



Prawo i praktyka

Zniszczenie nakładów nie jest warunkiem ich odliczenia

Jakub Żak 10.08.2012,

Strata z tytułu niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym może zostać zaliczona do kosztów, jeżeli jej powstanie wynika z działań podatnika zmierzających do zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów

Uchwałę o takiej treści podjął 25 czerwca 2012 r. (II FPS 2/12) w składzie siedmiu sędziów Naczelny Sąd Administracyjny. Dotychczas organy podatkowe kwestionowały prawo do zaliczania do kosztów uzyskania przychodów inwestycji w środki trwałe niebędące własnością podatników w sytuacji ich likwidacji przed upływem okresu amortyzacji. Uchwała powinna zmienić ich podejście.

Brak fizycznej likwidacji inwestycji

Podatnicy, którzy w związku z rozwojem swojej firmy decydują się na zmianę dotychczasowej lokalizacji, narażeni są na kwestionowanie przez organy podatkowe zaliczania do kosztów podatkowych niezamortyzowanej wartości nakładów poniesionych na dotychczasowy lokal.

W takiej bowiem sytuacji zaprzestanie użytkowania lokalu z powodu rozwiązania umowy najmu nie jest tożsame z fizyczną likwidacją nakładów poniesionych na ten lokal. Zdaniem organów podatkowych, gdy nie dochodzi do fizycznej likwidacji inwestycji w obcym środku trwałym, wartość niezamortyzowanej inwestycji nie może być zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

Taki pogląd stanowi dominującą linię interpretacyjną organów podatkowych (np. **odpowiedź Izby Skarbowej w Katowicach z 3 października 2011 r., IBPBI/2/423-747/11/MS** oraz **Izby Skarbowej w Warszawie z 8 marca 2012 r., IPPB3/423-1031/11-2/JD**).

Podobne stanowisko organy podatkowe prezentują również w sytuacji, gdy fizyczna likwidacja poniesionych nakładów na obcy środek trwały okazuje się być nieuzasadniona ze względów ekonomicznych. Podatnik chcący zaliczyć do kosztów podatkowych nakłady poniesione na remont lokalu zmuszony byłby bowiem w takiej sytuacji do poniesienia kolejnych wydatków na likwidację ulepszeń tego lokalu.

Takie rozumienie przepisów wyłącza podatnikom możliwość uznania straty w obcym środku trwałym za koszt podatkowy i tym samym uniemożliwia im zrekompensowanie nakładów poniesionych na dany obcy środek trwały. Takie stanowisko prezentowały również niektóre sądy administracyjne, w tym m.in. **WSA w Krakowie w wyroku z 2 grudnia 2011 r. (I SA/Kr 1782/11, orzeczenie nieprawomocne)**.

Podobne stanowisko organy podatkowe zajmują w sytuacji, gdy likwidacja inwestycji w obcym środku trwałym spowodowana jest okolicznościami niezależnymi od podatnika.

Przymusowa przeprowadzka

Przykładem jest odpowiedź Izby Skarbowej w Poznaniu, w której stwierdzono, że jeśli podatnik wyzywa się praw do najmu lub dzierżawy i rezygnuje z wynajmowanych lokali na skutek decyzji organu administracji państwowej, nie można stwierdzić, że takie działanie podatnika jest niezaplanowane, czy też niezależne od niego, a tym samym wartość niezamortyzowanej inwestycji nie może zostać zakwalifikowana jako koszt podatkowy.

W tym przypadku sąd uznał jednak stanowisko organu podatkowego za nieprawidłowe i zauważył, że jest to działanie wymuszone decyzją danego organu i względami ekonomicznymi. W rezultacie, niezamortyzowana wartość inwestycji może zostać zaliczona w koszty podatkowe (**WSA w Poznaniu w wyroku z 3 lutego 2011 r., I SA/Po 810/10, orzeczenie nieprawomocne**).

Uchwała NSA

W związku z wątpliwościami dotyczącymi rozumienia pojęcia „straty” oraz „likwidacji” inwestycji w obcym środku trwałym, NSA postanowieniem z 4 kwietnia 2012 r. przedstawił składowi siedmiu sędziów zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości. Zapytał, czy w świetle art. 15 ust. 1 ustawy o CIT „możliwe jest zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów straty odpowiadającej niezamortyzowanej wartości początkowej inwestycji w obcym środku trwałym, niespełniającej przesłanek z art. 16 ust. 1 pkt 6 tej ustawy”.

NSA w uchwale stwierdził, że dla istoty sprawy nie jest konieczne definiowanie pojęcia straty. To dlatego, że dla prawidłowej wykładni tego słowa istotne znaczenie ma rozumienie całego zwrotu, tj. „strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych”. W konsekwencji NSA skoncentrował się na rozumieniu pojęcia „likwidacji”.

Sąd ten przychylił się do nurtu orzecznictwa, w którym wskazuje się na konieczność szerszego rozumienia tego pojęcia i objęcia nim także wycofania (wykreślenia) środka trwałego z ewidencji, np. w związku z jego zużyciem technicznym czy też utratą przydatności gospodarczej. Oznacza to, że likwidacja powinna być rozpatrywana z punktu widzenia podatnika, który jej dokonuje, i nie powinna każdorazowo oznaczać fizycznej likwidacji danej inwestycji.

W świetle tej uchwały należy stwierdzić, że w każdej z zaprezentowanych powyżej sytuacji niezamortyzowana wartość inwestycji w obcym środku trwałym powinna być rozpoznana jako

koszt uzyskania przychodu. Pamiętać bowiem należy, że decydującym kryterium przy kwalifikacji danego kosztu jako kosztu podatkowego jest kryterium celu jego poniesienia, tj. osiągnięcia, zabezpieczenia albo zachowania źródła przychodu.

W rezultacie podejmowane przez podatników działania, np. polegające na wypowiedzeniu umowy najmu przed upływem okresu amortyzacji poniesionych nakładów oraz ich konsekwencje podatkowe w świetle przepisów o kosztach podatkowych należy oceniać z szerszej perspektywy prowadzenia działalności gospodarczej, uwzględniając m.in. warunki i powody podjęcia danej decyzji przez podatnika.

—Magdalena Patryas doradca podatkowy, partner w kancelarii KSP Legal & Tax Advice

—Łukasz Jedynak konsultant podatkowy w kancelarii KSP Legal & Tax Advice