

Jak długo naliczać odpisy umorzeniowe od używanego hotelu

Maciej Jurczyga

PIT/CIT Na pierwszy rzut oka przepisy o podatku dochodowym pozwalają nabywcy używanego budynku hotelowego zamortyzować go w trzy lata. Dopiero ich dokładna analiza pokazuje, że nie jest to możliwe

Przedsiębiorcy, którzy zastanawiają się nad zakupem nieruchomości na rynku wtórnym biorą pod uwagę m.in. amortyzację podatkową. Wydawałoby się, że regulacje dotyczące tej kwestii są dość jasne i przyjęcie odpowiednich założeń dotyczących amortyzacji nie powinno nastęrczać kłopotów. Tak jednak nie jest. Ustawodawca potrafi bowiem zaskoczyć podatników w najmniej oczekiwanych momentach. Problemy, które mogą się pojawić pokażemy na przykładzie zakupu używanego hotelu. Przyjmijmy, że spełnia on warunki do uznania go za używany środek trwały w rozumieniu art. 22j ust. 3 ustawy o PIT (patrz ramka).

Co wynika z klasyfikacji

Zgodnie z art. 22j ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT 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 dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 tego przepisu nie może być krótszy niż 10 lat. Od tej reguły przewidziano jednak wyjątki. Okres amortyzacji można ograniczyć do trzech lat dla:

- 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 (art. 22j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o PIT)
- kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych i budynków zastępczych (art. 22j ust. 1 pkt 3 lit. b ustawy o PIT)

Z kolei art. 22j ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT mówi, że dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z wykazu wynosi 2,5 proc. okres amortyzacji należy obliczyć odejmując od 40 lat 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. Amortyzacja nie może być jednak naliczana według stawki wyższej niż 10 proc. (nawet gdy budynek był używany dłużej niż 30 lat).

Podatnicy zwykle zainteresowani są jak najszybszym zaliczeniem wartości środka trwałego do kosztów uzyskania przychodów. Pojawia się więc pytanie, czy hotel może być zamortyzowany w trzy lata (zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych hotele zaliczone są do rodzaju 109). W tym celu trzeba ustalić, czy jest to budynek wymieniony w art. 22j ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT. Jeśli tak, to pkt 3 tego przepisu nie ma zastosowania. W konsekwencji nie będzie możliwe pełne zamortyzowanie obiektu w trzy lata.

Jaka stawka w wykazie

Pytanie sprowadza się zatem do tego, czy dla hotelu, klasyfikowanego w rodzaju 109 KŚT, wykaz stawek amortyzacyjnych zawarty w ustawie ustala stawkę amortyzacyjną w wysokości 2,5 proc.? Okazuje się, że tak. Stawka w tej wysokości przewidziana jest dla całej podgrupy budynków niemieszkalnych (podgrupa 10 KŚT), a jedynie trwale związanych z gruntem domki kempingowe oraz budynki zastępcze mogą być amortyzowane przez 10 lat.

Należy więc uznać, że wykaz stawek amortyzacyjnych określa dla hotelu stawkę amortyzacyjną w wysokości 2,5 proc. W konsekwencji jest to budynek, o którym mowa w art. 22j ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT. To uniemożliwia zastosowanie wobec niego zasad określonych w art. 22j ust. 1 pkt 3 tej ustawy, czyli naliczanie amortyzacji według stawki 10 proc. bez względu na okres wcześniejszej eksploatacji lub ograniczenie okresu naliczania odpisów do trzech lat.

Niejasne przepisy

Mogłoby się zatem wydawać, że to już koniec kłopotów z ustalaniem stawki, według której powinien być amortyzowany używany hotel. Ustawodawca postarał się jednak, aby było inaczej. We wcześniejszych rozważaniach stwierdziliśmy, że określony w art. 22j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o PIT wyjątek pozwalający na 3-letnią amortyzację dotyczy zaklasyfikowanych do rodzaju 109 KŚT, trwale związanych z gruntem domków kempingowych oraz budynków zastępczych.

Warto jednak zauważyć, że zgodnie z lit. b tego samego przepisu, wyjątek dotyczy również ... domków kempingowych i budynków zastępczych, a te zaliczane są w KŚT

do rodzaju 109. Pojawia się więc pytanie: po co obiekty te zostały wymienione dwukrotnie? Czy może to sugerować, że w art. 22j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o PIT ustawodawca myślał o innych obiektach, np. hotelach i w związku z tym jednak można stosować do nich 3-letni okres amortyzacji?

Zagubione organy podatkowe

Z takim stanowiskiem zgodziła się Izba Skarbowa w Poznaniu w interpretacji z 29 kwietnia 2008 (ILPB1/415-95/08-2/AA). Stwierdziła, że wnioskodawca mógł indywidualnie ustalić stawkę przy okresie amortyzacji wynoszącym 3 lata dla hotelu, który spełnia kryteria pozwalające uznać go za używany środek trwały. Co ciekawe wcześniej organ podatkowy zauważył, że zgodnie z art. 22j ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka z wykazu wynosi 2,5 proc. okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

Mimo, że jest to wykładnia korzystna dla podatników, trudno się z nią zgodzić.

Trwale związane z gruntem

Czy da się więc dokonać wykładni art. 22j ust. 1 pkt 3 z zachowaniem zasady racjonalności ustawodawcy? Tak, ale wymaga to dużej dozy dobrej woli. Odpowiedź na to pytanie może kryć się w pojawiającym się zarówno w wykazie stawek amortyzacyjnych, jak również w art. 22j ust. 1 pkt 3 lit. a ustawy o PIT sformułowaniu „trwale związane z gruntem”. Warto zauważyć, że w art. 22j ust. 1 pkt 3 lit. b tego zwrotu nie znajdziemy. Może to oznaczać, że wolą ustawodawcy było objęcie 3-letnim okresem amortyzacji wszelkich domków kempingowych i budynków zastępczych, a nie tylko tych, które są trwale związane z gruntem. Jedynie takie stanowisko pozwala zachować wewnętrzną spójność omawianych przepisów. Pozostaje jednak wątpliwość, czy wola ustawodawcy nie mogłaby być wyrażona w sposób bardziej przejrzysty? Tak czy inaczej, aby obliczyć właściwy okres amortyzacji dla używanego hotelu należy od 40 lat odjąć pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia jego oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika. Jednocześnie nigdy nie będzie to mniej niż 10 lat.

Rozważania są aktualne również dla podatników CIT, gdyż ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera analogiczne regulacje (art. 16j ustawy o CIT).

RAMKA

Co mówi przepis

Kiedy można skrócić okres naliczania odpisów

Zgodnie z art. 22j ust. 3 ustawy o PIT budynki i budowle uznaje się za:

- używane - jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub
- ulepszone - jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30 proc. wartości początkowej.

KONIEC RAMKI

Autor jest doktorem nauk ekonomicznych, biegłym rewidentem, Prezesem Zarządu
BIURA RACHUNKOWEGO JURCZYGA Sp. z o.o. w Pilchowicach