

Leszno, dnia 21 lutego 2019 r.



DYREKTOR
KRAJOWEJ INFORMACJI SKARBOWEJ

0112-KDIL3-3.4011.21.2019.2.DS

Pani

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r., poz. 800, z późn. zm.) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku, który wpłynął do Organu 22 stycznia 2019 r. (brak daty wypełnienia wniosku), o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie kontynuacji amortyzacji środka trwałego (budynku) – **jest prawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 22 stycznia 2019 r. wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek – uzupełniony pismem, które wpłynęło 8 lutego 2019 r. – o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych w zakresie kontynuacji amortyzacji środka trwałego (budynku).

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny.

Wnioskodawczyni prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą, w której wykorzystuje budynek otrzymany w darowiźnie od ojca 25.01.2012 r. Nabycie to korzystało ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn.

Wartość nabytej nieruchomości została ustalona zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do końca 2017 r.

Wnioskodawczyni do końca 2017 r. dokonywała odpisów amortyzacyjnych od ww. nieruchomości według stawek indywidualnych.

Skontaktuj się z nami

Adres do korespondencji:
Krajowa Informacja Skarbowa
ul. Teodora Sixta 17 | tel.: +48 33 472 79 00 | tel. Kontaktowy Delegatury | NIP: 5472169306
43-300 Bielsko-Biała | fax: +48 33 472 79 04 | +48 65 619 89 00

www.kis.gov.pl
e-PUAP: /KIS/wnioski
REGON: 360063511 e-mail: kancelaria.kis@mf.gov.pl

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytanie.

Czy Wnioskodawcy może omawianą nieruchomość amortyzować na zasadach obowiązujących do końca 2017 r.

Zdaniem Wnioskodawcy, zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2017 r., poz. 2175), przepisy ustaw zmienianych w art. 1-3, w brzmieniu nadanym ustawą stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

Zatem, jeżeli rozpoczęto odpisy amortyzacyjne środków trwałych przed 1 stycznia 2018 r., dalsza amortyzacja będzie możliwa i będzie odbywała się na podstawie przepisów z dnia rozpoczęcia amortyzacji, tj. grudnia 2017 r., a nowe przepisy nie będą miały zastosowania w niniejszej sprawie.

Sytuacja prawna podmiotów dotkniętych nową regulacją powinna być poddana takim przepisom przejściowym, by podmioty mogły dokończyć swoje przedsięwzięcia podjęte na podstawie wcześniejszej regulacji w uzasadnionym przeświadczeniu, że regulacje te są i pozostaną stabilne (wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 28 stycznia 2003 r. sygn. akt SK 37/01 i wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10 lutego 2015 r. sygn. akt P 10/11 pkt 4.2). Nowelizacja z dnia 27 października 2017 r. takich przepisów przejściowych nie zawiera. W wyroku z 10 lutego 2015 r. (sygn. akt P 10/11) Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „(...) pozostaje w sprzeczności z zasadą ochrony praw nabytych i zasadą ochrony interesów w toku, wyrażonymi w art. 2 Konstytucji, pozbawienie podatnika prawa osiągnięcia celu amortyzacji, jakim jest zaliczenie w koszty podatkowe całości wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnych i prawnych rozłożonych w czasie (...)”.

Ustawodawca nie powinien w trakcie amortyzacji zmieniać zasad polegających na wykluczeniu z obiektów podlegających amortyzacji składnika majątku, którego amortyzację rozpoczęto, ale przed tymi zmianami nie zakończono. Tak więc w niniejszej sprawie powinien mieć zastosowanie art. 23 ust. 45a lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2018 r.

Powyższe stanowisko potwierdziło również Ministerstwo Finansów w piśmie z dnia 24 lipca 2018 r. nadesłanym do Wydawnictwa DGP, w którym wskazało, że z uwagi na konstytucyjną zasadę ochrony praw nabytych, rozwiązania wprowadzone przedmiotową nowelizacją nie znajdują zastosowania do środków trwałych oraz wartości niematerialnych prawnych przyjętych do używania przed dniem 1 stycznia 2018 r. Składniki majątku przyjęte do używania przed tą datą podlegają amortyzacji na dotychczasowych zasadach, tj. obowiązujących przed dniem 1 stycznia 2018 r.

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego jest prawidłowe.

Zgodnie z przepisem art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2018 r., poz. 1509 ze zm.): kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23

Generalnie należy przyjąć, że kosztami uzyskania przychodów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej są wszelkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z tą działalnością, których celem jest osiągnięcie przychodów bądź też zabezpieczenie lub zachowanie tego źródła przychodów, o ile w myśl przepisów ww. ustawy nie podlegają wyłączeniu z tych kosztów. Przy czym związek przyczynowy między poniesieniem wydatku a osiągnięciem przychodu bądź zachowaniem lub zabezpieczeniem jego źródła należy oceniać indywidualnie w stosunku do każdego wydatku. Z oceny tego związku powinno wynikać, że poniesiony wydatek obiektywnie może przyczynić się do osiągnięcia przychodu bądź służyć zachowaniu lub zabezpieczeniu źródła przychodów.

Stosownie do art. 22 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: 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 myśl art. 22g ust. 1 pkt 3 tej ustawy: za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, z uwzględnieniem ust. 2-18, uważa się 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.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ww. ustawy: za koszty uzyskania przychodów nie uważa się odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, z wyjątkiem nabytych w drodze spadku, 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 korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, lub
- nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku.

Zatem z powyższego przepisu wynika m.in., że odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane od składników majątku nabytych w drodze darowizny (czyli nieodpłatnie) nie mogą stanowić kosztów uzyskania przychodów, jeżeli nabycie to korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn.

Stosownie do art. 23 ust. 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych: przepisu ust. 1 pkt 45a lit. a nie stosuje się do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nabytych w drodze darowizny, jeżeli darczyńca dokonywał odpisów amortyzacyjnych od tych składników. W tym przypadku stosuje się odpowiednio przepisy art. 22g ust. 12 oraz art. 22h ust. 3 i nie stosuje się przepisu art. 22g ust. 15.

Niniejsza regulacja daje zatem możliwość – w sytuacji gdy przedmiotem darowizny są składniki majątku, które darczyńca amortyzował – kontynuacji tej amortyzacji. W takim przypadku wyłączenie wskazane w art. 23 ust. 1 pkt 45 lit. a nie znajduje zastosowania.

Na podstawie art. 4 pkt 1 ustawy z dnia 15 czerwca 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. 2018 r. poz. 1291 ze zm.): art. 8, art. 9a, art. 21 ust. 1 pkt 83c, art. 22 ust. 9b, art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a i ust. 9, art. 24 ust. 12a, art. 30g ust. 15 i 16, art. 45 ust. 3d oraz

art. 52i ustawy zmienianej w art. 1 – w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, stosuje się do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2018 r.

Zatem ww. przepisy w nowym brzmieniu nie znajdują zastosowania do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przyjętych do używania przed 1 stycznia 2018 r. z uwagi na konstytucyjną zasadę praw nabytych. Składniki majątku przyjęte do używania przed tą datą podlegają amortyzacji na dotychczasowych zasadach, tj. obowiązujących przed 1 stycznia 2018 r.

Zgodnie z art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r.: za koszty uzyskania przychodów nie uważa się odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych 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.

Z przedstawionego stanu faktycznego wynika, że Wnioskodawczyni prowadzi jednoosobową działalność gospodarczą, w której wykorzystuje budynek otrzymany w 2012 r. w darowiznie od ojca. Nabycie to korzystało ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn. Wnioskodawczyni do końca 2017 r. dokonywała odpisów amortyzacyjnych od ww. nieruchomości wg indywidualnych stawek.

Z uwagi na fakt, że darowizna środka trwałego (tu: budynku) miała miejsce w 2012 r. i budynek ten wykorzystywany jest w działalności gospodarczej Wnioskodawczyni, to ma ona prawo dokonywać odpisów amortyzacyjnych w 2018 r. zgodnie z zasadami obowiązującymi do 31 grudnia 2017 r.

Reasumując – Wnioskodawczyni może omawianą nieruchomość amortyzować na zasadach obowiązujących do końca 2017 r.

Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

- 1) z zastosowaniem art. 119a;
- 2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
- 3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (art. 14na § 2 Ordynacji podatkowej).

Powyższe unormowania należy odczytywać łącznie z przepisami art. 33 ustawy z 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193), wprowadzającymi regulacje intertemporalne.

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

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 Gliwicach, ul. Prymasa Stefana Wyszyńskiego 2, 44-100 Gliwice w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – Dz. U. z 2018 r., poz. 1302, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie z art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy), na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.

Z up. Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
Urszula Marcinowska
Zastępca Dyrektora
Krajowej Informacji Skarbowej
kierujący Delegaturą w Lesznie

URSZULA

MARCINOWSKA

Elektronicznie podpisany przez
URSZULA MARCINOWSKA

Data: 2019.02.21 12:55:41
+01'00'

Pismo zostało wydane

w formie dokumentu elektronicznego
przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego
Szefa Krajowej Administracji Skarbowej
i podpisane kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Otrzymują:

- 1) adresat;
- 2) Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Gliwicach;
- 3) Naczelnik Śląskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Katowicach;
- 4) aa.