z art. 22a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.*

*W uzasadnieniu skargi wskazał, iż organ, choć za prawidłowe uznał stanowisko podatnika dotyczące pytania nr 1 ([...]), uznając, że oba obiekty stanowić będą jeden środek trwały, nie podzielił jego stanowiska w zakresie możliwości zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Polemizując z zawartym w interpretacji stanowiskiem organu, iż element definicji środka trwałego w postaci "kompletności i zdatności do użytku w dniu przyjęcia do używania" należy sprowadzić do*

warunku "zdatności i kompletności do użytku" skarżący stwierdził, że według organu składnik majątku jest środkiem trwałym tylko wtedy, gdy jest kompletny i zdatny do użytku. Przy tym, przy ocenie tych elementów bez znaczenia jest to, w którym momencie składnik taki jest zdatny do użytku. Wskazuje na to stwierdzenie, według którego, składnik majątku znajdujący się w przebudowie, nie jest środkiem trwałym. Skarżący podniósł także, iż wypowiedź ta zawiera podstawowy błąd logiczny oraz jest niezgodna z jedną z podstawowych zasad wykładni prawa, zgodnie z którą w procesie interpretacji przepisu nie można pomijać któregoś z jego fragmentów. Podniesiono także, że organ pominął ten fragment przepisu, z którego wynika, iż oceny kompletności i zdatności do użytku dokonuje się w momencie przyjęcia składnika majątku do użytku. Zatem wynikającego z ww. przepisu i dostrzeżonego przez organ elementu definicyjnego środka trwałego w postaci "kompletności i zdatności składnika majątku do użytku w dniu przyjęcia do używania". W kolejnym etapie procesu wykładni zostaje usunięty fragment "w dniu przyjęcia do używania". Przez to warunek "kompletności i zdatności składnika majątku do użytku w dniu przyjęcia do używania" zostaje przekształcony w warunek "kompletności i zdatności do używania". Dzięki temu organ mógł stwierdzić, że środek trwały to w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych taki składnik majątku, który jest "kompletny i zdatny do użytku" niezależnie od tego, w którym momencie dokonuje się oceny tych cech. Ponadto podkreślono, że żaden przepis ustawy nie stanowi, iż przestaje być środkiem trwałym składnik majątku, który przez pewien czas stał się niezdatny do użytku wskutek np. uszkodzenia. Zdaniem podatnika przyjęcie, że kompletność i zdatność do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania stanowią cechę definicyjną środka trwałego, czy też przesłankę amortyzacji prowadziłoby ponownie do powstania trudnych sprzeczności z innymi przepisami zawartymi w rozdziale 4 ustawy, a przede wszystkim pozbawiłoby sensu przepisu art.22j u.p.d.o.f, który przewiduje możliwość ustalania indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla ulepszonych środków trwałych, które są po raz pierwszy wprowadzane przez podatnika do ewidencji środków trwałych. Następnie przywołując znaczenie językowe terminów składających się na znaczenie użytego w art. 22j u.p.d.o.f. słowa "ulepszenie" wskazano, iż w większości wypadków, będzie ono miało miejsce w sytuacji, gdy podatnik podejmuje w stosunku do środka trwałego działania, które mają doprowadzić go do takiego stanu, w którym mógłby on być zdatny do używania w działalności podatnika.

Odnosząc się z kolei do stanowiska organu, iż poniesione przez podatnika nakłady należy traktować nie jako ulepszenie, ale jako wytworzenie nowego środka trwałego skarżący wskazał, iż stoi ono w sprzeczności ze stanowiskiem wyrażonym w interpretacji nr [...], w której organ zgodził się ze stanowiskiem wnioskującego że: "po zakończeniu inwestycji i oddaniu kompleksu hotelowo - konferencyjno - restauracyjnego do używania, budynki wchodzące w skład kompleksu, będą stanowiły jedną, nierozzerwalną pod względem funkcjonalnym całość, dlatego też stanowiąc będą jeden środek trwały." Skoro wykonane prace inwestycyjne są uznawane za modernizację już istniejącego środka trwałego, to nie można jednocześnie uznać, że w ich wyniku dochodzi do wytworzenia tego środka trwałego. Wniosek ten jest nie tylko nielogiczny, ale stoi w sprzeczności z innym rozstrzygnięciem wydanym przez Ministra Finansów.

Konkludując skarżący stwierdził, iż w przedmiotowej sprawie doszło do ulepszenia, a nie jak twierdzi organ wytworzenia środka trwałego. Zatem wyłączenie możliwości zastosowania art. 22j u.p.d.o.f. w oparciu o w.w. argument jest nieuzasadnione.

(...)

Wojewódzki Sąd Administracyjny odnosząc się do skargi stwierdził na wstępie, że nie zasługiwała ona na uwzględnienie. W ocenie Sądu pierwszej instancji stanowisko organu należało uznać za prawidłowe, albowiem właśnie ta cecha tj. kompletność i zdatność do użytkowania decyduje o zastosowaniu amortyzacji. Nie można bowiem dokonać amortyzacji środka, który nie jest kompletny i zdatny do użytku. Opisane zamierzenie inwestycyjne nie będzie ulepszeniem, a wytworzeniem środka trwałego, który dopiero po zakończeniu inwestycji w dniu przyjęcia do użytkowania będzie posiadał cechy kompletnego i zdatnego do użytku wskazane w definicji ustawowej - jako środka trwałego

podlegającego amortyzacji. W ocenie Sądu za przyjęciem tego stanowiska przemawiało także porównanie kwot zakupu nieruchomości z kosztem wykonanych prac tj. 1.419,760,00zł i 21.000.000,00 zł. Podsumowując Sąd stwierdził, iż poniesione nakłady inwestycyjne nie mogą być kwalifikowane jako ulepszenie środka trwałego, lecz jako wytworzenie środka trwałego, posiadającego w dniu przyjęcia do użytkowania cechy wskazane w definicji ustawowej tj. kompletnego i zdatnego do użytku.

Skarżący reprezentowany przez pełnomocnika będącego radcą prawnym, wniósł skargę kasacyjną na wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy domagając się jego uchylenia w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenia kosztów postępowania kasacyjnego według norm przepisanych.

(...)

Naczelný Sad Administracyjny zważył co następuje :

Skarga kasacyjna pomimo częściowo usprawiedliwionych zarzutów nie zasługiwała na uwzględnienie.

Oceniając skargę kasacyjną należy w pierwszej kolejności odnieść się do dwóch ściśle powiązanych ze sobą zarzutów, tzn. naruszenia art. 22 j ust. 1 pkt 4 w związku z art. 22g ust. 17 zdanie 2 i z art. 22a ust 1 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię tych przepisów polegającą na przyjęciu, że do nabytego składnika majątku poddanego remontowi, przebudowie i rozbudowie nie można stosować indywidualnej stawki amortyzacyjnej, jeśli dopiero wskutek tych prac składnik majątku staje się zdatny do użytku, oraz naruszenia art. 22a ust 1 powyższej ustawy poprzez błędną wykładnię polegającą na przyjęciu, że składnik majątku staje się środkiem trwałym dopiero wtedy, gdy jest kompletny i zdatny do używania, podczas gdy cechy te decydują tylko o możliwości jego amortyzowania.

Postawione w tym zakresie w skardze kasacyjnej zarzuty zasługują na uwzględnienie.

Sąd pierwszej instancji z regulacji art. 22a ust 1u.p.d.o.f. wyprowadził wniosek, że do środków trwałych dla celów podatkowych można zaliczyć tylko takie składniki majątkowe, które są kompletne i zdatne do używania. Natomiast obiekt znajdujący się w budowie, przebudowywany, nie przyjęty jeszcze do użytkowania nie spełnia kryterium kompletności, a zatem nie może być zaliczony do środków trwałych.

Takie rozumienie wskazanego wyżej przepisu pomija fakt, iż (jak słusznie podniesiono w skardze kasacyjnej) powołany wyżej przepis reguluje przede wszystkim dopuszczalność amortyzacji środka trwałego. Nie pozostaje ona zatem w sprzeczności z art. 22 j ust. 1 u.p.d.o.f., który wprost mówi o możliwości zastosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych w odniesieniu do między innymi ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, przy czym w ust. 3 pkt 2 tego przepisu stwierdzono wyraźnie, że budynek będący środkiem trwałym uznaje się za ulepszony jeżeli przed wprowadzeniem go do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na jego ulepszenie stanowiły co najmniej 30 % wartości początkowej. Oznacza to, że podatnik po nabyciu środka trwałego nie wprowadza go do ewidencji środków trwałych, lecz dokonuje jego ulepszenia. Nie ma on nawet możliwości wprowadzenia takiego środka do ewidencji gdyż zabrania mu tego art. 22a ust. 1 u.p.d.o.f., który dopuszcza możliwość amortyzacji tylko takich środków trwałych, które są gotowe do wykorzystania w prowadzonej działalności gospodarczej. A więc sam fakt zakupu środka trwałego, który wymaga jeszcze dodatkowych prac, nie pozwala na wpisanie go do ewidencji i rozpoczęcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Pomimo to ustawodawca traktuje taki budynek lub budowlę jako środek trwały.

Nakłady na ulepszenie zwiększają wartość początkową danego środka trwałego ustaloną zgodnie z zasadami określonymi w art. 22 g u.p.d.o.f. Równocześnie art. 22j ust. 1 u.p.d.o.f. przewiduje

*możliwość indywidualnego ustalenia stawki amortyzacyjnej dla ulepszanego środka trwałego w przypadku gdy już jako kompletny i zdalny do użytku w dniu przyjęcia do używania zostanie on po raz pierwszy wprowadzony do ewidencji danego podatnika i rozpocznie się dokonywanie odpisów amortyzacyjnych.*

*Nieuzasadnione jest zatem twierdzenie Sądu pierwszej instancji, że art.22a ust.1u.p.d.o.f. uniemożliwia traktowanie budynku w trakcie jego ulepszania jako środka trwałego.*

*Nieuzasadniony jest natomiast podniesiony w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia przez Sąd pierwszej art. 22j ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f. poprzez błędną wykładnię tego przepisu polegającą na przyjęciu, że w przypadku gdy nakłady na nabyty składnik majątku poniesione po jego nabyciu, lecz przed przyjęciem do używania są wysokie w stosunku do ceny nabycia samego składnika to nie mają ona charakteru nakładów na ulepszenie, lecz na wytworzenie środka trwałego. Przepis ten definiując pojęcie ulepszenia wprowadza co prawda tylko dolną wysokość wydatków poniesionych przez podatnika na ulepszenie środka trwałego przed wprowadzeniem go do ewidencji w stosunku do wartości początkowej, jaka jest wymagana aby uznać, że spełniony został warunek ulepszenia określony w art. 22j ust. 1 tej ustawy. Nie określa natomiast górnej granicy tych wydatków. Nie można jednak zapominać, że ustawodawca w art. 22g ust. 17 zd. 2 u.p.d.o.f. stanowi wyraźnie, że środki trwale uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3.500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.*

*Przepis ten łączy zatem ulepszenie nie z każdym rodzajem prac wykonywanych w danym środku trwałym, ale nadaje tą cechę tylko takim działaniom, które noszą cechy przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji adaptacji lub modernizacji.*

*Pod pojęciem przebudowy należy rozumieć zmianę (poprawienie) istniejącego stanu środków trwałych na inny. Rozbudowa polega zaś na powiększeniu (rozszerzeniu) składników majątkowych, w szczególności budynków lub budowli. Rekonstrukcja - to odtworzenie (odbudowanie) zużytych całkowicie lub częściowo składników majątkowych, a adaptacja - przystosowanie (przerobienie) składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż ten, do którego był pierwotnie przeznaczony, albo nadanie mu nowych cech użytkowych. Modernizacja polega natomiast na unowocześnieniu środków trwałych.*

*Należy zatem stwierdzić, że generalnie prace tego rodzaju prowadzą do przekształcenia środka trwałego, podnosząc jego wartość techniczną, użytkową jak też mają na celu przystosowanie danego składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż jego pierwotne przeznaczenie, albo nadania takiemu składnikowi nowych cech użytkowych. Zawsze odnoszą się one jednak do już istniejącego środka trwałego.*

*Skoro zatem art. 22j ust. 1 u.p.d.o.f. odnosi się tylko do dokonania przez podatnika ulepszenia środka trwałego, nie jest możliwe ustalenie indywidualnej stawki amortyzacyjnej jeżeli nakłady poczynione na dany środek trwały nie mieściły się we wskazanym wyżej zakresie prac. Przy czym dotyczy to nie tylko robót o charakterze remontowym, ale działań przekraczających przetworzenie tylko istniejącego środka trwałego, a polegających na wytworzeniu zupełnie nowego środka trwałego z wykorzystaniem tylko jako jego składników elementów wcześniej nabytych budynków lub budowli.*

*Jak podkreśla się bowiem w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego ( porównaj wyrok NSA z dnia 8 lutego 2006 r. wydany w sprawie II FSK 345/05 ) art. 22j ust. 1 pkt 3 i art. 22 j ust. 3 u.p.d.o.f. dotyczą tylko budynków i budowli, nie zaś składników z których zostały wytworzone.*

*Natomiast elementy konstrukcyjne budynku lub budowli nie są z nimi tożsame, a w związku z tym nie mogą zostać zakwalifikowane jako oddzielny budynek lub budowla.*

*Pogląd ten znajduje także zastosowanie nie tylko do poszczególnych elementów konstrukcyjnych przeniesionych z innych budynków, ale także zachowanych części starszych obiektów, które weszły w skład nowo wybudowanego budynku.*

*W przedstawionym we wniosku stanie faktycznym postawiono dwa pytania pierwsze dotyczyło zagadnienia, czy w świetle ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oba obiekty (stary budynek koszar i nowo wybudowana część) stanowią jeden, czy też dwa środki trwałe. Natomiast drugie dotyczyło możliwości zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Udzielając odpowiedzi na pierwsze pytanie organ w oddzielnie wydanej indywidualnej interpretacji za prawidłowe uznał stanowisko podatnika, że oba obiekty stanowią jeden środek trwały.*

*Skoro zatem jest to jeden obiekt to oceniając czy nastąpiło ulepszenie, czy też wytworzenie nowego środka trwałego należy brać pod uwagę zakres prac wykonanych w całym obiekcie, a nie w poszczególnych jego częściach. W takim ujęciu nie można stwierdzić, iż nastąpiła tylko przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja, ale nastąpiło wytworzenie nowego środka trwałego. Wskazuje na to nie tylko poziom poniesionych wydatków, ale także (na co zwrócił uwagę Sąd pierwszej instancji) zakres wykonanych prac, obejmujący remont kapitalny nabytego budynku koszar wraz przystosowaniem do funkcji hotelowej, budowę dodatkowego obiektu, w którym znajduje się wejście, sale konferencyjne, restauracyjne, parking podziemny oraz pomieszczenia techniczne służące do przygotowania ciepła, wody itp. To, że poszczególne prace, oceniane oddzielnie mogły być uznane za przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację, a więc prowadzące do ulepszenia budynku nie zmienia faktu, że łączne ich przeprowadzenie na jednym obiekcie prowadzi do wytworzenia przez podatnika nowego środka trwałego tylko z wykorzystaniem elementów wcześniejszych budynków.*

*W związku z powyższym nieuzasadniony jest zarzut, iż Sąd pierwszej instancji oparł się tylko na porównaniu ceny nabycia i kwoty później poniesionych nakładów, a więc zastosował kryterium pozaprawne pozostające w sprzeczności z art. 22j ust. 3 pkt 2 u.p.d.o.f.*

*Bezzasadny jest także zarzut, że cena nabycia została poniesiona w 2001r., a pozostałe nakłady w latach 2007 – 2008, gdy ceny materiałów budowlanych były bardzo wysokie. W stanie faktycznym podanym we wniosku w omawianej sprawie nie ma mowy o zmianach cen i wartości. Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji nie dotyczył także uznania części wydatków za nakłady tylko remontowe. Okoliczności te nie były przedstawione w opisanym we wniosku stanie faktycznym.*

*Dlatego też, zarzuty w tym zakresie nie mogą być uwzględnione. Instytucja interpretacji przepisów prawa podatkowego uregulowana przepisami art. 14b – 14p ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacji podatkowej(tj. Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz.60 ze zm- dalej oznaczana Ordynacja podatkowa) wiąże się ze stosowaniem tego prawa bez prowadzenia postępowania dowodowego przez organ uprawniony do jej wydania. Stosownie do art. 14b § 3 Ordynacji podatkowej to na podmiocie ubiegającym się o interpretację ciąży obowiązek wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz właściwego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego. Natomiast rola organu podatkowego sprowadza się, co do zasady, do zaakceptowania przedstawionej oceny bądź jej zanegowania. W tym drugim przypadku powinnością organu jest dokonanie właściwej wykładni normy prawnej na którą powołuje się wnioskodawca oraz wskazanie czy i jakie skutki wynikają z jej zastosowania do przedstawionego stanu faktycznego.*

*Przedstawiony we wniosku stan faktyczny stanowi przy tym zamkniętą całość, która nie może już być uzupełniana ani na etapie skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, ani późniejszej*

*ewentualnej skargi kasacyjnej.*

*Pomimo wskazanych wyżej uchybień dotyczących wadliwej interpretacji przez Sąd pierwszej instancji art. 22a ust. 1, oraz art. 22j ust. 1 pkt 4 w związku z art. 22g ust. 17 zd. 2 u.p.d.o.f, skarga kasacyjna nie może jednak doprowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku. Zgodnie bowiem z art. 184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny oddala skargę kasacyjną nie tylko wtedy, gdy nie ma ona usprawiedliwionych podstaw, ale także w sytuacji gdy zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu. Ma to miejsce wtedy, gdy nie ulega wątpliwości, że po usunięciu błędów zawartych w uzasadnieniu, sentencja nie uległaby zmianie. W szczególności, gdy wojewódzki sąd administracyjny oddalił skargę, kierując się błędnymi przesłankami, jednakże zastosowanie przesłanek właściwych doprowadziłoby również do oddalenia skargi. Chodzi tu przede wszystkim o błędną argumentację prawną zaskarżonego wyroku. (por. T. Ereciński, J. Gudowski, M. Jędrzejewska: Komentarz do kodeksu postępowania cywilnego. Część pierwsza. Postępowanie rozpoznawcze. Tom. I. Wydawnictwo prawnicze Lewis Nexis, wydanie 4, s. 816).*

*Jak wskazano wyżej zaskarżona interpretacja jest prawidłowa nie ma bowiem podstaw do dokonywania w przedstawionym we wniosku stanie faktycznym odpisów amortyzacyjnych w oparciu o indywidualnie ustaloną stawkę amortyzacyjną. Skarga podlegała zatem oddaleniu. Nie ulega bowiem wątpliwości, że po usunięciu błędnej wykładni powyższych przepisów sentencja wyroku nie uległaby zmianie.*

*Z tych wszystkich względów, na podstawie art.184 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny skargę oddalił. O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 209 w związku z art. 204 pkt 1 i art. 205 § 2 p.p.s.a. w związku z § 14 ust. 2 pkt 2 lit.a w związku z §14ust.2pkt1lit.c Rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego z urzędu (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm*

Nie ma zatem jednoznacznej definicji kompletności i zdatności do używania środka trwałego. Za każdym razem należy indywidualnie podchodzić do klasyfikacji majątku. Co więcej, pojęcie środka trwałego może zmieniać się w czasie ze względu na zmiany zachodzące we współczesnym świecie. Dotyczy to przede wszystkim kompletności i zdatności do używania. W związku z postępem technologicznym w przypadku urządzeń elektronicznych coraz większą rolę w zakresie kompletności i zdatności do użytku pełni oprogramowanie pozwalające na korzystanie z tych urządzeń. Zainstalowanie oprogramowania jest zatem coraz częściej warunkiem uznania urządzeń za kompletne i zdadne do użytku.

Oprogramowanie zgodnie z art. 16b updop (22b updog) może spełniać warunki uznania go za wartość niematerialną i prawną, natomiast z drugiej strony środek trwały bez tego oprogramowania nie jest zdalny do użytku i zarazem niekompletny. Sytuacja taka w każdym przypadku wymaga indywidualnej analizy stanu faktycznego, gdyż samo kryterium kompletności i zdatności do użytku nie może determinować klasyfikowania oprogramowania jako części środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych.

3. Warunkiem koniecznym, aby majątek podatnika mógł zostać uznany za środek trwały jest wspomniany już wcześniej przewidywany okres używalności. Warunek przewidywanego okresu użytkowania dłuższy niż rok nie dotyczy przewidywanego okresu eksploatacji określonego środka trwałego w ogóle, ale okresu jego używania przez danego podatnika do swoich celów. Z przepisu art. 22a (art. 16a) wynika, iż przewidywany okres używania środka trwałego co do zasady określa podatnik. Jeżeli na podstawie tego założenia dany składnik majątku ma być użytkowany krócej niż rok, podatnik ma prawo zaliczyć poniesione wydatki na jego zakup bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Natomiast jeżeli przyjęte zostanie założenie, iż okres użytkowania danej

rzeczy będzie krótszy niż rok, a po upływie tego okresu okaże się, że podatnik wydłużył okres użytkowania, wówczas poniesie konsekwencje swojej decyzji, zgodnie z przepisami art. 22e upodf (art. 16e upodp) o czym opowiem nieco dalej.

4. Ostatnim warunkiem zaliczenia danego składnika majątku do środków trwałych przez podatnika jest wykorzystywanie go na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą lub oddanie go do użytkowania innemu podmiotowi w ramach umowy najmu, dzierżawy bądź leasingu.

Co to właściwie znaczy wykorzystywanie go na potrzeby związane z działalnością gospodarczą? W organach skarbowych panuje przekonanie, że chodzi tu o używanie środka trwałego bezpośrednio w działalności gospodarczej. Jednak ustawodawca użył innego określenia i wydaje się, że przy założeniu racjonalności ustawodawcy, zrobił to celowo. Zapis ten, jak i część ustawy dotycząca środków trwałych, pochodzi z 2000 roku. Wtedy jeszcze ustawa nie знаła pojęcia zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Stąd też w niektórych miejscach ustawy mamy do czynienia z określeniami nieco nieostrymi. Takim określeniem jest właśnie „wykorzystywanie na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą”. Chodzi o to, że środek trwały nie musi służyć bezpośrednio działalności gospodarczej, pojmowanej jako uzyskiwanie przychodu. Może bowiem być wykorzystywany do zabezpieczenia lub zachowania źródła przychodów.

Poniżej mamy wyrok NSA, który dotyczy kwestii zaliczenia do środków trwałych podatnika majątku oddane innej firmie do użytkowania nieodpłatnego. Sprawa została ostatecznie przegrana przez podatnika, chociaż WSA przychylił się do stanowiska podatnika.

*II FSK 1628/08 - Wyrok NSA data orzeczenia 2010-02-25      osób prawnych - tekst jednolity*  
(...)

#### *Sentencja*

*Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący – Sędzia NSA Aleksandra Wrzesińska-Nowacka, Sędzia NSA Włodzimierz Kubiak (sprawozdawca), Sędzia WSA (del.) Alojzy Skrodzki, , Protokolant Janusz Bielski, po rozpoznaniu w dniu 25 lutego 2010 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 2 lipca 2008 r. sygn. akt I SA/Bk 183/08 w sprawie ze skargi P. P. sp. z o. o. z siedzibą w W. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dnia 31 marca 2008 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 r. 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Białymstoku, 2) zasądza od P. P. sp. z o. o. z siedzibą w W. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w B. kwotę 430 (czterysta trzydzieści) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.*

#### *Uzasadnienie*

*Wyrokiem z dnia 2 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 183/08, w sprawie ze skargi P. P. Sp. z o.o. w W. (zwanej dalej: "spółką" lub "P."), Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku uchylił decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dnia 31 marca 2008 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 r.*

*W uzasadnieniu orzeczenia wskazano, że decyzją z dnia 31 grudnia 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w B. określił skarżącej wysokość podatku dochodowego od osób prawnych za 2004 r.*

*Po rozpoznaniu odwołania, Dyrektor Izby Skarbowej w B. decyzją z dnia 31 marca 2008 r. uchylił rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten*



organ, na podstawie art. 233 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.).

*Przedmiotem sporu pozostawało zaliczenie przez spółkę w ciężar kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oddanych do używania kontrahentom w ramach umów o współpracę.*

*Organ odwoławczy uznał, że w rozpatrywanym przypadku konieczne jest zbadanie przez organ pierwszej instancji charakteru umów łączących spółkę z jej kontrahentami i ustalenie, czy mieszczą się one w katalogu umów przewidzianym w art. 16a ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.).*

*W skardze do sądu administracyjnego spółka P. P. Sp. z o.o. wniosła o uchylenie decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w B., wskazując na błędną wykładnię art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz brak podstaw do zastosowania art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej i w konsekwencji naruszenie art. 191 w związku z art. 187 § 1 tej ustawy.*

*W odpowiedzi na skargę organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczas prezentowaną argumentację.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w motywach rozstrzygnięcia podkreślił, że ustawodawca w art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadził dychotomiczny podział sytuacji, w ramach których podatnikowi przysługuje prawo do dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Pierwsza z tych sytuacji wiąże się z wykorzystaniem wymienionych w tym przepisie składników "na potrzeby" podatnika związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, a druga z oddaniem tych składników osobom trzecim do używania na podstawie wymienionych w tym przepisie umów. Sformułowanie "na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą", wskazuje – zdaniem Sądu - na konieczność wykazania związku używanych środków trwałych z prowadzoną działalnością gospodarczą, co nie oznacza jednak, że związek ten można wykazać jedynie poprzez fizyczne, bezpośrednie wykorzystanie określonego środka trwałego w działalności gospodarczej podatnika. Pojęcie "wykorzystywanie na potrzeby" jest pojęciem szerszym od pojęcia "wykorzystywania w ramach" prowadzonej działalności gospodarczej i nie pozwala na taką jego wykładnię, jakiej dokonał organ odwoławczy. W ocenie Sądu, nie można się zgodzić z twierdzeniem Dyrektora Izby Skarbowej w B., że przekazanie środków trwałych "innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą - na podstawie umów o współpracy, w wyniku których kontrahenci Spółki na otrzymanych środkach trwałych świadczyli usługi montażu wyrobów AGD wyłącznie na rzecz spółki", przekreśla możliwość ich wykorzystywania na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Należy bowiem uznać, że środki trwałe (formy wtryskowe) mogą być wykorzystywane na potrzeby prowadzonej przez skarżącą działalności gospodarczej, także gdy nie są "fizycznie" wykorzystywane przez samą spółkę.*

*Ustalenie, że spółka wykorzystuje środki trwałe na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej zwalnia natomiast organy od konieczności badania charakteru łączących spółkę z kooperantami umów o współpracę, na mocy których sporne środki trwałe zostały oddane do używania.*

*Mając powyższe na uwadze Sąd stanął na stanowisku, że organ odwoławczy dokonał błędnej wykładni art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i w konsekwencji nieprawidłowo zastosował art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej. Sąd zobowiązał przy tym organ podatkowy, aby przy ponownym rozpoznaniu sprawy i badaniu związku środków trwałych przekazanych innym podmiotom z prowadzoną przez spółkę działalnością gospodarczą, uwzględnił interpretację art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przedstawioną w wyroku.*

*W skardze kasacyjnej Dyrektor Izby Skarbowej w B. wniósł o uchylenie powyższego wyroku i oddalenie skargi, ewentualnie przekazanie sprawy Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Białymstoku do ponownego rozpoznania, a ponadto zasądzenie kosztów postępowania sądowego, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych.*

*Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucono:*

*I. stosownie do art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię, tj.:*

*1/ art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych poprzez przyjęcie, że sformułowanie "wykorzystywana na potrzeby związane z działalnością gospodarczą" należy rozumieć jako wykorzystywanie środków trwałych na potrzeby prowadzonej przez spółkę działalności gospodarczej także, gdy nie są one "fizycznie" wykorzystywane przez samą spółkę, gdyż ważne jest "wykazanie związku używanych środków trwałych z prowadzoną działalnością gospodarczą". Zdaniem organu, pojęcie to w rozumieniu omawianego przepisu dotyczy faktycznego, fizycznego wykorzystania środków w prowadzonej działalności,*

*(...)*

*W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono, że z literalnego brzmienia art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, iż środki trwałe podlegające amortyzacji muszą być albo wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 ustawy. W ocenie organu, treść komentowanego przepisu potwierdza, że pojęcie "wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą" oznacza fizyczne, faktyczne, rzeczywiste wykorzystywanie w prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej.*

*Przyjęcie stanowiska Sądu, że powyższe sformułowanie oznacza jedynie wykazanie związku używanych środków trwałych z prowadzoną działalnością gospodarczą spółki, czyniłoby – zdaniem organu - zbędnym zamieszczenie w tym przepisie zapisu dotyczącego dokonywania amortyzacji środków trwałych oddanych do używania na podstawie wymienionych umów.*

*Dyrektor Izby Skarbowej w B. wywodził, że w świetle prezentowanej wykładni art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wydanie decyzji kasacyjnej było uzasadnione.*

*W odpowiedzi P. P. Sp. z o.o. wniosła o oddalenie skargi kasacyjnej oraz zwrot kosztów postępowania według norm prawem przepisanych.*

*Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:*

*Skarga kasacyjna zawiera obie podstawy kasacyjne przewidziane w art. 174 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, to jest naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz mające istotny wpływ na wynik sprawy naruszenie przepisów postępowania - art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i lit. c Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w związku z wymienionym przepisem prawa materialnego oraz art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej.*

*Kluczowym zarzutem w sprawie jest zarzut naruszenia prawa materialnego, gdyż od wyniku oceny prawidłowości dokonanej w zaskarżonym wyroku wykładni art. 16a ust. 1 ustawy o podatku*

*dochodowym od osób prawnych uzależniona jest skuteczność sformułowanych w skardze kasacyjnej zarzutów naruszenia przepisów postępowania, co stanowi oczywiste następstwo treści tych zarzutów.*

*Zarzut naruszenia prawa materialnego należało uznać za usprawiedliwiony.*

*Stosownie do brzmienia art. 15 ust. 6 ustawy podatkowej odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) stanowią koszty uzyskania przychodu, jeżeli dokonywane są wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a-16m ustawy, z uwzględnieniem jej art. 16. Podkreślenia wymaga użycie w omawianym przepisie słowa wyrazu wyłącznie, co nie jest standardową formułą legislacyjną. Ma to na celu wykluczenie możliwości wykorzystywania przy dokonywaniu tych odpisów również innych przepisów prawa oraz powoduje konieczność dokonania ścisłej, gramatycznej wykładni przepisów ustawy regulujących zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych.*

*Art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, którego rozumienie jest przedmiotem sporu w sprawie, stanowi, że amortyzacji podlegają, stanowiące własność lub współwłasność podatnika nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania środki trwałe, w tym między innymi maszyny, urządzenia i środki transportu, o przewidzianym 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 określonej w art. 17a pkt 1 ustawy.*

*Zgodzić się trzeba za stanowiskiem wyrażonym w zaskarżonym wyroku, że ustawodawca w art. 16a ust. 1 ustawy wprowadził dychotomiczny podział środków trwałych, od których podatnik może dokonywać odpisów amortyzacyjnych. Pierwsza grupa – to środki trwałe wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, druga grupa zaś – to środki trwałe oddane przez podatnika do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 ustawy.*

*Jeżeli chodzi o pierwszą grupę środków trwałych, to stwierdzić należy, że ustawodawca posługuje się we wskazanym przepisie wyrażeniami "wykorzystywane przez podatnika na potrzeby" oraz "prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą". Wyrażenia te wskazują na to, że dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od tej grupy środków trwałych wiąże się z bezpośrednim, a więc fizycznym ich wykorzystywaniem (używaniem) przez podatnika. Takie rozumienie omawianego przepisu potwierdza również, zdaniem składu orzekającego Naczelnego Sądu Administracyjnego, brzmienie art. 16c pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Nie bez znaczenia pozostaje i ta okoliczność, że ustawodawca w przepisach regulujących zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych stosuje zamiennie wyrazy używanie i wykorzystywanie, a więc wyrazy określające stosunek faktyczny a nie prawny podatnika do konkretnego środka trwałego.*

*Z kolei druga grupa środków trwałych podlegających amortyzacji, to oddane przez podatnika do używania innym podmiotom środki trwałe lecz tylko na podstawie umów najmu, dzierżawy lub określonej w art. 17a pkt 1 ustawy, tzn. umowy leasingu. Z treści art. 16a ust. 1 nie wynika, aby przywilej podatkowy w postaci dokonywania odpisów amortyzacyjnych odnosił się do środków trwałych oddanych do używania na podstawie innej umowy niż wymieniona w tym przepisie.*

*Z niekwestionowanego stanu faktycznego ustalonego w sprawie wynika, że skarżąca spółka własne środki trwałe przekazała innym podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą na podstawie umów o współpracy, celem świadczenia wyłącznie na rzecz spółki usług montażu artykułów gospodarstwa domowego. Skarżąca spółka nie spełniła więc przesłanki używania środka trwałego, przewidzianej w art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Spółka nie używała środków trwałych bezpośrednio na potrzeby prowadzonej przez nią działalności gospodarczej, a*

*okoliczność wykorzystywania tych środków trwałych przez inne podmioty gospodarcze do montażu artykułów gospodarstwa domowego wyłącznie na jej rzecz, nie może zmienić faktu używania środków trwałych spółki przez inne podmioty niż skarżąca.*

*Jeżeli zaś chodzi o charakter prawny umów, w oparciu o które środki trwale skarżącej spółki były udostępniane podmiotom z nią kooperującym, to zagadnienie to wymaga wyjaśnienia i temu właśnie służyła zaskarżona w sprawie niniejszej decyzja organu odwoławczego.*

*Przedstawiona wykładnia przedmiotowego przepisu prawa materialnego powoduje, że uwzględnic należało zarzuty odnoszące się do naruszenia zaskarżonym wyrokiem prawa procesowego. Powoduje ona bowiem, że skuteczny okazał się zarzut naruszenia w zaskarżonym wyroku art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Nie doszło bowiem do naruszenia prawa materialnego przez organ odwoławczy, poprzez błędną wykładnię art. 16a ust. 1 wskazanej ustawy.*

*W odniesieniu do podanego w petitum skargi kasacyjnej zarzutu naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w związku z art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej, wskazać należy, że dokonana ocena stanu faktycznego i prawnego w sprawie prowadzi do wniosku, iż organ odwoławczy zasadnie zastosował wymieniony przepis postępowania podatkowego, uchylając decyzję organu podatkowego pierwszej instancji i przekazując sprawę temu organowi do ponownego rozpatrzenia.*

*Mając powyższe na względzie, Naczelny Sąd Administracyjny orzekł jak w sentencji wyroku, kierując się przepisami art. 185 § 1 i art. 203 pkt 2 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.*

Wiadomo zatem, że oddanie w używanie majątku innej firmie powoduje niemożność naliczania amortyzacji.

Natomiast oddanie w użytkowanie majątku innemu podmiotowi w ramach umowy najmu, dzierżawy bądź leasingu podlega amortyzacji a majątek jest środkiem trwałym podatnika. Co prawda podatnik jest właścicielem majątku, którego nie wykorzystuje (ponieważ korzyści uzyskuje najemca, dzierżawca lub leasingobiorca), jednak otrzymuje za to ekwiwalentne wynagrodzenie.

W kwestii kwalifikowania nabytego obiektu, składającego się z mniejszych części jako składającego się z oddzielnych środków trwałych mniejszej wartości, organy skarbowe przedstawiają również stanowiska odmienne od wyżej cytowanych. Na przykład poniższa interpretacja, mimo że negatywna, tak naprawdę pozwala na tego typu postępowanie.

*IBPBI/1/415-1259/10/ZK z dnia 2011.02.22 Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach*

*Czy Wnioskodawczyni miała prawo do własnej wyceny wyposażenia budynków, których ilość potwierdza Protokół Zdawczo-Odbiorczy, a wartość nie została wykazana?*

*(...) W dniu 16 grudnia 2010r. wpłynął do tut. Biura ww. wnioski o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie, dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie sposobu ustalenia wartości początkowej wskazanych we wniosku środków trwałych.*

*W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny:*

*Wnioskodawczyni w ramach prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej zakupiła od*

*przedsiębiorstwa X. kompleks hotelowy - pensjonat. W skład kompleksu wchodzi: budynek pensjonatu, działka na której znajduje się ten budynek, działki przylegające, budynek gospodarczy, parking, droga dojazdowa, ogrodzenie, studnia oraz wyposażenie i umeblowanie znajdujące się w pensjonacie - stoły, krzesła, szafy, łóżka, piece, pralki, lodówki, telewizory, sprzęt kuchenny itp. W celu udokumentowania sprzedaży, przedsiębiorstwo X. wystawiło fakturę sprzedaży z jedną zbiorczą kwotą, przy jedynej widniejącej na fakturze pozycji o następującej treści: "Sprzedaż nieruchomości zgodnie z aktem notarialnym". Przedsiębiorstwo X. sporządziło także "Protokół Zdawczo-Odbiorczy", w którym stwierdza co następuje: "Wraz z wydaniem nieruchomości opisanej w umowie, sprzedający sprzedaje i wydaje kupującemu wyposażenie budynków określone w załączniku numer 1 do niniejszego protokołu, przy czym sprzedaż wyposażenia następuje w ramach ceny sprzedaży nieruchomości, określonej w umowie". Załącznik numer 1 do protokołu zawiera arkusze spisu z natury z przeprowadzonej inwentaryzacji - przekazania obiektu. W akcie notarialnym oraz w umowie kupna-sprzedaży wymieniono nieruchomości gruntowe oraz budynek, natomiast nie ma informacji o wyposażeniu i pozostałych środkach trwałych, które również są przedmiotem tej transakcji i zawierają się w cenie sprzedaży nieruchomości. Wnioskodawczyni wystąpiła do sprzedającego o specyfikację ilościowo-wartościową zakupionych przedmiotów i otrzymała pismo informujące o prawie do własnej wyceny, według interpretacji doradców, sporządzonej na zlecenie sprzedającego.*

*W związku z powyższym zadano następujące pytanie:*

*Czy Wnioskodawczyni miała prawo do własnej wyceny wyposażenia budynków, których ilość potwierdza Protokół Zdawczo-Odbiorczy, a wartość nie została wykazana...*

*Zdaniem Wnioskodawczyni, prawidłową jest wycena wyposażenia ruchomego, budowli oraz gruntów niezabudowanych, wymienionych w protokole zdawczo-odbiorczym, według cen rynkowych i pomniejszenie o tą kwotę wartości nieruchomości wykazanej na fakturze. Sugerując się takim wyliczeniem wpisano do ewidencji środków trwałych przedmioty o wartości powyżej 3.500,00 zł (w tym nieruchomość główną), a wydatki przypadające na pozostałe składniki majątku zaliczono do kosztów bieżących.*

*Na tle przedstawionego stanu faktycznego stwierdzam, co następuje.*

*(...)*

*Sposób ustalenia wartości początkowej środków trwałych, który jest zróżnicowany m.in. z uwagi na sposób ich nabycia, określa art. 22g ust. 1 ww. ustawy.*

*Zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 1 tej ustawy, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-18, w razie nabycia w drodze kupna uważa się cenę ich nabycia.*

*W myśl art. 22g ust. 3 ww. ustawy, za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.*

*Zgodnie z art. 22g ust. 8 ww. ustawy, jeżeli nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przez podatników przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, o których mowa w art. 22n, wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego*

rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia.

(...)

*W przedmiotowej sprawie zważywszy, iż łączna wartość nabytych na podstawie umowy sprzedaży wskazanych we wniosku składników majątku jest wartością znaną, zastosowanie znajdzie generalna zasada ustalania wartości początkowej, określona w art. 22g ust. 1 pkt 1 ww. ustawy. Przy czym, z uwagi na określenie łącznej wartości tych składników majątku, wartość poszczególnych nieruchomości (gruntowych oraz posadowionych na nich budynków, pozostałych składników majątku oraz wyposażenia), Wnioskodawczyni winna określić we własnym zakresie. W razie trudności, może w tym zakresie skorzystać z pomocy biegłego rzeczoznawcy. Jednakże przy określaniu tych wartości należy pamiętać, aby ich suma odpowiadała sumie (łącznej cenie) zawartej w akcie notarialnym (w części przypadającej na poszczególne składniki majątkowe).*

*W świetle powołanych przepisów i w odniesieniu do przedstawionego we wniosku stanu faktycznego, stanowisko Wnioskodawczyni, iż wycena nabytych składników majątku winna zostać dokonana w cenach rynkowych, jest nieprawidłowe.*

(...)

To co rzuca się w oczy w powyższej interpretacji, to fakt braku odpowiedzi na konkretnie zadane pytanie. Sens pytania podatnika sprowadza się do tego, czy można na podstawie zbiorczego nabycia nieruchomości wraz z jej wyposażeniem, przyjąć do ewidencji środków trwałych nieruchomości, natomiast wyposażenie zamortyzować jednorazowo jako odrębne środki trwałe.

Co prawda interpretacja jest negatywna co do sposobu wyceny tychże środków trwałych, ale z odpowiedzi można jednak wyczytać zezwolenie na tego typu działanie. Zatem tak naprawdę niewprost interpretacja ta jest pozytywna. Jak widać z powyższego organy skarbowe w niektórych przypadkach zezwalają na wyłączenie z kompleksowo zakupionych środków trwałych ich poszczególnych składników.

Co w przypadku, gdy podatnik ma przerwę w wykonywaniu działalności gospodarczej i nabędzie majątek, który miałby być u niego środkiem trwałym. Wtedy niestety majątek ten stanie się środkiem trwałym, ale dopiero po wznowieniu działalności gospodarczej. Wcześniej nie mógł być bowiem przekazany do użytkowania. Poniżej interpretacja w tej kwestii.

*OG/005/181/PDI/415-50/2005 z dnia 11.01.2006 roku*

*Pierwszy Urząd Skarbowy w Kielcach*

*Jaka jest możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych samochodu osobowego, będącego środkiem trwałym, w okresie luty - maj 2004 r?*

*Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Kielcach działając na podstawie art. 216, art. 14a § 1 oraz § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz. U. Nr 8 z 2005 r., poz. 60 ze zm.) po rozpatrzeniu wniosku z dnia 03.11.2005 r., uzupełnionego w dniu 17.11.2005 r., o interpretację z zakresu podatku dochodowego od osób fizycznych w sprawie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dotyczących samochodu osobowego, będącego środkiem trwałym stwierdza, iż przedstawione we wniosku stanowisko jest nieprawidłowe.*

*Podatniczka prowadzi od 01.03.2001 r. działalność gospodarczą w zakresie usług rehabilitacyjnych, opodatkowaną na zasadach ogólnych (księga przychodów i rozchodów). W związku z narodzinami dziecka od grudnia 2003 r. do połowy czerwca 2004 r. Pani R. przebywała na urlopie*

*macierzyńskim i zwolnieniu lekarskim i nie prowadziła działalności gospodarczej. Przedmiotowa działalność gospodarcza nie została na ten okres zawieszona ani zlikwidowana a Podatniczka odprowadzała do ZUS składkę na ubezpieczenie zdrowotne. W dniu 02.01.2004 r. Pani R. zakupiła do działalności gospodarczej samochód osobowy marki Seat Cordoba 1,4 i wprowadziła go w styczniu do ewidencji środków trwałych, jednak w okresie od lutego do maja 2004 r. odpisy amortyzacyjne nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Od połowy czerwca 2004 r. Podatniczka wróciła do wykonywania działalności gospodarczej odprowadzając pełne składki związane z ubezpieczeniem do ZUS.*

*Czy zgodnie z przepisami można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne dotyczące ww. samochodu osobowego, będącego środkiem trwałym, za miesiące luty - maj 2004 r.?*

*Strona uważa, iż ma prawo do amortyzowania ww. samochodu w okresie II-V 2004 r. zgodnie z art. 22c pkt 5 ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych "składniki majątku, które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której te składniki były używane, w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaprzestano tej działalności - zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi" gdyż w jej przypadku powyżej cytowane okoliczności nie wystąpiły.*

*Na podstawie art. 22a ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity Dz. U. Nr 14 z 2000 r., poz. 176 ze zm.) amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:*

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,*
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,*
- 3) inne przedmioty*

*- 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 określonej w art. 23a pkt 1, zwane środkami trwałymi.*

*Stosownie do art. 22h ust. 1 pkt 1 ww. ustawy odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem art. 22k, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji (wykazu), z zastrzeżeniem art. 22e, do końca tego miesiąca, w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których zgodnie z art. 23 ust. 1, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.*

*W myśl art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych kosztami uzyskania przychodów z poszczególnego źródła są wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Ustawodawca uregulował kwestię zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów w art. 22 ust. 8 ustawy. Zgodnie z tym przepisem kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o, z uwzględnieniem art. 23.*

*Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego tom I - III, PWN Warszawa 1988 r., praca zbiorowa pod redakcją prof. dr Mieczysława Szymczaka: określenie używać oznacza posłużyć się czymś, zastosować coś jako środek, narzędzie; użytkować.*

*Odnosząc powyżej powołane przepisy do stanu faktycznego przedstawionego w pytaniu należy stwierdzić, iż odpisy amortyzacyjne od środka trwałego stanowią koszt uzyskania przychodów aż do*

*zrównania ich sumy z wartością początkową. Ponieważ w okresie od miesiąca stycznia do maja 2004 r. Podatniczka opiekowała się dzieckiem, którego stan zdrowia nie pozwalał jej na powrót do wykonywania działalności gospodarczej czyli zakupiony w styczniu 2004 roku samochód nie mógł być przyjęty w styczniu 2004 r. do użytkowania i wykorzystywany do działalności gospodarczej gdyż faktycznie jej Podatniczka nie prowadziła. Odpisy amortyzacyjne nie mogły być w tym czasie naliczane i zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Nie został spełniony warunek opisany w definicji środka trwałego w art. 22a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych mówiący o tym, iż "środek trwały musi być zdalny do użytku w dniu przyjęcia do używania" i wykorzystywany przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Przedmiotowy samochód osobowy nie był używany w działalności gospodarczej w okresie II - V 2004 r. czyli nie mógł być traktowany jako środek trwały a odpisy amortyzacyjne stanowić kosztów.*

*Reasumując powyższe stanowisko strony jest nieprawidłowe.*

Sprawa rozbiła się o kwestię przekazania majątku do używania w działalności gospodarczej. Rzeczywiście, organy skarbowe miały rację. Jeżeli podatnik zakupił majątek lecz w momencie jego zakupu miał przerwę w prowadzeniu działalności gospodarczej, to nie miał możliwości przyjęcia go do użytkowania. Mógł to zrobić dopiero po ustaniu przyczyny przerwy w działalności. A contrario gdyby zakupił majątek przed przerwą w działalności, przyjął go do używania i zaczął naliczać amortyzację, nie musiałby przerywać jej naliczania na czas przerwy w działalności.

Poniżej następująca interpretacja dotycząca momentu przyjęcia środka trwałego.

*Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie Data 2006.03.09  
Sygnatura 1471/DPDI/423-15/06/KK*

*Pytanie dotyczy ustalenia momentu rozpoczęcia amortyzacji zakupionego środka trwałego oraz możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych na szkolenie załogi ?*

#### **P O S T A N O W I E N I E**

*Na podstawie art. 14a § 4 w związku z § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku Spółki z dnia 21.12.2005r. (wpływ do tut. Urzędu 13.01.2006r.), uzupełnionego pismem z dnia 01.02.2006r. (wpływ do tut. Urzędu 03.02.06r.) oraz z dnia 06.02.2006r. (wpływ do tut. Urzędu 07.02.2006r.) o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego, tj. ustalenie momentu rozpoczęcia amortyzacji zakupionego środka trwałego oraz możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków poniesionych na szkolenie załogi, Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie - biorąc pod uwagę przedstawiony stan faktyczny oraz stan prawny*

*p o s t a n a w i a*

*uznać stanowisko Strony za prawidłowe.*

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

*Z przedstawionego przez Stronę we wniosku stanu faktycznego wynika, że Spółka zakupiła samolot biznesowy w celu świadczenia usług czarteru. Samolot jest zarejestrowany w polskim rejestrze statków powietrznych prowadzonym przez Urząd Lotnictwa Cywilnego. Podjęcie i wykonywanie działalności w lotnictwie cywilnym wymaga uzyskania certyfikatu zgodnie z art. 160 ust. 1 ustawy Prawo lotnicze.*



Certyfikacji podlega wykonywanie działalności gospodarczej przy użyciu statków powietrznych stosownie do art. 160 ust. 3 pkt 1 ustawy Prawo Lotnicze. Spółka nie posiada jeszcze odpowiedniego Certyfikatu Przewoźnika Lotniczego, bez którego nie może świadczyć usług czarteru posiadanego samolotu. Ponadto Strona ponosi koszty związane z lotami testowymi, takie jak: koszty paliwa, opłat lotniskowych, opłat handlingowych, opłat za przeloty, catering, hangar, ubezpieczenie i inne. Loty te mają na celu przeszkolenie załogi na dany typ samolotu. Celem szkolenia jest przetestowanie sprawności załogi, otrzymanie opinii o jakości świadczonej usługi, doprowadzenie wykonywanej usługi do perfekcji. Szkolenia załogi przeprowadzane są w zakresie tzw. "dobrej praktyki". Piloci w celu uzyskania uprawnień do obsługi danego typu samolotu, zobowiązani są do odbycia szkolenia w specjalistycznym ośrodku szkoleniowym, po którym są zdolni do samodzielnych lotów. Jednak wskazana wyżej "dobra praktyka" nakazuje liniom lotniczym odbycie lotów szkolnych na nowej maszynie. W trakcie takiego lotu przeszkolony pilot pełni funkcję kapitana, natomiast wynajęty doświadczony pilot pełni w tym czasie funkcję pierwszego oficera. W trakcie tych lotów trenowane są różne sytuacje, które mogą wydarzyć się w powietrzu. Dzięki nim poprawiają się umiejętności pilota, a co za tym idzie jakość usług oferowanych przez Stronę. Celem lotów testowych jest również przetestowanie posiadanego zespołu ludzi oraz obowiązujących procedur, w celu zapewnienia klientom jak najlepszego standardu oferowanych usług. Loty testowe wraz ze szkoleniami Spółka prowadzi we własnym zakresie.

Spółka stoi na stanowisku, że środek trwały w postaci samolotu może zostać przekazany do użytkowania oraz amortyzowany od momentu uzyskania Certyfikatu Przewoźnika Lotniczego, gdyż dopiero w tym momencie stanie się w pełni zdolny do eksploatacji.

Jeżeli chodzi o loty testowe, Strona uważa, iż ponoszone wydatki powinny stanowić koszty uzyskania przychodów, a nie zwiększać wartości środka trwałego. Strona argumentuje swoje stanowisko tym, iż mimo że zgodnie z art. 16g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, to koszty z tytułu lotów testowych ze względu na szkoleniowy charakter powinny zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Biorąc pod uwagę przedstawiony stan faktyczny oraz stanowisko Strony, Naczelnik tutejszego Urzędu stwierdza, co następuje: Stosownie do art. 16a ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000r. Nr 54, poz. 654 ze zm.) amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania maszyny, urządzenia i środki transportu, o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Składniki majątku, o których mowa m. in. w art. 16a, w myśl art. 16d ust. 2 ustawy, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji, rozpoczyna się jego amortyzowanie (art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy). W świetle powyższego, aby środki transportu mogły być amortyzowane, muszą być przekazane do używania. Zgodnie z utrwalonym w orzecznictwie poglądem (wyrok NSA z dnia 26.06.1996r., sygn. SA/Wr 1626/95), faktyczne przekazanie środka trwałego do używania jest warunkiem koniecznym do rozpoczęcia amortyzacji (amortyzowany środek trwały musi być wykorzystywany w działalności gospodarczej Strony). W przedstawionym stanie faktycznym przeszkodą w użytkowaniu rzeczono samolotu jest nieposiadanie przez Spółkę Certyfikatu Przewoźnika Lotniczego wymaganego do świadczenia usług czarteru na podstawie art. 160 ust. 1 ustawy z dnia 3 lipca 2002 roku Prawo lotnicze (Dz. U. z 2002r. Nr 130, poz. 1112 ze zm.), który stanowi, iż podjęcie i wykonywanie działalności w lotnictwie cywilnym wymaga uzyskania certyfikatu. Brak certyfikatu wymaganego do prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie usług czarteru powoduje, iż Spółka nie ma możliwości przekazania zakupionego samolotu do faktycznego używania do czasu otrzymania tego certyfikatu, a więc nie może wykorzystywać go w celu prowadzenia

*działalności gospodarczej oraz rozpocząć amortyzację tegoż środka trwałego. Reasumując, zakupiony przez Spółkę samolot może być przekazany do używania, a co za tym idzie również amortyzowany, dopiero po uzyskaniu przez Stronę odpowiedniego certyfikatu, umożliwiającego jej świadczenie konkretnych usług. W odniesieniu do przedmiotowych lotów testowych oraz szkoleń załogi, zdaniem Naczelnika tutejszego Urzędu, nie będzie miał zastosowania art. 16g ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych. Stosownie do jego treści za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku. Ustawodawca użył w tym wypadku zwrotu w szczególności, a więc wskazany wyżej katalog wydatków poniesionych w bezpośrednim związku z zakupem środka trwałego nie ma charakteru zamkniętego. Zasadą jest, że do kosztów, które będą miały wpływ na wartość początkową środka trwałego należy zaliczyć takie wydatki, które są związane z nabyciem lub przyjęciem do używania środka trwałego oraz zostaną naliczone do dnia przekazania tego środka do używania. Przedmiotowe wydatki zostały poniesione przez Stronę przed przekazaniem samolotu do używania. Zaznaczyć jednakże należy, że nie są to wydatki, od których uzależnione było nabycie tego środka trwałego. Odbycia szkoleń i lotów testowych nie wymuszały na Spółce żaden kontrakt zawarty ze sprzedawcą. Strona poniosła te wydatki, ponieważ chciała podwyższyć jakość swoich usług i zastosować się do tzw. "dobrej praktyki", to jest pewnych zasad powszechnie stosowanych przez linie lotnicze. Ponadto wydatki zostały poniesione całkowicie we własnym zakresie, tzn. Spółka sama zorganizowała przedmiotowe szkolenia oraz loty testowe. W związku z tym wydatki te nie powinny wpływać na wartość środka trwałego. Zastosowanie w tym przypadku znajdzie natomiast art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który stanowi, iż kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1. Zatem do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wszelkie wydatki, które przyczyniają się do powstania przychodu oraz są niezbędne do prowadzenia działalności gospodarczej. W przedmiotowej sprawie niewątpliwie przeszkolenie pilotów, przetestowanie sprawności załogi w trakcie lotów testowych oraz zebranie opinii o jakości świadczonej usługi mają wpływ na poziom usług, które Spółka wykonuje oraz zamierza wykonywać. Wydatki poniesione na te działania stanowią więc koszty uzyskania przychodu, przy czym ze względu na ich ogólny charakter, tj. brak możliwości przyporządkowania do konkretnego przychodu, podlegają one zaliczeniu do tych kosztów w dacie ich poniesienia. Reasumując, przedmiotowe wydatki winny zostać uznane za koszty uzyskania przychodów, a nie podwyższać wartość środka trwałego.*

*W związku z powyższym w ocenie Naczelnika tutejszego Urzędu, przedstawione we wniosku stanowisko Strony jest prawidłowe. Mając powyższe na uwadze, postanowiono jak we wstępie. Niniejsze postanowienie dotyczy wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku oraz obowiązującego w tym stanie faktycznym stanu prawnego.*

#### *Pouczenie*

*1. Niniejsza interpretacja nie jest wiążąca dla Strony i jest wiążąca dla organów skarbowych oraz organów kontroli skarbowej właściwych dla Strony - do czasu jej zmiany lub uchylecia (art. 14 § 1 i 2 ustawy - Ordynacja podatkowa).*

W powyższej interpretacji potwierdza się zasada oddania do użytkowania w pełni zdatnego środka

trwałego. Dodatkowo stwierdzono, iż do wartości nabycia środka trwałego nie trzeba doliczać szkolenia personelu związanego z jego użytkowaniem i to pomimo tego, że majątek nie został jeszcze przekazany do użytkowania.

Następna interpretacja budzi jednak moje głębokie zdziwienie. Co prawda nie znam treści pytania, gdyż nie zostało ono w odpowiedzi zacytowane (interpretacja wydana za starej wersji Ordynacji w tym zakresie), ale interpretacja ta wydaje mi się błędna. Nawet jeśli strona zapytała o możliwość wyodrębnienia z kosztu zakupu całego komputera wartości zakupu klawiatury i myszki, to odpowiedź powinna jednak być zdecydowanie inna.

*Pismo z dnia 27 sierpnia 2007 r. Urząd Skarbowy w Brzegu PD-415/INT/32a/07/ACH*

*Zaliczenie do kosztów uzyskania przychodu, jednorazowo, wydatku na zakup klawiatury i myszy do komputera.*

*Zakup klawiatury i myszki do komputera, stanowi nieodzowny składnik zespołu komputerowego, powiększając jego wartość dlatego wydatek ten może zwiększyć wartość środka trwałego i może być wliczony w koszty uzyskania przychodów w postaci ewentualnych odpisów amortyzacyjnych.*

#### **POSTANOWIENIE**

*Działając na podstawie art. 216 § 1, art. 14a § 1, § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) Naczelnik Urzędu Skarbowego w Brzegu stanowisko Pana zawarte we wniosku z dnia 20 czerwca 2007 r. (wpływ do tutejszego Urzędu 29 czerwca 2007 r.) w sprawie zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu poniesionych wydatków na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej, a dotyczące jednorazowego odliczenia zakupu klawiatury i myszy do komputera - uznaje za nieprawidłowe.*

#### **UZASADNIENIE**

*W myśl art. 14a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), stosownie do swojej właściwości naczelnik urzędu skarbowego (...) na pisemny wniosek podatnika, płatnika lub inkasenta ma obowiązek udzielić pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w ich indywidualnych sprawach, w których nie toczy się postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo postępowanie przed sądem administracyjnym. Udzielenie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego, o której mowa w § 1, następuje w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie - art. 14a § 4 Ordynacji.*

*Pismem z dnia 20 czerwca 2007 r. (wpływ do tutejszego Urzędu 29 czerwca 2007 r.) zwrócił się Pan do Naczelnika tutejszego urzędu o interpretację przepisów prawa podatkowego. Zapytanie Pana dotyczy między innymi, możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów, jednorazowo, wydatku na zakup klawiatury i myszy do komputera. Pana zdaniem, wydatek związany z zakupem klawiatury i myszy do komputera o łącznej wartości netto 430,00 zł stanowi bezpośredni koszt uzyskania przychodów, w miesiącu nabycia.*

*Rozpatrując sprawę, należy stwierdzić co następuje:*

*Działalność gospodarczą prowadzi Pan od 7 maja 2007 r. i jest opodatkowany w formie zasad ogólnych. W świetle art. 22g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych (...).Zgodnie z przepisem art. 22 ust. 8 ww. ustawy kosztem uzyskania przychodu są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 22a-22o, z*

uwzględnieniem art. 23. Natomiast stosownie do treści art. 22d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, o których mowa w art. 22a i 22b, których wartość początkowa, określona zgodnie z art. 22g, nie przekracza 3.500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania. Zakupiona przez Pana klawiatura i myszka do komputera, stanowi nieodzowny składnik zespołu komputerowego, powiększając jego wartość. Zespół komputerowy bez klawiatury i myszki nie może być użytkowany, a sama klawiatura i myszka bez komputera nie działa. Błędnie zatem zaliczono do kosztów uzyskania przychodów poniesiony wydatek na zakup myszki i klawiatury (netto 430,00 zł). Wydatek ten winien zwiększyć wartość środka trwałego i uznany być w koszty uzyskania przychodów w postaci ewentualnych odpisów amortyzacyjnych.

Zatem stanowisko Pana w tej sprawie uznano za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 14a § 2 ustawy - Ordynacja podatkowa, niniejsza interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez wnioskodawcę oraz stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania postanowienia. Stosownie do art. 14b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa, interpretacja o której mowa w art. 14a § 1, nie jest wiążąca dla podatnika, płatnika lub inkasenta. Jeżeli jednak podatnik zastosował się do tej interpretacji, organ nie może wydać decyzji określającej lub ustalającej ich zobowiązanie podatkowe bez zmiany albo uchylecia postanowienia, o którym mowa w art. 14a § 4, jeżeli taka decyzja byłaby niezgodna z interpretacją zawartą w tym postanowieniu. Interpretacja, o której mowa w art. 14a § 1, jest wiążąca dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowych właściwych dla wnioskodawcy i może zostać zmieniona albo uchylona wyłącznie w drodze decyzji, w trybie określonym w § 5 (art. 14b § 2 Ordynacji podatkowej). Od niniejszego postanowienia na podstawie art. 14a § 4 i art. 236 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa służy prawo złożenia zażalenia do Dyrektora Izby Skarbowej w Opolu za pośrednictwem Naczelnika Urzędu Skarbowego w Brzegu w terminie 7 dni od daty doręczenia niniejszego postanowienia - art. 236 § 2 pkt 1 ustawy - Ordynacja podatkowa. Zażalenie, zgodnie z art. 222 w związku z art. 239 Ordynacji podatkowej powinno zawierać zarzuty przeciw postanowieniu, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem zażalenia.

W odniesieniu do budynków, które podatnik sam buduje niemożliwe jest amortyzowania ich części w przypadku, gdy całość nie jest kompletna i zdatna do użytku. Budynek jako całość nie spełnia bowiem wymogów stawianych przez definicję środków trwałych i jako taki nie może zostać wpisany do ewidencji środków trwałych. Nawet w sytuacji wyrażenia przez organy nadzoru budowlanego zgody na użytkowanie części budynku nie ma tak naprawdę daty przekazania budynku do używania. Jest tylko administracyjna zgoda na użytkowanie części budynku, który jednak jako całość nie jest oddany do używania.

Dla przykładu poniżej interpretacja negatywna dla podatnika, który chciał amortyzować już użytkowaną część budynku, kiedy jeszcze cały budynek nie został przekazany formalnie do użytkowania.

*Sygnatura ILPB3/423-1141/09-5/AO data 2010.03.04 Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*

*Istota interpretacji*

*Czy w opisanym stanie faktycznym uzyskanie wydawanego przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego pozwolenia na użytkowanie wykończonej i przekazanej najemcy części biurowej budynku było warunkiem powstania prawa do wprowadzenia przez Wnioskodawcę tej części budynku do ewidencji środków trwałych i dokonywania odpisów amortyzacyjnych?*

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

*Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 2 i § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007 r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. Nr 112, poz. 770 ze zm.) Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Spółki, reprezentowanej przez Pełnomocnika, przedstawione we wniosku z dnia 08 grudnia 2009 r. (data wpływu do Izby Skarbowej w Poznaniu 11.12.2009 r., data wpływu do Biura KIP w Lesznie 16.12.2009 r.) o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie określenia momentu wprowadzenia środka trwałego do ewidencji środków trwałych i rozpoczęcia amortyzacji - jest nieprawidłowe.*

#### UZASADNIENIE

*W dniu 11 grudnia 2009 r. został złożony ww. wniosek - uzupełniony pismem z dnia 22 lutego 2010 r. (data wpływu do Izby Skarbowej w Poznaniu 23.02.2010 r., data wpływu do Biura KIP w Lesznie 24.02.2010 r.) - o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie określenia momentu wprowadzenia środka trwałego do ewidencji środków trwałych i rozpoczęcia amortyzacji.*

*W przedmiotowym wniosku został przedstawiony następujący stan faktyczny.*

*Wnioskodawca, w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, wybudował sześciokondygnacyjny budynek biurowo - usługowy.*

*Budynek ten podzielony został funkcjonalnie na dwie części:*

*1. niezależną część usługową z oddzielnym wejściem zlokalizowaną na parterze budynku oznaczoną numerem porządkowym nadanym przez UM jako X 1a, przeznaczoną w stanie niewykończonym do wynajmu na rzecz banku. Przekazane tej części budynku dla najemcy nastąpiło w stanie jw. w kwietniu 2008 r. Prace wykończeniowe zostały przeprowadzone przez najemcę pod nadzorem Wnioskodawcy w okresie od kwietnia 2008 r. do grudnia 2008 r.*

*2. niezależną część biurową zlokalizowaną na pozostałych kondygnacjach oznaczoną numerem porządkowym nadanym przez UM jako X 1, wykończoną przez Wnioskodawcę w umówionym z najemcą standardzie, przekazaną w całości jednemu najemcy w kwietniu 2008 r.*

*Wszystkie roboty budowlane w części biurowej zostały zakończone w marcu 2008 r. i Wnioskodawca wystąpił w dniu 17.04.2008 r. do Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego o wydanie pozwolenia na użytkowanie części biurowej budynku.*

*Roboty wykończeniowe w części usługowej parteru zakończono w dniu 22.12.2008 r. i Wnioskodawca wystąpił w dniu 09.01.2009 r. do Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego o wydanie pozwolenia na użytkowanie tej części budynku.*

*W ocenie Wnioskodawcy, część biurowa budynku była technicznie zdolna do użytkowania w*

*kwietniu 2008 r. Jednak wskutek przedłużonej procedury wydawania pozwolenia na użytkowanie przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego, pozwolenie to uzyskano dopiero w grudniu 2008 r. Tymczasem już od kwietnia 2008 r. ta część budynku znajdowała się w dyspozycji najemcy, na którego zgodzie z umową wystawiane były faktury, dokumentujące czynsz za kolejne miesiące.*

*W uzupełnieniu wniosku z dnia 22.02.2010 r. Spółka wskazała, iż cały budynek został ujęty w ewidencji jako jeden środek trwały.*

*Wymienione we wniosku części są jednak funkcjonalnie wyodrębnione, całkowicie samodzielne i posiadają odrębne wejścia oraz numery porządkowe. Część usługowa (zajmowana przez bank) obejmuje około 15% powierzchni użytkowej budynku.*

*Prace wykończeniowe, wykonane przez najemcę w okresie od kwietnia do grudnia 2008 r. realizowane były od stanu surowego wewnątrz. Pomieszczenia przekazano bez wykończenia tak, aby umożliwić bankowi realizację podziału pomieszczeń zgodnie z projektem dostosowanym do wymogów i potrzeb bankowych, a także zainstalowanie własnych sieci, sejfów oraz zabezpieczeń. Wnioskodawca nie dysponuje szczegółowymi danymi na ten temat, ponieważ znaczna ich część może być objęta tajemnicą.*

*Bank uzyskał pozwolenie na użytkowanie części usługowej w dniu 15 kwietnia 2009 r.*

*Faktury za wynajem były wystawiane, zgodnie z umową za każdy kolejny miesiąc począwszy od 5 maja 2008 r.*

*Uzyskanie przez najemcę pozwolenia na użytkowanie pomieszczeń po ich adaptacji nie miało wpływu na osiągnięcie przez Wnioskodawcę przychodów z wynajmu.*

*W związku z powyższym zadano następujące pytanie.*

*Czy w opisanym stanie faktycznym uzyskanie wydawanego przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego pozwolenia na użytkowanie wykończonej i przekazanej najemcy części biurowej budynku było warunkiem powstania prawa do wprowadzenia przez Wnioskodawcę tej części budynku do ewidencji środków trwałych i dokonywania odpisów amortyzacyjnych...*

*Pismem z dnia 22.02.2010 r., będącym uzupełnieniem do wniosku, Spółka potwierdziła, iż przedmiotem Jej zapytania jest uzyskanie informacji, jakie znaczenie dla wprowadzenia budynku do ewidencji środków trwałych oraz rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych miało wydanie przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego pozwolenia na użytkowanie części biurowej.*

*Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art. 16a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, amortyzacji podlegają stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania budynki 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, zwane środkami trwałymi.*

*Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór (art. 16h ust. 1 pkt 1 cyt. ustawy).*

*Środki trwale wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1 najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania (art. 16d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).*

*W świetle przytoczonych przepisów, Wnioskodawca uważa, że wprowadzeniu do ewidencji środków trwałych podlegają wyłącznie budynki „kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania”, przy czym owa kompletność oraz zdadność do użytku powinna być pojmowana zarówno w sensie technicznym, jak i prawnym. Innymi słowy, budynek zdadny do użytku to budynek sprawny technicznie, który może być eksploatowany zgodnie z prawem.*

*W zaistniałym stanie faktycznym brak pozwolenia na użytkowanie, wydanego przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego oznaczał, że Wnioskodawca nie miał prawa wprowadzić budynku do ewidencji środków trwałych i rozpocząć amortyzacji, ponieważ bez takiego pozwolenia budynku nie można było uznać za „zdatny do użytku”. Gdyby to pozwolenie na użytkowanie wydane zostało np. w maju 2008 r., wówczas Wnioskodawca mógłby wprowadzić do ewidencji środków trwałych dopuszczoną do użytkowania część budynku i dokonać pierwszego odpisu amortyzacyjnego w czerwcu 2008 r. W ten sposób późniejsze wydanie pozwolenia na użytkowanie spowodowało utratę w poszczególnych miesiącach 2008 roku, prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od przekazanej najemcy części budynku.*

*W uzupełnieniu wniosku z dnia 22.02.2010 r. Wnioskodawca wskazał, iż stoi na stanowisku, że rozpoczęcie amortyzacji budynku mogło nastąpić dopiero po uzyskaniu pozwolenia na użytkowanie części biurowej, wydanego przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego.*

*Spółka uważa jednocześnie, że formalne dopuszczenie do użytkowania części usługowej nie było warunkiem rozpoczęcia amortyzacji budynku, ponieważ prace wykończeniowe w tej części wykonywał samodzielnie najemca, a regularny czynsz najmu pobierany był od maja 2008 r. (gdyby więc pozwolenie na użytkowanie części biurowej zostało wydane np. w czerwcu 2008 r., to Wnioskodawca w lipcu 2008 r. mógłby dokonać pierwszego odpisu amortyzacyjnego od wartości początkowej całego budynku).*

*Z punktu widzenia Wnioskodawcy, uzyskującego przychody z wynajmu, moment zakończenia adaptacji wydanych najemcy pomieszczeń usługowych nie jest istotny.*

*Odmierna interpretacja prowadziłaby do wniosku, że przedłużające się prace wykończeniowe w niewielkiej, całkowicie samodzielnej części budynku, realizowane wyłącznie przez najemcę, na których*

*przebieg i termin zakończenia właściciel nie ma wpływu, uniemożliwiałyby dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wynajmowanego środka trwałego, którego pozostała część została do użytku dopuszczona.*

*Wnioskodawca zaznaczył, że wartość nakładów poniesionych przez bank w części usługowej nie wpływała na wartość początkową środka trwałego u właściciela, ponieważ stanowiła inwestycję najemcy w obcym środku trwałym.*

*W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego uznaje się za nieprawidłowe.*

*Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm.), 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.*

*W myśl art. 15 ust. 6 ww. ustawy, kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a - 16m, z uwzględnieniem art. 16.*

*Stosownie do postanowień art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:*

- 1. budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,*
- 2. maszyny, urządzenia i środki transportu,*
- 3. inne przedmioty*

*- 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 określonej w art. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi.*

*Tak więc, aby dany składnik majątku był uznany za środek trwały musi spełniać następujące warunki:*

- \* stanowić własność lub współwłasność podatnika,*
- \* być nabyty lub wytworzony we własnym zakresie przez podatnika,*
- \* być kompletnym i zdatnym do użytku w dniu przyjęcia do używania,*



*\* przewidywany okres używania musi być dłuższy niż rok,*

*\* musi być wykorzystywany przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną działalnością albo oddany do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1.*

*Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (t. j. Dz. U. z 2006 r. Nr 156, poz. 1118 ze zm.), przez obiekt budowlany należy rozumieć:*

- 1. budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi,*
- 2. budowlę stanowiącą całość techniczno - użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami,*
- 3. obiekt małej architektury.*

*Zgodnie z art. 54 ustawy Prawo budowlane do użytkowania obiektu budowlanego, na którego wzniesienie jest wymagane pozwolenie na budowę, można przystąpić, z zastrzeżeniem art. 55 i 57, po zawiadomieniu właściwego organu o zakończeniu budowy, jeżeli organ ten w terminie 21 dni od dnia doręczenia zawiadomienia nie zgłosi sprzeciwu w drodze decyzji.*

*W myśl art. 55 i art. 59 ww. ustawy, przed przystąpieniem do użytkowania obiektu budowlanego należy uzyskać ostateczną decyzję o pozwoleniu na użytkowanie. Właściwy organ wydaje decyzję w sprawie pozwolenia na użytkowanie obiektu budowlanego po przeprowadzeniu obowiązkowej kontroli, może w pozwoleniu na użytkowanie obiektu budowlanego określić warunki użytkowania tego obiektu albo uzależnić jego użytkowanie od wykonania, w oznaczonym terminie, określonych robót budowlanych.*

*W myśl cytowanego powyżej art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, środek trwały, m.in. budynek podlega amortyzacji, w sytuacji, gdy w dniu przyjęcia do używania jest kompletny i zdolny do użytku.*

*Składnik majątku spełnia kryterium kompletności, jeżeli jest wyposażony we wszystkie elementy konstrukcyjne umożliwiające jego funkcjonowanie, zgodnie z przeznaczeniem. Poprzez sformułowanie „zdalny do użytku” należy rozumieć możliwość faktycznego oraz prawnego użytkowania.*

*W przypadku nieruchomości budowlanych kryterium kompletności i zdolności jest między innymi potwierdzane przez wydanie przez organ administracji państwowej decyzji o pozwoleniu na użytkowanie obiektu.*

*W konsekwencji, aby wybudowany przez Wnioskodawcę budynek mógł zostać wprowadzony do ewidencji środków trwałych, a następnie podlegać amortyzacji zgodnie z art. 16a ust. 1 cyt. ustawy, musi być w dniu przyjęcia do użytkowania kompletny i zdolny do użytku.*

Zgodnie z art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem art. 16k, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji, z zastrzeżeniem art. 16e, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których zgodnie z art. 16 ust. 1 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Z przedstawionego przez Wnioskodawcę stanu faktycznego wynika, iż w zakresie prowadzonej działalności gospodarczej, wybudował sześciokondygnacyjny budynek biurowo - usługowy. Budynek ten podzielony został funkcjonalnie na dwie części: usługową i biurową. Przekazane części usługowej budynku do wynajmu na rzecz banku nastąpiło w stanie niewykończonym w kwietniu 2008 r. Część biurową zlokalizowaną na pozostałych kondygnacjach, wykończoną przez Wnioskodawcę, przekazano innemu najemcy również w kwietniu 2008 r.

Roboty budowlane w części biurowej zostały zakończone w marcu 2008 r., a pozwolenie na użytkowanie tej części budynku uzyskano w grudniu 2008 r. W części usługowej parteru roboty wykończeniowe zakończono w dniu 22.12.2008 r., a pozwolenie na użytkowanie tej części uzyskano w dniu 15 kwietnia 2009 r.

Wnioskodawca wskazał, iż cały budynek został ujęty w ewidencji jako jeden środek trwały.

Zatem pomimo funkcjonalnego wyodrębnienia, obydwie części budynku są częściami składowymi jednego budynku biurowo - usługowego i nie są wyodrębnione prawnie, jako oddzielne środki trwałe.

Wobec powyższego budynek, którego tylko część została oddana do użytkowania, nie stanowi środka trwałego, gdyż nie spełnia warunku kompletności. Wprowadzenie budynku do ewidencji środków trwałych może nastąpić dopiero w momencie spełnienia przez niego wszystkich przesłanek wynikających z art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Reasumując, uzyskanie wydanego przez Powiatowego Inspektora Nadzoru Budowlanego pozwolenia na użytkowanie tylko części biurowej budynku nie było warunkiem powstania prawa do wprowadzenia przez Wnioskodawcę tej części budynku do ewidencji środków trwałych i dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Wprowadzenie środka trwałego do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych powinno nastąpić w momencie spełnienia wszystkich przesłanek wynikających z art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, czyli w tym przypadku, dopiero w chwili uzyskania pozwolenia na użytkowanie całego budynku.

Interpretacja dotyczy zaistniałego stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa

podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, ul. Ratajczaka 10/12, 61-815 Poznań po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Poznaniu, Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Lesznie, ul. Dekana 6, 64-100 Leszno.

**Art. 22a.**

**1. Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:**

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,**
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,**
- 3) inne przedmioty**

**– 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 określonej w art. 23a pkt 1, zwane środkami trwałymi.**

Ustawodawca przewidział również „specjalne” środki trwałe, dla których amortyzacja jest obowiązkowa pomimo okresu ich użytkowania krótszego niż rok. Są to składniki majątku będące w leasingu finansowym.

Obowiązkowej amortyzacji, choć te elementy majątku nie są środkami trwałymi, podlegają również inwestycje w obcych środkach trwałych, budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie oraz tabor transportu morskiego w budowie.

Ustawy podatkowe nie definiują pojęcia inwestycji w obcym środku trwałym. Dlatego też przyjmuje się w doktrynie i orzecznictwie, że są to wszelkie nakłady poniesione na obcy środek trwały, który jest wykorzystywany na cele prowadzonej działalności gospodarczej na podstawie umowy, np. najmu, dzierżawy lub innej o podobnym charakterze. Nakłady te mają na celu przystosowanie obcego środka trwałego do potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Inwestycją w obcym środku trwałym nie będą więc wydatki na remont obcego środka trwałego, muszą to być nakłady powodujące jego ulepszenie, modernizację.

Natomiast budynki i budowle na cudzym gruncie nie są środkami trwałymi podatnika, gdyż w myśl zasady superficies solo cedit obiekty te nie należą do podatnika. Sytuacja taka ma miejsce, gdy podatnik wybuduje jakieś obiekty na wynajętym gruncie lub wręcz na gruncie, do którego nie ma żadnego tytułu prawnego.

**Art. 22a**

**(...)**

**2. Amortyzacji podlegają również, z zastrzeżeniem art. 22c, niezależnie od przewidywanego**

*okresu używania:*

- 1) przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane dalej „inwestycjami w obcych środkach trwałych”,*
- 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,*
- 3) składniki majątku, wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 23a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający – zwane także środkami trwałymi,*
- 4) tabor transportu morskiego w budowie (PKWiU 30.11).*

Poza środkami trwałymi ustawodawca przewidział dodatkową kategorię majątku podatnika. Zauważcie państwo, że środek trwały w rozumieniu ustawowej definicji jest obiektem materialnym. W życiu spotykamy również majątek innego rodzaju, tak zwane wartości niematerialne i prawne. Ich definicja jest również dokonana poprzez amortyzację, jak to było w przypadku środków trwałych. Znajduje się ona w art. 22b updof (art. 16b updop) ustawy.

Zasadniczą różnicą pomiędzy nimi a środkami trwałymi, poza oczywiście materialnym statusem majątkowym wartości niematerialnych i prawnych, jest sposób w jaki podatnik może wejść w ich posiadanie. Należy pamiętać, że prawa majątkowe będą mogły podlegać amortyzacji jako wartości niematerialne i prawne tylko wówczas, jeśli zostaną nabyte przez podatnika. Inaczej niż przy środkach trwałych, wytworzenie któregoś z praw majątkowych we własnym zakresie przez podatnika wyklucza możliwość ich amortyzacji. Wydatki poniesione na wytworzenie wartości niematerialnej i prawnej mogą być kwalifikowane do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych.

Jednym ze sztandarowych przykładów wartości niematerialnych i prawnych są programy komputerowe. Jak wiadomo, materialny środek trwały w postaci komputera do prawidłowego wykonywania zadań potrzebuje odpowiedniego oprogramowania. Ponieważ oprogramowanie można nabyć niezależnie od komputera, rozliczenie w kosztach wydatków związanych z jego nabyciem może nastąpić bezpośrednio bądź poprzez odpisy amortyzacyjne.

W tym miejscu trzeba jednak podzielić programy komputerowe na dwa główne rodzaje: systemowe oraz narzędziowe.

W przypadku programów systemowych oprogramowanie w 90% przypadkach będzie zaliczane do środków trwałych wraz z urządzeniem elektronicznym do jakiego zostało zakupione (najczęściej będzie to zakup jednoczesny). Nie zostanie zatem przekazane do użytkowania jako wartości niematerialne i prawne lecz podniesie wartość nabycia środka trwałego. W przypadku zakwalifikowania urządzenia z programem systemowym do środków trwałych będzie podlegać wspólnej amortyzacji bądź to jednorazowej, bądź zgodnej z tabelą.

W przypadku zakupu programu narzędziowego, niezwiązanego z konkretnym urządzeniem, w zależności od przewidywanego okresu jego użytkowania będziemy mieli do czynienia z wartościami niematerialnymi i prawnymi amortyzowanymi według zasad określonych w ustawie lub z kosztem bezpośrednim odliczanym na zasadach ogólnych.

W tym pierwszym przypadku amortyzacji podlegają te programy komputerowe, które nadają się do wykorzystania w dniu przyjęcia do używania. Ponadto powinny być one wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie licencji (sublicencji).

Wydatki poniesione na nabycie programów komputerowych spełniających te kryteria podlegają zaliczeniu w koszty poprzez odpisy amortyzacyjne. Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od licencji na programy komputerowe oraz od praw autorskich nie może być krótszy niż 2 lata (art. 22m ust. 1 pkt 1 ustawy o updof oraz art. 16m ust. 1 pkt 1 ustawy o updop). Tym samym, maksymalna stawka amortyzacyjna dla programów komputerowych wynosi 50%. Ich amortyzacji można dokonywać wyłącznie przy zastosowaniu metody liniowej.

Tak jak to jest w przypadku środków trwałych, gdy wartość początkowa programu komputerowego nie przekracza 3.500 zł, można go nie amortyzować, tylko zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania (art. 22d ust. 1 ustawy o updog i art. 16d ust. 1 ustawy o updog). Nie staje się on wtedy wpisywany do wartości niematerialnych i prawnych.

Oprócz pierwszego zakupu programu do firmy, często wymagane są płatne odnowienia licencji na używanie danego oprogramowania, uaktualnienia, ulepszenia itp. Wiele wątpliwości rodzi charakter takich wydatku, mamy bowiem nieraz do czynienia z dużymi kwotami, które mogą nawet stanowić wartość przewyższającą sam koszt nabycia oprogramowania.

Jak należy traktować taki wydatek? Czy wydatki te należy potraktować jako ulepszenie wartości niematerialnej i prawnej a o ich wartość zwiększyć wartość początkową programu, czy też należy je rozliczać w kosztach bezpośrednio?

Kiedy możemy mówić o ulepszeniu? Tylko w przypadku środków trwałych, gdyż to pojęcie jest zdefiniowane w ustawie wyłącznie w tym kontekście. Przy wartościach niematerialnych i prawnych nie ma mowy o ulepszeniu. Ponadto wydatek poniesiony na aktualizację oprogramowania, przedłużenie licencji nie jest w rzeczywistości wydatkiem dotyczącym nabycia nowego programu, ale kosztem związanym z bieżącym jego użytkowaniem. Wobec powyższego, wydatki takie podlegają zaliczeniu bezpośrednio do kosztów podatkowych w momencie ich poniesienia.

Nie będę się tu skupiał na pozostałych wymienionych w przepisie wartościach niematerialnych i prawnych. Zauważcie Państwo, że mamy do czynienia z katalogiem zamkniętym. Żadne inne prawa lub wartości, poza wymienionymi nie mogą stać się wartościami niematerialnymi i prawnymi w rozumieniu ustaw podatkowych. Kupno na przykład sklepu internetowego z jego klientami, kupno bazy danych klientów, odpłatne nabycie avatara w Second Life itp. nie będą wartościami niematerialnymi i prawnymi nawet jeśli będą one wykorzystywane w działalności gospodarczej. Skoro tak, to można je zaliczyć bezpośrednio w koszty uzyskania przychodu na zasadach ogólnych.

#### **Art. 22b.**

**1. Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:**

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,**
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,**
- 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,**
- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,**
- 5) licencje,**
- 6) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.21)),**
- 7) wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)**  
– o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

**2. Amortyzacji podlegają również, z zastrzeżeniem art. 22c, niezależnie od przewidywanego okresu używania:**

- 1) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:**
  - a) kupna,**
  - b) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a, dokonuje korzystający,**
- 2) koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany**

*na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:*

*a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz*

*b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz*

*c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii,*

*3) składniki majątku, wymienione w ust. 1, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 23A pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający*

*– zwane także wartościami niematerialnymi i prawnymi.*

Blizszego omówienia wymaga jeszcze jeden element definicji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Chodzi tu o moment przekazania majątku podatnika do używania a ściślej mówiąc o miesiąc tego zdarzenia. Z zapisów ustawowych wynika, iż jest to jednym z warunków naliczania amortyzacji. Jednakże moment przekazania nie jest w żaden sposób określony przez prawo podatkowe. Niewątpliwie nie jest to moment tożsamy z datą nabycia lub wytworzenia składnika majątku przez podatnika.

Wobec braku definicji tego pojęcia należy zastosować regułę wykładni językowej, w myśl której w sytuacji, gdy ustawodawca nie nadał danemu terminowi szczególnego znaczenia, stosując definicję ustawową, należy przyjąć takie jego znaczenie, jakie funkcjonuje w języku powszechnym. W języku powszechnym natomiast – jak wynika z definicji zawartej w Słowniku języka polskiego Wydawnictwa Naukowego PWN – pojęcie "używać" jest synonimem pojęcia "użyć" i oznacza m.in. "zastosować coś jako środek, narzędzie" oraz "zrobić z czegoś użytek". Z powyższego należy wywieść, iż oddanie środka trwałego "do używania" jest ściśle związane z włączeniem go do wykorzystywania w prowadzonej działalności gospodarczej, po uprzednim stwierdzeniu, iż jest on kompletny i zdalny do użytku. Stąd też wypływa wniosek, iż podatnik samodzielnie ustala przedmiotową datę, a co za tym idzie moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Przekazanie do używania jest bowiem aktem woli podatnika. Data przekazania majątku do używania w działalności gospodarczej nie pozostaje bez wpływu na wartość tego majątku przyjętego do użytkowania. W dalszej części naszego wykładu przedstawię Państwu wyrok sądu w tym zakresie.

Ciekawy spór podatkowy dotyczy sytuacji, kiedy podatnik ponosi nakłady na ulepszenie środka trwałego. Według jednego z podatników pojęcie daty przekazania do używania nie istnieje, jeżeli chodzi o nakłady o charakterze modernizacyjnym. W przypadku nakładów modernizacyjnych każdy kolejny nakład automatycznie powinien zwiększać wartość początkową środka trwałego i być podstawą naliczenia nowego, większego odpisu amortyzacyjnego od danego środka trwałego już za miesiąc, w którym wydatki te zostały poniesione. W swoim boju z organami podatkowymi podatnik dotarł aż do NSA, który niestety nie przychylił się do stanowiska podatnika. Jednak niewiele brakowało do tego, aby stanowisko to utrwaliło się w orzecznictwie, gdyż WSA przychylił się do niego w swoim wyroku. Dopiero skarga Dyrektora Izby Skarbowej zmieniła korzystne dla podatnika rozstrzygnięcie. Szkoda, bo wszelkie prace modernizacyjne mogłyby być odnoszone w koszty poprzez amortyzację jeszcze przed ich zakończeniem, jako podniesienie podstawy odpisów amortyzacyjnych środka trwałego.

*II FSK 999/09 - Wyrok NSA data orzeczenia 2010-11-12*

*(...)*

*Tezy*

*Tezy informacyjne: I. "Inwestycje w obcych środkach trwałych", o których mowa w art. 22a ust. 2*

*pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej powoływana jako: u.p.d.o.f.), w stanie prawnym obowiązującym w roku 2005, stanowią ogół kosztów poniesionych przez podatnika od dnia rozpoczęcia inwestycji do dnia przyjęcia do używania odnoszących się do niestanowiących jego własności środka trwałego, które zmierzają do jego ulepszenia, tzn. polegają na jego przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji lub polegają na stworzeniu składnika majątku mającego cechy środka trwałego.*

*II. Nieujęcie środka trwałego w ewidencji zapewniającej kompletność danych dotyczących m.in. jego wartości początkowej oraz wartości dokonanych ulepszeń w trakcie wykorzystania (art. 22g ust. 1-22 u.p.d.o.f.) uniemożliwia podatnikowi jego amortyzowanie oraz zaliczenie odpisów z tego tytułu do kosztów uzyskania przychodów. W tym właśnie znaczeniu obok innych niezbędnych danych dla środków trwałych wymienionych w art. 22a-22o u.p.d.o.f. wpis do ewidencji stanowi warunek materialnoprawny ich amortyzacji.*

### *Sentencja*

*Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: Sędzia NSA Jan Rudowski, Sędziowie: NSA Jerzy Rypina, NSA Stanisław Bogucki (sprawozdawca), Protokolant Szymon Mackiewicz, po rozpoznaniu w dniu 12 listopada 2010 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w B. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 16 lutego 2009 r. sygn. akt I SA/Bk 511/08 w sprawie ze skargi D. R. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dnia 3 września 2008 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości i oddala skargę, 2) zasądza od D. R. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w B. kwotę 1.592 (jeden tysiąc pięćset dziewięćdziesiąt dwa) złote tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.*

### *Uzasadnienie*

*1. Wyrokiem z dnia 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 511/08, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku - po rozpoznaniu sprawy ze skargi D. R. (dalej: Podatnik lub Skarżący) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dnia 3 września 2008 r., nr [...], w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2005 r. – (1) uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą jej wydanie decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w B. z dnia 20 maja 2008 r., nr [...], (2) stwierdził, że w.w. decyzje nie mogą być wykonane w całości, (3) zasądził od Dyrektora IS w B. na rzecz Podatnika kwotę 1.609 zł tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego. Jako podstawę prawną powołano art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/, art. 152, art. 200 w związku z art. 205 § 2 i 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.; w skrócie: p.p.s.a.).*

*2. Przebieg postępowania przed organami podatkowymi (przedstawiony przez WSA w Białymstoku):*

*2.1. Przedstawiając w uzasadnieniu wyroku przebieg postępowania WSA w Białymstoku stwierdził, że w.w. decyzją z dnia 20 maja 2008 r. Dyrektor UKS w B. określił Podatnikowi wysokość zobowiązania podatkowego w w.w. podatku za 2005 r. w kwocie 16.569 zł w miejsce zeznanego w kwocie 6.514 zł.*

*W zakresie objętym odwołaniem, skargą i skargą kasacyjną, tj. dotyczącym odpisów amortyzacyjnych od stycznia do grudnia 2005 r. w kwocie 11.158,67 zł uznano, że nie ma podstaw do zwiększenia o ich wartość kosztów uzyskania przychodów, bowiem nie stwierdzono aby Spółka cywilna - Zakład Gastronomiczny "D." (dalej: Spółka) zwiększyła wartość początkową środka trwałego w ewidencji środków trwałych.*

2.2. *W odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji Podatnik wniósł zastrzeżenia odnośnie do nieuznania za koszt uzyskania przychodu kwoty naliczonych odpisów amortyzacyjnych od inwestycji w obcym środku trwałym, zarzucając naruszenie prawa materialnego, tj. art. 22 ust. 8, art. 22g ust. 17 oraz art. 22h ust. 1 pkt 1 i 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm.; dalej powoływana jako: u.p.d.o.f.), poprzez błędne wyłączenie z kosztów uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia środków trwałych, a także naruszenie przepisów postępowania, tj. art. 120, 121 § 1 i art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm., dalej: O.p.).*

2.3. *Po rozpatrzeniu odwołania, Dyrektor IS w B., w.w. decyzją z dnia 3 września 2008 r. uchylił w całości decyzję organu pierwszej instancji i określił zobowiązanie podatkowe w w.w. podatku za 2005 r. w kwocie 16.307 zł w miejsce zadeklarowanego w kwocie 6.514 zł (organ odwoławczy uznał, że nie stanowi kosztu uzyskania przychodu różnica pomiędzy faktycznie otrzymanym wynagrodzeniem przez E. R. a wyksięgowanym przez Spółkę, tj. 894,36 zł, zaś składki na ubezpieczenie społeczne opłacone przez Spółkę z tego tytułu w kwocie 3.655,29 zł są kosztem uzyskania przychodu), zaś w pozostałym zakresie, tj. odnoszącym się do odpisów amortyzacyjnych, organ odwoławczy podtrzymał stanowisko organu pierwszej instancji.*

### 3. Stanowiska stron w postępowaniu przed WSA w Białymstoku:

3.1. *Skarżący wniósł skargę do WSA w Białymstoku, w której wniósł o uchylenie decyzji organów obu instancji. Zaskarżonemu rozstrzygnięciu zarzucił: (I) naruszenie przepisów prawa materialnego, tj. art. 22 ust. 8, art. 22h ust. 1 pkt 1 i 4, art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f., poprzez błędne wyłączenie z kosztów, odpisów z tytułu zużycia środków trwałych przy niewłaściwym zrozumieniu treści lub znaczenia wskazanych przepisów; (II) naruszenie przepisów postępowania, tj.: (a) art. 121 § 1 O.p., poprzez niedopełnienie obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, (b) art. 122 O.p., (c) art. 187 § 1, art. 191, art. 190 § 2 O.p.*

3.2. *W odpowiedzi na skargę Dyrektor IS w B., podtrzymując stanowisko zaprezentowane zaskarżonej decyzji, wniósł o oddalenie skargi.*

### 4. Wyrok Sądu pierwszej instancji:

4.1. *Stwierdzając, że skarga zasługuje na uwzględnienie, WSA w Białymstoku uznał, że spór w sprawie jest wynikiem odmiennej interpretacji normy art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. i sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: "Czy podatnik, który nie zaktualizował wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym (dalej w skrócie jako: "inwestycja") o sumę poniesionych w roku podatkowym nakładów na ulepszenie tej inwestycji, traci możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów części odpisów amortyzacyjnych naliczonych od jej wartości początkowej odpowiadającej sumie poniesionych nakładów inwestycyjnych do czasu wprowadzenia do ewidencji zaktualizowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym?"*

4.2. *W celu odpowiedzi na tak postawione pytanie należało, wg Sądu pierwszej instancji, w pierwszej kolejności dokonać wykładni art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., a następnie art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f.*

*Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę, że pierwszy ze wspomnianych przepisów określa moment rozpoczęcia (jak i zakończenia) dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych w rozumieniu art. 22a u.p.d.o.f., wskazując, że naliczanie odpisów amortyzacyjnych należy rozpocząć od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek wprowadzono do ewidencji (wykazu). Z treści art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. nie wynika jednak, by regulował zasady postępowania podatników w przypadku poniesienia nakładów związanych z ulepszeniem środka trwałego (inwestycji*



*w obcym środku trwałym), po dniu jego przyjęcia do używania i wprowadzeniu do ewidencji (wykazu). Zdaniem Sądu pierwszej instancji z przedstawionych regulacji prawnych wynika, że inwestycja w obcym środku trwałym, tak jak inne środki trwałe, może być ulepszona w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji. W przypadku jej ulepszenia wartość początkową, ustaloną zgodnie z art. 22g ust. 7 u.p.d.o.f., powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których cena nabycia przekracza 3.500 zł. Zatem wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych (określoną pierwotnie zgodnie z art. 22g ust.7 u.p.d.o.f.), zwiększają wydatki na jej ulepszenie, tj. wydatki, które powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka do używania. Decydujący wpływ na zwiększenie wartości początkowej ulepszonego środka trwałego ma zatem charakter poniesionych wydatków inwestycyjnych, a nie fakt ich wykazania w ewidencji (wykazie).*

*Reasumując ten wątek rozważań, Sąd pierwszej instancji podał, że nakłady na inwestycję w obcym środku trwałym, wpisana do ewidencji środków trwałych (wykazu), której wartość początkową ustalono zgodnie z art. 22g ust. 7 u.p.d.o.f., nie tworzą nowej inwestycji tylko powiększają wartość już istniejącej. Z uwagi na to, że środek trwały (inwestycja w obcym obiekcie) już raz został ujawniony w ewidencji środków trwałych, tj. w dacie przyjęcia środka trwałego do używania, zasady dotyczące momentu rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych określone w art. 22h ust. 1 pkt 1 i 4 u.p.d.o.f. nie będą miały zastosowania do nakładów inwestycyjnych, które nie tworzą nowej inwestycji, lecz jedynie powodują wzrost wartości użytkowej ujawnionej w ewidencji (wykazie) inwestycji w obcym środku trwałym w stosunku do jej wartości z dnia przyjęcia tej inwestycji do używania. Decydującym o zwiększeniu wartości początkowej ulepszonego środka trwałego (inwestycji w obcym środku trwałym) nie jest sam dokument OT, lecz dokumenty potwierdzające poniesienie nakładów inwestycyjnych powodujących jego ulepszenie.*

*Sąd pierwszej instancji zwrócił uwagę, że z ustaleń organów podatkowych wynika, iż w prowadzonych przez Spółkę ewidencjach środków trwałych za rok 2003 i 2004, pod poz. 101/99, uwidoczniono środek trwały pod nazwą "B. - inwestycja w obcym obiekcie" o wartości 607.842,53 zł, oraz że wartość wspomnianej inwestycji w w.w. okresie nie była zwiększana o nakłady związane z jej ulepszeniem (111.586,67 zł). Organ wskazał również, że przedłożony duplikat dokumentu OT nr 101, nie był podstawą zwiększenia wartości początkowej przedmiotowego środka trwałego, bowiem odpisów amortyzacyjnych Spółka dokonywała od wartości początkowych wynikających z ewidencji środków trwałych. Powyższe ustalenia stały się podstawą uznania przez organy obu instancji w oparciu o art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., że wydatki inwestycyjne poniesione przez Spółkę w kwocie 111.586,67 zł niewprowadzone do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych w latach 2003, 2004 i 2005, naliczone od tej części składnika majątkowego, nie mogą podlegać amortyzacji podatkowej.*

*Zdaniem Sądu pierwszej instancji, w rozpatrywanej sprawie mamy do czynienia z błędem w subsumcji wyrażającym się w tym, że określony stan faktyczny ustalony w sprawie błędnie uznano za odpowiadający stanowi hipotetycznemu przewidzianemu w art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. W konsekwencji doszło też do naruszenia przepisów art. 22 ust. 8, art. 22g u.p.d.o.f., poprzez błędne uznanie, że ustalony (jak dotychczas) stan faktyczny nie wypełnia hipotezy wynikających z tych przepisów norm prawnych.*

*W świetle w.w. rozważań Sąd pierwszej instancji nie podzielił twierdzenia organu odwoławczego, że zasada określona w art. 22h ust. 1 i 4 u.p.d.o.f., dotycząca momentu rozpoczęcia amortyzacji środka trwałego, ma zastosowanie także do odpisów amortyzacyjnych naliczanych od zaktualizowanej wartości początkowej. Błędne jest bowiem twierdzenie organu, że moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych uzależniony jest od daty wprowadzenia podwyższonej wartości tego środka do ewidencji (wykazu). Dokonana przez organy obu instancji interpretacja art. 22h ust. 1 pkt 1*

*u.p.d.o.f. wyznaczyła kierunek postępowania dowodowego, w trakcie którego gromadzono dowody w sprawie. Z tego też powodu za zasadny Sąd pierwszej instancji uznał również podniesiony w skardze zarzut naruszenia art. 122 oraz art. 187 § 1, art. 191, art. 190 § 2 O.p. Zebrany dotychczas w tej sprawie materiał dowodowy nie daje bowiem podstaw do jednoznacznego stwierdzenia, czy poniesione nakłady inwestycyjne były w całości, jak twierdzi Podatnik, wydatkami na ulepszenie inwestycji w obcym środku trwałym wcześniej ujawnionej w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.*

*Za niezasadny Sąd pierwszej instancji uznał natomiast zarzut naruszenia art. 121 O.p., poprzez niedopełnienie obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, gdyż niewłaściwa interpretacja art. 22h ust.1 pkt 1 u.p.d.o.f. wyznaczyła kierunek postępowania.*

*Konkludując, Sąd pierwszej instancji wskazał, że rozpoznając ponownie sprawę organy podatkowe powinny: (a) uwzględnić wykładnię przepisów prawa dokonaną przez Sąd w omawianej sprawie, (b) uzupełnić materiał dowodowy i zbadać charakter nakładów poczynionych w 2003 r. na środek trwały pod nazwą "B. – inwestycja w obcym obiekcie" w kwocie 111.586,67 zł, które jak podniósł Podatnik w odwołaniu, zaewidencjonowano w podatkowej księdze przychodów i rozchodów Spółki za 2003 r., lecz nie brano pod uwagę przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodów; (c) ustalić, czy sporna kwota dotyczyła jedynie obiektu "B. - inwestycja w obcym obiekcie", ujętego pod poz. 101/99 w ewidencji środków trwałych, czy również środka trwałego pod nazwą "N.k - inwestycja w obcym obiekcie", ujętego w ewidencji pod poz. 103/101.*

#### *5. Stanowiska stron w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym:*

*5.1. Wnosząc od w.w. wyroku WSA w Białymstoku skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego Dyrektor IS w B. (reprezentowany przez pełnomocnika – radcę prawnego) zaskarżył ten wyrok w całości, żądając uchylecia zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania WSA w Białymstoku oraz zasądzenia kosztów postępowania kasacyjnego.*

*(...)*

*(II) naruszenie prawa materialnego w oparciu o podstawę kasacyjną wymienioną w art. 174 pkt 1 p.p.s.a., tj.:*

*(a) błędną wykładnię art. 22h ust. 1 pkt 1 i 4, art. 22 ust. 8 w zw. z art. 22g ust. 17, art. 22 g ust. 7 u.p.d.o.f., polegającą na niewłaściwie rozumianej treści w.w. przepisów, poprzez przyjęcie, że jeżeli środek trwały (inwestycja w obcym obiekcie) został już raz ujawniony w ewidencji środków trwałych (w dacie przyjęcia środka trwałego do używania), zasady dotyczące momentu rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych określone w art. 22h ust. 1 pkt 1 i 4 u.p.d.o.f. nie będą miały zastosowania do nakładów inwestycyjnych, które nie tworzą nowej inwestycji, lecz jedynie powodują wzrost wartości użytkowej ujawnionej w ewidencji (wykazie) inwestycji w obcym środku trwałym w stosunku do jej wartości z dnia przyjęcia tej inwestycji do używania oraz, że skoro zgodnie z art. 22g ust. 17 i art. 22g ust. 7 u.p.d.o.f. wartość początkową inwestycji w obcym środku trwałym (tak jak środka trwałego) zwiększają wydatki na jej ulepszenie, tj. wydatki, które powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka do używania, to decydujący wpływ na zwiększenie wartości początkowej ulepszanego środka trwałego ma charakter poniesionych wydatków inwestycyjnych, a nie fakt ich wykazania w ewidencji; zdaniem Dyrektora IS w B. dokonywanie odpisów amortyzacyjnych w przypadku poniesienia nakładów związanych z ulepszeniem środka trwałego (inwestycji w obcym środku trwałym), po dniu jego przyjęcia do używania i wprowadzenia do ewidencji (wykazu) jest uzależnione od daty wprowadzenia podwyższonej wartości tego środka (inwestycji w obcym środku trwałym) do ewidencji (wykazu) i dlatego dokumenty potwierdzające*

*poniesienie nakładów inwestycyjnych powodujących ulepszenie środka trwałego, bez ujawnienia podwyższonej wartości w ewidencji, nie mogą stanowić samodzielnie podstawy do dokonywania odpisów amortyzacyjnych, jak przyjął Sąd pierwszej instancji;*

*(b) niewłaściwe zastosowanie art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., polegające na przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, że doszło do błędu subsumcji wyrażającego się tym, że określony stan faktyczny ustalony w sprawie organy błędnie uznały za odpowiadający stanowi hipotetycznemu przewidzianemu w tym przepisie; zdaniem Dyrektora IS w B. ustalony w sprawie stan faktyczny, z którego wynika brak wprowadzenia do ewidencji (wykazu) środków trwałych i tym samym brak ujawnienia w tej ewidencji podwyższonej wartości początkowej środka trwałego (inwestycji w obcym środku trwałym) nie oznacza, że nie odpowiada on hipotezie określonej w art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f., która wymaga wprowadzenia do ewidencji (aby można było dokonywać odpisów amortyzacyjnych) i dlatego przepis ten został właściwie zastosowany, w oparciu o który stwierdzono brak podstaw do dokonania w ustalonym stanie faktycznym odpisów amortyzacyjnych;*

*(c) niewłaściwe zastosowanie art. 22 ust. 8 i art. 22 g u.p.d.o.f., polegające na przyjęciu przez Sąd pierwszej instancji, że "ustalony (jak dotychczas stan) faktyczny nie wypełnia hipotezy wynikających z tych przepisów norm prawnych"; zdaniem Dyrektora IS w B. przepis ten został właściwie zastosowany przez organy podatkowe; ustalony bowiem w sprawie stan faktyczny, tj. brak wprowadzenia do ewidencji (wykazu) środków trwałych i tym samym brak ujawnienia w tej ewidencji podwyższonej wartości początkowej środka trwałego (inwestycji w obcym środku trwałym) wypełnia hipotezę w.w. przepisów i w związku z tym brak jest podstaw do odpisów amortyzacyjnych, dokonywanych wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o u.p.d.o.f., tj. po ujawnieniu podwyższonej wartości środka trwałego (inwestycji w obcym środku trwałym); jednocześnie, zdaniem Dyrektora IS, wobec braku wskazania przez Sąd pierwszej instancji jednostki redakcyjnej art. 22g u.p.d.o.f. - jako zarzutu Sądu dotyczącego niewłaściwego zastosowania przez organy tego przepisu, przy jednoczesnym przyjęciu przez Sąd ustalonego stanu faktycznego: "ustalony (jak dotychczas) stan faktyczny nie wypełnia hipotezy wynikających z tych przepisów norm prawnych" - stwierdzić należy, że przepis ten został właściwie zastosowany.*

5.2. Skarżący nie skorzystał z możliwości wniesienia odpowiedzi na skargę kasacyjną.

6. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

(...)

6.2. Zgodnie z powołanym w skardze kasacyjnej przepisem art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f. kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o, z uwzględnieniem art. 23 w.w. ustawy. Treść przywołanego przepisu wskazuje wprost, że odpisy amortyzacyjne wyrażają w jednostkach pieniężnych wartość środka trwałego, która ulega zużyciu w procesie jego wykorzystania w celu prowadzenia działalności podlegającej opodatkowaniu. Wartość ta została ustalona przez ustawodawcę w formie rocznych odpisów amortyzacyjnych obliczonych według rocznych stawek amortyzacyjnych.

Powołany przepis w związku z art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f., w którym wyłączono z ogólnej definicji kosztów uzyskania przychodów wydatki wymienione w art. 23 ust. 1 te same ustawy stanowi, że kosztem uzyskania przychodów są odpisy amortyzacyjne dokonywane wyłącznie (podkreślenie Sądu) zgodnie z przepisami art. 22a-22o u.p.d.o.f. Tylko odpisy dokonywane zgodnie z tymi przepisami stanowiąc odpisy amortyzacyjne w ujęciu podatkowym mogą stanowić koszt uzyskania przychodów. Spełnienie opisanych w tych przepisach wymogów odnosić również należy do obowiązku prowadzenia ewidencji zapewniającej realizację celów podatkowych w zakresie dokonywanych odpisów amortyzacyjnych.

*Stanowi o tym przepis art. 24a ust. 1 u.p.d.o.f. Przepis ten zobowiązuje osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, albo ksiąg rachunkowych, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględnić w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne (podkreślenie Sądu) do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a-22o u.p.d.o.f.*

*Z powołanych przepisów wynika jednoznacznie, że wyłącznie odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z regulami wprowadzonymi w art. 22a-22o u.p.d.o.f. udokumentowane w oparciu o ewidencję zapewniającą realizację tych reguł mogą zostać uznane za koszty uzyskania przychodów. Prowadzona ewidencja musi zapewniać wskazanie zgodnie z tymi przepisami m.in. rodzaju środka trwałego, jego wartości początkowej, przyjętej metody amortyzacji oraz wielkości przypadających na dany okres rozliczeniowy odpisów z tytułu zużycia środka trwałego.*

*6.3. W zakresie przepisów zawierających szczegółowe regulacje dla tego rodzaju kosztów (odpisów amortyzacyjnych) decydujące znaczenie miał przepis art. 22d ust. 2 u.p.d.o.f. W przepisie tym postanowiono, że składniki majątku, o których mowa w art. 22a-22o tejże ustawy, czyli spełniające warunki zaliczenia do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i do nich zaliczone, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Przytoczone rozwiązanie w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego prowadzi do wniosku, że materialnoprawnym warunkiem zaliczenia odpisów amortyzacyjnych w koszty uzyskania przychodów jest prowadzenie właściwej dla tego celu ewidencji. Aby dokonywać amortyzacji środka trwałego dla celów podatkowych nie wystarczy sama obiektywna ocena majątku jako środka trwałego, lecz konieczne jest jego ujawnienie w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.*

*Konieczność posiadania odrębnej ewidencji dla celów bilansowych wynika bezpośrednio z art. 32 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. Nr 76, poz. 694 ze zm.; dalej w skrócie: ustawa o rachunkowości). Przepis ten wskazuje jednocześnie na dane, jakie należy uwzględnić do prawidłowego dokonania odpisów amortyzacyjnych. Prowadzone konta pomocnicze uwzględniają jedynie wysokość dokonanych odpisów amortyzacyjnych (art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości). Z kolei podatnicy obowiązani do prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów prowadzą ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 22n ust. 2-6 u.p.d.o.f. (oraz § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów, Dz. U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.).*

*W przypadku ostatnio wymienionych podatników (prowadzona ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych musi zawierać elementy enumeratywnie wskazane w art. 22n ust. 2 pkt 1-13 u.p.d.o.f. Wśród tych niezbędnych elementów wymieniono m.in. wartość początkową (pkt 7), zaktualizowaną wartość początkową (pkt 10) oraz wartość ulepszenia zwiększającą wartość początkową (pkt 12). Jednocześnie stwierdzono, że w razie braku ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (art. 22n ust. 6 u.p.d.o.f.).*

*W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyrażone w przytoczonych przepisach reguły oznaczają, że koszem uzyskania przychodu będą wyłącznie odpisy dokonane w oparciu o dane wynikające z ewidencji odpowiadającej przedstawionym wymogom. Oznacza to również, że nieujęcie w ewidencji wartości ulepszenie środka trwałego nie będzie ona stanowiła podstawy odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych.*

*W każdym przypadku wyliczenie wysokości odpisów musi zatem nastąpić w odrębnym rejestrze zapewniającym kompletność danych wymaganych na podstawie art. 22a-22o u.p.d.o.f. Nieujęcie środka trwałego w ewidencji zapewniającej kompletność danych dotyczących m.in. jego wartości początkowej oraz wartości dokonanych ulepszeń w trakcie wykorzystania (art. 22g ust. 1-22 u.p.d.o.f.) uniemożliwia podatnikowi jego amortyzowanie oraz zaliczenie odpisów z tego tytułu do kosztów uzyskania przychodów. W tym właśnie znaczeniu obok innych niezbędnych danych dla środków trwałych wymienionych w art. 22a-22o u.p.d.o.f. wpis do ewidencji stanowi warunek materialnoprawny ich amortyzacji. Równocześnie przepisy podatkowe przewidują sytuację późniejszego (późniejszego niż miesiąc przekazania do używania) wprowadzenia środka trwałego do ewidencji. Stanowi o tym przepis art. 22h ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. W takiej sytuacji odpisów amortyzacyjnych dokonuje się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki trwale lub wartości niematerialne i prawne zostały wprowadzone w sposób prawidłowy do ewidencji prowadzonej w oparciu o omówione zasady dla celów podatkowych.*

*6.4. Pojęcie środków trwałych dla celów opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych określone zostało w art. 22a u.p.d.o.f. przez wskazanie składników majątku, które przy spełnieniu określonych w tym przepisie warunków uznawane są za środki trwale oraz w art. 22c w.w. ustawy, w którym wymieniono również składniki majątku uznawane m.in. za środki trwale, niepodlegające amortyzacji. W art. 22a ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.f. do środków trwałych podatnika zaliczono przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych (inwestycje w obcych środkach trwałych). Nie zdefiniowano jednak bliżej co należy rozumieć pod tym pojęciem. W przepisie art. 22g ust. 7 u.p.d.o.f. stwierdzono jedynie, że wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych ustala się stosując odpowiednio art. 22g ust. 3-5 (cena nabycia, koszt wytworzenia). Dla celów podatkowych za "inwestycje w obcych środkach trwałych" uznać należy ogół kosztów poniesionych przez podatnika od dnia rozpoczęcia inwestycji do dnia przyjęcia do używania odnoszących się do niestanowiących jego własności środka trwałego, które zmierzają do jego ulepszenia, tzn. polegają na jego przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji lub polegają na stworzeniu składnika majątku mającego cechy środka trwałego (por. J. Ożóg, Inwestycje w obcych środkach trwałych, "Przegląd Podatkowy" 1997, Nr 7, s. 1). Suma zaewidencjonowanych wydatków (kosztów) takich inwestycji w dacie ich zakończenia i przyjęcia do używania wyznaczać będzie wartość początkową środka trwałego jakim jest w tym przypadku tzw. inwestycja w obcym środku trwałym, która będzie podlegała amortyzacji. Zaewidencjonowane w ten sposób wydatki stanowiąc wartość początkową środka trwałego będą stanowić dla tego środka trwałego wartość początkową od której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych (art. 22h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f.). Również do tak zdefiniowanego środka trwałego odnosić się będą zasady dotyczące jego ulepszenia (art. 22g ust. 17 u.p.d.o.f.). Wartość tych nakładów mieszcząc się w kategorii wydatków na ulepszenie aby mogła powiększyć wartość początkową środka trwałego musi zostać ujęta w ewidencji środków trwałych (art. 22n ust. 2 pkt 12 i ust. 6 u.p.d.o.f.).*

*6.5. Nie dostrzegając omówionych zasad Sąd pierwszej instancji błędnie przyjął, że w przypadku środka trwałego "inwestycje w obce środki trwale" za wystarczające do dokonywania odpisów należało przyjąć ujęcie tego środka trwałego w ewidencji. W szczególności za błędne należało uznać stwierdzenie Sądu pierwszej instancji, że zasada określona w art. 22h ust. 1 i ust. 4 u.p.d.o.f. dotycząca momentu rozpoczęcia amortyzacji środka trwałego nie ma zastosowania do odpisów amortyzacyjnych naliczanych od zaktualizowanej wartości początkowej oraz stwierdzenie, że moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie jest uzależniony od daty wprowadzenia podwyższonej wartości tego środka do ewidencji – wykazu (s. 6 uzasadnienia wyroku WSA w Białymstoku). Jak wyjaśniono, tego rodzaju stwierdzenie nie znajduje oparcia w przepisach art. 22 ust. 8 w związku z art. 22g ust. 7 i ust. 17 oraz art. 22h ust. 1 i 4 u.p.d.o.f. oraz w ogóle pomija treść regulacji art. 22n ust. 2 pkt 7, 10 i 12 oraz ust. 4 i 6 tej ustawy. Przyjęcie stanowiska WSA w Białymstoku prowadziłoby do dopuszczenia możliwości dokonywania przez podatnika odpisów amortyzacyjnych od innej (nieujętej w ewidencji) wartości początkowej środka trwałego w tym wypadku inwestycji w obce środki trwale.*

*Stanowisko to, stojąc w oczywistej sprzeczności z omówionymi regulacjami decydującymi o zaliczeniu w ciężar kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych oraz wprowadzając w tym zakresie zupełną dowolność, nie mogło zostać zaakceptowane. Z tych względów za usprawiedliwione należało uznać zarzuty skargi kasacyjnej oparte na błędnej wykładni przepisów art. 22 ust. 8 w związku z art. 22g ust. 7 i 17 oraz art. 22h ust. 1 pkt 1 i 4 u.p.d.o.f. Prawidłowa wykładnia tych przepisów powinna uwzględniać również reguły dotyczące zasad prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wyrażonych w art. 22n ust. 2 pkt 1-13, ust. 4 i 6 u.p.d.o.f.*

6.6. Uwzględniając stanowiący podstawę zaskarżonego wyroku stan faktyczny sprawy za usprawiedliwiony również należało uznać zarzut niewłaściwego zastosowania w.w. przepisów prawa materialnego.

*Istotne ustalenia sprowadzały się do stwierdzenia, że nakłady inwestycyjne w kwocie 111.586,67 zł nie zwiększały wartości początkowej jakiegokolwiek środka trwałego, w tym również przyjętego do użytkowania środka trwałego – "B. – inwestycja w obcym obiekcie" (s. 3 uzasadnienia). Z ustaleń tych wynikało również, że w prowadzonej przez spółkę cywilną ewidencji środków trwałych w 2003 r. pod poz. 101/99 uwidoczniono środek trwały pod nazwą "B. – inwestycja w obcym obiekcie" o wartości 607.842,53 zł oraz, że wartość tej inwestycji nie była zwiększana o nakłady związane z jej ulepszeniem (111.586,67 zł). Podstawy takiej nie stanowił również duplikat dokumentu OT Nr 101, bowiem Spółka dokonywała odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego od wartości początkowej ujętej w ewidencji (s. 6 uzasadnienia zaskarżonego wyroku). W tak ustalonym stanie faktycznym na przedstawione przez Sąd pierwszej instancji na s. 4 uzasadnienia wyroku zagadnienie sporne, kierując się omówionymi zasadami należało odpowiedzieć, że podstawę odpisów amortyzacyjnych mogła stanowić wyłącznie wartość środka trwałego ujęta w ewidencji środków trwałych. W tym zakresie nie mogły zostać uznane za miarodajne jakiegokolwiek inne dowody podważające prowadzoną przez samego podatnika ewidencję. Odnosi się to również do nakładów na ulepszenie środka trwałego nieujętych w ewidencji.*

6.7. Wskazane naruszenie przepisów prawa materialnego miało decydujący wpływ na wynik sprawy, w której zasadnicze znaczenie miała ocena dokonana w oparciu o ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W tym zakresie poczynione ustalenia należało uznać za wystarczające i przesądzające o wyniku sprawy. Nie zachodziła w szczególności podstawa do "dopasowania" przez organy podatkowe wydatków w kwocie 111.586,67 zł do jednego ze środków trwałych ujętych w ewidencji prowadzonej przez spółkę cywilną ("B. – inwestycja w obcym obiekcie" poz. 101/99 lub "N. – inwestycja w obcym obiekcie" poz. 103/101 ewidencji). Ustalony w tym zakresie stan faktyczny nie pozostawiał wątpliwości, że sporne nakłady nie podwyższały wartości żadnego z tych środków trwałych przyjętej jako podstawa odpisów amortyzacyjnych w 2005 r. Z tych względów podniesione w skardze kasacyjnej zarzuty naruszenia przepisów postępowania podważających odmienną w tym zakresie ocenę Sądu pierwszej instancji (art. 133 § 1, art. 145 § 1 pkt 1 lit. a/ i c/ p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1, art. 190 § 2 i art. 191 O.p. oraz art. 141 § 4 p.p.s.a.) nie miały już decydującego znaczenia dla wyniku sprawy.

6.8. Przyjmując, że zaskarżony wyrok został wydany z naruszeniem prawa materialnego Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchylił zaskarżone orzeczenie i rozpoznał skargę, stwierdzając istnienie podstaw do jej oddalenia (art. 151 p.p.s.a.). O kosztach postępowania orzeczono na podstawie art. 203 pkt 2 i art. 205 § 2 i 3 oraz § 14 ust. 2 pkt 2 lit. a/ w związku z § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a/ i § 6 pkt 2 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych... (Dz. U. Nr 163, poz. 1349 ze zm.).

Znamy już definicje środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Jak to już mówiliśmy wcześniej zostały one zdefiniowane tak naprawdę przez pryzmat zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów ich amortyzacji. Jednakże w art. 22c updof (16c updop) zostały określone

pewne środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne, dla których amortyzacja jest niemożliwa lub można jej nie stosować. Obiekty materialne oraz prawa i wartości niematerialne można w związku z tym podzielić na cztery grupy.

W pierwszej grupie jest wszystko to, co nie traci na wartości wraz z upływem czasu. Tutaj znajdują się grunty i prawa użytkowania wieczystego gruntów oraz dzieła sztuki i eksponaty muzealne. Są to tego typu składniki majątkowe, które nie zużywają się, a ich wartość z biegiem lat raczej rośnie niż maleje. Można nawet pokusić się o stwierdzenie, iż są one pewnym rodzajem inwestycji dla podatnika.

W drugiej grupie są budynki mieszkalne lub mieszkania, co do których podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzacji. Tutaj ustawodawcy pozostawili swobodę wyboru podatnikowi czy chce je amortyzować czy też nie. Należy bowiem zauważyć, że ustawodawca nie pozostawia takiego wyboru co do pozostałych składników majątku podatnika. Środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne muszą być amortyzowane bo tak stanowi art. 22a (art. 16a) ustawy oraz art. 22b (art. 16b) ustawy.

W trzeciej grupie nieamortyzowanych składników majątku podatnika jest wartość firmy, która powstała w inny sposób niż poprzez kupno lub poprzez leasing finansowy. Sytuacja taka ma na przykład miejsce w przypadku wniesienia przedsiębiorstwa osoby fizycznej do spółki jawnej. Wartością początkową firmy jest różnica między wartością aktywów wnoszonego przedsiębiorstwa a zobowiązaniami tego przedsiębiorstwa, czyli jego długami. Jednak tak wyceniona wartość firmy nie podlega amortyzacji zgodnie z omawianym przepisem.

Poniżej wyrok WSA w sprawie nie uznania za koszt uzyskania przychodów amortyzacji wartości firmy nabytej inaczej niż w sposób wymieniony w omawianym przepisie.

*II FSK 207/08 - Wyrok NSA data orzeczenia 2009-05-15*

(...)

*Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący: Sędzia NSA Grzegorz Borkowski, Sędziowie: NSA Stanisław Bogucki, WSA del. Anna Znamiec (sprawozdawca), Protokolant Justyna Nawrocka, po rozpoznaniu w dniu 15 maja 2009 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej "C." sp. z o.o. w L. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 26 września 2007 r. sygn. akt I SA/Łd 659/07 w sprawie ze skargi "C." sp. z o.o. w L. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. z dnia 27 marca 2007 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2003 r. 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od "C." sp. z o.o. w L. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w L. kwotę 1800 (jeden tysiąc osiemset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.*

*Uzasadnienie*

*Wyrokiem z dnia 26 września 2007 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi sygn. akt I SA/ Łd 659/07 oddalił skargę C. Spółki z o.o. w L. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. z dnia 27 marca 2007 r., nr (...) w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych za 2003 r.*

*Wyrok zapadł w następującym stanie faktycznym:*

*Dyrektor Izby Skarbowej w L. utrzymał w mocy decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w L. z dnia 14 grudnia 2006 r. nr (...) określającą C. Spółkę z o. o. w L. zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2003 r. w wysokości 13317,00 zł. W toku kontroli ustalono, że spółka niezasadnie ustaliła wystąpienie straty podatkowej, bowiem osiągnęła dochód. Nastąpiło to w wyniku bezpodstawnego uznania jako koszt uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy. W dniu 22 listopada 2002 r. podwyższono kapitał zakładowy spółki poprzez ustanowienie nowych udziałów i pokrycie ich wkładem w postaci zorganizowanej części*

przedsiębiorstwa C. M.W i J.W. Sp. Jawna w L. Przedmiotem wkładu były wszystkie aktywa trwale i obrotowe spółki jawnej z wyjątkiem należności podatkowych oraz rozliczeń międzyokresowych. Czynności tej nie towarzyszyło przejęcie długów związanych z działalnością spółki jawnej, która nadal prowadziła działalność gospodarczą. W dniu 1 marca 2003 r. na mocy umowy między spółką jawną a B. GmbH w Niemczech w miejsce spółki jawnej weszła jako kontrahent C. Spółka z o. o. W dniu 24 marca 2003 r. spółka jawna i spółka z o. o. zawarły umowę o przejęciu długu, w której postanowiły, że spółka z o. o. zapłaci dług spółki jawnej wobec spółki B. z faktur potwierdzających zobowiązania powstałe w IV kwartale 2002 r. oraz w I kwartale 2003 r., a zatem już po wniesieniu aportu do spółki z o. o. Kwotę na którą opiewała umowa przejęcia długu strona skarżąca wprowadziła do amortyzacji jako wartość firmy, od której od maja 2003 r. dokonywano odpisów amortyzacyjnych. W ocenie organu podatkowego wartość firmy nie powstała w drodze kupna ale nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w drodze wniesienia do spółki z o.o. wkładu niepieniężnego. Wobec tego brak było podstaw do amortyzacji. Przedmiotem aportu w 2002 r. były tylko aktywa, w 2003 r. zawarto umowę przejęcia długu, przejęte pasywa nie miały wpływu na wartość nominalną udziałów, nie stanowiły długów związanych z działalnością spółki jawnej w dniu wniesienia aportu, które powinny pomniejszać aktywa ponieważ nie zostały uwzględnione w cenie nabycia. U podatnika nie powstała dodatnia wartość firmy i nie podlegała ona amortyzacji. Zgodnie z art. 16 b ust. 2 pkt 2 i art. 16 c pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. jedn. Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 z późn. zm., dalej: u.p.d.op.) wniesienie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze aportu do spółki nie podlega amortyzacji. Ponadto nieprawidłowo za koszt uzyskania przychodu przyjęto wartość umorzonej wierzytelności brutto, podczas, gdy zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 44 u.p.d.op. jako koszt traktować można jedynie kwotę netto.

W odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji C. Spółka z o. o. zarzuciła naruszenie art. 4 a pkt 2 i art. 16 g ust. 3 oraz art. 16 b ust. 2 pkt 2 u.p.d.op. oraz art. 32 Konstytucji RP. Dyrektor Izby Skarbowej w L. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W sprawie nie nastąpiło kupno zorganizowanej części przedsiębiorstwa lecz wniesienie części tego przedsiębiorstwa do spółki w drodze aportu. Przejęcie długu, które nastąpiło w 2003 r. dotyczyło tylko zobowiązań powstałych po wniesieniu aportu. Długi te nie mogły zgodnie z art. 4 a pkt oraz art. 16 g ust. 3 u.p.d.op. wpływać na wartość przedsiębiorstwa. Spółka wbrew art. 15 ust. 6 u.p.d.op. zawiżyła koszty uzyskania przychodów w 2003 r. o kwotę 158374,72 zł.

Na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w L. C. Spółka z o. o. wniosła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi zarzucając naruszenie art. 4 a ust. 2, art. 16 g ust. 3 u.p.d.op. poprzez uznanie że przejęcie zobowiązań w wyniku wniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest przejęciem długu, zamiast uznania że są to długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością zbywcy w wartości wynikającej z rozliczenia składników majątkowych przedsiębiorstwa z dnia przejęcia. Naruszenie art. 16 b ust. 2 pkt 2 u.p.d.op. poprzez interpretację, że amortyzacji podlega wartość firmy powstała w wyniku wniesienia do spółki przedsiębiorstwa państwowego lub jego zorganizowanej części, a nie podlega amortyzacji wartość firmy powstała w wyniku wniesienia do spółki innych podmiotów gospodarczych lub ich zorganizowanych części. Zarzucono naruszenie art. 32 Konstytucji RP poprzez dyskryminację podmiotów z uwagi na ich status.

W uzasadnieniu wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi stwierdził, że zgodnie z art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op. wartość firmy podlega amortyzacji tylko wówczas, gdy powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze kupna, a w sprawie niesporne jest że wniesiono aport w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa innej spółki. W sprawie nie zachodzi również żadna z sytuacji wymienionych w art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit b i c. u.p.d.op. W tych okolicznościach w ocenie Sądu pierwszej instancji marginalną kwestią jest analiza art. 16 g ust. 3 u.p.d.op., gdyż przepis ten normuje szczegółowe zasady obliczania wartości początkowej firmy na potrzeby amortyzacji i znajduje zastosowanie tylko wówczas, gdy spełnione są przesłanki do dokonywania amortyzacji w ogóle, czyli gdy amortyzacja jest dopuszczalna w świetle art. 16 a -c



*u.p.d.op.. Wskazać jednak należy, iż przejęcie długu nastąpiło po dokonaniu aportu, tym samym nie sposób zarzucić organom podatkowym naruszenia art. 4 a ust. 2 pkt 2 u.p.d.op., który definiując pojęcie składników majątkowych wprost odwołuje się do długów przejętych.*

*Odnośnie żądania wystąpienia z pytaniem do Trybunału Konstytucyjnego w zakresie niekonstytucyjności art. 16 b ust. 2 pkt 2 u.p.d.op. Sąd podniósł, że nie wystąpiła u składu orzekającego wątpliwość w zakresie konstytucyjności wymienionego przepisu. Uprawnienie do amortyzacji przez podmiot przejmujący w drodze aportu przedsiębiorstwo państwowe lub jego zorganizowaną część postrzegać należy w kategoriach rekompensowania utrudnień związanych z ograniczeniami w gospodarowaniu niż przejaw dyskryminacji.*

*Od powyższego wyroku C. Spółka z o. o. wniosła skargę kasacyjną, zaskarżając wyrok w całości i zarzucając mu na podstawie:*

*1) art. 174 par. 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz., 1270 z późn. zm., dalej P.p.s.a) naruszenie prawa materialnego przez błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie tj. art. 16 c pkt 4 w zw. z art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op przez akceptację chybionego stanowiska organu podatkowego co do charakteru prawnego wniesienia do spółki zorganizowanej części przedsiębiorstwa i przyjęcie za nim błędnej wykładni polegającej na uznaniu, że wartość firmy nie podlega amortyzacji ponieważ wniesienia aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa do spółki nie można zaliczyć do nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w drodze kupna*

*1) art. 174 pkt 2 P.p.s.a. naruszenie przepisów postępowania w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy tj. art. 124 par. 1 pkt 5 P.p.s.a. poprzez nie zawieszenie postępowania z urzędu i nie wystąpienie przez Sąd do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem o zgodność art. 16 b ust. 2 pkt 2 u.p.d.op. z art. 32 Konstytucji RP pomimo istnienia wątpliwości co do zgodności z Konstytucją przepisu którego zastosowanie miało znaczenie dla treści rozstrzygnięcia w sprawie, art. 134 par. 1 P.p.s.a. poprzez brak oceny zaskarżonej decyzji ze wszystkimi przepisami wchodzącymi w grę w danej sprawie gdyż Sąd ograniczył się jedynie do oceny zarzutów dotyczących dopuszczalności amortyzacji wartości firmy zgodnie z art. 16 b ust. 2 pkt 2 u.p.d.op. pomijając zarzut naruszenia art. 4 a pkt 2 i art. 16 g ust. 3 u.p.d.op., art. 145 par. 1 pkt 1 lit a P.p.s.a. poprzez nie uwzględnienie skargi, podczas gdy skarga zasługiwała na uwzględnienie bowiem organy obu instancji dopuściły się naruszenia prawa materialnego mającego wpływ na wynik sprawy tj. art. 16 c pkt 4 w zw. z art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op.*

*W związku z powyższym strona skarżąca wniosła o uchylenie w całości zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i uwzględnienie skargi poprzez uchylenie decyzji w zaskarżonej części, a także o zasądzenie na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania według norm przepisanych.*

*Ponadto strona skarżąca wniosła o zwrócenie się przez Sąd na podstawie art. 193 Konstytucji RP do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym co do zgodności art. 16 b ust. 2 pkt 2 u.p.d.op. z art. 32 Konstytucji RP*

*Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:*

*Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.*

*W myśl art. 174 P.p.s.a. skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach:*

- 1) naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie,
- 2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

*Naczelny Sąd Administracyjny jest związany podstawami skargi kasacyjnej, bowiem według art. 183 par. 1 P.p.s.a. rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc z urzędu pod uwagę jedynie nieważność postępowania. Związanie Naczelnego Sądu Administracyjnego podstawami skargi kasacyjnej wymaga prawidłowego ich określenia w samej skardze. Oznacza to konieczność powołania konkretnych przepisów prawa, którym - zdaniem skarżącego - uchybił sąd, uzasadnienia zarzutu ich naruszenia, a w razie zgłoszenia zarzutu naruszenia prawa procesowego - wykazania dodatkowo, że to wytknięte uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Kasacja nieodpowiadająca tym wymaganiom, pozbawiona konstytuujących ją elementów treści uniemożliwia sądowi ocenę jej zasadności.*

*W niniejszej sprawie autor skargi kasacyjnej powołał zarówno zarzuty naruszenia przepisów prawa procesowego (art. 124 par. 1 pkt 5 P.p.s.a. w zw. z art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, art. 134 par. 1 P.p.s.a., art. 145 par. 1 pkt 1 lit a) jak i naruszenia prawa materialnego (art. 16 c pkt 4 w zw. z art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op.). W sytuacji, gdy autor skargi kasacyjnej zarzuca zarówno naruszenie prawa materialnego, jak i naruszenie przepisów postępowania, w pierwszej kolejności rozpoznaniu podlega ostatnio wymieniony zarzut. Dopiero bowiem po przesądzeniu, że stan faktyczny przyjęty przez Sąd w zaskarżonym wyroku jest prawidłowy, albo że został skutecznie podważony, można przejść do skontrolowania procesu subsumcji danego stanu faktycznego pod zastosowany przez Sąd przepis prawa materialnego.*

*Zgodnie z art. 174 pkt 2 P.p.s.a., tylko takie naruszenia przepisów o postępowaniu, które mogły wywrzeć istotny wpływ na wynik sprawy, mogą być podnoszone w treści skargi kasacyjnej. W skardze kasacyjnej nie wyjaśniono, jak zarzuty naruszenia przepisów o postępowaniu polegające na "błędnej ocenie zaskarżonej decyzji ze wszystkimi przepisami wchodzącymi w grę w danej sprawie" wpłynęły na naruszenie przepisów postępowania przez Sąd administracyjny pierwszej instancji.*

*Sąd pierwszej instancji wykazał, dlaczego nie dopatrzył się naruszenia prawa w postępowaniu podatkowym prowadzonym przez organy podatkowe, zakończonym wydaniem zaskarżonej do Sądu decyzji, prezentując w tej materii spójne, znajdujące umocowanie w materiale dowodowym zawartym w aktach sprawy i przekonujące pod względem logiki stanowisko. Skoro Sąd pierwszej instancji przyjął, że brak jest podstaw do amortyzacji wartości firmy powstałej w drodze wniesienia wkładu niepieniężnego (art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op.) to słusznie przyjął, iż kwestie związane z ustaleniem wartości początkowej firmy dla celów amortyzacji są wtórne. Sąd pierwszej instancji odniósł się również do zarzutu naruszenia art. 4 a ust. 2 pkt 2 u.p.d.o.p. wskazując, iż nie sposób zarzucić organom podatkowym naruszenia tego przepisu, gdyż przejęcie długu nastąpiło już po dokonaniu aportu, a wymieniony przepis definiując składniki majątkowe odwołuje się do długów przejętych. Nie można zatem zarzucić Sądowi pierwszej instancji, iż naruszył art. 134 par. 1 P.p.s.a.*

*Bezasadny jest również zarzut naruszenia art. 124 par. 1 pkt 5 P.p.s.a. poprzez nie zawieszenie z urzędu postępowania sądowego i nie wystąpienie przez Sąd do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem o zgodność art. 16 b ust. 2 pkt 2 u.p.d.op. z art. 32 Konstytucji RP. Sąd pierwszej instancji szczegółowo w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku wskazał powody dla których nie podzielił wniosku strony skarżącej. Zgodnie z art. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 z późn. zm.) sąd administracyjny może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem. W postanowieniu o wystąpieniu z pytaniem prawnym do Trybunału*

*Konstytucyjnego skład orzekający uzasadnia wątpliwości co do zgodności aktu niższego rzędu z przepisami aktu wyższego rzędu, a ponadto wskazuje, w jakim zakresie odpowiedź na pytanie prawne może mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy w związku z którą pytanie to jest postawione. Wystąpienie z pytaniem prawnym leży zatem w gestii Sądu o ile w ocenie składu orzekającego zostaną spełnione wymienione przesłanki.*

*Za bezzasadny należy też uznać zarzut naruszenia przepisów prawa materialnego, tj. art. 16 c pkt 4 w zw. z art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op. przez błędną jego wykładnię.*

*Należy podkreślić, że naruszenie prawa materialnego może nastąpić przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Błędna wykładnia to mylne rozumienie treści przepisu. Naruszenie prawa poprzez niewłaściwe zastosowanie, to tzw. błąd subsumcji, czyli wadliwe uznanie, że ustalony w sprawie stan faktyczny odpowiada hipotezie określonej normy prawnej. Formułując zarzut błędnej wykładni należy wskazać, na czym polegało niewłaściwe odczytanie przez sąd treści przepisu. W takiej sytuacji należy również wskazać, jak przepis ten powinien być rozumiany. Tymczasem, zarzucając naruszenie przepisów art. 16 c pkt 4 w zw. z art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op. poprzez ich błędną wykładnię w rozpoznawanej sprawie nie wskazano precyzyjnie na czym polegała niewłaściwa ich wykładnia przez Sąd pierwszej instancji, ani też nie wskazano, jaka powinna być wykładnia prawidłowa. Sąd pierwszej instancji słusznie przyjął, że zgodnie z art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op. wartość firmy podlega amortyzacji tylko wówczas, gdy powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze kupna. Niekwestionowanym w niniejszej sprawie jest fakt, iż wniesiono aport w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa spółki jawnej do spółki z o. o. Należy zatem podzielić pogląd Sądu pierwszej instancji, iż wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki nie odpowiada dyspozycji art. 16 b ust. 2 pkt 2 lit a u.p.d.op. Ustawa posługując się pojęciem "kupna" odwołuje się do czynności cywilnoprawnej sprzedaży. Sąd pierwszej instancji dokonał szczegółowej analizy czynności sprzedaży oraz wniesienia aportu wskazując na różnice i odmienne cele tych czynności. Przyjmując w konsekwencji brak tożsamości czynności prawnej sprzedaży oraz czynności wniesienia wkładu do spółki handlowej, co prowadzi do braku możliwości w świetle art. 16 b ust. 2 pkt lit a u.p.d.op. w zw. z art. 16 c pkt 4 u.p.d.op. amortyzacji wartości firmy powstałej w drodze wniesienia wkładu niepieniężnego.*

*Z tych względów skarga kasacyjna podlega oddaleniu zgodnie z art. 184 p.p.s.a*

*O kosztach postępowania kasacyjnego orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 p.p.s.a. oraz par. 14 ust. 2 pkt 2 lit. c w zw. z par. 14 ust. 2 pkt 1 lit a w z w. z par. 6 pkt 5 rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2002 r. Nr 163, poz. 1349 ze zm.).*

*Zapytacie więc Państwo co z majątkiem trwałym tej wniesionej firmy a szczególnie z jego niezamortyzowaną częścią. Otóż należy po prostu kontynuować amortyzację na takich samych zasadach i z tymi samymi stawkami jakie były stosowane we wniesionym przedsiębiorstwie. W tym wypadku znajdzie zastosowanie art. 22g ust. 14a (art. 16g ust. 14a ) w powiązaniu z art. 22g ust. 12 (art. 16g ust. 12).*

*Czwarta grupa wyłączona z amortyzacji, to składniki majątku podatnika, który przestał czasowo prowadzić działalność gospodarczą zawieszając ją lub zaprzestał działalności, w której wykorzystywał te środki trwałe.*

*W praktyce zdarzają się sytuacje, w których nie w pełni zamortyzowany składnik majątku przestał być używany ze względu na zaprzestanie działalności gospodarczej, w której był on potrzebny. Podobna sytuacja, ale w o wiele szerszym zakresie skutkowym, występuje gdy podatnik zawiesi działalność. W pierwszym przypadku składnik majątku a w drugim wszystkie środki trwałe oraz*

wartości niematerialne i prawne nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaprzestano tej działalności (art. 22c pkt 5 updof i art. 16c pkt 5 updop).

Zwłaszcza jeśli chodzi o tą pierwszą sytuację, powstaje na tle tego przepisu wiele kontrowersji. Mimo wielokrotnych zakusów organów fiskalnych, na szczęście sądy administracyjne stoją na stanowisku, iż chwilowe zaprzestanie działalności w zakresie w jakim był wykorzystywany majątek podatnika nie skutkuje wykluczeniem prawa do amortyzacji tego majątku. Na przykład środki trwałe w postaci maszyn służących wynajmowi, w przypadku gdy nikt ich nie najmuje przez nawet długi okres, ale podatnik nadal prowadzi w tym zakresie działalność, nie zostaną wyłączone z naliczania amortyzacji.

Poniżej wyrok WSA w podobnej kwestii, potwierdzający prawo podatnika do amortyzacji w takim przypadku.

*I SA/Łd 1021/09 - Wyrok WSA w Łodzi data orzeczenia 2010-03-18*

*Dnia 18 marca 2010 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi, Wydział I w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Cezary Koziński Sędziowie sędzia NSA Teresa Porczyńska (spr.) sędzia WSA Paweł Kowalski Protokolant asystent sędziego Adrian Król po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 18 marca 2010 roku sprawy ze skargi H. U. i B. K.-U. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. z dnia [...] nr [...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2003 rok 1. uchyla zaskarżoną decyzję; 2. określa, że zaskarżona decyzja nie podlega wykonaniu do czasu uprawomocnienia się niniejszego wyroku; 3. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. na rzecz strony skarżącej kwotę 5254 (pięć tysięcy dwieście pięćdziesiąt cztery) złote tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.*

*Uzasadnienie*

*I SA/Łd 1021/09*

**UZASADNIENIE**

*(...)*

*Postanowieniem z 22.10.2008 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Ł. wszczął wobec podatników postępowanie kontrolne w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2003 r.*

*(...)*

*Stwierdzono, że spółka nieprawidłowo ustaliła kwotę odpisów amortyzacyjnych za lipiec 2003 r. zawiązując koszt uzyskania przychodów o kwotę 365.483,52 zł. Spółka wydzierżawiła zorganizowaną część przedsiębiorstwa – F innym podmiotom. Z dniem 30.06.2003 r. spółka rozwiązała umowy dzierżawy podejmując decyzję o wniesieniu dzierżawionego majątku tytułem aportu do dwóch spółek z o.o. W miesiącu lipcu 2003 r. spółka nie odnotowała żadnego przychodu z tytułu dzierżawy F. Ponościła koszty związane z utrzymaniem w rozruchu linii produkcyjnej, które ujęła w kosztach działalności. Jednocześnie w koszty zaliczyła także odpisy amortyzacyjne za ten miesiąc przez co naruszyła zdaniem organów przepis art.22 c pkt.5 ustawy pdf, który wyłącza z amortyzacji składniki majątku, które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której te składniki były używane.*

*W tej sytuacji organ wyłączył z kosztów uzyskania przychodów kwotę amortyzacji w wysokości 365.483,52 zł.*

*(...)*

*WSA zważył co następuje*

*Nie można podzielić stanowiska organów podatkowych co do naruszenia przez spółkę "E" przepisu art. 22 c pkt.5 ustawy pdf, który wyłącza z amortyzacji składniki majątku, które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której te składniki były używane. Podkreślenia wymaga tu, że jedynie zaprzestanie wykonywania określonej działalności gospodarczej lub zmiana rodzaju tej działalności powoduje konsekwencje podatkowe w stosunku do środków trwałych, które w związku z powyższym przestały być używane. Jeżeli natomiast prowadzone przez podatnika działalność jest kontynuowana, to środki trwałe, które były używane przy tej działalności, nawet jeżeli aktualnie nie są używane lub wręcz utraciły swoją przydatność gospodarczą, podlegają dalszym odpisom amortyzacyjnym (tak np. J. Marciniuk Podatek Dochodowy od osób fizycznych rok 2005 Wyd. C.H.Beck W-wa 2005). Przenosząc te rozważania na grunt analizowanej sprawy stwierdzić należy, że spółka w maju 2003 r. była właścicielem F. Nie zaprzestała w tym miesiącu prowadzenia działalności polegającej na wydzierżawianiu maszyn i urządzeń. Fakt, że w stosunku do F rozwiązano umowę dzierżawy w czerwcu 2003 r. i park maszynowy F nie był chwilowo używany a "czekał" na zagospodarowanie nie oznacza wyłączenia składników majątku F należących spółki z amortyzacji.*

*(...)*

*W tej sytuacji Sąd uchylił zaskarżoną decyzję na podstawie art.145 par.1 pkt.1 lit.c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. nr 153, poz.1270 ze zm.). Stosownie do art.152 tej ustawy Sąd orzekł o wstrzymaniu wykonania zaskarżonej decyzji do czasu uprawomocnienia się wyroku. Orzeczenie w przedmiocie kosztów postępowania wydane zostało na podstawie art. 200 w zw. z art.205 par.2 powołanej wyżej ustawy.*

Wyrok powyższy potwierdza oczywiste prawo podatnika do amortyzacji składników majątku, które nawet potencjalnie mogą zostać wykorzystane w jego działalności.

**Art. 22c.**

**Amortyzacji nie podlegają:**

- 1) grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów,**
- 2) budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami lub lokale mieszkalne, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzowaniu,**
- 3) dzieła sztuki i eksponaty muzealne,**
- 4) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 22b ust. 2 pkt 1,**
- 5) składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność**

**– zwane odpowiednio środkami trwałymi lub wartościami niematerialnymi i prawnymi.**

Jak Państwo z pewnością wiecie, nie wszystkie środki trwałe muszą być amortyzowane zgodnie z tabelami amortyzacji. Pewne składniki majątku pomimo, że spełniają kryterium zaliczenia ich do środków trwałych, można odpisać w koszty uzyskania przychodów bezpośrednio w miesiącu ich nabycia ewentualnie amortyzować jednorazowo lub z zastosowaniem tabeli. Są to tak zwane niskocenne środki trwałe czyli wszystkie te środki trwałe, których wartość nabycia jest mniejsza od 3500 zł.

Sprawa niskocennych środków trwałych wydaje się nie budzić wątpliwości. Jednak przepisy ustaw podatkowych przewidują dla nich aż trzy sposoby zaliczania w koszty uzyskania przychodów. To już jednak jest dość skomplikowane i niesie za sobą pewne pułapki.

Po pierwsze art. 22d ust. 1 updof (art. 16d ust. 1 updop) mówi nam o tym, że możemy odnieść bezpośrednio w koszty nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jeśli ich wartość nie przekracza 3500 zł. Zatem czynność związana z nabyciem takich środków trwałych polegać będzie na wpisaniu w koszty faktury zakupu. Takiego środka trwałego nie wpisuje się do ewidencji środków trwałych – nie wolno tego robić jeśli chcemy zastosować tryb art. 22d (art. 16d). Jeżeli podatnik prowadzi podatkowa księzkę przychodów i rozchodów, a wartość nabytego obiektu jest wyższa niż 1500 zł to taki środek trwały staje się wyposażeniem i podlega wpisowi do ewidencji wyposażenia. Kwestię tą reguluje §4 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów. Środki trwałe o wartości niższej niż 1500 zł w ogóle nie wpisujemy do żadnych ewidencji poza oczywiście księzką przychodów i rozchodów jako koszt.

Tutaj mała uwaga techniczna ułatwiająca pracę prowadzących księzkę przychodów i rozchodów. Zauważcie państwo, że ewidencja wyposażenia wcale nie musi się u podatnika pojawić. Wystarczy, że nie będziecie państwo stosować art. 22d (art. 16d) lecz artykuł, o którym za chwilę powiem. Uwierzcie mi, im mniej ewidencji do pilnowania tym dla nas i naszych podatników lepiej.

Inaczej sprawa ma się w przypadku podmiotów zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych na podstawie ustawy o rachunkowości. W ustawie o rachunkowości nie występuje wprost pojęcie wyposażenia czy nawet tzw. niskocennych środków trwałych. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości środkami trwałymi są rzeczowe aktywa trwałe (i zrównane z nimi) o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na własne potrzeby jednostki, a zwłaszcza:

- \* nieruchomości, w tym grunty, prawo wieczystego użytkowania gruntów, budynki i budowle, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego;
- \* maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy;
- \* ulepszenia w obcych środkach trwałych;
- \* inwentarz żywy.

Z przedstawionej definicji, która jest podobna do definicji w podatku dochodowym wynika, że dla środków trwałych nie określa się dolnej wartości, która byłaby dodatkowym kryterium zaliczenia ich do tych składników majątku.

Powstaje zatem pytanie czy wszystkie, nawet bardzo mało wartościowe składniki majątku spełniające kryterium roku użytkowania należy wpisywać do ewidencji środków trwałych w podmiotach prowadzących pełną księgowość? Otóż niekoniecznie, bowiem jednostka gospodarcza może w opisie zasad polityki rachunkowości określić, które z niskocennych przedmiotów, niebędących składnikami danego obiektu inwentarzowego, zalicza się do środków trwałych lub nie, mimo że okres ich użytkowania jest dłuższy niż rok. To od decyzji jednostki zależy, czy np. przedmioty o cenie nabycia do 3.500 zł będą zaliczone do środków trwałych. Jeśli nie będą, to ich zakup będzie zakupem materiałów, dla którego od strony podatkowej zastosujemy art. 22d ust. 1 updof (art. 16d ust. 1 updop). Dla wygody księgowania oraz współmierności danych księgowych i podatkowych ja zawsze proponuję wpisanie do polityki rachunkowości zasady, że do ewidencji środków trwałych podlegają wpisaniu tylko te składniki majątku, których wartość jest większa niż 3500 zł. Cała reszta traktowana jest jako materiały i spisywana w koszty bezpośrednio nie przechodząc nawet przez konta środków trwałych. W ten sposób osiągamy spójność pomiędzy księgami rachunkowymi i ewidencjami dla celów podatkowych.

Drugą i trzecią metodą zaliczenia w koszty zakupu niskocennych środków trwałych jest skorzystanie z art. 22f ust. 3 updof (art. 16f ust. 3 updop). Przepis ten daje podatnikowi alternatywę co do sposobu amortyzacji. Jednak aby skorzystać z tego przepisu obowiązkiem podatnika jest wpisanie środka trwałego do ewidencji środków trwałych w miesiącu jego oddania do używania. Podatnik

**Środki trwale w podatku dochodowym - wybrane aspekty praktyczne**  
**Mariusz Cieśla, email: mariusz@fiskal.pl**

otrzymuje możliwość amortyzacji środka trwałego zgodnie z zasadami przeznaczonymi dla zwykłych środków trwałych. Ma również do wyboru amortyzację jednorazową w miesiącu oddania do używania środka trwałego lub w miesiącu następnym.

Z doświadczenia wiem, iż nawet organy skarbowe mają kłopoty z prawidłowym rozróżnieniem, czy podatnik słusznie wpisał zakup niskocennego majątku bezpośrednio w koszty czy też powinien go jednorazowo amortyzować wpisując go jednocześnie do ewidencji środków trwałych.

Wartość początkowa	Przewidywany okres używania	
	Do 1 roku	Powyżej 1 roku
< 3500 zł	To nie jest środek trwały ani wartość niematerialna i prawna.	To jest środek trwały lub wartość niematerialna i prawna.
	Wartość nabycia stanowi bezpośredni koszt uzyskania przychodu w dniu poniesienia.	Podatnik może - według własnego uznania - amortyzować go albo zaliczyć wydatki do kosztów uzyskania przychodu w dniu przekazania do używania (nie wpisując do ewidencji środków trwałych) albo dokonać amortyzacji jednorazowej 100% (wpisując do ewidencji środków trwałych).
> 3500 zł	To nie jest środek trwały ani wartość niematerialna i prawna.	To jest środek trwały lub wartość niematerialna i prawna podlegające amortyzacji.
	Wartość nabycia stanowi bezpośredni koszt uzyskania przychodu w dniu poniesienia. Uwaga na okres używania – możliwe j	Wydatki na nabycie czy wytworzenie nie podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodu (z wyjątkiem wydatków niezamortyzowanych w przypadku sprzedaży). Do kosztów zalicza się jedynie odpisy amortyzacyjne.

Poniżej orzeczenie WSA w podobnej kwestii, korzystne dla podatnika.

*I SA/Łd 175/10 - Wyrok WSA w Łodzi data orzeczenia 2010-04-13*

*Dnia 13 kwietnia 2010 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi – Wydział I w składzie następującym: Przewodniczący: sędzia NSA Paweł Janicki Sędziowie: sędzia WSA Ewa Cisowska-Sakrajda (spr.) sędzia WSA Paweł Kowalski Protokolant: asystent sędziego Maciej Dębski po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 13 kwietnia 2010 roku przy udziale sprawy ze skargi A Polska Spółki z o.o. w Ł. na interpretację Ministra Finansów z dnia [...] nr [...] w przedmiocie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych 1. uchyla zaskarżoną interpretację; 2. zasądza od Ministra Finansów na rzecz A Polska Spółki z o.o. w Ł. kwotę 457 (czteryście pięćdziesiąt siedem) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania.*

*Uzasadnienie*

*Dyrektor Izby Skarbowej w P., w imieniu Ministra Finansów, w indywidualnej interpretacji podatkowej z dnia [...] r. Nr [...] uznał za nieprawidłowe stanowisko "A" Spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w Ł. dotyczące przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych regulujących obowiązki wprowadzenia do ewidencji środków trwałych składników majątkowych o wartości*

początkowej niższej lub równej 3.500 zł.

*W uzasadnieniu tej interpretacji, przedstawiając stan faktyczny, podniósł, iż Spółka w złożonym w dniu 17 sierpnia 2009 r. wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych wskazała, że prowadzi działalność gospodarczą w zakresie wynajmowania oraz serwisowania odzieży roboczej, szaf, mat pyłochłonnnych oraz urządzeń higieny do toalet. Serwisowanie wynajmowanych przedmiotów polega na praniu, konserwacji, czyszczeniu, utylizacji nieczystości, uzupełnianiu materiałów eksploatacyjnych. Jednostkowa cena nabycia poszczególnych składników nie przekracza kwoty 3.500 zł. Spółka poinformowała też, że zamierza kupić i wynajmować oraz serwisować ręczniki, pościel i czyściwa, których jednostkowa cena nabycia nie będzie przekraczać 3.500 zł. Spółka podała, jak wywodził organ, iż świadczy przedstawione usługi na podstawie zawartych z kontrahentami umów najmu i serwisowania składników na różne okresy (przekraczające jednak okres jednego roku). Z tytułu najmu oraz usług serwisowania, otrzymuje miesięczne wynagrodzenie ustalane w oparciu o ilość składników wykorzystywanych przez danego najemcę, przy uwzględnieniu częstotliwości świadczenia odpowiednich usług serwisowania. Zakładany przez Spółkę czas używania składników w ramach prowadzonej działalności gospodarczej (tj. okres, na który zostają wydane i są wykorzystywane przez kontrahentów w ramach umów najmu i serwisowania) przekracza okres jednego roku. Ze względu na charakter składników oraz specyfikę działalności prowadzonej przez Spółkę, zdarzają się przypadki, iż niektóre składniki ulegają zniszczeniu, bądź zużyciu przed upływem roku. Po zakończeniu danej umowy najmu składniki majątkowe są co do zasady nabywane przez najemcę. Analogiczne zasady wykorzystywania dotyczyć będą również nabywanych w przyszłości ręczników, pościeli i czyściw.*

*W przedstawionym we wniosku stanie faktycznym Spółka, jak podał organ, zadała dwa pytania, a mianowicie po pierwsze, czy nabywane składniki oraz nabywane w przyszłości ręczniki, pościel i czyściwa będą stanowić środki trwałe w rozumieniu art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a po drugie, czy z uwagi na fakt, iż wartość początkowa nabywanych aktualnie składników nie przekracza 3.500 zł (dotyczy to także ręczników, pościeli i czyściw, które Spółka planuje nabywać), wydatki na ich nabycie stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania najemcy, bez wprowadzenia przedmiotowych składników (a także w przyszłości ręczników, pościeli i czyściw) do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.*

(...)

*Zdaniem wnioskodawcy, ponieważ wartość początkowa nabywanych składników majątkowych nie przekracza 3.500 zł, wydatki na ich nabycie będą mogły stanowić koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania najemcy, bez konieczności wprowadzenia przedmiotowych składników do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Uzasadniając swoje stanowisko, Spółka podała, że zgodnie z art. 15 ust. 6 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tj. Dz. U. Nr 54, poz. 654 ze zm.), zwanej dalej pdp, kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami art. 16a - 16m, z uwzględnieniem art. 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.*

*W ocenie Spółki, w przypadku tzw. niskocennych środków trwałych, tj. takich, których wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł, w zakresie rozliczenia wydatku w koszty uzyskania przychodów podatnik może wybrać jedno z następujących rozwiązań:*

*zaliczyć wydatek poniesiony na nabycie takiego składnika majątku bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania, nie wprowadzając go do ewidencji*



*środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych art. 16d ust. 1 pdp,*

*wprowadzić taki składnik majątku do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i dokonywać odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych albo dokonać odpisu amortyzacyjnego jednorazowo w miesiącu oddania do używania składnika majątku lub w miesiącu następnym (zgodnie z art. 16f ust. 3 pdp).*

*Decyzja co do wyboru jednej z powyższych metod ujęcia w kosztach uzyskania przychodów wydatków na nabycie składników majątku, których wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł została, jak twierdziła we wniosku Spółka, pozostawiona podatnikowi i powinna być zasadniczo podjęta w momencie oddania danego składnika do używania (M. Wieczorek - Fronia, M. Grzybowska, J. Zubrzycki, Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne 2008, Wydawnictwo "Unimex", Wrocław 2008 r., s. 39).*

*Spółka w opisanym stanie faktycznym stwierdziła, iż prawidłowe jest zaliczanie wydatków na aktualnie nabywane składniki oraz te które planuje nabywać do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania składników do używania najemcy, bez wprowadzania składników do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.*

*Uznając to stanowisko za nieprawidłowe, Minister Finansów wskazał m.in., że zgodnie z art. 16f ust. 3 pdp, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się zgodnie z art. 16h-16m, gdy wartość początkowa środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 3.500 zł. W przypadku, gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 3.500 zł, podatnicy, z zastrzeżeniem art. 16d ust. 1, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16h - 16m albo jednorazowo w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej albo w miesiącu następnym. Natomiast stosownie do art. 16d ust. 1 pdp podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, o których mowa w art. 16a i 16b, których wartość początkowa określona zgodnie z art. 16g nie przekracza 3.500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania. Składniki majątku, o których mowa w art. 16a-16c, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 4 (art. 16d ust. 2 pdp). Minister Finansów stwierdził, że art. 16d ust. 2 pdp odsyła do zapisów art. 16a-16c pdp, czyli również do niskocennych składników majątku o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok. Zapis ten nie wskazuje na ograniczenia kwotowe składnika majątku, tj. do wysokości 3.500 zł. Natomiast regulacje zawarte w art. 16d ust. 1 oraz 16f ust. 3 pdp dotyczą tylko i wyłącznie sposobu zaliczenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatków na zakup składników majątkowych, których okres używania będzie dłuższy niż rok oraz których wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych umożliwia podatnikowi wybór jednego z trzech rozwiązań, tj. podatnik może: 1) nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od takiego składnika majątku zaś wydatki związane z jego nabyciem lub wytworzeniem zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów (art. 16d ust. 1 pdp), 2) dokonywać odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w art. 16h-16m pdp, 3) dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego - w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, albo w miesiącu następnym (art. 16f ust. 3 pdp).*

*Z przytoczonych regulacji prawnych organ podatkowy wywiódł, że jedynym uzasadnieniem niezaliczania do ewidencji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych składników majątkowych wymienionych w art. 16a i 16b ustawy nie jest ich wartość początkowa - równa bądź niższa od 3.500 zł, ale okres używania poniżej roku. W konsekwencji przyjął, że jeżeli wartość początkowa nabytych składników majątku w przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok jest*

niższa lub równa 3.500 zł, wydatki na ich nabycie mogą stanowić koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania. Przedmiotowe składniki majątkowe należy wprowadzić do ewidencji środków trwałych, zgodnie z art. 9 ust. 1 pdp, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania (art. 16d ust. 2 pdp).

We wniesionej po uprzednim wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa przez tą interpretację skardze Spółka wniosła o jej uchylenie w całości oraz o zasądzenie kosztów postępowania, według norm przepisanych. Interpretacji tej zarzuciła naruszenie:

1) przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, a w szczególności przepisów art. 16d ust. 1 i 16f ust. 3 w związku z art. 9 ust. 1 pdp, poprzez uznanie, iż w celu zaliczenia wydatków na nabycie składników majątku o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok i wartości początkowej niższej lub równej 3.500 zł, do kosztów uzyskania przychodów, należy wprowadzić wspomniane składniki majątku do ewidencji środków trwałych, zgodnie z art. 9 ust. 1 pdp, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania,

2) naruszenie przepisów prawa procesowego, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, a w szczególności art. 121 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej (tj. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), zwanej dalej Op, poprzez naruszenie zasady pogłębiania zaufania podatników do organów podatkowych oraz posługiwanie się w procesie wykładni prawa regułą interpretacyjną in dubio pro fisco, a także poprzez nieodniesienie się do argumentów zaprezentowanych przez Spółkę w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa.

W obszernym uzasadnieniu skargi Spółka, po przedstawieniu dotychczasowego przebiegu postępowania i swojej opinii, podniosła, że art. 16a pdp, zawierający definicję środka trwałego, nie wymienia wśród kryteriów, które muszą zostać spełnione, aby uznać dany składnik za środek trwały, wartości tego składnika majątkowego. Zatem każdy składnik majątku spełniający kryteria przewidziane w wymienionym przepisie jest środkiem trwałym. W szczególny sposób ustawodawca potraktował środki trwale o wartości nie przekraczającej 3.500 zł. Zgodnie bowiem z art. 16f ust. 3 pdp podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16h - 16m albo jednorazowo w miesiącu oddania składnika do używania albo w miesiącu następnym, zgodnie zaś z art. 16d ust. 1 pdp, podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, o których mowa w art. 16a i 16b, których wartość początkowa określona zgodnie z art. 16g nie przekracza 3.500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania.

Dalej Spółka wskazała, iż na gruncie prawa podatkowego amortyzacja oznacza rozłożenie w czasie kosztów związanych z wprowadzeniem do przedsiębiorstwa określonych składników majątku, wliczenie w koszty i wyrażone w pieniądzu zużycie niektórych składników majątku trwałego - środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. W ocenie Spółki, w odniesieniu do składników majątku o wartości początkowej nieprzekraczającej 3.500 zł, decyzję odnośnie dokonywania odpisów amortyzacyjnych od tych składników pozostawiono podatnikowi. W konsekwencji, mając na uwadze fakt, iż podatnik może, ale nie musi dokonywać odpisów amortyzacyjnych od tego rodzaju składników majątku, należy uznać, iż jednocześnie nie jest on zobowiązany do każdorazowego wprowadzania ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Ujęcie w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych warunkuje dokonywanie odpisów amortyzacyjnych, czyli nie odnosi się do przewidzianej w art. 16d ust. 1 pdp możliwości zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodów. Obowiązkiem ewidencji objęte są tylko te środki trwale, od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne, a nie wszystkie składniki majątku spełniające definicję środka trwałego, gdyż celem podstawowym ewidencji jest określenie danych niezbędnych do prawidłowej amortyzacji. Natomiast wyrażenie "podatnicy mogą" wskazuje, iż art. 16d pdp stanowi o uprawnieniu, ma charakter fakultatywny. W konsekwencji podatnik ma prawo podjęcia decyzji, iż

*składnik majątku, którego przewidywany okres używania przekracza okres jednego roku, ale jego wartość nie jest wyższa niż 3.500 zł, nie będzie amortyzowany oraz że nie zostanie wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Spółka podniosła, że podobny pogląd wyraził Urząd Skarbowy w Zamościu w postanowieniu stanowiącym interpretację prawa podatkowego z dnia 8 lutego 2006 r. Nr [...].*

*Spółka podkreśliła, iż przyjęcie stanowiska zaprezentowanego w zaskarżonej interpretacji dotyczącego konieczności ujęcia składnika majątkowego o wartości nieprzekraczającej 3.500 zł bez względu na wybraną metodę odniesienia wydatku na jego nabycie w koszty uzyskania przychodów, prowadzi w praktyce do zrównania metod przewidzianych przez ustawodawcę w art. 16d ust. 1 i art. 16f ust. 3 pdp, obie metody prowadzą do efektywnego rozliczenia pełnej kwoty kosztów w jednym miesiącu. Dalej podniosła, że zgodnie z § 10 Załącznika do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie "Zasad techniki prawodawczej", do oznaczenia jednakowych pojęć używa się jednakowych określeń, a różnych pojęć nie oznacza się tymi samymi określeniami. Niedopuszczalne jest stanowienie przepisów prawa, w których używane pojęcia są wzajemnie sprzeczne lub umożliwiają dowolną interpretację. Mając na uwadze powyższe rozporządzenie, strona skarżąca stwierdziła, że skoro w art. 16f ust. 3 pdp stanowi o dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych, zaś w art. 16d ust. 1 pdp o zaliczaniu wydatków do kosztów uzyskania przychodów poniesionych, to elementem odróżniającym metody zaliczania wydatków poniesionych na nabycie niskocennych składników w koszty podatkowe, jest obowiązek wprowadzania nabywanych składników do ewidencji środków trwałych. W konsekwencji, jeżeli podatnik zamierza dokonywać odpisów amortyzacyjnych od nabytych niskocennych składników jest on zobowiązany do wprowadzenia wskazanych składników do stosownej ewidencji, natomiast jeśli zamierza on poniesione wydatki zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów, to brak jest obowiązku ujmowania omawianych składników w tejże ewidencji. Spółka podniosła, że za powyższym stanowiskiem opowiada się doktryna, podkreślając, że ponieważ zarówno zaliczenie wydatków na nabycie składników majątku do kosztów uzyskania przychodów, jak i dokonanie jednorazowego odpisu prowadzą efektywnie do tego samego, tj. rozpoznania pełnej kwoty kosztów w jednym miesiącu, to elementami odróżniającymi te dwie metody są obowiązek wprowadzenia składnika majątkowego do ewidencji oraz możliwość dokonania jednorazowego odpisu w miesiącu oddania składnika majątkowego do używania bądź w miesiącu następnym. Argumentem przemawiającym za zasadnością dokonanej przez stronę skarżącą interpretacji jest uzasadnienie do zmian ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2000r., w którym wskazano, iż w nowelizowanych przepisach podwyższona zostanie wartość środka trwałego oraz wartości niematerialnej i prawnej, umożliwiającej zaliczenie poniesionego wydatku bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodu.*

*Podniosła nadto, iż także ustawa z dnia 29 września 1994r. o rachunkowości (tj. Dz.U. z 2009r., Nr 152, poz. 1223 ze zm.) stwarza podatnikowi analogiczne możliwości skorzystania z trzech metod rozliczenia kosztów nabycia składników o niskiej wartości i nie nakłada ona obowiązku wprowadzenia do ewidencji wszystkich składników majątku o wartości przekraczającej 3.500 zł do stosownej ewidencji.*

*W dalszej części uzasadnienia skargi Spółka podjęła polemikę ze stanowiskiem organu podatkowego, według którego jedynym uzasadnieniem niezaliczania do ewidencji środków trwałych, składników majątkowych wymienionych w art. 16a i art. 16b pdp, nie jest ich wartość początkowa równa lub niższa od 3.500 zł, ale okres ich używania poniżej roku. Zdaniem Spółki, pojęcie środków trwałych dla celów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych określone zostało poprzez wskazanie składników majątku, które po spełnieniu określonych warunków uznane są za środki trwałe, a ustawodawca nie nadał żadnemu z zawartych w ustawie kryteriów pozwalających zaliczyć dany składnik majątkowy do środków trwałych, szczególnego znaczenia, które decydowałoby o uznaniu danego składnika za środek trwały. Ustawodawca przewidział następujące alternatywne rozwiązania umożliwiające podatnikowi ujmowanie nabytych składników majątku w ewidencji środków trwałych*

oraz wartości niematerialnych i prawnych, a mianowicie po pierwsze niezależnie od wartości początkowej składnika majątku o przewidywanym okresie poniżej roku, po drugie niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania danego składnika majątku o wartości początkowej niższej lub równiej 3.500 zł.

Uzasadniając zarzut naruszenia art. 121 § 1 O.p. strona skarżąca stwierdziła, że organ podatkowy bez należytego uzasadnienia odstąpił od stanowiska prezentowanego dotychczas przez organy podatkowe. Spółka przywołała szereg interpretacji wydanych przez różne organy podatkowe, które, w jej ocenie, potwierdzają, iż Minister Finansów dokonał wadliwej interpretacji przepisów prawa podatkowego, wynika z nich bowiem, że jeśli wartość składnika majątkowego nie przekracza 3.500 zł podatnik może nie wprowadzać go do środków trwałych i zaliczyć bezpośrednio do kosztów.

Zdaniem Spółki, organ podatkowy naruszył zasadę zaufania podatników do organów podatkowych, rozstrzygając niejasne przepisy na niekorzyść Spółki. Trudno uznać, iż organ podatkowy działał zgodnie z tą zasadą w sprawie skoro kierował się przesłankami innymi niż te wynikające z przepisów prawa. Podniosła też, iż konieczność ujmowania nabytych przez nią składników w stosownej ewidencji, tj. przykładowo ręczników, ściereczek, czyściw nakłada na podatnika nieuzasadnione obowiązki administracyjne, które nie przynoszą żadnych wymiernych korzyści dla organów podatkowych, a zmuszają podatnika do zaangażowania dodatkowych sił i środków w celu ich realizacji.

Strona podniosła, że przyjęty w zaskarżonej interpretacji pogląd jest szczególnie niekorzystny dla podmiotów nabywających duże ilości niskocennych składników, oznacza bowiem konieczność prowadzenia rozbudowanej ewidencji środków trwałych, w której ujmowane byłyby, np. wszystkie ściereczki, czyściwa, ręczniki itd., co zmusiłoby te podmioty do angażowania dodatkowych sił i środków.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu wniósł o jej oddalenie, argumentując jak w uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji.

Dodatkowo, odnosząc się do zarzutów skargi, podniósł, iż unormowania ustawy o rachunkowości nie stanowią przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 1 i 2 Op, co oznacza, iż organ nie ma uprawnienia do interpretowania tych przepisów w trybie wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. Dlatego interpretacja nie obejmuje przepisów ustawy o rachunkowości. Zauważył nadto, iż ustawa o rachunkowości nie ma prawotwórczego charakteru, a zasad dotyczących ewidencjonowania składników majątkowych nie można wprost przenosić na grunt podatkowy. Zasady amortyzacji określają li tylko i wyłącznie przepisy art. 16a – art. 16m Op, z uwzględnieniem art. 16 pdp.

Zdaniem organu, postępowanie budzące zaufanie, to postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, traktujące równo interesy podatnika i Skarbu Państwa. Zasada zaufania nie może jednak oznaczać konieczności wydania decyzji sprzecznej z obowiązującym prawem, a korzystnych dla podatnika. Organ podatkowy nie ma też obowiązku udzielania odpowiedzi na zarzuty zawarte w wezwaniu do usunięcia naruszenia prawa, a wezwanie to jest wyrazem niezadowolenia podatnika z treści danego aktu i stanowi warunek konieczny wniesienia skargi na wydaną interpretację.

Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

(...)

Sąd dopatrzył się naruszenia stanowiących jej podstawę materialnoprawną przepisów art. 16a ust. 1, art. 16d i art. 16f ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz. U. z 2000r., Nr 54, poz. 654 ze zm, zwanej dalej pdp, poprzez błędną ich wykładnię.

*Stosownie do art. 16a ust. 1 pdp amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, 2) maszyny, urządzenia i środki transportu, 3) inne przedmioty - 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 określonej w art. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi. Według art. 16d ust. 1 pdp zaś podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, o których mowa w art. 16a i 16b, których wartość początkowa określona zgodnie z art. 16g nie przekracza 3.500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania. Wedle ust. 2 tego przepisu z kolei, składniki majątku, o których mowa w art. 16a-16c, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 4. Na mocy art. 16f ust. 3 pdp odpisów amortyzacyjnych dokonuje się zgodnie z art. 16h-16m, gdy wartość początkowa środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 3.500 zł. W przypadku gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 3.500 zł, podatnicy, z zastrzeżeniem art. 16d ust. 1, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16h-16m albo jednorazowo w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, albo w miesiącu następnym.*

*Analiza powołanych przepisów, dokonywana li tylko z punktu widzenia objętego wnioskiem o interpretację spornego między stronami zagadnienia obowiązku wprowadzania do ewidencji środków trwałych nabywanych w przyszłości składników majątkowych Spółki o wartości nie przekraczającej 3.500 zł i okresie ich użytkowania dłuższym niż jeden rok bez rozważania objętej odrębnym postępowaniem kwestii ich charakteru, prowadzi do wniosku, wedle którego składniki majątkowe podatnika (środki trwałe) podlegają amortyzacji, jak słusznie podniesiono w skardze, po spełnieniu następujących warunków, a mianowicie wówczas gdy okres ich użytkowania jest dłuższy niż rok, stanowią one własność lub współwłasność podatnika, zostały przez podatnika nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, są kompletne i zdatne w dniu przyjęcia do użytkowania, są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddane do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu (art. 16a ust. 1 pdp). Definicja ta obejmuje wszystkie środki o okresie użytkowania dłuższym niż rok, niezależnie od ich wartości, a więc o wartości równej i poniżej 3.500 zł, jak i powyżej tej wartości. Tak zdefiniowane środki trwałe, niezależnie od ich wartości początkowej, podlegają odpisom amortyzacyjnym. Nie oznacza to jednak, iż ustawodawca z uwagi na wartość tych środków dla potrzeb rozliczenia wydatków poniesionych na ich nabycie i ewidencjonowania, nie dokonuje ich podziału na te, których wartość jest równa i niższa niż 3.500 zł, oraz powyżej tej wartości. I tak, gdy wartość początkowa środka trwałego albo wartości materialnej i prawnej w dniu przyjęcia do użytkowania jest wyższa niż 3.500 zł podatnik obowiązany jest dokonywać odpisów amortyzacyjnych, a odpisów tych należy dokonywać wedle zasad określonych w przepisach art. 16h – 16m pdp (art. 16f ust. 3 zdanie pierwsze pdp). W tym przypadku rozliczenie kosztów podatkowych jest odroczone w czasie. Jeśli natomiast wartość ta jest co najmniej równa lub mniejsza od wskazanej wartości podatnik może dokonać wyboru sposobu rozliczenia kosztów nabycia tych środków, a mianowicie może dokonać odpisów w trybie przepisów art. 16h – art. 16m pdp (a więc na podstawie tzw. zasad ogólnych), albo jednorazowo w miesiącu oddania do użytkowania tego środka lub wartości niematerialnej i prawnej albo w miesiącu następnym (art. 16f ust. 3 zdanie drugie pdp), albo też może zdecydować, iż nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych. W tym ostatnim przypadku wydatki na nabycie składników majątkowych będą stanowić wówczas koszt uzyskania przychodu w miesiącu oddania ich do użytkowania (art. 16d ust. 1 pdp). Z powyższego wynika, iż składniki majątkowe podatnika, spełniające warunki uznania ich za środki trwałe na mocy art. 16a ust. 1 pdp, których wartość jednakże nie jest wyższa niż 3.500 zł, mogą być zarówno objęte*

*odpisami amortyzacyjnymi, jak i bezpośrednio zaliczane do kosztów uzyskania przychodów (bez dokonywania odpisów amortyzacyjnych), a wybór sposobu rozliczenia wydatków na ich nabycie w kosztach związanych z działalnością gospodarczą należy li tylko do podatnika, na co wskazuje zwrot "podatnicy mogą".*

*Sposób rozliczenia tych wydatków nie pozostaje bez wpływu, w ocenie Sądu, na sporną w niniejszej sprawie kwestię obowiązkowego ewidencjonowania środków trwałych. Składniki majątku podatnika spełniające łącznie wszystkie w wyżej wymienionym art. 16a ust. 1 pdp warunki podatnik na mocy przytoczonego wyżej art. 16d ust. 2 pdp wprowadza do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych. Redakcja tego przepisu, jak i użyty w nim zwrot "składniki majątki, o których mowa w art. 16a – art. 16c" zdaje się wprawdzie wskazywać, iż obowiązkiem tym są objęte wszystkie trwałe składniki majątkowe niezależnie od ich wartości początkowej. Wykładnia taka jest jednakże, w ocenie Sądu, błędna. Nie można jej wszak dokonywać w oderwaniu od innych przepisów ustawy, a przede wszystkim celu, dla którego ustawodawca wprowadził obowiązek ewidencjonowania środków trwałych. Z zestawienia przywołanych wyżej przepisów art. 16d ust. 1 i art. 16f ust. 3 pdp oraz dokonanej ich analizy wynika, iż obowiązek ewidencjonowania obejmuje bezwzględnie składniki majątkowe o wartości powyżej 3.500 zł. Inaczej przedstawia się sprawa w przypadku składników majątkowych o niższej wartości i zależy od decyzji podatnika w kwestii rezygnacji z dokonywania odpisów amortyzacyjnych. W przypadku bowiem składników o niższej wartości podatnik może dokonywać odpisów amortyzacyjnych i wówczas jest obowiązany dla potrzeb obliczenia wartości i dokonania tych odpisów wprowadzić składniki do ewidencji. W przeciwnym razie nie ma takiej potrzeby, skoro rozliczenia kosztów wydatków na ich nabycie dokonuje na mocy art. 16d ust. 1 pdp bezpośrednio w miesiącu oddania ich do użytkowania, bez dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Nie budzi też wątpliwości, iż ratio legis wprowadzenia przez ustawodawcę obowiązku ewidencjonowania składników majątkowych będących środkami trwałymi było podanie informacji niezbędnych do obliczenia wartości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych zgodnie z przepisami art. 16a – art. 16m pdp, a w konsekwencji i kontrolowania prawidłowości obliczeń podatnika oraz rozliczenia wydatków na ich nabycie w czasie. W myśl bowiem przepisu art. 9 ust. 1 pdp, podatnicy są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m. Użyty w tym przepisie zwrot "do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a – art. 16m" odnosi się do wprowadzania do ewidencji środków trwałych tych środków, co do których będą dokonywane odpisy amortyzacyjne, a więc bezwzględnie środków o wartości powyżej 3.500 zł (one zawsze będą rozliczane w kosztach poprzez odpisy amortyzacyjne) oraz poniżej tej kwoty, jeśli podatnik podjął decyzję o dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych. W konsekwencji więc słusznie podniesiono w skardze, iż możliwość rozliczenia wydatków poniesionych na składniki majątkowe o niskiej wartości została potraktowana przez ustawodawcę w sposób specyficzny. W art. 16d ust. 2 i art. 16f ust. 3 pdp ustawodawca wprowadził jednak odrębne reguły rozliczania wydatków na nabycie składników majątkowych o wartości nie wyższej niż 3.500 zł, zezwalając w tym przypadku na odstąpienie od ich rozliczenia poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Istotne jest też i to, że jedynym warunkiem, który determinuje preferencyjne stosowanie amortyzacji podatkowej dla składników, a w konsekwencji i możliwość wyboru metody rozliczenia wydatków w kosztach, jest ich wartość początkowa – równa bądź mniejsza niż 3.500 zł. Zauważyć też należy, iż zaliczenie wydatków na nabycie składników majątku do kosztów uzyskania przychodów w dacie oddania ich do użytkowania na podstawie art. 16d ust. 1 pdp, jak i dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego na podstawie art. 16f ust. 3 zdanie drugie in fine pdp prowadzą efektywnie do tego samego, tj. rozliczenia pełnej kwoty kosztów w jednym miesiącu, a elementem odróżniającym obie metody jest obowiązek wprowadzenia składnika majątkowego do ewidencji w drugim przypadku oraz możliwość dokonania jednorazowego odpisu w miesiącu oddania składnika do użytkowania bądź w miesiącu następnym*

*przewidziane dla tej ostatniej metody. Wbrew zatem dokonanej przez organ w zaskarżonej interpretacji wykładni, z przytoczonych wyżej przepisów nie wynika, jak przyjął organ, iż jedynym uzasadnieniem nie zaliczania do ewidencji środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych składników majątkowych wymienionych w art. 16a i art. 16b pdp nie jest ich wartość początkowa w wysokości równej bądź niższej niż 3.500 zł, ale okres użytkowania poniżej roku, a środki te należy wprowadzić do ewidencji środków trwałych zgodnie z art. 9 ust. 1 pdp. Wydaje się, iż zaskarżona interpretacja jest wynikiem błędnego utożsamienia przez organ okresu użytkowania składnika majątkowego (dłuższy i krótszy niż rok) jako warunku koniecznego uznania składników majątkowych za środek trwały w rozumieniu art. 16a ust. 1 pdp z obowiązkiem wprowadzenia do ewidencji środków trwałych wszystkich składników o okresie użytkowania powyżej 1 roku, oraz wyłączenie z tego obowiązku składników o okresie użytkowania poniżej 1 roku. Pogląd organu o wiązaniu obowiązku wprowadzania do ewidencji środków trwałych składników majątkowych z okresem użytkowania pozostaje w sprzeczności z nie mającym wprawdzie zastosowania w niniejszej sprawie przepisem ust. 2 art. 16a pdp, niemniej jednak istotnym dla określenia obowiązującej w tym zakresie zasady ogólnej. Przepis ten, definiując pojęcie środka trwałego, obejmującego znacznie upraszczając tzw. inwestycje w obcy środek, rezygnuje dla potrzeb tej definicji z warunku, jakim jest okres użytkowania, na co wskazuje użyty w nim zwrot "niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania". Okres ten, mogący wynosić poniżej roku, nie ma więc żadnego znaczenia dla powstania obowiązku podatnika wprowadzenia składników majątkowych do ewidencji środków trwałych.*

*Zasadnie też skarżąca Spółka zauważyła, iż nie można nadawać tego samego znaczenia różnym terminom użytym w tym samym akcie prawnym, a mianowicie użytym w art. 16d ust. 1 pdp "wydatki" w odniesieniu do kosztów rozliczanych bezpośrednio i w art. 16f ust. 3 "odpisy amortyzacyjne" w odniesieniu do kosztów rozliczanych w czasie. Składają się one na szersze pojęcie kosztów uzyskania przychodów (art. 15 ust. 6 i art. 16 pdp). Nie są tożsamo znaczące, choć niewątpliwie w finalnym efekcie zmierzają do rozliczenia poniesionych na nabycie składników majątkowych wydatków. Niemniej jednak następuje to, co już wskazano, wedle różnych zasad. W przeciwnym razie w ustawie podatkowej znajdowałyby się wykluczające się wzajemnie dwa przepisy, tj. art. 16d ust. 1 i art. 16f ust. 3 zdanie drugie.*

*Zarzut skargi naruszenia zasady pogłębiania zaufania do organów państwa poprzez odstąpienie od dotychczas prezentowanej przez organy podatkowe w powołanych w uzasadnieniu skargi interpretacjach wykładni nie zasługuje na uwzględnienie, jak bowiem zasadnie podniósł organ w odpowiedzi na skargę interpretacje te są wydawane w indywidualnych sprawach w stanie faktycznym istniejącym w tych sprawach i nie mają mocy wiążącej w innych sprawach. Argumentem uzasadniającym prawidłowość poglądu skargi nie może też być podnoszona w skardze konieczność prowadzenia rozbudowanej ewidencji środków trwałych w związku z nabywaniem dużych ilości składników majątkowych o niskiej wartości i trudności z tym związane. Ewentualne trudności organizacyjne Spółki z tym związane nie mogą wszak decydować o kierunku wykładni przepisów prawnych. Temu celowi służą bowiem tylko i wyłącznie określone metody wykładni prawa.*

*Nie zasługuje również na uwzględnienie argument skargi, wedle którego organ nie rozpoznał sprawy ponownie, skoro w odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa ograniczył się jedynie do stwierdzenia, iż nie uznaje stanowiska Spółki. Wprawdzie w skardze Spółka podnosi, iż w wezwaniu podała nowe argumenty, a do nich organ nie odniósł się w odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, niemniej jednak Spółka zdaje się zapominać, iż na gruncie art. 14b § 3 Op wiążący dla organu jest stan faktyczny oraz prezentowane przez wnioskodawcę stanowisko przedstawione we wniosku o interpretację, a w tym zakresie mieści się również argumentacja. Podnieść też należy, iż wezwanie stanowi warunek formalny dopuszczalności skargi do sądu administracyjnego. Zasadny jest też pogląd organu, wedle którego przywołane w skardze przepisy ustawy o rachunkowości nie stanowią przepisów prawa podatkowego w rozumieniu art. 3 pkt 1 i pkt 2 Op, a więc nie są objęte uregulowaną w rozdziale 1a Op instytucją interpretacji przepisów prawa*

podatkowego, tym samym nie mogą stanowić argumentów potwierdzających zasadność interpretacji podatnika.

*Mając powyższe okoliczności na uwadze, Sąd na podstawie art. 146 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi skargę uwzględnił. O kosztach postępowania między stronami orzeczono na podstawie art. 200 tej ustawy.*

Należy w tym miejscu podkreślić wysoki profesjonalizm osób piszących powyższą skargę do sądu. Naprawdę polecam lekturę tego orzeczenia, gdyż można się z niego dużo nauczyć.

Następny wyrok jest natomiast przykładem tego, jak nie powinno pisać się zapytań do Ministra Finansów i jak istotne jest skorzystanie z fachowej pomocy w tym względzie. Pomylenie pojęć w opisie stanu faktycznego było brzemienne w skutki i skutkowało negatywnym wyrokiem sądowym. Pomyłka wynikała z niezrozumienia przez pytających tego o czym mówiliśmy wcześniej, czyli zaliczaniu lub nie składników majątku do środków trwałych. Nie pomogło w tym przypadku prostowanie opisu stanu faktycznego w drugiej instancji oraz przed sądem.

*I SA/Bk 78/10 - Wyrok WSA w Białymstoku data orzeczenia 2010-04-28*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Wojciech Stachurski (spr.), Sędziowie sędzia WSA Sławomir Presnarowicz, sędzia WSA Jacek Pruszyński, Protokolant Beata Rusiecka, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 07 kwietnia 2010 r. sprawy ze skargi A. Spółka z o.o. w B. na interpretację indywidualną Ministra Finansów z dnia [...] października 2009 r., nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych oddala skargę.*

*Uzasadnienie*

*W dniu [...] lipca 2009 r. A. Sp. z o.o. w B. (dalej zwana również jako "Spółka") złożyła do Ministra Finansów - reprezentowanego przez Dyrektora Izby Skarbowej w B. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie sposobu odniesienia do kosztów uzyskania przychodów wartości rynkowej wyposażenia przejętego w związku z nabyciem zorganizowanych części przedsiębiorstwa.*

*Z wniosku wynika, że Spółka prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji artykułów spożywczych, jest czynnym podatnikiem VAT i posiada zakład produkcyjny w B. Spółka wraz z M. Sp. z o.o. z siedzibą w B. (M.), posiadającą dwa zakłady produkcyjne w B. i S. - są spółkami zależnymi od M. S.A. z siedzibą w S.*

*W związku z restrukturyzacją grupy kapitałowej, do której należy Spółka i M, rozważane jest przeniesienie własności obu zakładów produkcyjnych M. na rzecz Spółki. Planuje się, iż to przeniesienie własności nastąpi w formie sprzedaży zakładu na rzecz Spółki lub w formie wniesienia zakładu jako wkładu niepieniężnego (aportu) na pokrycie podniesienia kapitału zakładowego Spółki. Każdy z zakładów M. mających być przedmiotem transakcji prowadzi samodzielną i kompletną z technologicznego punktu widzenia działalność produkcyjną. Każdy z zakładów wyspecjalizowany jest w produkcji innego asortymentu towarów spożywczych i jest wyodrębniony organizacyjnie. Transakcja obejmie, w wypadku każdego z zakładów M., następujące składniki majątkowe: nieruchomości (nieruchomości), w której prowadzona jest działalność zakładu; inne środki trwałe niezbędne do kontynuowania działalności produkcyjnej przez zakład; wybrane wartości niematerialne i prawne (m.in. receptury i znaki towarowe) niezbędne do kontynuowania działalności produkcyjnej przez zakład; wybrane wyposażenie niezbędne do kontynuowania działalności produkcyjnej przez zakład; wybrane należności i wybrane zobowiązania funkcjonalnie związane z prowadzoną produkcją; wybrane surowce niezbędne w procesie produkcji. Planowana transakcja obejmie również przejęcie*



*dotychczasowych pracowników zakładu, a także cesję wybranych umów prawa cywilnego (w tym umów leasingu) funkcjonalnie związanych z działalnością zakładu. Transakcja nie obejmuje zapasów towarów i produktów gotowych, gdyż M. dokona zbycia tych towarów i produktów na rzecz odbiorców (zgodnie z rolą M. przewidzianą w strukturze grupy kapitałowej, po transakcji działalność M. koncentrować się będzie na handlu). Każdy z zakładów będzie kontynuował swoją działalność produkcyjną.*

*W związku z powyższym Spółka postawiła szereg pytań, w tym dotyczące tego, czy wartość rynkową wyposażenia nabytego w formie aportu może odnieść w koszty podatkowe w miesiącu oddania tego wyposażenia do użytkowania?*

*Przedstawiając własne stanowisko w tej kwestii Spółka wskazała, że wartość rynkową wyposażenia nabytego w formie aportu (w ramach zakładów) może odnieść w koszty podatkowe w miesiącu oddania tego wyposażenia do użytkowania (tj. z chwilą nabycia) - zgodnie z art. 16d ust. 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 ze zm. (dalej w skrócie "u.p.d.o.p.").*

*Natomiast w indywidualnej interpretacji z [...] października 2009 r. nr [...] działający w imieniu Ministra Finansów - Dyrektor Izby Skarbowej w B., uznał stanowisko Spółki za nieprawidłowe.*

*Organ stwierdził, że przepis art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. określa pojęcie środka trwałego, jako nabytego lub wytworzonego składnika majątkowego kompletnego i zdatnego do użytku w dniu przyjęcia do używania o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok. Natomiast art. 16d ust. 1 cyt. ustawy daje podatnikowi możliwość bezpośredniego zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na nabycie składników majątkowych, o których mowa w art. 16a, czyli środków trwałych. Skoro Spółka stwierdza, iż wyposażenie, o którym mowa we wniosku nie stanowiło środków trwałych zarówno u podmiotu wnoszącego aport, jak i u Spółki, to przekreśla jednocześnie możliwość odpowiedniego stosowania art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p. do przedstawionego zdarzenia przyszłego. W konsekwencji Spółka nie będzie mogła w ocenie organu zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartości rynkowej przejętego w drodze aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa wyposażenia, w dacie oddania do używania na podstawie art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p.*

*Z powyższą interpretacją nie zgodziła się Spółka i po bezskutecznym wezwaniu organu do usunięcia naruszenia prawa, złożyła skargę do tut. Sądu, wnosząc o uchylenie jej w całości. Powyższej interpretacji Spółka zarzuciła naruszenie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., poprzez przyjęcie, iż nie będzie mogła zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartości rynkowej przejętego w drodze aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa wyposażenia, w dacie oddania do używania.*

*Spółka wskazała, iż art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p. dotyczy możliwości bezpośredniego zaliczania do kosztów podatkowych wartości tzw. "wyposażenia", a więc składników majątkowych o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywanych przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, ale o wartości mniejszej niż 3.500 zł. Tak rozumiane wyposażenie jest środkiem trwałym w rozumieniu art. 16a ust. 1 tej ustawy, nie jest natomiast środkiem trwałym sensu stricto - to jest nie podlega odpisom amortyzacyjnym. Zdaniem Spółki organ pominął okoliczność, iż wyrażenie "środki trwale" ma dwa znaczenia: szersze - określone w art. 16a cytowanej ustawy, oraz węższe - rozumiane jako składniki wprowadzone do ewidencji środków trwałych podlegających amortyzacji. Znaczenie węższe jest w powszechnym obiegu, co wziął pod uwagę prawodawca posługując się w art. 16d ww. ustawy wyrażeniem "składniki majątkowe" zamiast "środki trwale". W tym też węższym znaczeniu użyła wyrażenia "środki trwale" strona skarżąca, określając, co rozumie przez "wyposażenie".*

*Spółka wywodziła również, że gdyby nawet przyjąć, iż przepis art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p. nie dotyczy*

wyposażenia w rozumieniu przyjętym przez stronę skarżącą, to i tak wartość rynkowa takiego wyposażenia przejętego w drodze aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa powinna być zaliczona do kosztów uzyskania przychodu, na zasadzie art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

*W odpowiedzi na skargę, działający w imieniu Ministra Finansów Dyrektor Izby Skarbowej w B. wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zważył, co następuje.*

*Skarga jest niezasadna, albowiem zaskarżona interpretacja nie narusza przepisów prawa.*

*Pisemna interpretacja przepisów prawa podatkowego wydawana jest na wniosek zainteresowanego, który może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego (zob. art. 14b § 2 i 3 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.). Interpretacja indywidualna zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Negatywna ocena stanowiska przedstawionego we wniosku nakłada na organ obowiązek wskazania prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym (art. 14c § 1 i 2 Ordynacji podatkowej).*

*Analiza ww. przepisów wskazuje zatem, że w postępowaniu w sprawie interpretacji podatkowej nie może toczyć się spór o stan faktyczny, a organ oceniając stanowisko wnioskodawcy co do rozumienia określonych przepisów, ma obowiązek przyjęć taki stan faktyczny, jaki podaje podatnik we wniosku o udzielenie interpretacji.*

*Z tego wynika natomiast, że sądową kontrolą w tym zakresie objęta może zostać w pierwszej kolejności ocena, czy podstawą wydanej przez organ interpretacji był stan faktyczny wynikający z wniosku, w szczególności, czy organ nie zmodyfikował takiego wniosku. Dopiero stwierdzenie, że organ przyjął za podstawę interpretacji stan faktyczny, jaki podatnik podał we wniosku, otwiera możliwość badania, czy organ ten prawidłowo zinterpretował przepisy prawa, stanowiące podstawę materialnoprawną interpretacji.*

*Mając powyższe na uwadze trzeba wskazać, że spór w sprawie dotyczy odpowiedzi na pytanie, że czy wartość rynkową wyposażenia nabytego przez Spółkę w formie aportu, w związku z przeniesieniem na Spółkę własności zakładów produkcyjnych należących do podmiotu, który razem ze Spółką i podmiotem dominującym (M. S.A.) tworzy grupę kapitałową - Spółka może odnieść w koszty podatkowe w miesiącu oddania tego wyposażenia do użytkowania.*

*Z wniosku o udzielenie interpretacji wynika przy tym, że transakcja obejmie m.in. wyposażenie niezbędne do kontynuowania działalności produkcyjnej przez zakład, stanowiące składniki, które nie zostaną zaliczone przez Spółkę do środków trwałych i nie stanowią ich u obecnego właściciela.*

*W tak przedstawionym stanie faktycznym, podstawę materialnoprawną interpretacji stanowił art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p. Zgodnie z tym uregulowaniem, podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, o których mowa w art. 16a i 16b, których wartość początkowa określona zgodnie z art. 16g nie przekracza 3.500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania.*

*Z przepisu tego wynika więc, że zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych na nabycie składników majątkowych możliwe jest jedynie w odniesieniu do środków*

*trwałych, o których ustawa mówi w art. 16a u.p.d.o.p.*

*(...)*

*W związku z powyższym, skoro Spółka we wniosku o udzielenie interpretacji, a także w późniejszych swoich wyjaśnieniach z 8 października 2009 r. (k. 31 akt administracyjnych) twierdziła, że wyposażenie mające być przedmiotem przedmiotowej transakcji nie stanowi środków trwałych, to do tak przedstawionego stanu faktycznego nie może mieć zastosowania art. 16d ust.1 u.p.d.o.p.*

*W skardze strona podniosła co prawda, że określając co rozumie przez "wyposażenie" odniesiono się do węższego znaczenia pojęcia "środki trwale", tj. składników wprowadzonych do ewidencji środków trwałych podlegających amortyzacji, nie zaś szerszego rozumienia, które wynika z art. 16a u.p.d.o.p. Analiza wniosku nie pozwala jednak na takie konkluzje. Otóż Spółka wyraźnie rozróżniła nabycie środków trwałych w sytuacji nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w drodze aportu od nabycia składników, które nie zostaną zaliczone przez Spółkę do środków trwałych i nie stanowią ich u obecnego właściciela. Znajduje to potwierdzenie we wniosku, gdzie Spółka zmierza w przedmiotowym stanie faktycznym do uzyskania odpowiedzi na inne zapytanie, dotyczące tego, jak należy ustalić zasady amortyzacji podatkowej środków trwałych nabytych w ten sposób przez Spółkę. Z kolei, jak to już wyżej wskazano, w zapytaniu, będącym przedmiotem skarżonej w sprawie interpretacji oraz w dalszych wyjaśnieniach, Spółka jednoznacznie podała, że transakcja obejmie m.in. wyposażenie stanowiące składniki, które nie zostaną zaliczone przez Spółkę do środków trwałych i nie stanowią ich u obecnego właściciela.*

*Wobec powyższego Sąd uznał, że organ, który był związany treścią wniosku i przedstawionym w nim stanem faktycznym, prawidłowo zinterpretował art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p.*

*Bezzasadny jest też zarzut skargi dotyczący naruszenia przez organ przepisu art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Trzeba bowiem podkreślić, że wydana w tej sprawie interpretacja nie dotyczyła tej regulacji prawnej. Zgodnie ze stanowiskiem Spółki, zawartym we wniosku o udzielenie interpretacji (k. 18 verte, akt administracyjnych), przedmiotem tej interpretacji był przepis art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p. To w tej regulacji prawnej Spółka upatrywała swego prawa do ujęcia w ciężar kosztów wartości wyposażenia nabytego w drodze aportu i na kanwie tego przepisu wyraziła swoje stanowisko w sprawie. W tym też zakresie organ wydał swoją interpretację. Dopiero po wydaniu tej interpretacji Spółka zaczęła podnosić problem wykładni art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. Ta okoliczność nie może jednak rzutować na ocenę zaskarżonej interpretacji.*

*W świetle przedstawionych okoliczności Sąd stwierdził, że zaskarżona interpretacja nie narusza obowiązującego prawa. Dlatego też na podstawie art. 151 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.), orzeczono jak w sentencji.*

Jak widać z powyższego wyroku, bardzo istotną kwestią jest taki opis stanu faktycznego, aby Minister Finansów miał do czego się odnieść. W przykładzie powyższym widać, że spółka w nieprawidłowy sposób opisała zdarzenie gospodarcze. Zamiast przedstawić sytuację jako nabycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa wraz ze środkami trwałymi, których wartość jest niższa niż 3500 zł, spółka twierdziła w zapytaniu, że nabyła przedsiębiorstwo z wyposażeniem. Minister Finansów był związany opisem stanu faktycznego i jego odpowiedź była w tym przypadku jak najbardziej prawidłowa - jednorazowej amortyzacji nie stosuje się do wyposażenia. Innym zagadnieniem jest tu możliwość zaliczenia wyposażenia bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów na zasadach ogólnych.

#### **Art. 22d.**

**1. Podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, o których**

*mowa w art. 22a i 22b, których wartość początkowa, określona zgodnie z art. 22g, nie przekracza 3500 zł; wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania.*

**2. Składniki majątku, o których mowa w art. 22a–22c, z wyłączeniem składników wymienionych w ust. 1, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 22n, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 4.**

Z definicji środka trwałego zawartej w art. 22a ustawy updof oraz 16a ustawy updop wynika, iż wszystko co będzie u podatnika zgodnie z jego przewidywaniem używane powyżej 12 miesięcy powinno zostać uznane za środek trwały. A contrario, wszystko czego podatnik nie przewiduje używać przez okres dłuższy niż 12 miesięcy, nie staje się środkiem trwałym. Czym jednak jest w takim przypadku?

Tego typu aktywa podatnika stają się zużytymi jednorazowo materiałami niezależnie od formy prowadzenia księgowości, ze wszystkimi tego konsekwencjami podatkowymi. Cena nabycia takich składników majątku stanowi jednorazowo koszt uzyskania przychodu. Wydawałoby się więc, iż dla celów optymalizacji podatkowej warto uznawać wszystkie zakupione aktywa za niebędące środkami trwałymi ze względu na przewidywany okres ich używania. Jednak ustawodawca przewidział tego typu sytuacje i w przypadku błędnej oceny okresu używania środka trwałego sprawił, iż proceder taki jest nieopłacalny i to z dwóch powodów.

Na podstawie art 22e ustawy updof lub art. 16e ustawy updop, jeżeli podatnicy nabędą lub wytworzą we własnym zakresie środki trwale o wartości początkowej przekraczającej 3 500 zł, i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok, podatnicy są zobowiązani do skorygowania swoich kosztów za poprzednie okresy podatkowe. Korekty należy dokonać w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym rok używania upłynął. Podatnik w tym wypadku musi zaliczyć te składniki do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, przyjmując je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia. Jednocześnie należy zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych, przypadającą na okres ich dotychczasowego używania, obliczonych dla środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, a dla wartości niematerialnych i prawnych przy zastosowaniu zasad określonych w ustawie. Następnie podatnik musi stosować te stawki amortyzacji w całym okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych. No i to co najważniejsze podatnik musi wpłacić, w terminie do 20 dnia tego miesiąca, do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok, i naliczoną kwotę odsetek wykazać w zeznaniu podatkowym, za dany rok podatkowy. Odsetki od powyższej różnicy są naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu zaliczenia składnika majątku do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Nawet jeśli sprytny podatnik zechciałby uznać tego typu składnik majątku za środek trwały przed upływem roku od jego nabycia, to i tak na podobnych zasadach będzie zobowiązany do zrobienia korekty i zapłaty odsetek. W tym przypadku odsetki nalicza się do dnia zaliczenia ich do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.

Może nie każdy to zauważa, ale w tym przepisie mamy do czynienia z dodatkową, drugą sankcją dla wrażego podatnika. Zaliczenie środków trwałych do kosztów, w przypadku gdy pozostaną one u podatnika dłużej niż rok, wiąże się z brakiem możliwości skorzystania z amortyzacji przyspieszonej, indywidualnie ustalonej lub degresywnej oraz z tej dla małych podatników w ramach pomocy de

minimis. Dlatego też należy głęboko przemyśleć decyzję o nie uznaniu za środek trwały nabywanego składnika majątku, bo sankcje za jego przetrzymanie ponad rok przewyższą z pewnością korzyści ze zmniejszenia obciążeń podatkowych na początku.

Definicja środka trwałego daje podatnikom możliwość zaliczania w koszty nawet wysokocennych składników majątkowych, jeżeli pozbędą się ich przed upływem roku od ich nabycia. Wystarczy, że zbyją je w jakikolwiek sposób przed tym terminem. Jeśli będzie to zbycie odpłatne, to oczywiście przychód z tego zbycia będzie musiał być opodatkowany na zasadach odpowiednich dla podatnika. Przy darowiźnie albo przekazaniu majątku na osobiste potrzeby podatnika, przychód nie wystąpi.

**Art. 22e.**

**1. Jeżeli podatnicy nabędą lub wytworzą we własnym zakresie składniki majątku wymienione w art. 22a ust. 1 i art. 22b ust. 1, o wartości początkowej przekraczającej 3 500 zł, i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok – podatnicy są obowiązani, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w**

**którym ten rok upłynął:**

**1) zaliczyć te składniki do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, przyjmując je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia;**

**2) zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych, przypadającą na okres ich dotychczasowego używania, obliczonych dla środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy, zwanym „Wykazem stawek amortyzacyjnych”, a dla wartości niematerialnych i prawnych przy zastosowaniu zasad określonych w art. 22m;**

**3) stosować stawki amortyzacji, o których mowa w pkt 2, w całym okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych;**

**4) wpłacić, w terminie do 20 dnia tego miesiąca, do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok, i naliczoną kwotę odsetek wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 lub 1a pkt 2; odsetki od różnicy, o której mowa w pkt 2, są naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu zaliczenia składnika majątku do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.**

**2. Przepisy ust. 1 stosuje się odpowiednio w przypadku zaliczenia wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku o wartości początkowej przekraczającej 3 500 zł do kosztów uzyskania przychodów, a następnie zaliczenia tych składników do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych przed upływem roku od dnia ich nabycia lub wytworzenia;**

**w tym przypadku odsetki nalicza się do dnia zaliczenia ich do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.**

**3. Jeżeli różnica, o której mowa w ust. 1 pkt 2, jest wyższa od kosztów danego miesiąca, nierozliczona nadwyżka kosztów pomniejsza koszty w następnych miesiącach.**

Kiedy podatnik ustali już, czy nabyty majątek jest środkiem trwałym lub wartością niematerialną i prawną oraz czy może być amortyzowany, musi rozpocząć rozciągnięte w czasie zaliczanie jego wartości w koszty uzyskania przychodów. W myśl obu ustaw o podatku dochodowym podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość obejmującą likwidację majątku nie prowadzą działalności gospodarczej, dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Jak wynika z brzmienia tego przepisu, odpisy amortyzacyjne są obowiązkowe. Nie jest to prawo podatnika lecz jego obowiązek mający wpływ na majątek podatnika. Poprzez odpisy amortyzacyjne majątek podatnika sukcesywnie się

zmniejsza oddając co miesiąc część swojej wartości poprzez zaliczenie jej do kosztów.

Początek odpisów amortyzacyjnych, poza oczywiście przypadkiem środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej o wartości mniejszej lub równej 3500 zł, następuje od następnego miesiąca po miesiącu przekazania do używania.

Nie można tu zapomnieć o bardzo istotnej rzeczy dotyczącej formalnego oddania majątku do użytkowania – o wpisaniu go do odpowiedniej ewidencji. To na podstawie wpisu można dokładnie ustalić datę przekazania majątku, jego wartość oraz przyjęty na podstawie przepisów ustawy okres amortyzacji (stawkę amortyzacji). Obowiązek prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wynika z przepisu art. 22n ust. 2 upodof dla podatników prowadzących ksiązkę przychodów i rozchodów oraz z art. 22n ust. 1 osób fizycznych prowadzących księgi rachunkowe lub z art. 9 ust. 1 upodop dla podatników będących osobami prawnymi. W razie braku ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Co w przypadku gdy ewidencja jest, ale zapisy w niej dokonane są niepełne?

Na ten temat wypowiedział się sąd w poniższym wyroku, uznając iż odpisy amortyzacyjne nie mogą być kosztem uzyskania przychodów w przypadku niepełnych danych środka trwałego zapisanych w ewidencji. Jednak sąd uznał, że wpisanie środka trwałego do ewidencji jest skutecznym jego przyjęciem do używania.

*III SA/Wa 1897/06 - Wyrok WSA w Warszawie z 2006-09-08*

*Sentencja*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w składzie następującym: Przewodnicząca Sędzia WSA Jolanta Sokółowska, Sędziowie Asesor WSA Maciej Kurasz, Asesor WSA Dariusz Turek (spr.), Protokolant Robert Powojski, po rozpoznaniu na rozprawie w dniu 8 września 2006 r. sprawy ze skargi T. K.S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W z dnia [...] marca 2006 r. nr [...] w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiące październik i listopad 2001 r. 1) uchyla zaskarżoną decyzję, 2) określa, że uchylona decyzja nie może być wykonana w całości.*

*Inne orzeczenia o symbolu:*

*6110 Podatek od towarów i usług*

*Inne orzeczenia sądu:*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie*

*Inne orzeczenia ze skargą na:*

*Dyrektor Izby Skarbowej*

*Uzasadnienie*

*W dniu [...]10.2002 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. wydał decyzję określającą K. S., właścicielce firmy "T. " kwoty zwrotu różnicy podatku od towarów i usług za miesiące wrzesień i grudzień 2001 r., kwoty podatku należnego podlegającego wpłacie za miesiące październik, listopad i grudzień 2001 r. i zaległość podatkową za miesiące: październik, listopad oraz grudzień 2001r. wraz z odsetkami.*

*W uzasadnieniu decyzji wskazano, że podstawą do wydania powyższej decyzji było stwierdzenie, iż firma bezpodstawnie obniżyła podatek należny za miesiąc grudzień 2001r. wynikający z faktury Nr [...] z dnia [...] grudnia 2001r. dokumentującej sprzedaż oflisiarki i wielopłyty, wystawionej przez przedsiębiorstwo W.[...].*

*Ponadto podatnik w miesiącach: wrzesień, październik, listopad i grudzień 2001r. obniżał podatek należny o podatek naliczony z faktur dokumentujących zakup paliwa i akcesoriów do samochodu V. nie będącego środkiem trwałym jednostki. W związku z tym, że wydatki te nie stanowią kosztów uzyskania*

przychodu firmy, zgodnie z art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym z dnia 8 stycznia 1993 roku (Dz. U. Nr 11, oz. 50 ze zmianami), zwanej dalej ustawą o VAT uznano, że nie jest możliwe obniżanie podatku należnego o podatek naliczony związany z powyższymi zakupami.

Od powyższej decyzji Strona złożyła w dniu 26.11.2002 r. odwołanie, zarzucając organowi pierwszej instancji nieuwzględnienie żądań składanych w toku postępowania kontrolnego a dotyczących przeprowadzenia dowodów z przesłuchania świadków odnośnie faktur wystawionych przez W.[...].

Dyrektor Izby Skarbowej w W. wydał w dniu [...]04.2003 r. decyzję, którą utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu pierwszej instancji.

Na powyższą decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w W., Strona wniosła skargę do Naczelnego Sądu Administracyjnego wnosząc o przeprowadzenie w toku postępowania dowodu z przesłuchania świadków na okoliczność transakcji z firmą W.[...].

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z 13.08.2002 r. (sygn. akt III S.A. 1482/03) uchylił zaskarżoną decyzję uwzględniając zarzuty Skarżącej dotyczące braku przeprowadzenia pełnego postępowania dowodowego. Dyrektor Izby Skarbowej w W. w dniu [...]04.2005 r. wydał decyzję uchylającą decyzję Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w W. z dnia [...]10.2002 r. przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Decyzją z dnia [...] sierpnia 2005r. ponownie Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. określił dla K. S. wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług za miesiąc październik 2001 r. w kwocie 2.936 zł i za miesiąc listopad 2001 r. w kwocie 2.641 zł oraz nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do zwrotu na rachunek bankowy za miesiąc wrzesień 2001r. w kwocie 61.145 zł i grudzień 2001r. w kwocie 2.333 zł.

W uzasadnieniu stwierdzono, że kontrolowana jednostka, tj. "T.[...], biorąc pod uwagę ujawnione dokumenty, nabyła prawo do obniżenia podatku należnego za miesiąc grudzień 2001 r. o podatek naliczony wynikający z przedmiotowej faktury VAT nr [...] wystawionej przez W.[...].

Na podstawie materiału dowodowego opisanego w protokole badania dokumentów i ewidencji z dnia 28.08.2002 r., podpisanego przez Pełnomocnika -Pana J. S. w dniu 09.09.2002 r., odnoszącego się do wydatków związanych z eksploatacją samochodu osobowego V., nr rej. [...] stwierdzono, że samochód o którym mowa nie był środkiem trwałym jednostki, jak również, że kontrolowana firma "T." nie prowadziła ewidencji przebiegu pojazdu. Zanegowano zatem możliwość odliczenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z ww faktur.

W odwołaniu z dnia 10 września 2005r. Pełnomocnik Strony wniósł o uchylenie decyzji.

Strona podniosła, iż podstawą decyzji jest niezgodne ze stanem faktycznym stwierdzenie, że samochód V. nr rej [...] nie był środkiem trwałym i że firma T. nie prowadziła dla przedmiotowego samochodu ewidencji przebiegu pojazdu. Jej zdaniem, stwierdzeniom tym przeczą dowody zgromadzone w trakcie postępowania kontrolnego, takie jak: wyjaśnienia do protokołu osoby prowadzącej biuro rachunkowe tj. Pani M. K., która przedłożyła kontrolującemu oświadczenie pani K. S. z dnia 28.09.2001r; o przekazaniu samochodu osobowego marki V. w poczet środków trwałych firmy, które to oświadczenie było podstawą do wprowadzenia w poczet środków trwałych tego samochodu. Zgodnie z ustaleniami kontrolujących firma T. nie prowadziła ewidencji przebiegu pojazdu, gdyż taka ewidencja wymagana jest, gdy pojazd nie jest środkiem trwałym firmy; to zachowanie podatnika jest zgodne z jego wolą wyrażoną w oświadczeniu o przekazaniu pojazdu w poczet środków trwałych firmy.

*Strona ponadto stwierdziła, iż kontrolujący nie kwestionowali, że samochód osobowy marki V. nie był wykorzystywany na potrzeby firmy, a z drugiej strony działalność ubezpieczeniowa bez przedmiotowego samochodu nie mogłaby być prowadzona. Nie kwestionowali również intencji i woli kontrolowanej do przekazania pojazdu na poczet środków trwałych firmy, zarzucają natomiast niepełność oświadczenia kontrolowanej, a mianowicie brak wartości początkowej.*

*Decyzją z dnia [...] marca 2006 r. Dyrektor Izby Skarbowej utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu wskazano, iż Strona dokonywała obniżenia podatku należnego o podatek naliczony udokumentowany fakturami opisanymi w załączniku nr 15 do protokołu badania dokumentów i ewidencji z 28.08.2002r., które dotyczyły zakupów związanych z eksploatacją samochodu osobowego V., nr rej.[...]. Wydatki związane z eksploatacją tego samochodu nie mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu z uwagi na fakt, iż samochód V. nie został uznany za wprowadzony do ewidencji środków trwałych. Z oświadczenia Pani K. S. z dnia 28.09.2001r. na podstawie, którego ww. samochód został przekazany w poczet środków trwałych Firmy nie wynikała wartość samochodu, nie były wyliczane i księgowane odpisy amortyzacyjne, oświadczenie nie precyzowało również jaki samochód osobowy marki V. wprowadzono w poczet środków trwałych (nie sprecyzowano również jakiej firmy).*

*Ewidencja środków trwałych nie spełniała zatem wymogów określonych w art. 22n ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych z braku symbolu klasyfikacji środków trwałych, wartości początkowej i stawki amortyzacyjnej, umożliwiających wyliczenie i zaksięgowanie kwot odpisów amortyzacyjnych za dany rok i narastającą. Zatem prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony uzależnione było od posiadania przez Stronę ewidencji przebiegu pojazdu dla tego samochodu osobowego.*

*W sprawie brak było ewidencji przebiegu pojazdu wymaganej dla samochodów osobowych nie wprowadzonych do ewidencji środków trwałych umożliwiającej uznanie wydatków związanych z eksploatacją pojazdu za koszty uzyskania przychodu (art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych - tekst jednolity Dz. U. z 2000r, Nr 14, poz. 176 z późn. zm.), zwanej dalej p.d.o.f. W sytuacji jej braku, obniżenie podatku należnego o podatek naliczony narusza art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT.*

*Bez wpływu na rozstrzygnięcie pozostają zawarte w odwołaniu argumenty Strony, iż kontrolujący zarzucili niepełność oświadczenia kontrolowanej polegającą na braku wartości początkowej samochodu.*

*Na powyższą decyzję strona złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego wnosząc o uchylenie zaskarżonej decyzji. W uzasadnieniu podniesiono, iż w według kontrolujących niepełna ewidencja środków trwałych ma skutkować pozbawieniem prawa do odliczenia podatku VAT zawartego w fakturach związanych z eksploatacją tego środka trwałego. Stanowisko takie nie znajduje potwierdzenia w zapisach ustawy o podatku od towarów i usług. Kontrolujący podnieśli również argument, że oświadczenie Pani K. S., które było podstawą do wprowadzenia samochodu V. w poczet środków trwałych nie precyzuje jakiego to samochodu dotyczy i jakiej firmy. Przy odrobinie dobrej woli można przyjąć, że dotyczy to firmy, w księgach której takie oświadczenie się znajduje. Natomiast jeśli chodzi o identyfikację tożsamości samochodu, to nie powinno to sprawić kontrolującym problemu, gdyż w firmie był tylko jeden samochód osobowy i do tego V.*

*Kontrolowana nie kwestionuje, że biuro rachunkowe M. K. świadczące usługi rachunkowe prowadziło ewidencję środków trwałych kontrolowanej nierzetelnie, przynajmniej w odniesieniu do samochodu osobowego V.. Ta nierzetelność naraziła kontrolowaną na straty. Nie ujęto bowiem do kosztów uzyskania przychodów amortyzacji samochodu osobowego V., co skutkowałoby niższym*



*podatkiem dochodowym od osób fizycznych.*

*W odpowiedzi na skargę przytoczoną dotychczasową argumentację.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:*

*Na wstępie Sąd zauważa, iż zgodnie z art. 184 Konstytucji RP w związku z art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269) oraz w związku z art. 135 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270 z późn. zm.) dalej powoływanej jako p.p.s.a. kontrola sądowa zaskarżonych decyzji, postanowień bądź innych aktów wymienionych w art. 3 § 2 p.p.s.a., sprawowana jest w oparciu o kryterium zgodności z prawem. W związku z tym, aby wyeliminować z obrotu prawnego akt wydany przez organ administracyjny, konieczne jest stwierdzenie, że doszło w nim do naruszenia bądź przepisu prawa materialnego w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy, bądź przepisu postępowania w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie, albo też przepisu prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a - c p.p.s.a.), a także, gdy decyzja lub postanowienie organu dotknięte są wadą nieważności (art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a.).*

*Sąd zwraca również uwagę na treść art. 134 § 1 p.p.s.a., który stanowi, iż sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Cytowany przepis daje podstawę do uwzględnienia skargi także wtedy, gdy strona nie podnosi w trakcie toczącego się postępowania sądowoadministracyjnego zarzutów będących podstawą wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonego indywidualnego aktu administracyjnego.*

*Przenosząc powyższe na grunt rozpatrywanej sprawy należy stwierdzić, iż zaskarżona decyzja narusza przepisy prawa materialnego w stopniu dającym podstawę do jej uchylecia.*

*W ocenie organu stosownie do art. 25 ust. 1 pkt 3 ustawy o VAT - w stanie prawnym obowiązującym w 2001 r. - obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych towarów i usług, którymi rozporządzono w sposób nie pozwalający na zaliczenie poniesionych wydatków do kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym.*

*Organ podatkowy twierdzenie, że wydatki poniesione na samochód osobowy V. nie stanowią kosztu uzyskania przychodu oparł na dwóch przepisach ustawy p.d.o.f, na art: 22n., który stanowi, iż:*

*1.Podatnicy prowadzący, zgodnie z przepisami o rachunkowości, księgi rachunkowe są obowiązani do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22a-22m.*

*2.Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów są obowiązani do prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zawierającej, z zastrzeżeniem ust. 3, co najmniej:*

- 1) liczbę porządkową,*
- 2) datę nabycia,*
- 3) datę przyjęcia do używania,*
- 4) określenie dokumentu stwierdzającego nabycie,*

- 5) określenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,
- 6) symbol Klasyfikacji Środków Trwałych,
- 7) wartość początkową,
- 8) stawkę amortyzacyjną,
- 9) kwotę odpisu amortyzacyjnego za dany rok podatkowy i narastająco za okres dokonywania tych odpisów, w tym także, gdy składnik majątku był kiedykolwiek wprowadzony do ewidencji (wykazu), a następnie z niej wykreślony i ponownie wprowadzony,
- 10) zaktualizowaną wartość początkową,
- 11) zaktualizowaną kwotę odpisów amortyzacyjnych,
- 12) wartość ulepszenia zwiększającą wartość początkową,
- 13) datę likwidacji oraz jej przyczynę albo datę zbycia.

3. Nie podlegają objęciu ewidencją budynki mieszkalne, lokale mieszkalne i własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, których wartość początkową ustala się zgodnie z art. 22g ust. 10.

4. Zapisów dotyczących środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się w ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego, o którym mowa w art. 22h ust. 1 pkt 4.

5. W razie zmiany formy opodatkowania, podatnicy, zakładając ewidencję, o której mowa w ust. 2, uwzględniają w niej odpisy amortyzacyjne przypadające za okres opodatkowania w formie zryczałtowanego podatku dochodowego.

6. W razie braku ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów uzyskania przychodów."

Oraz na art. 23 ust. 1 pkt 46 ustawy p.d.o.f., który stanowi, iż -nie uważa się za koszty uzyskania przychodów: poniesionych wydatków zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem pkt 36, 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 uzasadnieniu zaskarżonej decyzji stwierdzono, iż wydatki związane z eksploatacją samochodu osobowego V., nr rej. [...] nie mogły być zaliczone do kosztów uzyskania przychodu z uwagi na fakt, iż samochód V. nie został uznany za wprowadzony do ewidencji środków trwałych. Z oświadczenia Pani K. S. z dnia 28.09.2001r. na podstawie, którego ww. samochód został przekazany w poczet środków trwałych Firmy nie wynikała wartość samochodu, nie były wyliczane i księgowane odpisy amortyzacyjne, oświadczenie nie precyzowało również jaki samochód osobowy marki V. wprowadzono w poczet środków trwałych (nie sprecyzowano również jakiej firmy) Ewidencja środków trwałych nie

*spełniała zatem wymogów określonych w art. 22n ust. 1 ustawy p.d.o.f. z powodu braku symbolu klasyfikacji środków trwałych, wartości początkowej i stawki amortyzacyjnej, umożliwiających wyliczenie i zaksięgowanie kwot odpisów amortyzacyjnych za dany rok i narastająco. Zatem prawo obniżenia podatku należnego o podatek naliczony uzależnione było od posiadania przez Stronę ewidencji przebiegu pojazdu dla tego samochodu osobowego. W sprawie brak było ewidencji przebiegu pojazdu wymaganej dla samochodów osobowych nie wprowadzonych do ewidencji środków trwałych umożliwiającej uznanie wydatków związanych z eksploatacją pojazdu za koszty uzyskania przychodu (art. 23 ust. 1 pkt 46 u.p.d.o.f.).*

*Z poczynionymi ustaleniami organu podatkowego zgodzić się nie można. Na wstępie trzeba dokonać wykładni art 22n ustawy p.d.o.f.*

*Artykuł 22n ust 1 ustawy p.d.o.f. określa warunki, które podatnik ma spełnić aby odpisy amortyzacyjne stanowiły koszt uzyskania przychodu. Podatnik ma zatem obowiązek, gdy prowadzi księgi rachunkowe, uwzględnić informację potrzebne do obliczenia odpisów amortyzacyjnych w ewidencji środków trwałych. Brak ewidencji środków trwałych, wraz z należnymi informacjami, powoduje, że odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztu uzyskania przychodu ( art. 22n ust. 6 ustawy p.d.o.f. ). Przepis ten ma zastosowanie w przypadku, gdy podatnik uwzględnił w kosztach uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne. W niniejszej sprawie K.S. nie dokonywała odpisów amortyzacyjnych samochodu osobowego V. nr rej.[...], zatem nie była obowiązana do umieszczenia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.*

*Brak informacji, które stwierdzono u K. S. w postaci braku symbolu klasyfikacji środków trwałych, wartości początkowej i stawki amortyzacyjnej, umożliwiających wyliczenie i zaksięgowanie kwot odpisów amortyzacyjnych za dany rok i narastająco, powoduje brak możliwości uznania odpisów amortyzacyjnych, gdyby takowe były prowadzone przez podatnika, za koszt uzyskania przychodu. Nie decyduje natomiast o możliwości uznania, czy dany samochód został wprowadzony do ewidencji środków trwałych, czy też nie.*

*Organ podatkowy w zaskarżonej decyzji stwierdziwszy, że skoro brak jest informacji do obliczenia odpisów amortyzacyjnych z art. 22 n ustawy p.d.o.f., uznał, iż oznacza to, że samochód V. nie został wpisany prawidłowo do ewidencji środków trwałych. Z artykułu 22n ustawy p.d.o.f. wniosek taki nie wynika.*

*Wprowadzenie samochodu osobowego do ewidencji środków trwałych, bądź nieuczynienie tego, pociąga za sobą określone skutki prawne dla podatnika. Wydatki poniesione na samochód osobowy wprowadzony do ewidencji środków trwałych stanowią koszt uzyskania przychodu podatnika. Natomiast poniesione wydatki na samochód osobowy niewprowadzony do ewidencji środków trwałych, stanowią koszt uzyskania przychodu o ile podatnik prowadzi ewidencję przebiegu pojazdu według określonego wzoru ( art 23 ust 46 u.p.d.o.f.). Pogląd ten znajduje racjonalne uzasadnienie. Samochód wprowadzony do ewidencji środków trwałych jest samochodem firmy natomiast samochód nie wprowadzony do ewidencji jest samochodem stanowiącym własność prowadzącego działalność gospodarczą i wydatki poniesione na ten pojazd stanowią koszt uzyskania przychodu, jeżeli właściwe dokumenty potwierdzają użycie jego na cele firmy.*

*Należy zatem odpowiedzieć na pytanie, czy samochód osobowy marki V. nr rej. [...] został wprowadzony do ewidencji środków trwałych.*

*W aktach sprawy znajduje się ewidencja środków trwałych K. S., bez podania nazwy firmy, prowadzona za 2001 rok. W rubryce 53 wymieniono samochód osobowy V., bez podania numeru rejestracyjnego i bez wypełnienia wszystkich rubryk tj. bez podania wartości początkowej,*

*dotychczasowej wartości umorzeniowej, rocznej i miesięcznej kwoty odpisu, numeru dokumentu nabycia. Natomiast wypełniono rubryki dotyczące daty nabycia, daty przyjęcia do użytkowania, w rubryce numer dokumentu nabycia wpisano słowo - oświadczenie. W aktach znajduje się ponadto oświadczenie, z którego wynika, że K. S. z datą 28 września 2001 r. przekazuje samochód osobowy marki V. w poczet środków trwałych firmy.*

*Organ podatkowy nie neguje istnienia prawidłowej ewidencji środków trwałych firmy K. S. T. dla 54 pozycji mimo braku wpisania do ewidencji nazwy firmy, natomiast w stosunku do samochodu V. w pozycji 53 nie dostrzega związku ewidencji z konkretną firmą. Mimo braku wypełnienia wszystkich rubryk innych środków trwałych, nie kwestionuje tego. Dostrzega braki w ewidencji samochodu V., które w ocenie organu nie pozwalają uznać samochód za środek trwały.*

*Powyższy pogląd organu nie zasługuje na uznanie. Skoro uznano, iż 54 pozycje ewidencji środków trwałych należą do firmy K. S. T. bez podania nazwy firmy, to nie można zrozumieć dlaczego tylko jeden samochód budzi wątpliwości. Braki w rubrykach w pozycji 53 dotyczącej pojazdu V. powodują, zgodnie z art. 22n ustawy p.d.o.f. niemożność obliczenia odpisów amortyzacyjnych, lecz dane tam zawarte są wystarczające do konkretnej indywidualizacji środka trwałego co jest decydującym kryterium. W ewidencji podano markę samochodu - V., jego rodzaj - osobowy, datę nabycia do środków trwałych - 28 września 2001 r. i podstawę wciągnięcia do ewidencji - oświadczenie. Strona oświadczyła, że miała jeden samochód osobowy, tylko pojazd V. nr rej.[...], na który ponadto są wystawione faktury zakupu materiałów eksploatacyjnych. Skoro organ tego nie neguje, przyjął więc, że nie ma wątpliwości, o który pojazd chodzi. Zatem nie ma wątpliwości, że w ewidencji środków trwałych znajdował się pojazd V. nr rej. [...] i do powyższego pojazdu nie miał zastosowania art 23 ust 46 ustawy p.d.o.f. regulujący warunki uznania za koszt uzyskania przychodu wydatku na pojazd nie wciągnięty do ewidencji środków trwałych.*

*Reasumując należy stwierdzić, iż Dyrektor Izby Skarbowej wydając zaskarżoną decyzję dopuścił się obrazy prawa materialnego tj. art 22 n i art 23 ust 46 ustawy p.d.o.f. poprzez błędną ich interpretację i zastosowanie, co miało wpływ na wynik sprawy.*

*Z powyższych względów, działając na zasadzie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a oraz art. 200 p.p.s.a. Sąd orzekł jak w sentencji.*

Wprowadzenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do ewidencji później niż w miesiącu oddania do używania uważa się za ujawnienie tego składnika majątku. Sytuacja taka może mieć miejsce u podatników, którzy nabyli i użytkują środek trwały, ale z powodu niedopatrzania lub na przykład względów organizacyjnych nie wpisali go do ewidencji. Bywają firmy, zwłaszcza wielooddziałowe, gdzie środki trwałe są wpisywane po upływie miesiąca bądź nawet dwóch od daty ich nabycia. Wtedy to dopiero centrala na podstawie otrzymanych faktur z oddziałów wystawia odpowiedni dokument OT. Systemy komputerowe nie pozwalają na wygenerowanie dokumentu z inną datą niż bieżąca, stąd też wpis takiego środka trwałego jest spóźniony. Organy skarbowe stoją twardo na stanowisku, iż w takim przypadku mamy do czynienia z ujawnieniem środka trwałego.

Poniżej interpretacja pokazująca stanowisko organów.

*Pierwszy Mazowiecki Urząd Skarbowy w Warszawie*

*Sygnatura 1471/DPD1/423/106/06/MK Data 2006-10-18*

*Czy w przypadku wydania dowodu OT w pewnym czasie po faktycznym oddaniu składnika majątkowego do używania, a wskutek tego wpisania odpowiednich informacji do systemu księgowego*

*po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania, dopuszczalne jest zaewidencjonowanie składnika majątkowego jako środka trwałego z datą miesiąca faktycznego oddania składnika majątkowego jako środka trwałego z datą miesiąca faktycznego oddania go do używania i dokonywanie odpisów amortyzacyjnych począwszy od miesiąca następującego po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania.*

#### P O S T A N O W I E N I E

*Na podstawie art. 14a § 4 w związku z § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. -Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), po rozpatrzeniu wniosku Strony, z dnia 20.07.2005r. (wpływ do tut. Urzędu 21.07.2006r.), o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego, tj.: 1. Czy w przypadku wydania dowodu OT w pewnym czasie po faktycznym oddaniu składnika majątkowego do używania, a wskutek tego wpisania odpowiednich informacji do systemu księgowego po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania, dopuszczalne jest zaewidencjonowanie składnika majątkowego jako środka trwałego z datą miesiąca faktycznego oddania składnika majątkowego jako środka trwałego z datą miesiąca faktycznego oddania go do używania i dokonywanie odpisów amortyzacyjnych począwszy od miesiąca następującego po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania, Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie; biorąc pod uwagę przedstawiony stan faktyczny oraz stan prawny*

*postanawia:*

*uznać stanowisko Strony za nieprawidłowe.*

#### U Z A S A D N I E N I E

*Z przedstawionego przez Stronę stanu faktycznego wynika, że Spółka prowadzi ewidencję środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z odpowiednimi przepisami. Wpisy do ewidencji są dokonywane na podstawie dowodu przyjęcia środka trwałego do używania OT. Co do zasady, dowody OT są wystawiane w miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania. Jednak z uwagi na stosowane w Spółce procedury administracyjne zdarza się niekiedy, że dowód OT jest faktycznie sporządzany z opóźnieniem, np. w miesiącu następującym po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania. Sporadycznie zdarzają się także opóźnienia dłuższe, np. dwu lub trzymiesięczne. Departament finansowo-księgowy Spółki nie ma wpływu na moment wystawienia dowodów OT i nie jest w stanie zapobiec przypadkom opóźnień. Spółka jest jednak w stanie w inny sposób udokumentować, że faktyczne przekazanie danego składnika majątkowego do używania nastąpiło w konkretnej dacie, zaś wszystkie składniki majątkowe są przez Spółkę zidentyfikowane. Ponadto dowód OT wyraźnie wskazuje zarówno moment faktycznego oddania składnika majątkowego do używania. System księgowy stosowany przez Spółkę działa w ten sposób, że czynność techniczna polegająca na wprowadzeniu danych składnika majątkowego do ewidencji nawet na podstawie wydanego z opóźnieniem dowodu OT pozwala na zarejestrowanie składnika majątkowego jako środka trwałego w miesiącu faktycznego oddania go do używania.*

*Innymi słowy, wprowadzenie składnika majątkowego do ewidencji następuje w miesiącu jego faktycznego oddania do używania, pomimo że sama czynność technicznego wprowadzenia informacji do systemu komputerowego może nastąpić z opóźnieniem. W konsekwencji odpisy amortyzacyjne mogą być naliczane począwszy od miesiąca następującego po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania. Pozwala to na dokonywanie podatkowej amortyzacji środka trwałego zgodnie ze stanem rzeczywistym, tj. w powiązaniu z datą faktycznego rozpoczęcia jego wykorzystywania w działalności gospodarczej Spółki.*

*Zdaniem Spółki, moment późniejszego, niż miesiąc faktycznego oddania składnika majątkowego do używania w działalności gospodarczej Spółki, dokonania czynności technicznej polegającej na wprowadzeniu danych z dowodu OT do systemu księgowego, lecz z datą wcześniejszą, tj. z datą faktycznego oddania składnika majątkowego do używania w działalności gospodarczej Spółki, pozwala na dokonywanie odpisów amortyzacyjnych począwszy od miesiąca następującego po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania. Nie dochodzi w tym przypadku w ocenie Spółki do ujawnienia składnika majątkowego w rozumieniu art. 16h ust. 1 pkt 4, gdyż nie następuje wprowadzenie składnika majątkowego do ewidencji w miesiącu późniejszym niż miesiąc przekazania go do używania. Taki składnik majątkowy jest objęty ewidencją począwszy od miesiąca przekazania go do używania, co w pełni odpowiada stanowi faktycznemu. Spółka z chwilą przekazania składnika majątkowego do używania niezwłocznie podejmuje kroki w celu jego zaewidencjonowania jako środka trwałego. Składnik majątkowy jest od początku zidentyfikowany i wykorzystywany w działalności gospodarczej IBM. Z uwagi na wielkość Spółki i procedury administracyjne proces ten jest rozciągnięty w czasie, czego efektem jest niekiedy wydanie dowodu OT w miesiącach następujących po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania. Może to zdarzyć się zwłaszcza w przypadkach przekazania składnika majątkowego do używania w ostatnich dniach danego miesiąca oraz w miesiącach, w których do używania przekazywana jest większa niż zazwyczaj liczba składników majątkowych.*

*Zdaniem Spółki, wydanie dowodu OT ma charakter techniczny, stąd nie sposób uznać za chwilę wprowadzenia do ewidencji (decydującą o dacie rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych) momentu wydania dowodu OT i technicznego skopiowania danych do systemu komputerowego. Dzięki wprowadzeniu składnika majątkowego do ewidencji z datą faktycznego przekazania składnika majątkowego do używania jest on objęty ewidencją od miesiąca, w którym Spółka rzeczywiście rozpoczęła jego wykorzystywanie. Nie można zatem, w ocenie Spółki uznać faktu wprowadzenia danych do systemu dopiero z datą wydania dowodu OT za ujawnienie składnika majątkowego po oddaniu go do używania w rozumieniu art. 16h ust. 1 pkt 4 ustawy o pdop, tym bardziej, że składnik taki nie jest w żaden sposób "odnaleziony", ani też nie nastąpiło jakiegokolwiek zdarzenie faktyczne lub prawne, na podstawie którego Spółka podjęłaby decyzję o wprowadzeniu składnika majątkowego do ewidencji w miesiącu innym, niż miesiąc oddania go do używania. Jedynym powodem jest przedłużenie się procesu zapisania danych składnika majątkowego do systemu.*

*W ocenie Naczelnika tut. Urzędu Skarbowego przedstawione przez Spółkę stanowisko jest nieprawidłowe.*

*Zgodnie z art. 16a ust. 1 ustawy z 15.02.1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000r. Nr 54, poz.654 ze zm.), amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania: 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, 2) maszyny, urządzenia i środki transportu, 3) inne przedmioty przewidzianym 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 określonej w art. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi. Natomiast zgodnie z dyspozycją art. 16d ust. 2 w/w ustawy o pdop, składniki majątku, o których mowa w art. 16a-16c, wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 9 ust. 1, najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienia środka trwałego, o którym mowa w art. 16h ust. 1 pkt 4. Z powyższego przepisu wynika podstawowa zasada, iż warunkiem koniecznym, umożliwiającym dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych jest wprowadzenie tych składników majątkowych do ewidencji. Wpis do ewidencji następuje najpóźniej w miesiącu przekazania składników majątkowych do używania. Zwrot "do używania" należy rozumieć jako faktyczne korzystanie ze środka trwałego w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą, a więc wykorzystywanie go w celu wykonania określonych czynności z działalnością tą związanych. Każde późniejsze ujęcie w ewidencji danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej uważa się za ich ujawnienie. Od ujawnionych środków trwałych nie objętych dotychczas ewidencją, zgodnie z*

*art. 16h ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dokonuje się odpisów amortyzacyjnych począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji. Z przedstawionego we wniosku stanu faktycznego wynika, że co do zasady, wpisy do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Spółka dokonuje na podstawie dowodów OT. Zdarza się jednak, iż dowody OT sporządzane są z jedno-, dwu- lub trzymiesięcznym opóźnieniem po miesiącu faktycznego oddania składnika majątkowego do używania. Tym samym niektóre środki trwale zostają wprowadzone do ewidencji również z opóźnieniem, tj. po miesiącu w którym rozpoczęto użytkowanie danego środka trwałego. W przedstawionej sytuacji dochodzi zatem do ujawnienia środka trwałego w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Bez znaczenia w przedmiotowej sprawie pozostaje fakt, iż stosowany przez Spółkę system księgowy umożliwia wprowadzenie danego środka trwałego z datą wcześniejszą - datą rozpoczęcia eksploatacji środka trwałego. Gdyby przyjęc stanowisko Spółki zaprezentowane we wniosku, ww. art. 16d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w stosunku do Spółki byłby praktycznie przepisem martwym. Nigdy bowiem ze względu na możliwości systemu komputerowego nie wystąpiłby w Spółce przypadek późniejszego wprowadzenia środka trwałego do ewidencji, pomimo, że faktyczny moment zaewidencjonowania następowalby w miesiącach następnym po miesiącu, w którym dany środek trwały przyjęto do używania. Biorąc powyższe pod uwagę, w sprawie przedstawionej we wniosku ma miejsce ujawnienie środka trwałego. Tym samym amortyzacja powinna być dokonywana począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym ujawniono ten środek, tj. dokonano faktycznej czynności jego wprowadzenia do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Dodatkowo Naczelnik tut. Urzędu zwraca uwagę, iż zasady określone w ustawie z dn. 29.09.1994r. o rachunkowości (Dz.U. z 2002r. Nr 76, poz. 694 ze zm.) nie muszą bezpośrednio przekładać się na zasady przewidziane w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. Z taką sytuacją mamy do czynienia właśnie w przypadku odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z art. 32 ust. 1 ustawy o rachunkowości rozpoczęcie amortyzacji uzależnione jest od momentu przyjęcia środka trwałego do używania, natomiast stosownie do art. 16h ust. 1 pkt 1 i następnym ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych - od momentu wprowadzenia środków trwałych do ewidencji. W efekcie dla celów bilansowych istotnym jest posiadanie przez Spółkę dowodów, potwierdzających fakt przekazania danego składnika majątkowego do używania w konkretnej dacie. Natomiast fakt technicznego przeprowadzenia czynności wprowadzenia środka trwałego do używania nie ma w tym miejscu znaczenia. Odmiennie rzecz się ma z amortyzacją w rozumieniu przepisów podatkowych. To wprowadzenie do ewidencji, a nie moment przyjęcia do używania środka trwałego, warunkuje dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Reasumując, Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie nie podziela stanowiska Spółki w przedmiotowej sprawie.*

*Mając powyższe na uwadze, postanowiono jak na wstępie. Niniejsze postanowienie dotyczy wyłącznie stanu faktycznego przedstawionego we wniosku oraz obowiązującego w tym stanie faktycznym stanu prawnego.*

Amortyzację ujawnionego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej można rozpocząć dopiero począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek ten lub wartość ta zostały wprowadzone do ewidencji (art. 22h ust. 1 pkt 4 updof i art. 16h ust. 1 pkt 4 updop).

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się do końca miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór (suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, które ustawowo są wyłączone z kosztów podatkowych).

#### **Art. 22f.**

**1. Podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość obejmującą likwidację**

*majątku nie prowadzą działalności gospodarczej, dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22a ust. 1 i ust. 2 pkt 1–3 oraz w art. 22b.*

*2. Podatnicy będący armatorami, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość obejmującą likwidację majątku nie prowadzą działalności gospodarczej, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych od zamówionego przez nich taboru transportu morskiego w budowie, o którym mowa w art. 22a ust. 2 pkt 4.*

*3. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się zgodnie z art. 22h–22m, gdy wartość początkowa środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 3 500 zł. W przypadku gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 3 500 zł, podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22d ust. 1, mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22h–22m albo jednorazowo – w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, albo w miesiącu następnym.*

*4. Jeżeli tylko część nieruchomości, w tym budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego, jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej bądź wynajmowana lub wydzierżawiana – odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w wysokości ustalonej od wartości początkowej nieruchomości, budynku lub lokalu odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, wynajmowanej lub wydzierżawianej, do ogólnej powierzchni użytkowej tej nieruchomości, budynku lub lokalu.*

*5. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które zostały przewłaszczone w celu zabezpieczenia wierzytelności, w tym pożyczki lub kredytu, dokonuje dotychczasowy właściciel, w tym pożyczkobiorca lub kredytobiorca.*

Dużym wyzwaniem dla podatników jest ustalanie wartości majątku, od której będą dokonywane odpisy amortyzacyjne. Szczegółowe uregulowanie tej kwestii znajduje się w art. 22g updog (16g updog).

Ogólna zasada jaka musi być przestrzegana to, w przypadku zakupu majątku ustalenie jego ceny nabycia, która nie zawsze jest odpowiednikiem ceny zakupu. Ceną nabycia jest kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności o koszty: \

- \* transportu, załadunku i wyładunku,
- \* ubezpieczenia w drodze,
- \* montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych,
- \* opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji,
- \* cła i podatku akcyzowego (w przypadku importu składnika majątku).

Kwotę tę pomniejsza się oczywiście o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku.

W przypadku gdy środek trwały lub wartość niematerialna i prawna stanowi współwłasność podatnika, podatnik ustala wartość początkową w takiej proporcji, w jakiej posiada udział we własności tego środka trwałego. Jednak zasada ta nie ma zastosowania do składników majątku stanowiącego wspólność majątkową małżonków. Małżonek ma prawo do przyjęcia całej wartości majątku jako ceny nabycia środka trwałego.

Poniższy wyrok rozstrzyga kwestię ustalenia wartości przyjmowanego dla celów działalności gospodarczej majątku (w tym przykładzie samochodu osobowego), który został nabyty przez podatnika (lub jego małżonka) parę lat wcześniej. Podatnik chciał, aby do wyceny wartości, a tym samym kosztu, zastosować rzeczywistą cenę jaką zapłacił za samochód. Organy skarbowe, a potem sąd nie podzielili jego stanowiska i zdecydowały, iż kosztem uzyskania będzie wartość rynkowa z dnia przyjęcia majątku.



*I SA/Bd 492/10 - Wyrok WSA w Bydgoszczy z 2010-07-28*  
*Sentencja*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Teresa Liwacz Sędziowie Sędzia WSA Leszek Kleczkowski (spr.) Sędzia WSA Izabela Najda-Ossowska Protokolant Asystent Sędziego Agnieszka Kujawa po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 28 lipca 2010r. sprawy ze skargi ze skargi J.P. na interpretację Ministra Finansów z dnia [...]r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych. oddala skargę*

*Inne orzeczenia o symbolu:*

*6112 Podatek dochodowy od osób fizycznych, w tym zryczałtowane formy opodatkowania*

*Inne orzeczenia z hasłem:*

*Podatek dochodowy od osób fizycznych*

*Inne orzeczenia sądu:*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy*

*Inne orzeczenia ze skargą na:*

*Minister Finansów*

#### *Uzasadnienie*

*W dniu [...] J. P. złożył wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie możliwości zaliczenia jednorazowo w ciężar kosztów uzyskania przychodów wydatku na zakup samochodu osobowego niebędącego środkiem trwałym.*

*W przedmiotowym wniosku strona przedstawiła następujący stan faktyczny. Wnioskodawca jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. Działalność gospodarczą opodatkowuje stawką w wysokości 19 %. Prowadząc działalność gospodarczą, strona zamierza wykorzystywać samochód osobowy, który został zakupiony w grudniu 2006 r. Samochód ten został zakupiony na nazwisko żony. W zakresie majątku, od chwili zawarcia związku małżeńskiego strona posiada z małżonką ustrój wspólności majątkowej. Małżonka zarejestrowała przedmiotowe auto na swoje imię i nazwisko. Wartość nabytego auta na podstawie faktury zakupu wynosiła [...] zł brutto. Obecna wartość auta wg ceny rynkowej kształtuje się w granicach ok. [...] zł. Zamiar wykorzystywania auta osobowego będącego współwłasnością wnioskodawcy będzie miał miejsce na zasadzie prowadzonej działalności gospodarczej, tym samym wprost będzie wykazany związek przyczynowo-skutkowy poniesionego zakupu z uzyskiwanym przychodem. Wprowadzenia omawianego składnika majątkowego do przedsiębiorstwa strona ma zamiar dokonać nie na zasadzie środka trwałego, lecz na zasadzie bezpośredniego wydatku odzwierciedlonego w kosztach uzyskania przychodów, tym samym będzie to składnik majątkowy wykorzystywany w przedsiębiorstwie, a ujęty w rejestrze wyposażenia.*

*Mając na uwadze powyższe, wnioskodawca zadał pytanie, czy w przypadku gdy zakup składnika majątkowego został dokonany w 2006 r. na imię i nazwisko małżonka pozostającego w ustroju wspólności majątkowej, możliwe jest zarachowanie tego wydatku bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej obecnie działalności gospodarczej, według wartości ceny nabycia?*

*Zdaniem wnioskodawcy, wartość nabycia auta osobowego w 2006 r. w kwocie [...] zł brutto stanowić będzie bezpośredni koszt uzyskania przychodów prowadzonej obecnie działalności gospodarczej. Mimo, że nabycie przedmiotowego składnika majątkowego miało miejsce trzy lata temu, podatnik ma prawo w każdej chwili zdecydować o wykorzystywaniu swojego składnika majątkowego do prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wskazując na treść art. 22g ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, strona podniosła, że wartością początkową środka trwałego w drodze kupna jest cena jego nabycia, co w przedmiotowej sprawie wiązałoby się z wartością [...] zł. Z uwagi na fakt, iż podatnik zamierza wykorzystywać przedmiotowy składnik*

*majątkowy dla celów działalności gospodarczej w okresie krótszym niż rok, w całości wydatek związany z nabyciem będzie bezpośrednio kosztem uzyskania przychodów.*

*Interpretacją indywidualną z dnia [...] Minister Finansów stwierdził, że stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Organ podniósł, że w momencie poniesienia wydatków na nabycie samochodu, nie miały one związku z uzyskaniem przychodu z prowadzonej działalności gospodarczej, ani z zabezpieczeniem, czy zachowaniem tego źródła przychodów. Z treści wniosku wynika, że samochód nie został nabyty dla celów prowadzonej przez podatnika działalności i do momentu powzięcia decyzji o jego przekazaniu do użytkowania nie był w niej wykorzystywany. Dlatego też wydatki poniesione w związku z jego nabyciem nie będą mogły stanowić kosztów uzyskania przychodów w prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej. Skoro zaś samochód nie spełnia warunków uznania go za środek trwały, to również nie ma możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od jego wartości początkowej. Ma marginesie organ nadmieniał, że w sytuacji przedstawionej we wniosku, kosztem uzyskania przychodów mogą być jedynie wydatki ponoszone przez podatnika, które są związane z eksploatacją samochodu, i są prawidłowo udokumentowane ewidencją przebiegu pojazdu.*

*Pismem z dnia 09 marca 2010 r. strona wezwala organ do usunięcia naruszenia prawa. Zaskarżonej interpretacji podatnik zarzucił błędną interpretację art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zdaniem skarżącego, powyższy przepis nie wskazuje na okoliczności czasu poniesionego wydatku w celu uzyskania przychodu, zatem wydatek poniesiony w 2006 r. może zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów 2010 r.*

*W odpowiedzi na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa z dnia [...] Minister Finansów stwierdził brak podstaw do zmiany zaskarżonej interpretacji indywidualnej.*

*Na interpretację Ministra Finansów J. P. wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy. Zaskarżonej interpretacji zarzucił naruszenie art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez jego błędną interpretację. Skarżący wniósł o uchylenie wydanej interpretacji indywidualnej.*

*W uzasadnieniu skargi strona podtrzymała swoją dotychczasową argumentację. Skarżący wskazał, że ma zamiar wykorzystywać zakupiony samochód do celów prowadzonej działalności gospodarczej w okresie krótszym niż rok, zatem będzie uprawniony do zaliczenia poniesionego wydatku w kwocie [...] zł do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 1 w zw. z art. 22g ust. 1 ustawy*

*o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dodatkowo skarżący zarzucił, że organ zaprzeczył możliwości korzystania z ustawowego prawa określonego w art. 22e ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, który wskazuje na możliwość przyjęcia składnika majątkowego do ewidencji środków trwałych po upływie jednego roku używania.*

*W odpowiedzi na skargę Minister Finansów wniósł o oddalenie skargi podtrzymując argumentację zawartą w uzasadnieniu zaskarżonej interpretacji. Odnosząc się do zarzutu naruszenia art. 22e ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, organ stwierdził, że nie ma on zastosowania w stanie faktycznym przedstawionym we wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji indywidualnej.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, co następuje:*

*Kognicję sądu administracyjnego wyznaczają przepisy art. 1 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 - Prawo o ustroju sądów administracyjnych ( Dz. U. Nr 153, poz. 1269), stanowiąc, że sądy te sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem zgodności z prawem. Stosownie do przepisu art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z dnia 30 sierpnia 2002r. - Prawo o*

*postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz.1270 ze zm.), kontrola sprawowana przez sądy administracyjne obejmuje również orzekanie w sprawach skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach.*

*Skarga jest niezasadna. Mimo, że uzasadnienie stanowiska organu zawarte w indywidualnej interpretacji nie w pełni odpowiada prawu, to jednak rozstrzygnięcie jest prawidłowe. We wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej skarżący wskazał, że jest podatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych. Prowadząc działalność gospodarczą zamierza wykorzystywać samochód osobowy, który został zakupiony w grudniu 2006 r. Samochód został zakupiony na nazwisko żony skarżącego, z którą pozostaje w ustroju majątkowym własności wspólnej. Małżonka zarejestrowała przedmiotowe auto na swoje imię i nazwisko. Wartość nabytego auta na podstawie faktury zakupu brutto wynosiła [...] zł. Obecna wartość auta wg ceny rynkowej kształtuje się w granicach ok. [...] zł. Wprowadzenia omawianego składnika majątkowego do przedsiębiorstwa strona ma zamiar dokonać nie na zasadzie środka trwałego, lecz na zasadzie bezpośredniego wydatku odzwierciedlonego w koszty uzyskania przychodów. W związku skarżący zadał pytanie, czy w przypadku, gdy zakup składnika majątkowego został dokonany w 2006 r. na imię i nazwisko małżonka pozostającego w ustroju wspólności majątkowej małżeńskiej, jest możliwy do zarachowania bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów prowadzonej obecnie działalności gospodarczej według wartości ceny nabycia? Zdaniem podatnika mimo, iż nabycie przedmiotowego składnika majątkowego miało miejsce trzy lat temu, ma ona prawo w każdej chwili zdecydować o wykorzystywaniu swojego składnika majątkowego do prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Skoro wola podatnika jest jedynym czynnikiem o takim przekazaniu auta osobowego do prowadzonej działalności gospodarczej należałoby mieć na uwadze zastosowanie przepisów art. 22a - 22o ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Z uwagi na fakt, iż skarżący zamierza wykorzystywać przedmiotowy składnik majątkowego dla celów działalności gospodarczej w okresie krótszym niż rok, w całości wydatek związany z nabyciem będzie bezpośrednio kosztem uzyskania przychodów. Powyższe auto będzie wykorzystywane tylko i wyłącznie dla celów działalności gospodarczej. Strona uważa, iż zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wartość nabycia auta osobowego w 2006 r. w kwocie [...] zł brutto stanowić będzie od razu bezpośredni koszt uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej.*

*Należy zauważyć, że zgodnie z art. 22a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych amortyzacji podlegają, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:*

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,*
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,*
- 3) inne przedmioty*

*- 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 określonej w art. 23a pkt 1, zwane środkami trwałymi.*

*Z kolei art. 22 e ust. 1 tej ustawy stanowi, że jeżeli podatnicy nabędą lub wytworzą we własnym zakresie składniki majątku wymienione w art. 22a ust. 1 i art. 22b ust. 1, o wartości początkowej przekraczającej 3.500 zł, i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok - podatnicy są obowiązani, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął:*

- 1) zaliczyć te składniki do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, przyjmując*

*je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia;*

*2) zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych, przypadającą na okres ich dotychczasowego używania, obliczonych dla środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy, zwanym "Wykazem stawek amortyzacyjnych", a dla wartości niematerialnych i prawnych - przy zastosowaniu zasad określonych w art. 22m;*

*3) stosować stawki amortyzacji, o których mowa w pkt 2, w całym okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych;*

*4) wpłacić, w terminie do 20 dnia tego miesiąca, do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia,*

*w którym okres ich używania przekroczył rok, i naliczoną kwotę odsetek wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 45 ust. 1 lub 1a pkt 2; odsetki od różnicy, o której mowa w pkt 2, są naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu zaliczenia składnika majątku do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych.*

*W świetle powyższych uregulowań decydujące znaczenie dla możliwości zaliczenia składników majątkowych do środków trwałych ma przewidywany okres używania. Jeśli będzie on krótszy niż rok, to - choćby składnik majątkowy charakteryzował się wszystkimi pozostałymi cechami środka trwałego - nie będzie mógł zostać do nich zaliczony. Jeżeli podatnicy zakładają, że przewidywany okres używania środka trwałego będzie krótszy niż rok, to nie zaliczają danego składnika majątkowego do środków trwałych, lecz wydatki na jego nabycie czy też wytworzenie zaliczają bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Niezaliczenie danego składnika majątku do środków trwałych pozostawione jest wyłącznie uznaniu podatnika, chociażby nawet z okoliczności faktycznych niezbitnie wynikało, że planowane używanie danego składnika majątkowego będzie dłuższe niż rok. Obroną przed wykorzystywaniem tej regulacji przez podatników na szkodę budżetu państwa są jednak wysokie odsetki, jakie przewiduje ustawodawca w przypadku przekroczenia jednorocznego użytkowania danego składnika majątkowego, który nie został uprzednio zaliczony do środków trwałych. Regulacja, umożliwiającą niezaliczenie danego składnika majątkowego do środków trwałych z powodu jego krótkiego przewidywanego okresu użytkowania, stanowi w praktyce jedyny sposób bezlimitowego zaliczania w koszty uzyskania przychodów wydatków na samochody osobowe używane na potrzeby działalności gospodarczej (por. Komentarz do art. 22(e) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych [w:] A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Lex, 2010).*

*Odnosząc powyższe rozważania do rozpatrywanej sprawy należy zgodzić się ze skarżącym, że wartość samochodu zakupionego na cele osobiste, a następnie przekazanego na wyłączny użytek prowadzonej działalności gospodarczej będzie stanowiła podstawę do zaliczenia tej wartości bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów (a nie poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych), jeżeli przewidywany okres używania tego auta na potrzeby działalności gospodarczej będzie krótszy niż rok lub równy temu okresowi. Nie ma przy tym znaczenia, że samochód zostanie przekazany na cele działalności gospodarczej po upływie trzech lat od chwili zakupu. Nie można w tym zakresie zgodzić się z organem podatkowym, że skoro samochód został zakupiony na cele osobiste, to wartość tego samochodu, w przypadku późniejszego przekazania go na cele działalności gospodarczej, nie może stanowić kosztu uzyskania przychodu z powodu braku związku z tą działalnością w momencie zakupu pojazdu. Brak związku z tą działalnością w momencie zakupu auta nie jest kwestią istotną dla rozstrzygnięcia rozpatrywanej sprawy. Ważne jest, że taki związek będzie - bez wątpliwości - istniał w momencie przekazania samochodu na cele działalności gospodarczej.*

*Sąd nie podziela natomiast stanowiska skarżącego, że będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów wartość samochodu w kwocie [...] zł, tj. w cenie jego nabycia. Skoro samochód zostanie wyłączony ze środków trwałych to podstawą do zaliczenia wartości samochodu do kosztów uzyskania przychodów będzie art. 22 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenie źródła przychodów. W świetle tego uregulowania wydatek stanowi koszt uzyskania przychodu, jeżeli służy osiągnięciu jakiegoś celu gospodarczego związanego z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą i został poniesiony w sposób racjonalny, tzn. stwarzający szansę na pozytywny wynik ekonomiczny.*

*Do chwili przekazania auta na użytek działalności gospodarczej był on eksploatowany na cele osobiste podatnika. Tym samym samochód ten nie był wykorzystywany dla osiągnięcia przychodu w ramach prowadzonej przez skarżącego działalności gospodarczej i wartość samochodu do tego momentu nie może, na gruncie art. 22 ust. 1 wskazanej ustawy, stanowić kosztu uzyskania przychodu. Dopiero po przekazaniu pojazdu na cele działalności gospodarczej będzie on służył osiągnięciu przychodu z tej działalności, i wartość rynkowa samochodu (uwzględniająca jego stan i stopień zużycia), z tej chwili, może podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.*

*Wbrew twierdzeniom podatnika w sprawie nie znajduje zastosowania art. 22g ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którym za wartość początkową środków trwałych uważa się w razie nabycia w drodze kupna - cenę nabycia. Przedmiotowy środek transportu nie będzie środkiem trwałym i wskazany przepis nie może być podstawą prawną rozstrzygnięcia.*

*Mając powyższe na uwadze na podstawie art. 151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 153, poz. 1270) orzeczono jak w sentencji.*

*L. Kleczkowski T. Liwacz I. Najda - Ossowska*

Sprytny plan podatnika, zmierzający do podniesienia sobie kosztów przed sprzedażą samochodu nie powiódł się. Niestety widać, że podatnik nie do końca przemyślał sprawę a organy skarbowe stanęły na wysokości zadania zachowując czujność.

Poniższy wyrok dotyczy wartości nieruchomości, jaką podatnik przyjął dla celów amortyzacji. Organy skarbowe zakwestionowały wartość wyznaczoną przez biegłego – sąd przychylił się do zdania organów skarbowych.

*I SA/Rz 151/11 - Wyrok WSA w Rzeszowie Data orzeczenia 2011-04-26*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie w składzie następującym: Przewodniczący S. WSA Barbara Stukan-Pytłowany Sędziowie WSA Grzegorz Panek WSA Kazimierz Włoch (spr.) Protokolant st. sekr. sąd. Teresa Tochowicz po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 14 kwietnia 2011 r. spraw ze skarg P. K. na decyzje Dyrektora Izby Skarbowej z dnia [...] stycznia 2011 r. nrnr: [...],[...] w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 i 2006 rok - oddala skargi -*

*Uzasadnienie*

*Decyzjami z dnia [...] stycznia 2011r. nr [...] i [...] Dyrektor Izby Skarbowej w R. po rozpatrzeniu odwołań podatnika P. K. od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w R. z dnia [...] września 2010r. znak: [...] i [...] określających zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005r. i 2006r. w wysokości odpowiednio 90 592 zł. i 42.226,00 zł - uchylił w całości decyzje organu I instancji i określił zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005r. w kwocie 87 965 zł. oraz za 2006 r. w kwocie 39.580,00 zł.*

*W postępowaniu podatkowym organy podatkowe ustaliły, iż podatnik w latach 2005- 2006 prowadził działalność gospodarczą samodzielnie pod firmą Agencja Promocyjna "K. 2 oraz w ramach trzech spółek cywilnych:*

*\* [...] s. c. R., ul. R. 9,*

*\* B. C. N. P., P. K. s. c. R., ul. R. 18,*

*\* I. D. N. P., P. K. s. c. R., ul. M. 13.*

*Podatnik posiadał połowę udziałów w każdej ze spółek, zobowiązany były do prowadzenia podatkowych ksiąg przychodów i rozchodów i opłacał podatek dochodowy od osób fizycznych na zasadach określonych w art. 30c ustawy z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.*

*Po przeprowadzeniu kontroli podatkowej w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa za lata 2005-2006, stwierdzono nieprawidłowości w ww. zakresie w Spółkach: [...] s.c., I. D. s.c. oraz w Agencji Promocyjnej "K. 2" polegające w roku podatkowym 2005 na :*

*(...)*

*\* błędnym ustaleniu wartości początkowych: spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego i nieruchomości położonych w R. przy ul. B./S., a w konsekwencji na błędnym naliczeniu odpisów amortyzacyjnych.*

*W roku podatkowym 2006 polegające na:*

*(...)*

*\* błędnym ustaleniu wartości początkowych nieruchomości położonych w R. przy ul. B./S. i przy ul. K. 4, a w konsekwencji na błędnym naliczeniu odpisów amortyzacyjnych.*

*W związku z powyższym Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R., nie uznając prowadzonych przez podatnika ksiąg podatkowych za dowód w zakresie stwierdzonych nieprawidłowości, decyzjami z dnia [...] września 2010 r. znak: [...] i [...] określił P. K. zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2005r. w wysokości 90 592 zł. oraz za 2006 r. w wysokości 42.226 zł.*

*W odwołaniu od powyższych decyzji, podatnik, wnosząc o ich uchylenie w całości, zarzucił naruszenie prawa materialnego tj. art. 22, 22a i 22g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, poprzez nieuwzględnienie zaliczonych przez podatnika do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, a także naruszenie przepisów postępowania art. 120, art. 121 § 1, art. 122, art. 180 § 1, art. 187 § 1, art. 191 ustawy Ordynacja podatkowa – poprzez wydanie rozstrzygnięcia bez wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego.*

*Podatnik zakwestionował ustalenia organu w zakresie wartości początkowej nieruchomości przy ul. S. oraz dokonywanych odpisów amortyzacyjnych, wyjaśniając, iż budowę tego obiektu rozpoczął jako osoba fizyczna nie prowadząca działalności gospodarczej i w związku z tym nie posiadał dokumentów dotyczących przeprowadzonych prac. Nieruchomość ta, w jego ocenie w sposób prawidłowy, została zatem wyceniona w oparciu o opinię biegłego rzeczoznawcy. Podkreślił także, iż mimo tego, w toku postępowania kontrolnego przedstawił kserokopie dokumentów wystawianych w okresie od czerwca*

2000 r. do grudnia 2002 r., oznaczone jako "inwestycja S.", wobec czego organ I instancji mógł i powinien był, ustalić na podstawie przedłożonych dokumentów źródłowych, prawidłową wartość początkową amortyzowanej nieruchomości.

Podatnik zarzucił także, iż bezzasadnie wyłączono z kosztów uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne naliczone od nieruchomości położonej w R. przy ul. K. Wyjaśnił m.in., iż wartość początkową przedmiotowej nieruchomości na kwotę 3.799.075,00 zł, ustalił na podstawie opinii biegłego, gdyż nie można było ustalić kosztu wytworzenia tej nieruchomości.

Jednocześnie sprzeciwił się ustalaniu wartości początkowej tego środka trwałego, w oparciu o samą jedynie cenę nabycia przedmiotowej kamienicy - 285.618,00 zł, podkreślając iż wartość ta nie jest miarodajna dla ustalenia rzeczywistej wartości nieruchomości w chwili jej przyjęcia do używania. Zaznaczył także, iż zarówno przedstawione przez podatnika zdjęcia jak również dokonane przez organ I instancji oględziny, obrazują różnicę pomiędzy stanem nieruchomości w dniu zakupu a jej stanem w dniu przekazania nieruchomości do używania w działalności gospodarczej.

Po rozpatrzeniu powyższych odwołań, Dyrektor Izby Skarbowej w R., uchylając zaskarżone decyzje oraz określając na nowo wysokość zobowiązania podatkowego, poczynił własne ustalenia w zakresie wartości początkowej wykorzystywanych przez podatnika środków trwałych, wyłączając z zakresu kosztów uzyskania przychodu jedynie część dokonanych przez niego odpisów amortyzacyjnych.

W kwestii odpisów amortyzacyjnych w kwocie 20 286,72zł zarówno za rok 2005 oraz 2006r. naliczonych przez podatnika od wartości początkowej budynku handlowo - usługowego w R. przy ul. B./S. – którego wartość podatnik ustalił początkowo na kwotę 645.535, 51 zł. a następnie podwyższył do kwoty 811.470,46 zł, organ podatkowy uznał, iż podatnikowi przysługiwało prawo do zaliczenia w ciężar kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych jednakże od innej wartości początkowej przedmiotowego składnika majątkowego. Wartość początkową budynku handlowo - usługowego przy ul. B./S. ustalono na kwotę 557.007,70 zł.

Analizując powyższą kwestię organ odwoławczy stwierdził, iż zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym w 2001 r., tj. w roku, w którym ww. nieruchomość przekazano do używania w działalności Agencji Promocyjnej "K. 2", za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-18 wymienionego przepisu, uważało się w razie wytworzenia we własnym zakresie - koszt wytworzenia, tj. wartość w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych; do kosztu wytworzenia nie zaliczało się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania (art. 22g ust. 4 ww. ustawy). Jeżeli podatnik nie mógł ustalić kosztu wytworzenia, wartość początkową środków trwałych ustalało się w wysokości określonej z uwzględnieniem cen rynkowych (środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia) przez biegłego, powołanego przez podatnika (art. 22g ust. 9 ww. ustawy). Jednakże brak możliwości ustalenia kosztu wytworzenia środka trwałego musiał być spowodowany sytuacją szczególną lub wyjątkową, co w analizowanym przypadku nie miało miejsca.

W rozpatrywanej sprawie bezspornym jest, iż budynek w R. przy ul. B./S. został wybudowany przez Podatnika na podstawie decyzji Prezydenta Miasta R. z dnia [...]11.1998 r. znak: [...], a następnie w dniu 01.01.2001 r. został wprowadzony do "ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych" Agencji Promocyjnej "K. 2". Wartość początkową nieruchomości należało zatem ustalić

zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. wg kosztu jego wytworzenia).

Bez wpływu na powyższe stanowisko pozostaje okoliczność podnoszona przez Podatnika w odwołaniu, że budowę ww. obiektu rozpoczął jako osoba fizyczna nie prowadząca działalności gospodarczej i w związku z tym nie posiadał "dokumentów dotyczących przeprowadzonych prac". Stwierdzić należy, iż przed wprowadzeniem ww. nieruchomości na stan środków trwałych Agencji Promocyjnej "K. 2", Podatnik na każdym etapie jego budowy miał możliwość ustalenia ceny nabycia zużytych do wytworzenia budynku materiałów, surowców, wykorzystanych usług obcych, jak i kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi oraz innych kosztów, tj. na podstawie faktur, rachunków, czy też umów cywilnoprawnych. Fakt, że budowę ww. obiektu Podatnik rozpoczął jako "osoba prywatna" nie pozbawiał Go możliwości gromadzenia przedmiotowych dokumentów. W analizowanym przypadku brak było zatem podstawy do ustalenia wartości początkowej ww. środka trwałego w oparciu o wycenę biegłego na zasadach określonych w art. 22g ust. 9 ww. ustawy, w szczególności, że wyceny takiej Podatnik na żadnym etapie prowadzonego postępowania nie przedłożył.

Biorąc pod uwagę, iż przedmiotowa nieruchomość została wprowadzona do "ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych" (w dniu 01.01.2001 r.) i była wykorzystywana w działalności Agencji Promocyjnej "K. 2" oraz zważywszy na to, że część przedłożonych dokumentów: faktury wystawione przez: B. R. S.A., PPHU "I.", M. Oddział w R. E. –R. s.c, Przedsiębiorstwo Ochrony Mienia i Usług Detektywistycznych S. O. wskazywała jednoznacznie, że dotyczyły realizowanej przez Agencję Promocyjną "K. 2" - budowy obiektu przy ul. B./S. - w ocenie organu odwoławczego - wartość początkową tego środka trwałego należało zatem ustalić z uwzględnieniem nakładów wynikających z tych dokumentów, tj. w kwocie 557.007,70 zł (230.000,00 zł + 2.295,00 zł + 20.000,00 zł + 245.218,50 zł + 54.494,20 zł + 5.000,00 zł = 557.007,70 zł).

W tych okolicznościach sprawy organ II instancji, po dokonaniu oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego uznał - odmiennie niż organ I instancji, że Podatnikowi w 2005 r. przysługiwały w ciężar kosztów podatkowych odpisy amortyzacyjne w kwocie 13.925,19 zł, które zostały wyliczone idąc za podatnikiem stosując przyjętą przez niego metodę liniową przy zastosowaniu stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5 %. Pozostałą część dokonanych przez podatnika odpisów - w kwocie 6.361,53 zł. za każdy rok podatkowy - organ odwoławczy wyłączył z kosztów uzyskania przychodów.

Kwestią sporną było ustalenie wartości początkowej budynku położonego w R. przy ul. K. 4, a w konsekwencji wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od tej wartości budynku.

Organ podatkowy zauważył że budynek ten zakupiony został w dniu [...] października 2003r. aktem notarialnym Rep. [...], a wprowadzony do ewidencji środków trwałych w sierpniu 2006r.

Z treści tej umowy wynika, iż Podatnik nabył od Państwa A. i Cz. D. cały ich udział w tej nieruchomości wynoszący 1/2 część działki nr: 1061/1 (o pow. 02a 53m<sup>2</sup>) zabudowanej kamienicą i działki nr 1062/2 (o pow. 01a 22 m<sup>2</sup>) oraz cały udział wynoszący 1/6 część działki 1061/2 (o pow. 21 m<sup>2</sup>) - za cenę 140.000,00 zł; koszty sporządzenia aktu i wszelkie opłaty z nim związane wyniosły 5.618,00 zł i zostały pokryte przez P. K. Na podstawie postanowień Sądu Rejonowego w R.

\* z dnia [...]12.2003 r. sygn. akt [...] zniesiono współwłasność oraz przydzielono prawo własności nieruchomości na wyłączną własność P. K.,

- z dnia [...]09.2004 r. sygn. akt [...] zezwolono P. K. na złożenie do depozytu sądowego kwoty 140.000,00 zł tytułem spłaty udziałów w tej nieruchomości przysługujących E. L. i Ch. L. - nieznanym z miejsca pobytu.



Wartość początkową tego środka trwałego należało zatem ustalić w oparciu o art. 22g ust 1 pkt 1 i ust 3 ustawy o pdof. tj. wg. ceny jego nabycia powiększonej o udokumentowane koszty, o których mowa w art. 22g ust 3 ustawy, naliczone do dnia przekazania budynku do używania w działalności gospodarczej. Organ podkreślił iż obowiązujące przepisy nie przewidywały możliwości ustalenia wartości środka trwałego w oparciu o wycenę biegłego, gdyż taki sposób wyceny możliwy był jedynie w razie wytworzenia środka trwałego we własnym zakresie i to jedynie wtedy gdy niemożliwe byłoby ustalenie kosztu wytworzenia tego środka innymi metodami.

Przesłanką do zastosowania tej metody, nie mogła być także okoliczność, że zakupu przedmiotowej nieruchomości Podatnik dokonał jako osoba prywatna z zamiarem jej sprzedaży - po uprzednim "wyremontowaniu" i skorzystania ze zwolnienia podatkowego. Wiarygodność ww. stwierżeń oraz wiarygodność wyjaśnień zawartych w odwołaniu (iż "w trakcie zakupu" a także podczas "prac remontowych" wolą P. K. było, by budynek ten nie był "związany z prowadzoną działalnością gospodarczą"), podważają działania Podatnika podjęte po zakupie przedmiotowej kamienicy - w trakcie prowadzonych prac (na podstawie decyzji Prezydenta Miasta R. z dnia [...]05.2004 r., zmienianej kolejnymi decyzjami tego organu z dnia: [...]01.2005, [...]04.2005 r., [...]06.2005 r., [...]09.2005 r. i [...]12.2006 r.) - a przed wprowadzeniem budynku na stan środków trwałych Agencji Promocyjnej "K. 2" (w sierpniu 2006 r.). I tak:

- w listopadzie 2004 r. i w lutym 2005 r. zawarto umowy pomiędzy Agencją Promocyjną "K. 2" P. K., a R. Z. E. na dostawę energii elektrycznej do mieszkania nr 4/2 i oświetlenie klatki schodowej w ww. budynku,

- do kosztów uzyskania przychodów Agencji Promocyjnej "K. 2" zaliczono wydatki z tytułu zużycia energii elektrycznej w ww. budynku, w okresach od stycznia 2005 r. do grudnia 2005 r. i od stycznia 2006 r. do lipca 2006 r.,

- do przychodów Agencji Promocyjnej "K. 2" w 2005 r. i w 2006 r. zaliczono czynsz najmu, wynikający z umów zawartych przez ww. Firmę z podmiotami gospodarczymi na wynajem pomieszczeń znajdujących się w ww. budynku (tj. z Bankiem Spółdzielczym w D. i firmą Bar B. - w maju 2005 r.; z firmą Pośrednictwo Finansowe i Ubezpieczeniowe M. Sz. i z Kancelariami Prawnymi T. C., P. K. oraz W. W. - w listopadzie 2005 r., z firmą A. L. - P. Amerykańsko-Polskie Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie i Reasekuracji S.A. - w lutym 2006 r., z firmą Sz.-D. "O." I. H. i z Wydawnictwem Karto-Reklamowym J.M. - w marcu 2006 r.) oraz umów najmu dwóch mieszkań w nadbudowanej części kamienicy - w lutym i w kwietniu 2006 r.

Organ zauważył również, iż przedmiotowej opinii biegłego wartość rynkowa nieruchomości została oszacowana na podstawie dochodów z najmu, który nieruchomość może przynieść właścicielowi, podczas gdy zgodnie z art. 22 g ust. 8 ustawy wartość ta winna zostać określona z uwzględnieniem cen rynkowych tego samego rodzaju środków trwałych z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia.

Skoro zatem wartość rynkowa kamienicy przy ul. K. została ustalona w oparciu o możliwy do uzyskania czynsz z tytułu najmu pomieszczeń, nie można zatem ustalić że kwota ta odpowiada kosztom jakie zostały poniesione by doprowadzić kamienicę do stanu w jaki została przyjęta do używania jako środek trwały.

Uwzględniając powyższe jak również fakt, iż nabycie kamienicy nastąpiło po założeniu przez Agencję Promocyjną "K. 2" "ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych" organ odwoławczy uznał, iż wartość nieruchomości położonej w R. przy ul. K. 4 należało ustalić zgodnie z art. 22g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tj. wg ceny jej nabycia.

**Środki trwale w podatku dochodowym - wybrane aspekty praktyczne**  
**Mariusz Cieśla, email: mariusz@fiskal.pl**

---

Podatnikowi przysługiwało zatem prawo zaliczenia do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych za 2006 r. (tj. za okres od września do grudnia, gdyż od 1 marca podatnik rozpoczął amortyzację) w kwocie 8.267,07 zł naliczonych od wartości początkowej tego składnika majątkowego ustalonej na w kwotę 248.012,10 zł. Uwzględniając okoliczność, że kwota 280.000,00 zł stanowiła wartość budynku wraz z gruntem (w dokumentach dotyczących nabycia przedmiotowej nieruchomości nie wyodrębniono wartości gruntu i wartości budynku) za prawidłowe i zgodne z art. 23 § 4 i § 5 ustawy Ordynacja podatkowa należy uznać określenie wartości początkowej budynku przy ul. K. 4, w kwocie 248.012,10 zł (285.618,00 zł - 36.866,00 zł - 739,90 zł = 248.012,10 zł), przy czym kwota:

\* 285.618,00 zł stanowi sumę: kwoty należnej zbywcy udziału w działce nr: 1061/1, zabudowanej kamienicą i w działce nr 1062/2 oraz udziału w działce 1061/2 (140.000,00 zł); depozytu sądowego złożonego tytułem spłaty udziałów właścicielom nieznanym z miejsca pobytu (140.000,00 zł); kosztów sporządzenia aktu i innych opłat z tym związanych (5.618,00 zł),

\* 36.866,00 zł, to wartość nabytego gruntu, którą ustalono wg wyliczenia: 378,50 m<sup>2</sup> x 97,40 zł/m<sup>2</sup> (z tego 378,50 m<sup>2</sup> - to suma powierzchni nabytych działek, 97,40 zł/ m<sup>2</sup> -to wartość 1 m<sup>2</sup> gruntu określona przez biegłego rzeczoznawcę dla gruntu położonego przy ulicy M. w R. sąsiadującej bezpośrednio z ulicą K.), 739,90 zł (5.618,00 zł x 13,17 %) to część kosztów związanych ze sporządzeniem aktu notarialnego z dnia [...] .10.2003 r. (Rep. [...]), przypadająca na grunt przy ul. K., ustalona proporcjonalnie do udziału wartości gruntu (36.866,00 zł) w łącznej wartości budynku wraz z gruntem (280.000,00 zł).

W dniu 3 grudnia 1996r. wprowadzono własnościowe spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego położonego w budynku przy ul. R. 53A w R. do ewidencji środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych prowadzoną przez Agencję Promocyjną "K. 2" P. K.

Od stycznia 2000r. podatnik rozpoczął naliczanie odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej w wysokości 204.000zł według stawki 10%. W 2005r. zaliczono z tego tytułu do kosztów uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne w kwocie 20.400zł oraz identycznie w 2006r. zaliczono z tego tytułu do kosztu uzyskania przychodu kwotę 20.400zł.

Organy podatkowe ustaliły, iż w dniu 12 stycznia 2005r. podatnik, sprzedał spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego położonego przy ul. R. 53A za kwotę 83 500zł., której nie wykazała w przychodach Agencji Promocyjnej "K. 2" za 2005r.

Zgodnie z art. 24 ust. 2 pkt 1 p.dof. w brzmieniu obowiązującym w 2005 r., dochodem lub stratą z odpłatnego zbycia składników majątkowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej, jest różnica między przychodem z odpłatnego ich zbycia a wykazaną w ewidencji wartością początkową tychże środków trwałych, powiększona o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych.

W kwestii ustalenia wartości początkowej tego lokalu, a w konsekwencji prawidłowości ustalenia kosztów jego sprzedaży, organ odwoławczy przychylił się do stanowiska organu I instancji, który w oparciu o cenę nabycia lokalu w listopadzie 1999r. - tj.. ustalił jego wartość początkową na kwotę 77.112 zł

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. włączył jako dowody w sprawie kserokopie: protokołu z badania dokumentów i ewidencji Przedsiębiorstwa Handlowego "F." s.c. G. S., P. K., I. S. (NIP 813-00-20-465) - doręczonego w dniu 20.03.2001 r., oraz wyniku kontroli Nr [...] - doręczonego w dniu 30.03.2001 r. (tj. dokumentów sporządzonych na okoliczność kontroli skarbowej przeprowadzonej w Spółce "F." w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa za lata 1999 i 2000). Treść tych dokumentów potwierdza, że G. S. i P. K. w dniu 24.12.1996 r. nabyli od Spółdzielni Mieszkaniowej

"R." w R., ul. R. 53A spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, za kwotę 75.000,00 zł.

*W tych okolicznościach sprawy uprawnione jest stwierdzenie, iż zgodnym zamiarem Stron umowy sprzedaży z dnia 19.11.1999 r. (akt notarialny Repertorium [...]) było nabycie przez P. K. części ww. spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego (za kwotę 38.500,00 zł). Zważywszy na to, że w momencie przedmiotowego nabycia P. K. - zgodnie z wyjaśnieniami z dnia 24.03.2009r. - był już właścicielem połowy ww. prawa majątkowego, tym samym na cenę nabycia, a zarazem na wartość początkową ww. spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego winny składać się: kwota 37.500,00, zł (tj. połowa ceny nabycia ww. prawa 75.000,00 zł, zapłacona w 1996r. przez współników Spółki "F.") oraz kwota 38.500,00 zł (tj. cena nabycia ww. prawa przez P. K. w 1999r.). Za bezzasadne należy zatem uznać stanowisko Podatnika, iż na cenę zakupu ww. prawa majątkowego składały kwoty 38.500,00 zł i 38.500,00 zł.*

*Biorąc pod uwagę, że spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego usytuowanego w R. przy ul. R. 53A, zostało nabyte w drodze kupna (przed dniem 01.01.2001 r.), to wartość początkową tego prawa majątkowego należało ustalić jako cenę nabycia (zgodnie z § 6 ust. 1, ust. 4a i ust. 15 ww. rozporządzenia).*

*W myśl powołanego wyżej § 6 ust. 4a rozporządzenia "cena nabycia" praw majątkowych obejmowała nie tylko cenę ich zakupu, ale również inne koszty związane z tym zakupem, naliczone do dnia przekazania prawa majątkowego do używania - za prawidłowe należy zatem uznać stanowisko organu I instancji, iż na cenę nabycia przedmiotowego prawa majątkowego składały się również koszty związane ze sporządzeniem umowy sprzedaży z dnia [...].11.1999 r. w kwocie 1.112,00 zł (akt notarialny Repertorium [...]).*

*Z tego względu z uwagi na fakt, że w 2005r. podatnik z tytułu amortyzacji zaliczył do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne w kwocie 2400zł, całą kwotę z tego tytułu wyłączono z kosztów uzyskania przychodów za 2005r. oraz taką samą kwotę należało wyliczyć z kosztów uzyskania przychodów za 2006r.*

*W ocenie organu odwoławczego za niewiarygodne i niezastępujące na uwzględnienie uznać należy wyjaśnienia Podatnika, według których wartość początkowa spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego (wprowadzonego do "ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych" w dniu 03.12.1999 r.) ustalona została w sposób wskazany w odwołaniu, a ponadto, że ww. faktura dokumentuje prace remontowe w lokalu użytkowym, objętym ww. prawem majątkowym, albowiem:*

*\* na wcześniejszym etapie postępowania Podatnik wskazał inny sposób ustalenia wartości początkowej ww. spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, a mianowicie, że wartość tą (w kwocie 204.000,00 zł) ustalił na podstawie wyceny biegłego, zawartej w operacie szacunkowym z dnia 03.12.1999 r. (pisemne wyjaśnienia Podatnika z dnia 30.01.2009 r.). Z przedłożonego przez Podatnika operatu wynika jednak, że wartość rynkową spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oszacowano na kwotę 204.000,00 zł w podejściu dochodowym, metodą inwestycyjną, techniką kapitalizacji prostej (tj. z uwzględnieniem danych "o osiągniętych czynszach dzierżawnych za wynajem pomieszczeń użytkowych w tym budynku oraz porównywalnymi danymi z lokalnego rynku), a celem tej wyceny było określenie wartości rynkowej ww. prawa majątkowego, jako podstawy zabezpieczenia kredytu bankowego. Natomiast - jak wskazano wyżej - przepisy obowiązującego w 1999 r. rozporządzenia w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie dawały możliwości ustalenia wartości początkowej nabytego (w drodze kupna) prawa majątkowego w oparciu o wycenę biegłego. Co więcej, ze względu na przyjętą w ww. operacie metodę szacowania, kwota 204.000,00 zł nie odzwierciedla ceny rynkowej spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, stosowanej w obrocie prawami majątkowymi tego samego rodzaju z uwzględnieniem w szczególności*

*ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia, lecz cenę rynkową pomieszczeń użytkowych w tym budynku. A więc uprawnione jest stwierdzenie, że Podatnik w zależności od etapu prowadzonego postępowania, gromadzonych dowodów oraz poczynionych ustaleń modyfikuje treść składanych wyjaśnień, tak aby uchronić się od skutków podatkowych zaistniałych zdarzeń,*

*\* z zapisów zawartych w protokole z badania dokumentów i ewidencji Przedsiębiorstwa Handlowego "F." s.c. wynika, iż - przedłożone dokumenty i składane wyjaśnienia - świadczą o tym, że w 1999 r. (tj. w roku wystawienia faktury VAT nr 1211/VAT/99 za prace remontowe) Spółka ta faktycznie prowadziła działalność gospodarczą, przedmiotem której był handel hurtowy i detaliczny obuwiem; okoliczność tę potwierdził również G. S. składając wyjaśnienia do protokołu przesłuchania z dnia 28.01.2010 r.,*

*z treści faktury Nr [...] z dnia 29.11.1999 r. wynika, że nabywcą "prac remontowych" był P. K., a nie Agencja Promocyjna "K. 2" P. K.; nie wskazano w niej także miejsca (adresu), w którym prace remontowe zostały wykonane.*

*W tym miejscu podkreślić należy także, iż przepisy obowiązującego w 1999 r. rozporządzenia w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych pozwalały na ulepszenie jedynie środków trwałych, nie dawały natomiast możliwości "ulepszania" wartości niematerialnych i prawnych, jakimi bez wątplenia są prawa majątkowe (§ 6 ust. 3 ww. rozporządzenia). Oznacza to w konsekwencji brak możliwości podwyższenia wartości początkowej prawa majątkowych o nakłady poniesione na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację.*

*W przypadku natomiast poniesienia nakładów inwestycyjnych na lokal użytkowy, objętym spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu użytkowego, odrębnie należało amortyzować spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego - według zasad przewidzianych dla wartości niematerialnych i prawnych, a odrębnie przedmiotowe nakłady - jako przyjęte do używania inwestycje w obcym środku trwałym, które winny być zaliczone do środków trwałych i objęte stosowną ewidencją. W wyniku analizy "ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych" Agencji Promocyjnej "K. 2" nie stwierdzono jednakże, by Podatnik wprowadził na stan swoich środków trwałych "inwestycje w obcych środkach trwałych.*

*Organ uznał zatem, iż naliczone przez podatnika odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej przedmiotowego lokalu, nieprawidłowo ustalone na kwotę 204.000,00 zł, na koniec 2004 r. wyniosły kwotę 102.000,00 zł. co oznacza że już przed 2005r. nastąpiło zrównanie wartości początkowej przedmiotowego prawa majątkowego, z dokonanymi przez podatnika w tymże roku odpisami amortyzacyjnymi.*

*Biorąc zatem pod uwagę, że do końca 2004 r. podatnik dokonał amortyzacji spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego do wysokości wartości początkowej w kwocie 77.112,00 zł, dochód ze sprzedaży przedmiotowego prawa majątkowego ustalono według wyliczenia: (83.500,00 - 77.112,00) + 77.112,00 = 83.500,00 zł. W konsekwencji stwierdzono iż podatnik zaniżył przychód z działalności Agencji Promocyjnej "K. 2" o kwotę 83.500,00 zł, z tytułu odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą wartości niematerialnych i prawnych.*

*Organ odwoławczy uznał, że organ II instancji nie naruszył zasad określonych w art. 120, 121 § 1, 122, 180 § 1, 187 § 1 i 191 Ordynacji podatkowej. Organ I instancji wielokrotnie zwracał się do podatnika o przedłożenie dowodów dotyczących poniesienia kosztów związanych z wytworzeniem i ulepszeniem budynku położonego w R. przy ul. B./S. oraz dochodów stanowiących podstawę ustalenia wartości początkowej budynku położonego w R. przy ul. K. 4. Dla wyjaśnienia tych okoliczności organ*

*I instancji podjął szereg działań m.in. wystąpił w piśmie z dnia 8 października 2008r. do Miejskiego Zarządu Budynków Mieszkalnych w R. tj. administratora budynku przy ul. K. 4, przeprowadził oględziny tego budynku oraz budynku położonego przy ul. B./S. i przesłuchał w charakterze świadków: M. J. - właścicielkę biura podatkowego które obsługiwało podatnika oraz A. P.-Sz. pracownicę tego biura.*

*W skargach na powyższe decyzje, wnosząc o ich uchylenie, skarżący zarzucił naruszenie przepisów prawa materialnego tj. art. 22, 22a i 22g ustawy o pdof. poprzez nieuwzględnienie w rachunku podatkowym jako kosztów uzyskania przychodu dokonanych przez podatnika odpisów amortyzacyjnych a także naruszenie przepisów postępowania art. 120, 121 § 1, 122 oraz 187 Ordynacji podatkowej poprzez nie podjęcie wystarczających działań w celu wyjaśnienia dokładnego stanu faktycznego i wyczerpujące rozpatrzenie zebranego w sprawie materiału dowodowego.*

*Skarżący przyznał, iż poprzez nieprawidłowe zakwalifikowanie niektórych składników wykorzystywanego w działalności majątku do środków trwałych zamiast do inwestycji w obcy środek trwały, zastosował niewłaściwą stawkę amortyzacji.*

*Skarżący podniósł, że jako wartość początkową przyjęto cenę nabycia powiększoną o wydatki poniesione na modernizację indywidualną oraz ustaloną stawkę amortyzacyjną w wysokości 10%. Skarżący stwierdził, że odnośnie prawa do własnościowego spółdzielczego lokalu użytkowego powinien do wartości niematerialnych i prawnych zaliczyć kwotę 77.112zł i w części kwotę 127.000zł jako inwestycję w obcym środku trwałym. Skarżący podniósł, że dla oceny prawidłowości ustalenia wartości początkowej tego składnika majątkowego zastosowanie miały przepisy rozporządzenia ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. nr 6, poz. 350 ze zm.) i naprowadził na treść § 3 ust. 1 § 2 ust. 2, § 9 ust. 4 i § 10 ust. 4. Z § 10 ust. 4 tegoż rozporządzenia wynika, że do prawa do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego należało stosować roczną stawkę amortyzacji w wysokości 2,5%. Wobec czego, że skarżący zastosował niewłaściwą stawkę w wysokości 10% organ powinien więc zastosować prawidłową stawkę amortyzacyjną wynoszącą 2,5% do wartości początkowej ceny nabycia tj. do kwoty 77.112zł a odnośnie wydatków poniesionych na adaptację wysokości 127.000zł, podatnik zastosował właściwe stawki a więc organy powinny potraktować powyższe wydatki jako inwestycję w obce środki trwałe.*

*Skarżący zarzucił również, że organ odwoławczy błędnie ustalił wartość początkową budynku położonego w R. przy ul. K. 4. W akcie notarialnym odnośnie zakupu tego budynku nie wskazano aby zakup nastąpił w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Skarżący kupił powyższy budynek jako osoba fizyczna, zamierza go wyremontować i sprzedać po 5 latach. Po wyremontowaniu przeznaczył go na wynajem. W art. 10 ust. 1 pkt 6 u.p.d.f. wymieniono: najem, podnajem, dzierżawę, poddzierżawę oraz inne umowy o podobnym charakterze. Niewątpliwie ten budynek jako środek trwały nie był związany z działalnością gospodarczą. Uprawnionym było określenie wartości początkowej tego środka trwałego w wysokości określonej przez biegłego w opinii stosownie do art. 22g ust. 8 u.p.d.f. Zarzucił jednakże, iż nieprawidłowość taka nie może pozbawiać przedsiębiorcy prawa do amortyzowania takich środków, a organy podatkowe winny skorygować błędnie dokonane odpisy amortyzacyjne.*

*W zakresie określenie wartości początkowej kamienicy przy ul. Sokoła skarżący zarzucił organom nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy poprzez nie uwzględnienie części przedłożonych przez niego dowodów na fakt dokonywania w tym budynku prac budowlanych i wykończeniowych, a przez to zaniżenie wartości faktycznie poniesionych nakładów.*

*Podatnik podniósł też, iż badanie wartości nieruchomości miało miejsce na wiele lat po zakończeniu i rozliczeniu inwestycji, a wymagany prawem okres przechowywania dokumentów dawno*

upłynął.

*W odpowiedzi na skargi, Dyrektor Izby Skarbowej, wnosząc o ich oddalenie podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie zważył, co następuje:*

*Zgodnie z art. 1 § 2 ustawy z dnia 25. 07.2002r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz.1269) sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej pod względem jej zgodności z prawem, jeżeli ustawa nie stanowi inaczej. Kontrola wojewódzkiego sądu administracyjnego obejmuje kwestie związane z procesem stosowania prawa w postępowaniu podatkowym, a więc to czy organ dokonał prawidłowych ustaleń co do obowiązywania zaskarżonej normy prawnej, czy normę tę właściwie interpretował i czy nie naruszył ustalenia określonych faktów za udowodnione.*

*Skargi są bezzasadne.*

*W niniejszej sprawie sporna była m.in. kwestia ustalenia wartości początkowej spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego położonego przy ul. R. 53 w R. i wysokości dokonanych odpisów amortyzacyjnych zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów.*

*Zgodnie z §3 ust.1 mającego zastosowanie w sprawie rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17.01.1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. nr 6 poz.35 z późn.zm.), za wartości niematerialne i prawne uznaje się nabyte prawa majątkowe, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania m.in. 3) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy dzierżawy, umowy najmu, umowy licencyjnej (sublicencji) lub innej umowy o podobnym charakterze.*

*Natomiast, stosownie do § 6 ust. 1, ust.4a i ust. 15 w/w rozporządzenia, wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych- w przypadku ich zakupu- stanowiła cena ich nabycia tj. kwota należna sprzedającemu, powiększona o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji oraz pomniejszona o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatnikowi nie przysługuje prawo obniżenia kwoty podatku należnego o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.*

*Zasady odpisywania odpisów amortyzacyjnych od spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego określono w § 10 ust. 4 wyżej cyt. rozporządzenia z 17 stycznia 1997r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z którym odpisów amortyzacyjnych do tego prawa można było dokonywać przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5%. Skarżący zgodził się co do prawidłowości zastosowania powyższej stawki amortyzacyjnej i przyznał, że stosowana przez niego stawka amortyzacyjna w wysokości 10% była niewłaściwa.*

*Według Skarżącego do wartości początkowej w/w prawa majątkowego powinna zostać dodana kwota wynikająca z faktury VAT nr [...] z dnia 29.11.1999 r. wystawionej przez Przedsiębiorstwo Handlowe "F." s.c. tj. 127.000,00 zł. z tytułu prac remontowych na rzecz nabywcy P. K. Zasadnie organy podatkowe uznały, że kwota wynikająca z powyższej faktury jako zwiększająca wartość początkową nie mogła być uwzględniona, skoro początkowo skarżący wskazał inny sposób jej*

*ustalenia w oparciu o opinię biegłego z dnia 3 grudnia 1999r. Tak więc wyjaśnienia skarżącego w tym względzie były zmienne.*

*Z kolei z zapisów zawartych w protokole z badania dokumentów i ewidencji Przedsiębiorstwa Handlowego "F." s.c. wynika, że w 1999 r. (tj. roku wystawienia spornej faktury) Spółka ta prowadziła działalność gospodarczą w zakresie handlu hurtowego i detalicznego obuwiem; także z treści w/w faktury wynika, że nabywcą "prac remontowych" był P. K., a nie A. P. "K. 2" P. K., przy czym nie wskazano miejsca, w którym prace zostały wykonane.*

*Ponadto zgodnie z treścią § 6 ust. 3 wyżej cyt. rozporządzenia możliwe było tylko ulepszenie środków trwałych, co nie dotyczyło wartości niematerialnych i prawnych. Z tych względów w przypadku poniesienia nakładów inwestycyjnych na lokal użytkowy na warunkach spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu, odrębnie należało amortyzować wartości niematerialne i prawne, a odrębnie poniesione nakłady- jako przyjęte do używania inwestycje w obcym środku trwałym, które do tych środków winny być zaliczone i objęte właściwą ewidencją. Ponieważ skarżący nie wprowadził na stan ewidencji środków trwałych "inwestycji w obcych środkach trwałych" nie było podstawy aby organy mogły to uczynić za niego.*

*Z uwagi na fakt, iż ze zgromadzonego w sprawie materiału wynika, że odpisy amortyzacyjne naliczone przez Skarżącego od wartości początkowej w kwocie 204.000,00 zł, na koniec 2004 r. wyniosły 102.000,00 zł., stąd już przed 2005 r. nastąpiło zrównanie wartości początkowej prawa majątkowego w kwocie 77.112,00 zł. z dokonanyimi przez Skarżącego odpisami amortyzacyjnymi.*

*Prawidłowe więc było stanowisko organów podatkowych o wyłączeniu z kosztów uzyskania przychodów kwot po 2.400zł za 2005 i 2006 rok z tytułu poczynionych odpisów amortyzacyjnych za te lata od prawa do spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu użytkowego a także, że dokonując jego sprzedaży w dniu 12 stycznia 2005r. za kwotę 83.500zł, której podatnik nie wykazał w przychodach, zaniżył przychód o tę kwotę.*

*Organy podatkowe prawidłowo ustaliły wartość początkową budynku położonego przy ul. S./B. stosownie do art. 22g ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. (Dz.U. z 2000r. Nr 14, poz. 176 ze zm.). Bezsporne jest, że ów budynek położony przy ul. S./B. został wybudowany przez skarżącego i wprowadzony do ewidencji środków trwałych w dniu 1 stycznia 2001r. a od lutego rozpoczęto dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z art. 22g ust. 4 wyżej cyt. ustawy za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania. Wartość początkową budynku przy ul. S./B. należało ustalić w oparciu o art. 22g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 a więc według kosztu jego wytworzenia. Art. 22g ust. 9 wyżej cyt. ustawy stanowi, że jeżeli podatnik nie może ustalić kosztu wytworzenia o którym mowa w ust. 4, wartość początkową środków trwałych ustala się w wysokości określonej z uwzględnieniem cen rynkowych o których mowa w ust. 8, przez biegłego powołanego przez podatnika, a więc jedynie w sytuacji gdy zaistnieją szczególne - nadzwyczajne okoliczności z powodu których nie można ustalić kosztu wytworzenia, ustala się je w drodze opinii biegłego. Tymczasem skarżący przedstawił 178 szt. kserokopii faktur, dokumentujących jego zdaniem zakup towarów i usług, dotyczących budynku przy ul. S./B. Jednakże tylko część z nich szczegółowo opisanych w uzasadnieniu zaskarżonych decyzji jednoznacznie wskazywała, że dotyczą budynku przy ul. S./B. Wobec tego przewidziana w art. 22g ust. 9 wyżej cyt. ustawy możliwość określenia wartości początkowej budynku przy ul. S./B. w oparciu o opinię biegłego, nie mogła mieć zastosowania w*

*niniejszej sprawie, ponieważ nie można przyjąć że skarżący w ogóle nie miał możliwości ustalenia wartości początkowej budynku - gdyż taką miał ale jedynie w drodze przedstawionych przez niego dokumentów można było ją określić na 557.007,70zł co prowadziło do uznania przez organy odpisów amortyzacyjnych w kwocie 13.925,19zł.*

*Budynek położony w R. położony przy ul. K. 4 skarżący nabył aktem notarialnym z dnia [...] października 2003r. w części jako udział a w drugiej części w wyniku zniesienia współwłasności - postanowieniem Sądu Rejonowego w R. z dnia [...] grudnia 2003r. sygn. akt [...]*

*Ustosunkowując się do zarzutu, że "organ odwoławczy błędnie ustalił stan faktyczny oraz stan prawny dotyczący ujęcia w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wartości początkowej budynku w R. przy ul. K., to także nie zasługuje on na uwzględnienie.*

*Z ustalonego w sprawie stanu faktycznego wynika, że sporną nieruchomość Skarżący nabył na podstawie umowy sprzedaży zawartej w formie aktu notarialnego z dnia 21.10.2003 r. Stosownie do art.22g ust.1 pkt 1 i ust.3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 2006 r.) za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust.2-18 uważa się w razie nabycia w drodze kupna-cenę nabycia tj. kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Jeżeli natomiast nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przez podatników przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, o których mowa w art.22n ustawy, wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia (art.22g ust.8 teże ustawy).*

*Ponieważ przedmiotowy budynek został nabyty w drodze kupna, przy ustaleniu jego wartości początkowej należało zastosować art. 22g ust. 1 pkt 1 i ust. 3 wyżej cytowanej ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych tj. dokonać jej według ceny nabycia. Obowiązujące wówczas przepisy nie przewidywały możliwości ustalenia wartości początkowej nabytych w drodze kupna środków trwałych w oparciu o wycenę biegłego. Art. 22g ust. 8 powyższej ustawy przewiduje możliwość określenia wartości początkowej środka trwałego w oparciu o opinię biegłego, ale przepis ten ma zastosowanie jedynie w razie jego wytworzenia. Skarżący nie zgromadził żadnych dokumentów odnośnie poniesienia nakładów - dokonanych remontów odnośnie budynku przy ul. K. 4 i nie udowodnił aby takie były dokonywane.*

*Wobec powyższych prawidłowo ustalono, że skarżący za okres od września do grudnia 2006r. mógł dokonać odpisów amortyzacyjnych w kwocie 8.267,07zł od budynku położonego przy ul. K. 4 którego wartość początkową organy określiły w prawidłowej kwocie w wysokości 248.012,10zł.*

*W rozpoznawanej sprawie zgromadzono obszerny materiał dowodowy który poddano szczegółowej ocenie i analizie - bez przekroczenia ram swobodnej oceny dowodów i wyprowadzono logiczne wnioski, wobec czego nie nastąpiło naruszenie przez organy przepisów prawa procesowego określonych w skargach.*

*Z uwagi na powyższe ponieważ organy nie naruszyły prawa procesowego jak i materialnego skargi*



*jako bezzasadne podlegały oddaleniu*

**Art. 22g.**

**1. Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2–18, uważa się:**

**1) w razie odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia;**

**1a) w razie częściowo odpłatnego nabycia – cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu, określonego w art. 11 ust. 2b;**

**2) w razie wytworzenia we własnym zakresie – koszt wytworzenia;**

**3) w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób – wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości;**

**4) w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:**

**a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,**

**b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,**

**c) wartość określoną zgodnie z art. 19 – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie;**

**5) w razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej, z zastrzeżeniem ust. 14b, ustaloną przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.**

**1a. Przepis ust. 1 pkt 4 lit. a i b stosuje się odpowiednio w przypadku składnika majątku wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki niebędącej osobą prawną przez wspólnika, który składnik ten otrzymał w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki.**

**2. Wartość początkową firmy stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki.**

**3. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.**

**4. Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do**

używania.

5. Cenę nabycia, o której mowa w ust. 3, oraz koszt wytworzenia, o którym mowa w ust. 4, koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

6. Wartość początkową składników majątku nabytych w sposób określony w ust. 1 pkt 3–5, wymagających montażu, powiększa się o wydatki poniesione na ich montaż.

7. Wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych oraz budynków i budowli wybudowanych na obcym gruncie ustala się, stosując odpowiednio ust. 3–5.

8. Jeżeli nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przez podatników przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, o których mowa w art. 22n, wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia.

9. Jeżeli podatnik nie może ustalić kosztu wytworzenia, o którym mowa w ust. 4, wartość początkową środków trwałych ustala się w wysokości określonej z uwzględnieniem cen rynkowych, o których mowa w ust. 8, przez biegłego, powołanego przez podatnika.

10. Podatnicy mogą ustalić wartość początkową budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych: wynajmowanych, wdzierżawianych albo używanych przez właściciela na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przyjmując w każdym roku podatkowym wartość stanowiącą iloczyn metrów kwadratowych wynajmowanej, wdzierżawianej lub używanej przez właściciela powierzchni użytkowej tego budynku lub lokalu i kwoty 988 zł, przy czym za powierzchnię użytkową uważa się powierzchnię przyjętą dla celów podatku od nieruchomości.

11. W razie gdy składnik majątku stanowi współwłasność podatnika, wartość początkową tego składnika ustala się w takiej proporcji jego wartości, w jakiej pozostaje udział podatnika we własności tego składnika majątku; zasada ta nie ma zastosowania do składników majątku stanowiących wspólność majątkową małżonków, chyba że małżonkowie wykorzystują składnik majątku w działalności gospodarczej prowadzonej odrębnie.

12. W razie zmiany formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji (wykazie) podmiotu o zmienionej formie prawnej, podzielonego albo połączonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.

13. Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio w razie:

- 1) podjęcia działalności przez podmiot po przerwie trwającej nie dłużej niż 3 lata,
- 2) zmiany formy prawnej prowadzonej działalności, polegającej na połączeniu lub podziale dotychczasowych podmiotów albo zmianie współników spółki niebędącej osobą prawną,
- 3) (uchylony),
- 4) (uchylony),
- 5) zmiany działalności wykonywanej samodzielnie przez jednego z małżonków na działalność wykonywaną samodzielnie przez drugiego z małżonków – jeżeli przed przerwą lub zmianą składniki majątku były wprowadzone do ewidencji (wykazu).

14. W razie nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi:

1) suma ich wartości rynkowej w przypadku wystąpienia dodatkowo wartości firmy, ustalonej zgodnie z ust. 2;

2) różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, ustaloną zgodnie z ust. 3 i 5, a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, w przypadku niewystąpienia dodatkowo wartości firmy.

14a. Przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego.

14b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej środków trwałych oraz

wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio.

14c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 12 stosuje się odpowiednio.

15. W razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku lub darowizny, łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi suma ich wartości rynkowej, nie wyższa jednak od różnicy pomiędzy wartością tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowaną częścią a wartością składników mienia, niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, określoną dla celów podatku od spadków i darowizn.

16. Przy ustalaniu wartości początkowej poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z ust. 1 pkt 3–5 oraz ust. 2, 8, 9, 14 i 15, przepis art. 19 stosuje się odpowiednio.

17. Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z ust. 1, 3–9 i 11–15, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza

3 500 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3 500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

18. Wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjobiorcę albo nabywcę – przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.

19. (uchylony).

20. W razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.

21. Jeżeli odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową tego innego środka o różnicę, o której mowa w ust. 20.

22. Przepis ust. 12 ma zastosowanie, jeżeli z odrębnych przepisów wynika, że podmiot powstały w wyniku zmiany formy prawnej, podziału albo połączenia lub podmiot istniejący, do którego przeniesiono w wyniku wydzielenia część majątku podmiotu dzielonego, wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podmiotu o zmienionej formie prawnej, połączonego albo podzielonego.

Początek oraz kres dokonywania odpisów amortyzacyjnych określono w przepisach art. 22h updof (art. 16h updop). Równocześnie ustawodawca zawarł tam zasadę stałości ustalenia odpisów amortyzacyjnych. Raz ustaloną metodę należy stosować do zakończenia amortyzacji.

Poniżej wyrok sądu w kwestii stałości stosowania metod amortyzacji. Organy skarbowe i sąd uznały, iż składową metody amortyzacji jest również stawka amortyzacji.

I SA/Bk 90/11 - Wyrok WSA w Białymstoku data orzeczenia 2011-04-13  
(...)

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w składzie następującym: Przewodniczący sędzia WSA Wojciech Stachurski (spr.), Sędziowie sędzia WSA Piotr Pietrasz, sędzia WSA Jacek Pruszyński, Protokolant Beata Rusiecka, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 13 kwietnia 2011 r. sprawy ze skargi K. P. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w B. z dnia [...] stycznia 2011 r., nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007 r. oddala skargę.*

#### *Uzasadnienie*

*Decyzją z [...] stycznia 2011 r. nr [...] Dyrektor Izby Skarbowej w B. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Drugiego Urzędu Skarbowego w B. z [...] października 2010 r. nr [...], określającą Pani K. P. (dalej zwana jako Skarżąca) zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r. w kwocie 9.362,00 zł w miejsce zadeklarowanego w wysokości 0,00 zł.*

*Z uzasadnienia decyzji organu drugiej instancji wynika, że Skarżąca w 2007 r. uzyskiwała przychody z najmu nieruchomości. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w B. po przeprowadzeniu wobec Skarżącej kontroli podatkowej i postępowania podatkowego stwierdził, że Skarżąca zmieniła wybraną wcześniej metodę amortyzacji środków trwałych, tj. ze stawki 2,5 % przewidzianej w wykazie stawek amortyzacyjnych na indywidualną stawkę w wysokości 10%, przez co naruszyła art. 22h ust. 2 ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2000 r. Nr 14 poz. 176 ze zm., dalej powoływana w skrócie "u.p.d.o.f").*

*Organ pierwszej instancji stwierdził również błędne ustalenie wartości początkowych środków trwałych (lokali użytkowych), polegające m.in. na: nie pomniejszeniu wartości początkowej o wartość udziału w prawie użytkowania wieczystego działek, na których postawione są budynki z przedmiotowymi lokalami; pominięciu przy ustalaniu wartości początkowej nakładów na modernizację przedmiotowych lokali. Błędnie ustalona wartość początkowa lokali przyczyniła się do zawyżenia kosztów uzyskania przychodów o kwotę 84.124,70 zł. Oprócz tego, Skarżąca bezpośrednio w ciężar kosztów zaliczyła poniesioną opłatę notarialną w wysokości 622,00 zł, która dotyczyła nabycia lokalu nie będącego środkiem trwałym w prowadzonej działalności gospodarczej w roku 2007, a zatem wydatek ten na podstawie art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f. nie stanowi kosztu uzyskania przychodu. Ponadto organ podatkowy ustalił, że Skarżąca niezasadnie zaliczyła bezpośrednio w ciężar kosztów poniesione opłaty notarialne w wysokości w łącznej kwocie 3253 zł, które dotyczyły nabyciem udziału w gruncie przy ul. [...]w B..*

*Utrzymując w mocy decyzję organu pierwszej instancji, Dyrektor Izby Skarbowej w B. stwierdził, że stan faktyczny w tej sprawie został ustalony prawidłowo. Dalej podniósł, że przepis art. 22h ust. 2 u.p.d.o.f. nakłada na podatnika obowiązek wyboru metody amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych oraz konieczność stosowania wybranej metody do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego. W przedmiotowej sprawie strona skarżąca wybrała i rozpoczęła amortyzować środki trwale według metody określonej w art. 22i u.p.d.o.f., tj. przy zastosowaniu stawki 2,5 % -zgodnej z przepisami prawa. Zatem w ocenie organu bezzasadne jest twierdzenie, że Skarżąca dokonała korekty błędnej stawki amortyzacyjnej w ramach jednej metody amortyzacji, zwanej liniową. Zdaniem organu, gdyby metoda z art. 22i u.p.d.o.f. oraz art. 22j u.p.d.o.f. była jedną metodą w ramach, której można by dokonywać zmian stawek, ustawodawca uregulowałby zasady, według których następowałoby przejście z jednej stawki na inną, tak jak to zostało uregulowane w art. 22i w ust. 2-6 u.p.d.o.f., przy podwyższaniu lub obniżaniu stawek w ramach tej konkretnej metody. Skoro zaś u.p.d.o.f. nie daje możliwości zmiany wybranej metody z art. 22i u.p.d.o.f. na metodę unormowaną w art. 22j u.p.d.o.f., organ odwoławczy za bezpodstawny uznał zarzut dotyczący naruszenia art. 22j ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.*

*Nie godząc się z powyższym rozstrzygnięciem Skarżąca, poprzez swojego pełnomocnika wywiodła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, wnosząc w niej o uchylenie*

*zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej jej wydanie decyzji organu pierwszej instancji w części dotyczącej prawidłowości zastosowanych stawek amortyzacyjnych, potwierdzając jednocześnie, że w pełni zgadza się z ustaleniami decyzji w zakresie wartości początkowych środków trwałych. Zaskarżonej decyzji autor zarzucił naruszenie;*

*- art. 22 h ust. 2 u.p.d.o.f. oraz art. 22j ust.1 pkt 4 u.p.d.o.f., poprzez błędną*

*ich wykładnię;*

*- art. 121 ustawy z 29 sierpnia 1997 r.- Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U.*

*z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm., dalej powoływana w skrócie: "o.p."), poprzez prowadzenie postępowania w sposób niebudzący zaufania do organów podatkowych;*

*- art. 122 o.p., poprzez niepodjęcie działań mogących zmierzać do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, będącego podstawą wydanych decyzji;*

*- art. 187 § 1 o.p., poprzez niekompletne zebranie materiału dowodowego*

*co skutkowało niedopełnieniem obowiązku wyczerpującego rozpatrzenia tego materiału.*

*W uzasadnieniu skargi pełnomocnik Skarżącej stwierdził, że w tej sprawie miała miejsce jedynie korekta błędnie zastosowanej stawki amortyzacyjnej, albowiem zarówno metoda amortyzacji określona w art. 22i u.p.d.o.f. oraz art. 22j u.p.d.o.f. są jedną i tą samą metodą liniową. W ocenie pełnomocnika przyjęcie stawki amortyzacji wynikającej z art. 22i u.p.d.o.f. wynikało z nieporozumienia na linii klient – biuro rachunkowe. Przyjęto bowiem stawkę, odpowiadającą amortyzacji nowych lokali, tymczasem posiadały one status lokali używanych. W związku z powyższym dokonano korekty stosownie do art. 81 § 1 o.p. Strona skarżąca podniosła, że organ przyjął za udowodnioną tezę, iż nastąpiła zmiana metody amortyzacji. Nie przeprowadził przy tym żadnego postępowania wyjaśniającego, np. przesłuchania podatniczki w charakterze strony, co pozwoliłoby organowi wejść w posiadanie wiedzy o rzeczywistych przyczynach korekty zeznania podatkowego.*

*W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w B. podtrzymał dotychczasowe stanowisko w sprawie i wniósł o jej oddalenie.*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zważył, co następuje.*

*Skarga jest niezasadna.*

*Powstawały w tej sprawie spór sprowadza się do stwierdzenia, czy zmiana stawki amortyzacyjnej wynikającej z wykazu stawek amortyzacyjnych, o którym mowa w art. 22i ust. 1 u.p.d.o.f., na tzw. stawkę indywidualną, o której mowa w art. 22j ust. 1 u.p.d.o.f., jest zmianą metody amortyzacji, której sprzeciwia uregulowanie zawarte w art. 22h ust. 2 u.p.d.o.f. Problem ten był już przedmiotem rozważań judykatury. W wydanych dotychczas orzeczeniach zwracano uwagę, że po rozpoczęciu amortyzacji przy zastosowaniu stawek z "Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych"*

*(czyli według metody z art. 22i u.p.d.o.f.), nie jest możliwa zmiana tych stawek na stawki indywidualne, czyli przejście na metodę z art. 22j u.p.d.o.f. (zob. między innymi: wyrok NSA z 27 czerwca 2003 r., sygn. I SA/Łd 249/03, ONSA 2004, nr 2, poz. 80; wyrok NSA z 19 sierpnia 2004 r., sygn. FSK 365/04, opubl. ONSAiWSA 2005, nr 5, poz. 102; wyrok NSA z 18 sierpnia 2004 r., sygn. FSK 362/04, opubl. LEX nr 143706). W wyroku z 20 marca 2008 r., sygn. II FSK 103/07 (opubl. LEX nr 476786) NSA wyraźnie wskazał, że normodawca w przepisach art. 22i-22k u.p.d.o.f. ustanowił trzy metody amortyzacji:*

1 metodę dokonywania odpisów amortyzacyjnych z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych stanowiących załącznik nr 1 do ustawy (art. 22i u.p.d.o.f.),

2 metodę dokonywania odpisów z zastosowaniem stawek ustalonych indywidualnie przez podatnika - w granicach zakreślonych w art. 22j u.p.d.o.f.,

3 metodę mieszaną, degresywno-liniową (art. 22k u.p.d.o.f.), która odnosi się wyłącznie do maszyn, urządzeń zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji rodzajowej środków trwałych oraz środków transportu, z wyjątkiem samochodów osobowych. Podatnik dokonując wyboru metody amortyzacji dokonuje tym samym wyboru stawki amortyzacji, która stanowi integralną część metody amortyzacji i która to stawka nie może ulec zmianie ani w trakcie amortyzacji ani też po jej zakończeniu.

Stanowisko to w pełni podziela również Sąd orzekający w niniejszej sprawie. Oczywiście z teoretycznego punktu widzenia można byłoby dokonać podziału metod amortyzacji jedynie na metodę liniową i degresywną, w ramach których występują różne stawki amortyzacyjne. Ustawodawca podatkowy postanowił jednak wyróżnić metodę amortyzacji liniowej z zastosowaniem stawek objętych "Wykazem stawek amortyzacyjnych" (art. 22i u.p.d.o.f.) oraz metodę amortyzacji liniowej z zastosowaniem indywidualnych stawek amortyzacyjnych (art. 22j u.p.d.o.f.). W świetle art. 22h ust. 2 u.p.d.o.f. są to dwie różne metody amortyzacji podatkowej.

Rację mają zatem organy podatkowe stwierdzając, że Skarżąca wbrew postanowieniom art. 22h ust. 2 u.p.d.o.f. dokonała zmiany metody amortyzacji należących do niej środków trwałych. Bezzasadne są więc zarzuty skargi, dotyczące naruszenia art. 22h ust. 2 oraz art. 22j ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f. Na tle okoliczności faktycznych tej sprawy organy dokonały prawidłowej wykładni tych przepisów.

Bezzasadne są także zarzuty skargi, dotyczące naruszenia przepisów prawa procesowego. Trzeba zaznaczyć, że okoliczności faktyczne tej sprawy są bezsporne, przy czym bez znaczenia dla oceny tej sprawy były motywacje podatknicze związane ze zmianą stosowanej przez nią metody amortyzacji i wynikającą stąd korektą zeznania podatkowego. Nie było więc potrzeby przeprowadzania w tym kierunku postępowania dowodowego. Zebrany w tej sprawie materiał dowodowy jest kompletny i trudno zaskarżonej decyzji postawić zarzut naruszenia przepisów art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Zdaniem Sądu, przeprowadzone w tej sprawie postępowanie nie narusza też zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 o.p.).

W tej sytuacji Sąd na podstawie art. 151 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) orzekł jak w sentencji wyroku

Tu z kolei wyrok NSA w tej samej kwestii, powołany zresztą w poprzednim wyroku. W ładny sposób wyrok ten przedstawia metody dokonywania odpisów amortyzacyjnych, które podatnik ma do wyboru.

II FSK 103/07 - Wyrok NSA data orzeczenia 2008-03-20

(...)

Sentencja

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Bogusław Dauter, Sędzia NSA Zbigniew Kmiecik, Sędzia NSA Jerzy Rypina (sprawozdawca), Protokolant Anna Dziewiż, po rozpoznaniu w dniu 20 marca 2008 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej M. i R. S. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 23 maja 2006 r. sygn. akt I SA/Gd

218/05 w sprawie ze skargi M. i R. S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. z dnia 31 stycznia 2005 r. nr [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2000 r. 1) oddala skargę kasacyjną, 2) zasądza od M. i R. S. na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w G. kwotę 600,00 (słownie: sześćset) złotych tytułem zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego.

*Uzasadnienie*

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 23 maja 2006 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił skargę M. i R. S. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. z dnia 31 stycznia 2005 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2000 r.

W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sąd pierwszej instancji stwierdził, że w pełni podziela ustalenie odwoławczego organu podatkowego, iż korzystanie z ulgi podatkowej stanowi formę zwrotu wydatków wobec czego, zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (w skrócie: pdf), wydatków poniesionych na wytworzenie budynku mieszkalnego w części odliczonej od dochodu w formie ulgi podatkowej nie uwzględnia się przy ustalaniu odpisów z tytułu zużycia tego środka trwałego, oraz że dokonanie wyboru w zakresie ustalenia wartości początkowej środka trwałego oraz metody jego amortyzacji skutkuje na cały okres amortyzacji (§ 6 ust. 8 i § 9 ust. 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych Dz.U. Nr 6, poz. 35). W ocenie Sądu, nie zmienia powyższych ustaleń wskazanie przez podatników, że gdyby zamierzali amortyzować budynek w sposób uproszczony, to zgodnie z § 11 ust. 3 cytowanego rozporządzenia, nie musieliby wprowadzać budynku do ewidencji środków trwałych.

Powyższy wyrok w całości zaskarżyli M. i R. S..

Zarzucili wyrokowi:

Rażące naruszenie prawa materialnego przez:

- błędną wykładnię art. 23 ust. 1 pkt 45 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w związku z art. 26 ust. 1 i 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (w brzmieniu obowiązującym w 2000 r.), przez uznanie, że zakres pojęciowy obydwu norm jest tożsamy i nie reguluje odrębnych podatkowopravných stanów faktycznych to jest zarzut oparty na art. 145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy prawo o postępowaniu przez sądami administracyjnymi

- przez niewłaściwe zastosowanie § 9 ust.13 rozporządzenia Ministra Finansów z 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, polegające na uznaniu błędnego zastosowania obniżonej stawki amortyzacji środków trwałych w postaci budynku i lokali użytkowych, za zmianę metody amortyzacji, to jest zarzut oparty na art.145 § 1 pkt 1 lit. a ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

. Naruszenie przepisów postępowania, których uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a mianowicie: naruszenie art. 141 § 4 w związku z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, przez uznanie za twierdzeniami organów podatkowych, że podatnik wprowadzając do ewidencji środków trwałych wartość początkową budynku mieszkalnego czynszowego w kwocie 1.521.968 zł oraz lokali użytkowych w kwocie 220.997,80 zł, a jednocześnie dokonując faktycznych odpisów amortyzacyjnych od niższej wartości początkowej (błędnie według § 6 ust. 8 rozporządzenia Ministra Finansów) przesądził o wyborze metody amortyzacji.

W oparciu o przytoczone zarzuty, wniesli o uchylenie zaskarżonego wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w całości, ewentualnie, o ile znajdą przesłanki z art. 188 ustawy Prawo o

*postępowaniu przed sadami administracyjnymi, wnieśli o uchylanie zaskarżonego wyroku i rozpoznanie skargi oraz o zasądzenie od strony przeciwnej kosztów postępowania w sprawie.*

*W uzasadnieniu skargi kasacyjnej jej autor wywiódł, że zdaniem pełnomocnika stany faktyczne uregulowane w art. 23 ust. 1 pkt 45 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych są odrębne od stanów zawartych w art. 26 ust. 1 i 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Pełnomocnik skarżących dokonując wykładni terminu "zwróconych podatnikowi w jakiegokolwiek formie" powołał się na definicję słownikową słowa "zwrócić", zgodnie z którą oznacza ono "oddać czyjąś własność, przekazać sumę należną komuś za coś, zapłacić za coś, zwrócić pożyczkę, zwrócić koszty podróży". Zatem wyrażenie "zwrócić" zakłada przekazanie czegoś przez jeden podmiot drugiemu podmiotowi przy założeniu, że istnieje zobowiązanie w wykonaniu, którego podmiot zobowiązany do zwrotu faktycznie tego zwrotu dokonuje. Natomiast dokonanie obniżenia dochodu na podstawie art. 26 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. nie stanowi zwrotu poniesionych (zapłaconych) podatków (wydatków). Według pełnomocnika gdyby prawo do ulgi podatkowej powstawało na podstawie decyzji ustalającej prawo do ulgi i ewentualnym zwrocie podatku nadpłaconego doszłoby wtedy do "zwrotu" - w*

*sensie słów użytych przez ustawodawcę w art. 23 ust. 1 pkt 45 powołanej ustawy. Wyjaśnił, że użyta w art. 23 ust. 1 pkt 45 tej ustawy fraza "zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie" oznacza otrzymanie zwrotu poniesionych wydatków w formie różnego rodzaju darowizn lub dotacji. Pełnomocnik dokonując analizy wyłączenia ze stosowania wskazanej normy art. 23 ust. 1 pkt 45 stwierdził, że ustawodawca wyłączył z kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od nabytych nieodpłatnie w całości lub części środków trwałych, w sytuacji, gdy nabycie takie nie jest rozpoznawalne jako przychód w rozumieniu podatku dochodowego lub gdy jest z tego podatku zwolnione lub gdy stanowi dochód, od którego zaniechano poboru podatku. Natomiast w przypadku ulgi z tytułu budowy z przeznaczeniem na wynajem podatnik nie otrzymuje żadnego świadczenia, które może być rozpoznawalne jako ewentualny przychód, przychód zwolniony z opodatkowania lub dochód, z którego zaniechano poboru podatku.*

*Wskazując na zakres pojęciowy art. 26 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. pełnomocnik zauważył, że zastosowanie odliczenia od dochodu wydatków poniesionych na budowę budynku z lokalami na wynajem oznacza redukcję obciążenia podatkowego, a nie odliczenie od podstawy opodatkowania czy zwrot podatku w jakiegokolwiek formie. Również definicja ulgi podatkowej zawarta w art. 3 pkt 6 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którą pod pojęciem ulgi podatkowej rozumie się przewidziane prawem podatkowym zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokość podatku jest potwierdzeniem takiego stanowiska. Na tej podstawie pełnomocnik wyprowadził wniosek, że skoro ulgą podatkową jest obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku to obniżenie dochodu na podstawie art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy nie może zostać uznane za ulgę podatkową.*

*Odnosząc się do wyłączonych z kosztów uzyskania przychodów części odpisów amortyzacyjnych od zmienionej przez podatników wartości początkowej, pełnomocnik wyjaśnił, że w chwili oddania środka trwałego do używania podatnicy nie dysponowali pisemną wyceną biegłego i dlatego dokonywali niższych odpisów amortyzacyjnych (ilości m<sup>2</sup> x 988 zł przy zastosowaniu współczynnika przeliczeniowego 1,2). Po otrzymaniu wyceny od biegłego nie zmienili metody amortyzacji a jedynie obniżyli stawkę amortyzacyjną. Pełnomocnik wskazał, że pod pojęciem metody amortyzacji ustawodawca rozumie sposoby amortyzacji środków trwałych enumeratywnie wymienione w § 9 ust. 1,3-3e,4 i 4a, 7, 8, 9 rozporządzenia, tj.*

- przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w wykazie stawek,*
- przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w wykazie stawek podwyższonych*
- przy zastosowaniu współczynników określonych w § 9 ust. 3, \*



- przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w wykazie stawek - obniżonych w stosunku do określonych w wykazie,
- przy zastosowaniu stawek ustalonych indywidualnie,
- przy zastosowaniu metody degresywnej,
- proporcjonalnie do okresu umowy w przypadku otrzymania środków trwałych do odpłatnego korzystania,
- stosując jednorazowy odpis amortyzacyjny.

Zdaniem pełnomocnika z powyższego wynika, że tylko ww. metody nie mogą ulegać zmianie od momentu rozpoczęcia stosowania którejs z nich. Natomiast dopuszczalna jest zmiana wysokości stawek w okresie amortyzacji.

Dyrektor Izby Skarbowej w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie i zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw.

Stosownie do art. 22 ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne dokonane zgodnie z rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Od zasady zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych ustawodawca wprowadził wyjątki. I tak w myśl art. 23 ust. 1 pkt 45 cytowanej ustawy, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od tej części ich wartość, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie tych środków we własnym zakresie, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

Jak wynika z niekwestionowanego materiału dowodowego zebranego przez organy podatkowe w rozpoznawanej sprawie podatnicy wprowadzili do ewidencji środków trwałych prowadzonej przez siebie firmy "M." między innymi budynek mieszkalny z lokalem na wynajem o powierzchni 711,2 m<sup>2</sup> oraz lokale użytkowe (3 sklepy). Budynek jak i lokale użytkowe zostały przyjęte do używania w dniu 1 stycznia 1999 r. Wartość początkową budynku przyjętą do amortyzacji w okresie: 1.01.1999 - 1.07.2000 określono na kwotę ... zł, zaś po tym okresie w kwocie ... zł ze stawką amortyzacji 1,5%, zaś lokali użytkowych na kwotę ... zł a po 1.07.2000 r. na kwotę ... zł ze stawką 2,5%.

Bezspornym jest również fakt, że podatnicy skorzystali z odliczenia od podstawy wymiaru podatku wydatków poniesionych na budowę przedmiotowego budynku mieszkalnego wielorodzinnego, z przeznaczeniem znajdujących się w nim lokali mieszkalnych na wynajem (art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych).

Wobec tego należy stwierdzić, mając na uwadze treść przepisu art. 23 ust. 1 pkt 45 cytowanej ustawy, że kwota odliczona od podstawy opodatkowania nie może być po raz drugi odliczona na podstawie przepisów o amortyzacji. Oznacza to, że zarówno organy podatkowe jak i Sąd pierwszej instancji w sposób prawidłowy dokonały interpretacji art. 23 ust. 1 pkt 45 i art. 26 ust. 1 pkt 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odnośnie drugiego zarzutu odnoszącego się do zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych należy wyjaśnić, że zasady te określają: metody amortyzacji, terminy rozpoczęcia i zakończenia odpisów amortyzacyjnych i stawki amortyzacji.

*Metody amortyzacji regulują przepisy art. 22i - 22k w związku z art. 22h ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.*

*Stosownie do przepisu art. 22k ust. 2 cytowanej ustawy, podatnicy dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonych w art. 22i - 22k dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem amortyzacji i wybraną metodę stosują do pełnego zamortyzowania środka trwałego.*

*Normodawca w przepisach art. 22i - 22k cytowanej ustawy ustanowił trzy metody amortyzacji: 1) metodę dokonywania odpisów amortyzacyjnych z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych stanowiących załącznik nr 1 do ustawy (art. 22i), 2) metodę dokonywania odpisów z zastosowaniem stawek ustalonych indywidualnie przez podatnika - w granicach zakreślonych w art. 22j cytowanej ustawy, 3) metodę mieszaną, degresywno - liniową (art. 22k), która odnosi się wyłącznie do maszyn, urządzeń zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji rodzajowej środków trwałych oraz środków transportu, z wyjątkiem samochodów osobowych. Podatnik dokonując wyboru metody amortyzacji dokonuje tym samym wyboru stawki amortyzacji, która stanowi integralną część metody amortyzacji i która to stawka nie może ulec zmianie ani w trakcie amortyzacji ani też po jej zakończeniu.*

*Z powyższych wywodów wynika jednoznacznie, że skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw, w związku z tym Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 i art. 204 pkt 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzekł jak w sentencji.*

**Art. 22h. 1. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się:**

**1) od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem art. 22k, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji (wykazu), z zastrzeżeniem art. 22e, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których, zgodnie z art. 23 ust. 1, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów;**

**2) od zamówionego przez armatora taboru transportu morskiego w budowie, o którym mowa w art. 22a ust. 2 pkt 4, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym armator poniósł wydatki (w tym dokonał wpłat zaliczek) na budowę taboru w wysokości co najmniej 10 % wartości kontraktowej odrębnie dla każdego obiektu tego taboru; wartość kontraktową, o której mowa w niniejszym punkcie, ustala się na dzień zawarcia umowy na budowę danego obiektu;**

**3) od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania; w tym przypadku wysokość odpisu miesięcznego ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku;**

**4) od ujawnionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nieobjętych dotychczas ewidencją, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki lub wartości zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.**

**2. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22l i 22i, dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonej w art. 22i-22k dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji; wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.**

**3. Podmioty powstałe w wyniku zmiany formy prawnej, podziału albo połączenia podmiotów, o których mowa w art. 22g ust. 12 lub 13, dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuują metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot o**

*zmienionej formie prawnej, podzielony albo połączony, z uwzględnieniem art. 22i ust. 2-7.*

*3a. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego, jeżeli składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego taki wkład.*

*3b. W przypadku otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które uprzednio zostały wniesione do tej osoby prawnej jako wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.*

*3c. W przypadku otrzymania, w związku z likwidacją spółki niebędącej osobą prawną lub wystąpieniem wspólnika z takiej spółki, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio.*

*3d. Przepis ust. 3 stosuje się odpowiednio w przypadku określonym w art. 22g ust. 1 pkt 4 lit. a.*

*4. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego, z uwzględnieniem art. 22i. Suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego.*

Zauważcie Państwo, że nie wszystkie odpisy amortyzacyjne są kosztami uzyskania przychodu. Wyłączenia od tych kosztów znajdują się w art. 23 ust. 1 updof (art. 15 ust. 1 updop). Generalnie odpisy amortyzacyjne od majątku otrzymanego nieodpłatnie lub, za które podatnik otrzymał zwrot, nie stanowią kosztów uzyskania przychodów. Natomiast odpisy te pomniejszają wartość środka trwałego w taki sam sposób jak te, które stanowią koszty uzyskania przychodów. Ma to oczywiście wpływ na ustalenie kosztu zbycia środka trwałego.

Jak już mowa o zbyciu środków trwałych, to nie można pominąć art. 23 ust. 1 pkt 6 updof, zgodnie z którym nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności. To jest w pełni jasne i zrozumiałe – jeżeli podatnik zmienił profil działalności i w związku z tym środki trwale nie są mu już potrzebne, to niestety niezamortyzowana ich wartość nie stanowi kosztów uzyskania przychodu. Co jednak z innymi środkami trwałymi, co z wartościami niematerialnymi i prawnymi?

W oparciu o wykładnię a contrario, należy przyjąć, że kosztem uzyskania przychodów są straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, w części, w jakiej nie zostały zamortyzowane w każdym innym przypadku. Natomiast koszt niezamortyzowanych wartości niematerialnych i prawnych jest kosztem podatkowym nawet przy zmianie działalności gospodarczej.

**Art. 23 1. Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów:**

**1) wydatków na:**

**a) nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów,**

**b) nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części,**

**c) ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 22g ust. 17 powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych**

- wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, są jednak kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia rzeczy określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d), oraz gdy odpłatne zbycie rzeczy i praw jest przedmiotem działalności gospodarczej, a także w przypadku odpłatnego zbycia składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, bez względu na czas ich poniesienia,

2) (skreślony),

3) (skreślony),

4) odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, dokonywanych według zasad określonych w art. 22a-22o, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20.000 EURO przeliczonej na złote według kursu średniego EURO ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania,

5) strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1,

6) strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności,

(...)

45) odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 22a-22o, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie,

45a) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

a) nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny, jeżeli:

- nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw lub

- dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub

- nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku,

b) jeżeli przed dniem 1 stycznia 1995 r. zostały nabyte lecz nie zaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych,

c) oddanych do nieodpłatnego używania - za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania,

45b) odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wniesionych do spółki w postaci wkładu niepieniężnego, stanowiących równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how),

### Metoda liniowa amortyzacji

Amortyzacja metodą liniową (art. 22i updof oraz art. 16i updop) to odpisy amortyzacyjne od stałej podstawy i według tej samej stawki (określonej w Wykazie stawek amortyzacyjnych). Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w równych ratach co miesiąc lub co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Amortyzację rozpoczyna się pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji, a kończy - tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową tego środka lub w którym postawiono go w stan likwidacji, zbyto bądź stwierdzono jego niedobór (suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodu).

Suma odpisów amortyzacyjnych środka trwałego dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środek ten został wprowadzony do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia go do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego. Chodzi tu o proporcjonalne zaliczenie amortyzacji do okresu w jakim był on użytkowany przez podatnika.

### Amortyzacja środka trwałego używanego lub ulepszanego

Dla pewnej grupy środków trwałych możliwe jest dokonywanie odpisów amortyzacyjnych metodą liniową przy zastosowaniu indywidualnych stawek amortyzacyjnych, które umożliwiają szybszą amortyzację środka trwałego. Regulacje w tym zakresie zawarte są w art. 22j ust. 1-3 updof oraz art. 16j ust. 1-3 updop.

Zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych jest możliwe przy amortyzacji środków trwałych spełniających następujące warunki:

- \* muszą być wpisane po raz pierwszy do ewidencji podatnika,
- \* spełniają określoną w ustawie definicję środka trwałego ulepszanego lub używanego.

Pierwszy warunek oznacza, że dany składnik musiał być pierwszy raz przyjęty do używania przez danego podatnika, a co się z tym wiąże - nie mógł wcześniej figurować w ewidencji podatnika zamierzającego zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną.

Drugi warunek spełniony jest wtedy, gdy:

1) są używane czyli

\* w przypadku budynków (lokali) i budowli, innych niż budynki (lokale) niemieszkalne, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% - jeżeli podatnik wykaze, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy (5 lat),

\* w przypadku środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, w tym samochodów osobowych - jeżeli podatnik wykaze, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy.

2) Środki trwałe są ulepszone czyli

\* w przypadku budynków (lokali) i budowli, innych niż budynki (lokale) niemieszkalne, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% - jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej,

\* w przypadku środków trwałych zaliczanych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji oraz środków

transportu, w tym samochodów osobowych, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej.

Ulepszenie musi być osiągnięte w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji środka trwałego. Ponadto poniesione wydatki muszą powodować wzrost wartości użytkowej mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego i kosztami jego eksploatacji. Natomiast nie jest możliwe zastosowanie indywidualnej stawki amortyzacyjnej, jeśli poniesione nakłady związane były z remontem środka trwałego. Remont jednak może być zaliczony bezpośrednio w koszty podatkowe.

Możliwość określenia indywidualnej stawki amortyzacyjnej nie oznacza dowolności w ustalaniu jej wysokości. Ustawodawca określił minimalny czas amortyzowania stawką indywidualną:

1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 KŚT:

- \* 24 miesiące, gdy wartość początkowa nie przekracza 25.000 zł,
- \* 36 miesięcy, gdy wartość początkowa jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł,
- \* 60 miesięcy, w pozostałych przypadkach,

2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych - 30 miesięcy.

Dla budynków (lokali) i budowli okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat, z wyjątkiem budynków wymienionych w rodzajach 103 i 109 KŚT - trwale związanych z gruntem, kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m<sup>3</sup>, domków kempingowych oraz budynków zastępczych, dla których okres ten nie może być krótszy niż 36 miesięcy (art. 22j ust. 1 pkt 3 updog i art. 16j ust. 1 pkt 3 updog).

Jednak w odniesieniu do budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których w Wykazie stawek amortyzacyjnych przewiduje się stawkę 2,5%, podatnicy mogą przyjąć indywidualną stawkę amortyzacyjną tylko dla używanych środków trwałych. Okres amortyzacji dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5%, nie może być krótszy niż liczba lat wynikająca z różnicy 40 lat i pełnej liczby lat, które upłynęły od dnia oddania budynku po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika. Okres amortyzacji nie może być jednak krótszy niż 10 lat (art. 22j ust. 1 pkt 4 updog, art. 16j ust. 1 pkt 4 updog).

Poniżej interpretacja w sprawie braku możliwości ustalenia podwyższonej stawki amortyzacyjnej dla budynku mieszkalnego. Należy się z nią zgodzić, gdyż ustawa nie daje takiej możliwości w przypadku środków trwałych spoza grup 3-6 i 8.

*Sygnatura IBPB1/415-435/08/KB data 2008.08.26*

*Autor*

*Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach*

*(...)*

*INTERPRETACJA INDYWIDUALNA*

*Na podstawie art. 14b § 1 i § 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) oraz § 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 20 czerwca 2007r. w sprawie upoważnienia do wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego (Dz. U. z 2007 r. Nr 112 poz. 770) Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach działając w imieniu Ministra Finansów stwierdza, że stanowisko Pana C., przedstawione we wniosku z dnia 12 maja 2008r. (data wpływu do*

tut. Biura – 26 maja 2008r.), uzupełnionym w dniu 08 lipca 2008r. o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych m. in. w zakresie możliwości zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej dla ulepszanego budynku – jest nieprawidłowe.

#### UZASADNIENIE

W dniu 26 maja 2008r. wpłynął do tut. Biura ww. wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnej sprawie dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych m. in. w zakresie możliwości zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej dla ulepszanego budynku.

Wniosek powyższy nie spełniał wymogów formalnych. Dlatego też pismem z dnia 27 czerwca 2008r. wezwano do jego uzupełnienia.

W dniu 08 lipca 2008r. do tut. Biura wpłynął uzupełniony wniosek.

W przedmiotowym wniosku zostało przedstawione następujące zdarzenie przyszłe:

W wyniku licytacji prowadzonej przez komornika sądowego wnioskodawca dokonał wspólnie z małżonką zakupu użytkowania wieczystego gruntu oraz budynku stanowiącego odrębny od gruntu przedmiot własności. Powyższe użytkowanie wieczyste (grunt) wraz ze znajdującym się na nim budynkiem, przekazano na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą przez jednego ze współmałżonków – wnioskodawcę. Budynek znajdujący się na gruncie objętym użytkowaniem wieczystym wymaga jednak znacznych nakładów finansowych – modernizacyjnych, aby został zaadoptowany do celów prowadzonej działalności gospodarczej. Ponadto grunt objęty użytkowaniem wieczystym wymaga ogrodzenia, przygotowania właściwego terenu tj. utwardzenia oraz wykonania dróg dojazdowych itp. Powyższe wydatki na budynek przekroczą 30% wartości początkowej budynku – środka trwałego. Stawka amortyzacyjna dla powyższego budynku zgodnie z wykazem stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5%.

W uzupełnieniu wniosku wskazano m. in., iż:

przedmiotowy budynek w chwili obecnej nie spełnia definicji środka trwałego. W dniu nabycia nie był zdalny do użytku. Dopiero po zakończeniu inwestycji będzie zakwalifikowany jako środek trwały zdalny do użytku,

po nabyciu użytkowania wieczystego, grunt objęty tym użytkowaniem został wprowadzony do ewidencji środków trwałych, natomiast budynek zostanie wprowadzony do ewidencji dopiero jak będzie zdalny do użytku tj. po zakończeniu prac modernizacyjnych,

w budynku nie są wyodrębnione lokale, które stanowiłyby odrębną własność,

budynek w całości jest nieruchomością niemieszkalną w rozumieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999r w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych,

budynek w całości wykorzystywany będzie wyłącznie w prowadzonej działalności gospodarczej jako środek trwały,

budynek w całości znajduje się na opisanym we wniosku gruncie objętym użytkowaniem wieczystym,

budowane ogrodzenie będzie otaczało ww. grunt objęty użytkowaniem wieczystym, na którym jest wzniesiony budynek oraz inne obiekty, które stanowią środek trwały firmy,

budowane drogi dojazdowe to drogi wewnętrzne i będą w całości stanowiły własność firmy,

budowane drogi dojazdowe będą „obsługiwały” powyższy grunt jak i budynek oraz inne obiekty stanowiące środek trwały firmy.

W związku z powyższym zadano m. in. następujące pytanie:

*Czy w wyżej opisanym stanie faktycznym wnioskodawca – firma będąca własnością jednego z małżonków, nabywców użytkownika wieczystego oraz budynku stanowiącego odrębny od gruntu przedmiot własności, jest uprawniona do zakwalifikowania ponoszonych wydatków w przypadku budynku – jako ulepszenie środka trwałego na podstawie art. 22j ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) w związku z ust. 2 pkt 2 powyższego przepisu i po zakończeniu prowadzonej inwestycji jest uprawniona do stosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej ustalonej w sposób określony w art. 22j ust. 1 pkt 4 ww. ustawy... (pytanie to oznaczono we wniosku nr 1)*

*Zdaniem wnioskodawcy w przedstawionym stanie faktycznym jest uprawniony do zakwalifikowania prowadzonej inwestycji w przypadku budynku – jako ulepszenie środka trwałego na podstawie art. 22j ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) w związku z ust. 2 pkt 2 powyższego przepisu i po zakończeniu prowadzonej inwestycji jest uprawniony do stosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej ustalonej w sposób określony w art. 22j ust. 1 pkt 4 ww. ustawy tj. 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat. Które upłynęły od dnia oddania budynku po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.*

*Na tle przedstawionego stanu faktycznego stwierdzam co następuje:*

*Zgodnie z art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.) 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 treści art. 22 ust. 8 ww. ustawy kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z art. 22a-22o, z uwzględnieniem art. 23. Stosownie do treści art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. c nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 22g ust. 17 powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych – wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1, są jednak kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia rzeczy określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d), oraz gdy odpłatne zbycie rzeczy i praw jest przedmiotem działalności gospodarczej, a także w przypadku odpłatnego zbycia składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, o których mowa w art. 14 ust. 2 pkt 1, bez względu na czas ich poniesienia.*

*W myśl art. 22a ust. 1 ww. ustawy amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 22c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:*

*budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,  
maszyny, urządzenia i środki transportu,  
inne przedmioty*

*- 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 określonej w art. 23a pkt 1, zwane środkami trwałymi.*

*Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 22j – 22l, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1 (art. 22i ust. 1 ww. ustawy).*

*Możliwość ustalenia przez podatnika indywidualnej stawki amortyzacji przewiduje art. 22j ust. 1*



cyt. ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Stosownie do jego treści, z zastrzeżeniem art. 22l, podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym, że okres amortyzacji nie może być krótszy niż:

- dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji:
  - a) 24 miesiące - gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25.000 zł,
  - b) 36 miesięcy - gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł,
  - c) 60 miesięcy - w pozostałych przypadkach,
- dla środków transportu, w tym samochodów osobowych - 30 miesięcy,
- dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 - 10 lat, z wyjątkiem:
  - a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji, trwale związanych z gruntem,
  - b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m<sup>3</sup>, domków kempingowych i budynków zastępczych
    - dla których okres amortyzacji- nie może być krótszy niż 3 lata,
  - dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5 % - 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

W myśl art. 22j ust. 2 pkt 2 ww. ustawy środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za ulepszone - jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej. Natomiast środki trwałe, o których mowa w art. 22j ust. 1 pkt 3 ww. ustawy uznaje się za ulepszone jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej (art. 22j ust. 3 pkt 2).

Wydatki na ulepszenie środka trwałego to nakłady poczynione na jego przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację (w tym wydatki na nabycie części składowych i peryferyjnych), których suma w danym roku podatkowym przekracza 3.500 zł, a których skutkiem jest wzrost wartości użytkowej mierzonej w szczególności, okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszanego środka trwałego i kosztami jego eksploatacji (art. 22g ust. 17 ww. ustawy). Wydatki te powiększają wartość początkową środka trwałego.

Z przedstawionego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, iż wnioskodawca zamierza ulepszyć zakupiony budynek, dla którego stawka amortyzacyjna z wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% tj. budynek niemieszkalny. Bez znaczenia zatem w przedmiotowej sprawie pozostaje fakt czy budynek, który podatnik zakupił spełnia definicję ulepszanego środka trwałego, o której mowa w art. 22j ust. 2 pkt 2 oraz ust. 3 pkt 2 ww. ustawy, jako iż definicje te odnoszą się tylko do środków trwałych wskazanych w cyt. wyżej art. 22j ust. 2 pkt 2 oraz ust. 3 pkt 2 ww. ustawy tj. do środków trwałych zaliczonych do grup 3 – 6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych oraz do środków transportu i budynków (lokali) i budowli, innych niż budynki (lokale) niemieszkalne dla których stawka amortyzacyjna z wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5%.

W przedstawionym we wniosku zdarzeniu przyszłym zastosowanie znajdzie zatem art. 22j ust. 1 pkt 4 ww. ustawy przewidujący dla budynków i lokali niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5%, możliwość zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej jedynie w przypadku, gdy obiekt ten spełnia przesłankę używanego środka trwałego. Przy czym dla ww. środków trwałych nie ustalono wymaganego okresu używania warunkującego możliwość zastosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych. Wystarczającym minimalnym

*okresem używania tych środków trwałych, uprawniającym do zastosowania stawek indywidualnych jest 1 pełny rok.*

*W przedstawionym we wniosku zdarzeniu przyszłym wnioskodawca wskazał, iż zamierza dokonać znacznych nakładów modernizacyjnych na zakupiony budynek niemieszkalny, aby zaadoptować go do celów prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, a następnie wprowadzić go do ewidencji środków trwałych. W świetle powyższego stwierdzić należy, iż ulepszenie ww. budynku, dla którego stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek wynosi 2,5%, nie uzasadnia zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Wnioskodawca będzie miał jednak taką możliwość, jeżeli, w myśl art. 22j ust. 1 pkt 4, przedmiotowy budynek będzie spełniał wymogi używanego środka trwałego.*

*Z uwagi na powyższe przedstawione we wniosku stanowisko należy uznać za nieprawidłowe.*

*Interpretacja dotyczy zdarzenia przyszłego przedstawionego przez wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.*

*Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie ul. Jasna 2/4, 00-013 Warszawa, po uprzednim wezwaniu na piśmie organu, który wydał interpretację w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o jej wydaniu – do usunięcia naruszenia prawa (art. 52 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Skargę do WSA wnosi się (w dwóch egzemplarzach – art. 47 ww. ustawy) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie sześćdziesięciu dni od dnia wniesienia tego wezwania (art. 53 § 2 ww. ustawy).*

*Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Izba Skarbowa w Katowicach Biuro Krajowej Informacji Podatkowej w Bielsku-Białej, ul. Traugutta 2a, 43-300 Bielsko-Biała.*

### Środek trwały używany w trudnych warunkach

Podatnicy mogą stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższać dla określonych środków trwałych używanych w warunkach pogorszonych lub złych.

Zasady podwyższania stawek amortyzacyjnych określone są w art. 22i ust. 2-4 i 6, 7 updof oraz art. 16i ust. 2-4 i 6, 7 updop. Podatnicy mogą podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki podwyższać:

a) dla budynków i budowli używanych w warunkach pogorszonych - przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2 lub przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4 dla budynków i budowli używanych w warunkach złych;

\* za pogorszone warunki uważa się używanie tych budynków i budowli pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu,

\* za złe warunki uważa się używanie tych budynków i budowli pod wpływem niszczących środków chemicznych, a zwłaszcza gdy służą one produkcji, wytwarzaniu lub przechowywaniu żrących środków chemicznych; dotyczy to również przypadków silnego działania na budynek lub budowlę niszczących środków chemicznych rozproszonych w atmosferze, wodzie lub wydzielających się w postaci oparów, których źródłem są inne obiekty znajdujące się w pobliżu,

b) dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej - przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4;

\* przez maszyny, urządzenia i środki transportu wymagające szczególnej sprawności technicznej rozumie się te obiekty, które używane są w pracy na trzy zmiany, mimo że nie działają ze swej istoty w ruchu ciągłym, używane w warunkach terenowych, w warunkach leśnych, pod ziemią lub innych wskazujących na bardziej intensywne zużycie,

\* ustawodawca nie wskazał, co należy rozumieć przez używanie bardziej intensywne w stosunku do warunków przeciętnych, co pozwala na subiektywną ocenę sytuacji przez podatnika, ale również przez organy podatkowe,

c) dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), poddanych szybkiemu postępowi technicznemu - przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0;

\* przez maszyny i urządzenia poddane szybkiemu postępowi technicznemu rozumie się maszyny, urządzenia i aparaturę, w których zastosowane są układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe, spełniające założone funkcje dzięki wykorzystaniu w nich najnowszych zdobyczy techniki, a także pozostałą aparaturę naukowo-badawczą i doświadczalno-produkcyjną.

Jeżeli wystąpią okoliczności uzasadniające podwyższenie stawki amortyzacyjnej, to można ją podwyższyć od miesiąca następującego po miesiącu, w którym one zaistniały. W przypadku ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawki amortyzacyjnej podatnik powinien, począwszy od następnego miesiąca, powrócić do stawki podstawowej.

Amortyzacja obniżoną stawką amortyzacyjną

Podatnicy dokonujący odpisów metodą liniową mają prawo nie tylko podwyższać, ale także obniżać stawki amortyzacyjne określone w Wykazie stawek amortyzacyjnych (art. 22i ust. 5 updof i art. 16i ust. 5 updop). Obniżenie stawki nie jest uzależnione od wystąpienia jakichkolwiek okoliczności. Obniżenie stawki amortyzacyjnej zmniejsza wielkość odpisu w danym roku podatkowym, przez co wydłuża się okres amortyzacji. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

***Art. 22i. 1. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 22j-22l, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1.***

***2. Podatnicy mogą podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki podwyższać:***

***1) dla budynków i budowli używanych w warunkach:***

***a) pogorszonych - przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2,***

***b) złych - przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4;***

***2) dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej - przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4;***

***3) dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) wydanej na podstawie odrębnych przepisów, zwanej dalej "Klasyfikacją", poddanych szybkiemu postępowi technicznemu - przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.***

3. *W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.*

4. *Podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych wymienionych w ust. 2 pkt 3 bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.*

5. *Podatnicy mogą obniżać podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.*

6. *W przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych, podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu współczynników określonych w ust. 2, należy dla poszczególnych środków trwałych stosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka trwałego, przyjętą z Wykazu stawek amortyzacyjnych.*

7. *Wyjaśnienia dotyczące warunków używania budynków i budowli, określenia szczególnej sprawności technicznej maszyn, urządzeń i środków transportu oraz maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w ust. 2, zawarte są w objaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych.*

Dla polepszenia sytuacji podatkowej podatników, którzy wprowadzają do używania majątek używany lub przed wprowadzeniem majątku dokonali jego ulepszeń ustawodawca wprowadził indywidualne stawki amortyzacyjne. Mogą je stosować wszyscy podatnicy niezależnie od wielkości.

**Art. 22j. 1. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22l, mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż:**

- 1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji:
  - a) 24 miesiące - gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25.000 zł,
  - b) 36 miesięcy - gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł,
  - c) 60 miesięcy - w pozostałych przypadkach;
- 2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych - 30 miesięcy;
- 3) dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 - 10 lat, z wyjątkiem:
  - a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji, trwale związanych z gruntem,
  - b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m<sup>3</sup>, domków kempingowych i budynków zastępczych- dla których okres amortyzacji - nie może być krótszy niż 3 lata;
- 4) dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5 % - 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

2. **Środki trwale, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:**

- 1) używane - jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub
- 2) ulepszone - jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20 % wartości początkowej.

3. **Środki trwale, o których mowa w ust. 1 pkt 3, uznaje się za:**

- 1) używane - jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co

*najmniej przez okres 60 miesięcy, lub*

*2) ulepszone - jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30 % wartości początkowej.*

*4. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:*

*1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach - okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;*

*2) inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 - okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2.*

*5. (uchylony).*

Inną metodą, oprócz metody liniowej, stosowaną do amortyzacji jest metoda degresywna. Metoda degresywna może być stosowana wyłącznie do środków trwałych określonych w art. 22k ust. 1 updof i art. 16k ust. 1 updof, tj. maszyn i urządzeń zakwalifikowanych do grupy 3-6 i 8 KŚT oraz środków transportu, z wyjątkiem samochodów osobowych. Polega ona na tym, że podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest zmniejszana w każdym roku podatkowym o sumę odpisów dokonanych w poprzednich latach. Tak ustaloną podstawę mnoży się przez stawkę amortyzacyjną określoną w Wykazie, podwyższoną współczynnikiem nie wyższym niż 2,0. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałyby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych wg metody liniowej.

Dla podatników mających zakład w gminie o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną wskaźnik degresywności wynosi 3,0.

Dla małych podatników przepisy przewidują jednorazową amortyzację stanowiącą pomoc de minimis. W art. 22k ust. 7 updof (16k ust. 7 updof) zapisano możliwość jednorazowej amortyzacji środków trwałych. Z metody tej mogą korzystać podatnicy rozpoczynający prowadzenie działalności gospodarczej oraz tzw. mali podatnicy, czyli tacy, u których wartość przychodu ze sprzedaży wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro.

*Art. 22k. 1. Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, w pierwszym podatkowym roku ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonych, z zastrzeżeniem ust. 2, o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałyby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody określonej w art. 22i ust. 1, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 22i.*

*2. W przypadku używania środków trwałych, określonych w ust. 1, w zakładzie danego podatnika położonym na terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną, których wykaz na podstawie odrębnych przepisów ustala Rada Ministrów - stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych można podwyższyć przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 3,0, dokonując obliczenia odpisów amortyzacyjnych zgodnie z zasadą określoną w ust. 1.*

*3. Jeżeli w trakcie roku podatkowego:*

*1) gmina zostanie wyłączona z wykazu, o którym mowa w ust. 2, lub*

*2) podatnik przestanie mieć siedzibę na terenie gminy, o której mowa w ust. 2*

*- podatnik może stosować do końca tego roku podwyższone stawki amortyzacyjne.*

*4. (uchylony).*

5. (uchylony).

6. (uchylony).

7. Podatnicy, w roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 11, oraz mali podatnicy, mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50.000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.

8. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 7, nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwale zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub stosować zasady określone w art. 22h ust. 4. Od następnego roku podatkowego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych zgodnie z ust. 1 lub art. 22i; suma odpisów amortyzacyjnych, w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 22 ust. 1, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.

9. Przy określaniu limitu, o którym mowa w ust. 7, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 3.500 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22f ust. 3.

10. Pomoc, o której mowa w ust. 7, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

11. Przepis ust. 7 nie ma zastosowania do podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej, który w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadził działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niemającej osobowości prawnej lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.

12. Przeliczenia na złote kwoty, o której mowa w ust. 7, dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie, o którym mowa w tym przepisie, w zaokrągleniu do 1.000 zł.

13. W przypadku spółki niemającej osobowości prawnej kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy spółki.

**Art. 22l. 1. Odpisów amortyzacyjnych od taboru transportu morskiego w budowie, wymienionego w art. 22a ust. 2 pkt 4, dokonuje się w ratach co miesiąc przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych dla taboru pływającego w Wykazie stawek amortyzacyjnych.**

2. Podstawę obliczenia odpisów amortyzacyjnych od obiektów taboru wymienionych w ust. 1 stanowi część wartości kontraktowej, o której mowa w art. 22h ust. 1 pkt 2, powiększona o kolejne wydatki (zaliczki), ponoszone na budowę danego obiektu; wydatki te zwiększają sukcesywnie podstawę dokonywania odpisów amortyzacyjnych w miesiącu następującym po miesiącu ich poniesienia.

3. Odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 1, dokonuje się do końca miesiąca, w którym dany obiekt taboru został przyjęty do używania; jeżeli nie dojdzie do zawarcia umowy przenoszącej na armatora własność zamawianego taboru, armator jest obowiązany zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o dokonane odpisy amortyzacyjne, obliczone zgodnie z ust. 1 i 2, w miesiącu, w którym odstąpiono od umowy.

4. Odpisów amortyzacyjnych od przyjętego do używania taboru morskiego dokonuje się zgodnie z art. 22i. Suma odpisów amortyzacyjnych dokonanych zgodnie z art. 22i i odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 2, nie może przekroczyć wartości początkowej danego obiektu taboru

transportu morskiego.

*Art. 22l. 1. Od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania, zgodnie z umowami zawartymi na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji, jeżeli z tych umów wynika prawo zakupu tych środków albo wartości przez korzystającego za cenę ustaloną w umowach, podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w art. 22h ust. 1. Stawki amortyzacyjne, z uwzględnieniem art. 22i i 22m, ustala się w proporcji do okresu wynikającego z umowy, z wyjątkiem środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o krótszym okresie amortyzacji niż okres trwania umowy.*

*2. W razie nabycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych otrzymanych do odpłatnego korzystania na podstawie umów, o których mowa w ust. 1, przed upływem okresu, na jaki została zawarta umowa, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych od tych środków i wartości, kontynuując stosowanie zasad i stawek, określonych w ust. 1.*

*3. W razie przedłużenia okresu obowiązywania umowy zawartej na podstawie przepisów, o których mowa w ust. 1, stawki odpisów amortyzacyjnych ulegają obniżeniu proporcjonalnie do okresu przedłużenia okresu obowiązywania umowy, z wyjątkiem środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych o okresie amortyzacji krótszym niż okres obowiązywania umowy; zasada ta ma zastosowanie wyłącznie do stawek odpisów amortyzacyjnych, dokonywanych od następnego miesiąca po miesiącu, w którym zmieniono umowę.*

*4. Od środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, przekazanych do używania na podstawie innych umów niż wymienione w ust. 1, odpisów amortyzacyjnych od tych składników dokonują odpowiednio finansujący lub korzystający na zasadach określonych w art. 22h-22k i art. 22m, z uwzględnieniem przepisów rozdziału 4a.*

*5. Jeżeli umowy inne niż wymienione w ust. 1 dotyczą środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 Klasyfikacji i zostały zawarte na okres co najmniej 60 miesięcy oraz zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, podatnik może stosować zasady określone w ust. 1-3.*

*6. Jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający, a nastąpi zmiana, wygaśnięcie lub rozwiązanie umów, o których mowa w ust. 4 lub 5, i w związku z tym nie zostanie przeniesiona na korzystającego własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, właściciel przejmując te składniki majątku określa ich wartość początkową, zgodnie z art. 22g, przed zawarciem pierwszej umowy leasingu, pomniejszoną o spłatę wartości początkowej, o której mowa w art. 23a pkt 7, oraz o sumę dokonanych przez siebie odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22h ust. 1 pkt 1.*

Odpisy od wartości niematerialnych i prawnych mają inne stawki amortyzacji niż środki trwałe. Są one określone w art. 22m updof (art. 16m updop).

*Art. 22m. 1. Z zastrzeżeniem ust. 2 i 3 oraz art. 22l ust. 1-3, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:*

- 1) od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich - 24 miesiące;*
- 2) od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych - 24 miesiące;*
- 3) od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych - 12 miesięcy;*
- 4) od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych - 60 miesięcy.*

*2. Jeżeli wynikający z umowy okres używania praw majątkowych, o których mowa w ust. 1 pkt 2, jest krótszy od okresu ustalonego w tym przepisie, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy.*

*3. Podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych.*

*4. Odpisów amortyzacyjnych od własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni*

*mieszaniowej dokonuje się przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5 %; przy ustalaniu wartości początkowej tych praw podatnicy mogą stosować zasadę określoną w art. 22g ust. 10, z tym że wówczas roczna stawka amortyzacyjna wynosi 1,5 %.*

*Art. 22o.*

- 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określa, w drodze rozporządzenia, tryb i terminy aktualizacji wyceny środków trwałych, o których mowa w art. 22a, wartości początkowej składników majątku, o której mowa w art. 22d ust. 1, kwoty określonej w art. 22g ust. 10 do obliczenia wartości początkowej budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych, jednostkowej ceny nabycia części składowych i peryferyjnych, o których mowa w art. 22g ust. 17, oraz wartości początkowej środków trwałych, o której mowa w art. 22j ust. 1 pkt 1 lit. a i b, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10 %.*
- 2. Wskaźniki wzrostu cen nakładów inwestycyjnych ogłasza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w odstępach kwartalnych.*

Generalnie ustawy podatkowe nie pozwalają na aktualizację wartości wprowadzonych środków trwałych. Jedyną drogą do tego typu działania jest delegacja dla właściwego ministra do wydania rozporządzenia w tej kwestii znajdująca się w art. 22o updof (art. 16o updop).

Jak się wydaje, a okaże się czy jest to do zrealizowania już wkrótce, można jednak zaktualizować wartość środków trwałych w podmiotach prowadzących księgi rachunkowe. Aktualizacja ta może znaleźć odzwierciedlenie podatkowe. Ustawą z dnia 18 marca 2008 r. o zmianie ustawy o rachunkowości (Dz. U. nr 63, poz. 393) zmieniono definicję inwestycji. Zgodnie z brzmieniem art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (j.t. Dz. U. z dnia 17 czerwca 2002 r. Nr 76, poz. 694 z późn. zm.) obowiązującym od 1 stycznia 2009 r., przez inwestycje rozumie się: „aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków, w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści. W przypadku zakładów ubezpieczeń przez inwestycje rozumie się lokaty”.

W definicji ustawowej szczególny nacisk położono na dwie istotne kwestie odróżniające inwestycje od innych aktywów. Po pierwsze inwestycja musi być posiadana przez jednostkę w celu osiągnięcia z niej korzyści ekonomicznych. Drugim warunkiem jest uznanie za inwestycje tylko takich aktywów, które nie są użytkowane przez jednostkę, a są posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia korzyści. Użytkowanie należy w tym wypadku rozumieć w sposób klasyczny, jako prawo do używania i pobierania korzyści z aktywa.

W tym miejscu pragnę zwrócić uwagę na istotny zapis w definicji. Inwestycje to aktywa, które są posiadane (sic!) przez jednostkę w celach ściśle określonych. Posiadanie natomiast odnosi się do danego momentu w czasie, a więc dopuszczalna jest sytuacja, w której jednostka nabywa jakieś aktywa jako np. aktywa trwale, a po jakimś czasie przekształca je w inwestycje spełniając warunki definicji ustawowej. W danym momencie, po przekształceniu z innych aktywów, jednostka posiada inwestycje odpowiadające definicji ustawowej. Na przykład w przypadku nieruchomości, jeżeli są użytkowane, to nie można ich uznać za inwestycje. Dopiero zaprzestanie użytkowania i decyzja organu stanowiącego jednostki podjęta *post factum* może je przekwalifikować na inwestycje.

Wycena wartości inwestycji w nieruchomości.



Jak każdy składnik przedsiębiorstwa, inwestycje muszą zostać wycenione nie rzadziej niż na dzień bilansowy. Zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy o rachunkowości istnieją dwie możliwości wyceny inwestycji w nieruchomości. Aktywa zaliczane do takich inwestycji mogą być więc wyceniane:

a) według zasad stosowanych do środków trwałych (określonych w art. 28 ust. 1 pkt 1 oraz w art. 31, art. 32 ust. 1-5 i art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości),

b) według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej (art. 28 ust. 1 pkt 1a ustawy o rachunkowości).

Wyboru metody wyceny powinien dokonać kierownik jednostki, dokumentując to w sposób określony w art. 10 ustawy o rachunkowości.

W przypadku wyceny inwestycji według ceny rynkowej należy stosować zasadę wartości godziwej. Wartość godziwa według definicji art. 28 ust. 6 ustawy o rachunkowości, to kwota, za jaką dany składnik aktywów mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązаныmi ze sobą stronami. Praktycznie wycena inwestycji w nieruchomość sprowadza się do zbadania jaki poziom cen występuje na danym terenie i dostosowania wartości nieruchomości w księgach do tego poziomu. Należy pamiętać o właściwym udokumentowaniu przeszacowania. Najlepiej podeprzeć się niezależną wyceną podmiotu zewnętrznego. Z przepisów nie wynika, aby do wyceny trzeba było angażować uprawnionych biegłych, zatem wycena taka może zostać oparta na cenach np. z agencji nieruchomości.

Skutki księgowe przeszacowania inwestycji w nieruchomości.

Bezpośrednim skutkiem przeszacowania inwestycji w nieruchomości jest odniesienie różnicy wartości na rachunek wyników. Z dniem 1 stycznia 2009 r. art. 35 ust. 4 ustawy o rachunkowości otrzymał nowe brzmienie: „Skutki przeszacowania inwestycji zaliczonych do aktywów trwałych innych niż wymienione w art. 28 ust. 1 pkt 1a, powodujące wzrost ich wartości do poziomu cen rynkowych, zwiększają kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny. Obniżenie wartości inwestycji uprzednio przeszacowanej do wysokości kwoty, o którą podwyższono z tego tytułu kapitał (fundusz) z aktualizacji wyceny, jeżeli kwota różnicy z przeszacowania nie była do dnia wyceny rozliczona, zmniejsza ten kapitał (fundusz). W pozostałych przypadkach skutki obniżenia wartości inwestycji zalicza się do kosztów finansowych. Wzrost wartości danej inwestycji bezpośrednio wiążący się z uprzednim obniżeniem jej wartości, zaliczonym do kosztów finansowych, ujmuje się do wysokości tych kosztów jako przychody finansowe”. Oznacza to bezpośrednie wyłączenie skutków przeszacowania inwestycji w nieruchomości z procedury odnoszenia na kapitał z aktualizacji wyceny. Dodatkowo, dla zachowania spójności ustawy, rozszerzono pozostałe przychody i koszty operacyjne zdefiniowane w art. 3 ust. 1 pkt 32 ustawy o rachunkowości o przychody i koszty związane „z utrzymywaniem nieruchomości oraz wartości niematerialnych i prawnych zaliczonych do inwestycji, w tym także z aktualizacją wartości tych inwestycji, jak również z ich przekwalifikowaniem odpowiednio do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli do wyceny inwestycji przyjęto cenę rynkową bądź inaczej określoną wartość godziwą”. Stąd też przychody i koszty utrzymywania, różnice z wyceny i przekwalifikowania inwestycji w nieruchomości od 1 stycznia 2009 r. odnosi się odpowiednio na pozostałe przychody lub koszty operacyjne w zależności od efektu jaki wywołały.

Skutki podatkowe przeszacowania inwestycji w nieruchomości.

Analizując problem od strony podatkowej, należy stwierdzić, iż przekwalifikowanie nieruchomości ze środków trwałych na inwestycje nie powoduje konieczności zapłaty podatku dochodowego od osób prawnych. Tego typu zdarzenie nie jest wymienione jako przychód w art. 12 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (j.t. Dz. U. z dnia 13 lipca

2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.). Jeżeli nie jest przychodem, to zgodnie z zasadą systemu podatkowego, nie wywołuje skutków podatkowych. Takie przeszacowanie jest w swej istocie nabyciem inwestycji, a jej wartość po przeszacowaniu rozumiana jest jako wartość nabycia.

Przeszacowanie wartości inwestycji w nieruchomości, pomimo że odnoszone na rachunek wyników jednostki w przychody lub koszty operacyjne, nie rodzi konsekwencji na gruncie podatku dochodowego. W przypadku zwiększenia wartości inwestycji, różnica dodatnia nie jest przychodem, gdyż nie została wymieniona w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Natomiast w przypadku zmniejszenia wartości inwestycji nie jest kosztem podatkowym, gdyż art. 16 ust. 1 pkt 26a ww ustawy wyraźnie wyklucza odpisy aktualizacyjne (poza aktualizacją należności) z katalogu kosztów uzyskania przychodów dla celów podatkowych.

W momencie zbycia inwestycji w nieruchomości, przychód jest przychodem opodatkowanym, a jego wartość określa art. 14 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W przepisach nie ma żadnego odniesienia co do kosztu uzyskania przychodu przy sprzedaży zaktualizowanej inwestycji w nieruchomości. Można więc przyjąć, że kosztem uzyskania przychodów jest aktualna wartość inwestycji ujawniona w księgach, bowiem nie jest ona bezpośrednio wymieniona w katalogu kosztów wykluczonych w art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Jest to bardzo korzystne dla jednostki, gdyż różnica pomiędzy przychodem a wartością nabycia musi zostać opodatkowana podatkiem dochodowym i im jest mniejsza, tym podatek dochodowy jest niższy. Można sobie zatem wyobrazić sytuację, gdy jednostka planując sprzedaż nieruchomości, przestaje ją użytkować. Jest to dla niej bardzo łatwe, gdyż przy sprzedaży i tak musi ją przestać użytkować. Następnie kierownik jednostki przekształca w księgach nieruchomość w inwestycję. Zarządza również jej przeszacowanie do wartości godziwej, która w jego wypadku jest ustaloną ceną sprzedaży. Różnicę z wyceny odnosi na przychód operacyjny, który jednak nie jest opodatkowany. Następnie jednostka sprzedaje nieruchomość za wartość rynkową równą wartości godziwej, która z kolei jest wartością nabycia inwestycji. Dla celów podatkowych wykazuje się przychód w wartości sprzedaży oraz koszt w wysokości wartości nabycia inwestycji, czyli również wartości sprzedaży. Stąd też podatek dochodowy od takiej transakcji nie wystąpi, gdyż różnica pomiędzy dwiema identycznymi wartościami wynosi zero.

Oczywiście takie rozwiązanie wydaje mi się trochę ryzykowne dla jednostki z uwagi na systemowe podejście do ustawy podatkowej. Organy podatkowe staną z pewnością na stanowisku, że w takim przypadku należałoby stosować ogólną zasadę podatkową wyrażoną w art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z nią kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ww ustawy. Istotna w omawianej sytuacji jest definicja kosztu poniesionego. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie znajdziemy definicji kosztu poniesionego. Jednak w doktrynie uтарыło się definiować koszty poniesione jako wydatki faktycznie zapłacone lub chociażby należne do zapłaty podmiotowi zewnętrznemu. W przypadku aktualizacji wyceny inwestycji w nieruchomości, nie mamy więc do czynienia z kosztem poniesionym, gdyż wartość aktualizacji nie została ani zapłacona, ani nie jest należna do zapłaty. Z uwagi na to, organy skarbowe będą dążyły do tego, aby koszt uzyskania przychodu ze zbycia inwestycji został skorygowany o wartość aktualizacji.

### Opodatkowanie zbycia majątku trwałego oraz wartości niematerialnych i prawnych

Zbycie majątku będącego środkiem trwałym lub wartością niematerialną i prawną jest przychodem podatnika. Natomiast niezamortyzowana część jest kosztem związanym z tym przychodem. W ustawach podatkowych ustawodawca wskazał, że przychodem z działalności gospodarczą są również m.in. przychody z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą składników majątku będących środkami trwałymi, ujętych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Kosztami podatkowymi natomiast nie są wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Wydatki te jednak, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę

odpisów amortyzacyjnych, są kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia tych składników.

Dodatkowo dla osób fizycznych w art. 24 ust. 2 pkt 1 updof stanowi, że w przypadku podatników osiągających dochody z działalności gospodarczej i prowadzących księgi przychodów i rozchodów dochodem lub stratą z odpłatnego zbycia składników majątku wykorzystywanych na potrzeby działalności gospodarczej lub działów specjalnych produkcji rolnej, jest różnica między przychodem z odpłatnego zbycia a wartością początkową wykazaną w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, powiększona o sumę odpisów amortyzacyjnych, dokonanych od tych środków i wartości.

*Przykładowa interpretacja w tym zakresie dotycząca poniesionej straty ze sprzedaży środków trwałych przez osobę prawną.*

Sygnatura DP/423-0043/07/AK data 2007.05.16

(...)

Pytanie podatnika

*Wątpliwości Podatnika budzi, czy strata powstała w związku ze sprzedażą maszyn i urządzeń nieprzydatnych w działalności operacyjnej firmy stanowi koszt uzyskania przychodów.*

#### **POSTANOWIENIE**

*Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku, działając na podstawie art.14a §1 i §4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2005r., Nr 8, poz.60 z późn. zm.), po rozpatrzeniu wniosku o udzielenie pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2000r., Nr 54, poz. 654 z późn. zm.), w sprawie: koszty uzyskania przychodów – strata na sprzedaży środka trwałego*

*stwierdza, że stanowisko przedstawione w tym wniosku jest prawidłowe w odniesieniu do opisanego stanu faktycznego.*

#### **UZASADNIENIE**

*Spółka z o.o. w swej działalności produkcyjnej wykorzystuje specjalistyczne maszyny i urządzenia oraz linie technologiczne. Przedmiotowe maszyny i urządzenia charakteryzują się wysokim stopniem zaawansowania technologicznego i jednocześnie wysokim poziomem przystosowania dla potrzeb wykonania specyficznego produktu lub grupy produktów. Bardzo często wykorzystanie wspomnianych maszyn możliwe jest jedynie w procesie produkcyjnym określonego wyrobu. Ww. specjalistyczne maszyny i urządzenia są z jednej strony wysoce kapitałochłonne, a z drugiej strony okres ich użytkowania jest stosunkowo krótki, głównie ze względu na zmiany spowodowane szybkim postępem technologicznym.*

*Bardzo często Spółka nie ma możliwości sprzedaży tak wyspecjalizowanych maszyn na rynku. Zatem w przypadku, gdy maszyna nie jest już przydatna w działalności operacyjnej firmy, następuje jej sprzedaż jednostce powiązanej, która prowadzi podobny profil działalności. Ze względu na wymienione powyżej czynniki, na sprzedaży takich środków trwałych często powstaje strata.*

*Wątpliwości Podatnika budzi, czy strata powstała w związku ze sprzedażą maszyn i urządzeń nieprzydatnych w działalności operacyjnej firmy stanowi koszt uzyskania przychodów.*

*Zdaniem Spółki straty z tytułu sprzedaży środków trwałych stanowią koszt uzyskania przychodu zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 1 lit.b) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.*

*Na tle zaprezentowanego we wniosku stanu faktycznego Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku stwierdza, co następuje:*

*Do sprzedaży maszyn i urządzeń stanowiących środki trwale podatnika będącego osobą prawną*

mają zastosowanie ogólne zasady ustalania przychodów i kosztów uzyskania przychodów zawarte w art. 14 i art. 16 ust. 1 pkt 1 lit.b) ustawy z dnia 15.02.1992r.

Zgodnie z art. 14 ust. 1 ustawy z dnia 15.02.1992r. przychodem z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych, z zastrzeżeniem ust. 4 i 5, jest ich wartość wyrażona w cenie określonej w umowie. Jeżeli jednak cena bez uzasadnionej przyczyny znacznie odbiega od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód ten określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej.

Z kolei na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 1 lit.b) ustawy z dnia 15.02.1992r. nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit.a) środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części - wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1, są jednak kosztem uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem pkt 8a, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia. Wymieniony przepis art. 16h ust. 1 pkt 1 stanowi, że suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których zgodnie z art. 16 ust. 1 tej ustawy nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

W świetle powołanych przepisów w przypadku sprzedaży środków trwałych przez osobę prawną - bez względu na przyczynę sprzedaży - wartość nieumorzona jest kosztem uzyskania przychodów. W przypadku sprzedaży środków trwałych nie ma bowiem zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy z dnia 15.02.1992r., który odnosi się do strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności.

Reasumując w ocenie tut. Organu podatkowego prawidłowe jest stanowisko Podatnika, iż straty powstałe z tytułu sprzedaży środków trwałych (odpowiadające niezamortyzowanej wartości początkowej tych środków trwałych) stanowią koszt uzyskania przychodu zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 1 lit.b) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

## Nieruchomości

Inaczej, jeśli chodzi o przychody osób fizycznych ma się sprawa z niektórymi nieruchomościami. Zbycie nieruchomości przez podatnika będącego osobą fizyczną nie zawsze będzie opodatkowane. Zgodnie z art. 14 ust 2c updof do przychodów z działalności gospodarczej nie zalicza się przychodów z odpłatnego zbycia wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą oraz przy prowadzeniu działów specjalnych produkcji rolnej:

- budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku,
- lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu,
- gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użytkowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem,
- spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie
- prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie.

Sprzedaż powyższych nieruchomości będzie źródłem przychodu ze sprzedaży nieruchomości. Natomiast zbycie pozostałych nieruchomości generuje przychód z działalności gospodarczej na zasadach ogólnych, tak jak dla pozostałych środków trwałych.

*I SA/Wr 823/09 - Wyrok WSA we Wrocławiu*

*Data orzeczenia*

2009-09-23            *orzeczenie nieprawomocne*

*Data wpływu*

2009-04-30

*Sąd*

*Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu*

*Sędziowie*

*Ireneusz Dukiel*

*Małgorzata Malinowska-Grakowicz /przewodniczący/*

*Zbigniew Łoboda /sprawozdawca/*

*Symbol z opisem*

*6119 Inne o symbolu podstawowym 611*

*Hasła tematyczne*

*Podatek dochodowy od osób fizycznych*

*Sygn. powiązane*

*II FSK 113/10 - Wyrok NSA z 2011-05-26*

*Skarżony organ*

*Dyrektor Izby Skarbowej*

*Treść wyniku*

*\*Uchylono zaskarżone postanowienie w całości*

*Powołane przepisy*

*Dz.U. 2005 nr 14 poz 114 art. 5a pkt 20, art. 22 k ust.7*

*Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych*

*Sentencja*

*Dnia 23 września 2009 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w składzie następującym: Przewodniczący Sędzia WSA Małgorzata Malinowska-Grakowicz, Sędziowie Sędzia WSA Ireneusz Dukiel, Sędzia WSA Zbigniew Łoboda (sprawozdawca), Protokolant Marta Klimczak, po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 23 września 2009 r. sprawy ze skargi T. S. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej we W. z dnia [...], nr [...] w przedmiocie odmowy wydania zaświadczenia I. uchylono zaskarżone postanowienie, II. zasądza od Dyrektora Izby Skarbowej we W. na rzecz T. S. kwotę 357 (trzysta pięćdziesiąt siedem) zł – tytułem zwrotu kosztów postępowania sądowego.*

*Uzasadnienie*

*Postanowieniem z dnia [...] (nr [...]) Naczelnik Urzędu Skarbowego W. odmówił T. S. wydania zaświadczenia o pomocy de minimis. Według organu podatkowego wnioskodawca nie był uprawniony do uzyskania pomocy de minimis, o której mowa w art. 22k ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm.), albowiem spółka jawna w której jest współnikiem osiągnęła w roku podatkowym 2006 przychód ze sprzedaży wraz z należnym podatkiem od towarów i usług w wysokości 3.292.683,16 zł, co wykluczało uznanie tej spółki w roku kolejnym (2007 r.) za "małego podatnika", który byłby uprawniony do uprzywilejowanej amortyzacji w postaci jednorazowego odpisu amortyzacyjnego (pomocy de minimis).*

*W złożonym zażaleniu T. S. podniósł, że pojęcie "małego podatnika", o którym mowa w art. 22k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych odnieść należy do osoby współnika – osoby fizycznej, a nie do spółki jawnej.*

*Postanowieniem z dnia [...] (nr [...]) Dyrektor Izby Skarbowej we W. utrzymał w mocy zaskarżone*

postanowienie. Organ odwoławczy stwierdził, że dla skorzystania z jednorazowej amortyzacji na podstawie art. 22k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, istotne jest – kto nabywa środki trwale, prowadzi ich ewidencję i dokonuje odpisów amortyzacyjnych. Z przepisu art. 24a tej ustawy wynika, że obowiązek prowadzenia ksiąg (ewidencji) obciąża między innymi spółkę jawną osób fizycznych, która prowadzi działalność gospodarczą, a zatem to ten podmiot ewidencjonuje przychody i koszty ich uzyskania, a przeto z nim (spółką jawną) należy łączyć dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Tak więc kryterium małego podatnika musi spełniać podmiot dokonujący odpisów amortyzacyjnych, czyli w sprawie – spółka jawna. Z kolei poziom osiągniętych przez spółkę jawną w roku 2006 przychodów wraz z należnym podatkiem od towarów i usług, uniemożliwił uznanie jej w roku 2007 za małego podatnika. Organ podkreślił również, że w świetle przepisu art. 2 pkt 16 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, za beneficjanta tej pomocy należy uznać spółkę jawną, a nie wspólników takiej spółki.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu T. S. wniósł o uchylenie zaskarżonego postanowienia zarzucając, że "małym podatnikiem" w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie może być jednocześnie spółka cywilna – w odniesieniu do jednorazowej amortyzacji, oraz osoba fizyczna – w pozostałym zakresie. Wykładnia tego terminu powinna mieć na uwadze, że podatnikami podatku dochodowego są osoby fizyczne.

W odpowiedzi na skargę, Dyrektor Izby Skarbowej we W. wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu zważył, co następuje.

Skarga była uzasadniona

W niniejszej sprawie, u podstaw odmowy wydania zaświadczenia o pomocy de minimis legło stanowisko organów podatkowych, odnośnie tego, że w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w formie spółki jawnej, małym podatnikiem, o którym mowa w art. 22k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest ta spółka jawna, nie zaś osoby fizyczne, będące wspólnikami spółki. W efekcie tego, kwalifikację statusu małego podatnika, w zależności od wysokości przychodów (wraz z należnym podatkiem od towarów i usług) w poprzednim roku podatkowym (2006 roku) odnieść należało do spółki, a ponieważ przychody te (w skali spółki) przekraczały dopuszczalny poziom – jednorazowa amortyzacja (pomoc de minimis) nie przysługiwała.

Przedstawione stanowisko organów nie było prawidłowe.

Stosownie do powołanego przepisu art. 22k ust. 7 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r., Nr 14, poz. 176 ze zm.), określaną dalej również jako "pdof", podatnicy, w roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem ust. 11, oraz mali podatnicy, mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 500.000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.

Według ust. 10 art. 22k ustawy, pomoc o której mowa w ust. 7, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

W pierwszej kolejności trzeba stwierdzić, że przepis art. 22k ust. 7 pdof ma charakter preferencji podatkowej, umożliwiającej dokonanie jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości

*początkowej określonych środków trwałych. Preferencja ta stanowi pomoc de minimis i odnosi się do niektórych tylko podmiotów, a mianowicie podatników, którzy w danym roku podatkowym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej oraz tak zwanych małych podatników. Kategoria uprawnionych podatników rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej została dookreślona w przepisie ust. 11 (art. 22k) w ten sposób, że wyłączono z niej podatników, którzy w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadzili działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnicy spółki niemającej osobowości prawnej lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby (podatnika), jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.*

*Jak to wynika z art. 1 oraz art. 3 pdef, podatnikami przedmiotowego podatku są osoby fizyczne, natomiast definicję "małego podatnika" zawiera przepis art. 5a pkt 20 ustawy stanowiąc, że małym podatnikiem jest podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 800.000 euro; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1.000 zł (według stanu prawnego obowiązującego w 2007 roku - przypis).*

*Skoro w świetle art. 5a pkt 20 ustawy, "małym podatnikiem" jest podatnik, zaś podatnikami przedmiotowego podatku są jedynie osoby fizyczne, to w konsekwencji również małym podatnikiem jest osoba fizyczna, u której – nadto – wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z należnym podatkiem od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wskazanego przed chwilą poziomu. Unormowanie art. 5a ustawy podatkowej uzasadnia stwierdzenie, że wyjaśnienie zawartych tam pojęć ma zastosowanie w obszarze całej ustawy ("ilekroć w ustawie mowa"). Tak więc termin "mały podatnik" odnosi się do osoby fizycznej zarówno w zakresie możliwości skorzystania z kwartalnego rozliczania zaliczek na podatek (art. 44 ust. 3g przedmiotowej ustawy), jak i w zakresie jednorazowej amortyzacji, a to w postaci oceny warunku przychodów w poprzednim roku podatkowym. W ten sposób warunek nieprzekroczenia poziomu przychodów (wraz z podatkiem VAT) o równowartości 800 tysięcy euro, odnosi się do osoby wspólnika, a nie spółki jawnej.*

*Zdaniem Sądu, bez znaczenia dla rozstrzygnięcia spornej kwestii pozostawało to, że na podstawie art. 24a ustawy dochodowej, podmiotami zobowiązanymi do prowadzenia ksiąg podatkowych są także spółki jawne osób fizycznych. Obowiązek prowadzenia ksiąg ma charakter formalny i w żadnym razie nie wpływa na kwalifikację podmiotu jako podatnika podatku. Również w przypadku spółki jawnej osób fizycznych, pomimo ciążącego na niej (spółce) obowiązku prowadzenia ksiąg, podatnikami pozostają osoby fizyczne - wspólnicy.*

*Należy dalej zauważyć, że istota preferencji podatkowej, o której mowa w art. 22k ust. 7 pdef, nie polega na dokonaniu zapisu księgowego (ewidencjonowaniu), lecz na powiększeniu kosztów uzyskania przychodów o odpowiednią (zwiększoną, jednorazową) kwotę odpisów z tytułu zużycia środków trwałych (odpisów amortyzacyjnych), a to z uwzględnieniem art. 22 ust. 8 pdef, a w efekcie tego – na zmniejszeniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. W tym właśnie, a nie w ewidencjonowaniu, wyraża się pomoc publiczna udzielona przedsiębiorcy – podatnikowi. Wbrew przekonaniu organu podatkowego beneficjentem pomocy nie jest spółka jawna, która z racji jednorazowej amortyzacji nie odnosi jakiegokolwiek korzyści (nie jest podatnikiem), natomiast beneficjentami są wspólnicy – podatnicy podatku dochodowego. Z przepisu art. 8 ust. 1 pdef wynika, że przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa w udziale z zysku, a zasada ta ma odpowiednie zastosowanie do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów, wydatków nie stanowiących kosztów przychodów i strat (ust. 2 pkt 1), a także ulg podatkowych związanych z prowadzoną działalnością w formie spółki nie będącej osobą prawną (ust. 2 pkt 2). Tak więc zaliczenie odpisów amortyzacyjnych do kosztów*

*uzyskania przychodów wywiera skutki w sferze podatkowo-prawnej wspólników jawnych, nie zaś spółki, co jest konsekwencją posiadania statusu podatnika.*

*Podnieść dodatkowo należy, że od [...] (na podstawie art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – Dz. U. Nr 69, poz. 587), do art. 22k dodano ustęp 13, według którego w przypadku spółki niemającej osobowości prawnej kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w ust. 7, dotyczy spółki. Skoro w ramach wymienionej nowelizacji ustawodawca zmodyfikował zakres kwotowy jednorazowego odpisu, odnosząc go do spółki, to nie można uznać, że również w poprzednim stanie prawnym warunki jednorazowych odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22k ust. 7, łączyć należało ze spółką, gdyż wówczas nowelizacja byłaby zbędna. Tym bardziej ograniczona obecnie jedynie do kwoty odpisu amortyzacyjnego, nie zaś przesłanek jego dokonania (statusu małego podatnika), zmiana stanu prawnego w kierunku powiązania ze spółką, wzmacnia argumentację, że znaczenie pojęcia "mały podatnik" użytego w art. 22k ust. 7 p.dof. jest i było takie, jak to wynika z art. 5a pkt 20 ustawy w związku z jej art. 1 oraz art. 3, to jest odnoszące się do osoby fizycznej.*

*Mając na uwadze przedstawione powody należało stwierdzić, że wydając zaskarżone rozstrzygnięcie, Dyrektor Izby Skarbowej we W. dokonał błędnej wykładni przepisu art. 22k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, co miało wpływ na wynik sprawy i uzasadniało uchylene postanowienia na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. O zwrocie kosztów postępowania sądowego postanowiono na podstawie art. 200 tej ustawy.*

Ministerstwo Finansów pismem z dnia 29 czerwca 2007 r. nr MB8/522/2007 inaczej ujęło ten problem i tego trzymają się w tej chwili organy skarbowe. MF twierdzi, że ważne jest, kto nabywa środki trwałe, prowadzi ich ewidencję oraz dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

Zgodnie z kolei z art. 24a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych spółki cywilne są zobowiązane prowadzić (z pewnymi wyjątkami) podatkową księgę przychodów i rozchodów lub księgi rachunkowe. Przepis ten wskazuje, że urzędnicy te powinny być prowadzone w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a-22o.

W związku z tym resort finansów uważa, że zarówno limit określający maksymalne odpisy jednorazowe oraz limit, do wysokości którego dany podmiot gospodarczy jest małym podatnikiem w myśl ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, należy odnieść do spółki a nie jej wspólników.

Poniżej wyrok NSA w powyższej sprawie. Dyrektor Izby Skarbowej wniósł kasację wyroku I SA/Wr 823/09, jednak NSA ją odrzuciło. Zatem sądy stoją na stanowisku, że małym podatnikiem z wszystkimi tego konsekwencjami na gruncie amortyzacji środków trwałych jest podatnik podatku dochodowego nie zaś jego spółka osobowa.