

## **Amortyzacja budynków i lokali mieszkalnych**

Ustawa z dnia 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw wprowadziła od 1 stycznia 2022 r. zmiany w zakresie amortyzacji podatkowej. **Zmiana ta polega na wyłączeniu z kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od budynków i lokali mieszkalnych.**

Zmianie uległ art. 22c pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W przepisie tym ustawodawca wskazał, że **amortyzacji nie podlegają** służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wydzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy:

- budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami,
- lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość,
- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz
- prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.

Zmiany wprowadzono również w art. 16c pkt 2a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W obecnym stanie prawnym amortyzacji nie podlegają zatem: budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.

Jednocześnie w art. 22b ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 16b ust. 1 ustawy o CIT, stanowiących **katalog wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji** **usunięto** punkty odnoszące się do:

- spółdzielczego własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej.

Zatem powyżej wskazane wartości niematerialne i prawne nie podlegają już amortyzacji.

Dodatkowo w załącznikach nr 1 do ustawy o PIT i ustawy o CIT stanowiących wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych w pozycji 1 **usunięto stawkę 1,5%** odnoszącą się do budynków i lokali mieszkalnych.

### **Wprowadzono jednak przepis przejściowy.**

Zgodnie z art. 71 ust. 2 ustawy z dnia 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (ustawa Polski Ład):

*Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą, nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2022 r., zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed dniem 1 stycznia 2022 r.*

Przepis ten pozwala więc na **amortyzację budynków i lokali mieszkalnych do końca 2022 r.** Możliwość taka odnosi się jednak do podatników, którzy są w trakcie takiej amortyzacji lub byli właścicielami budynków i lokali mieszkalnych przed 2022 rokiem i zaczęli je amortyzować w roku 2022.

**Należy więc pamiętać, że w przypadku tych środków trwałych, ostatni odpis amortyzacyjny mógł zostać naliczony w grudniu 2022 r. Od stycznia 2023 r. nie podlegają one dalszej amortyzacji.**

Budynki i lokale mieszkalne nabyte w 2022 roku nie mogły być amortyzowane również w 2022 roku. Przepis przejściowy ich bowiem nie dotyczy.

### **Zakaz amortyzacji niezgodny z Konstytucją?**

Z punktu widzenia podatników wprowadzona zmiana jest niezgodna z Konstytucją. Dlatego wielu podatników, mimo jasno sprecyzowanych w tym zakresie przepisów, postanowiło wystosować wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych w tym zakresie. Jako przykład wskazać można podatnika prowadzącego jednoosobową działalność gospodarczą, której przedmiotem działalności jest również wynajem i zarządzanie nieruchomościami własnymi lub dzierżawionymi. Wszystkie lokale mieszkalne zostały przez podatnika nabyte, wynajęte i wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przed 1 stycznia 2022 r. oraz są amortyzowane zgodnie z przyjętą metodą amortyzacji i według właściwych stawek (od 1,5% do 10%). Podatnik chciał uzyskać potwierdzenie, że w 2023 roku i latach następnych będzie mógł w dalszym ciągu zaliczać do kosztów odpisy amortyzacyjne od

lokali mieszkalnych nabytych, wynajętych i wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych przed 1 stycznia 2022 r. **Podatnik argumentował, że wprowadzone przepisy należy uznać za niezgodne z konstytucyjną zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego w rozumieniu art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.**

Dodał również, że analogiczne zdanie wyraziło Biuro Legislacyjne Senatu RP, w opinii do projektu ustawy nowelizującej (druk nr 506) z 19 października 2021 r.: *„art. 71 ust. 2 opiniowanej ustawy należy uznać za niezgodny z zasadą ochrony praw nabytych i interesów w toku wynikającą z zasady demokratycznego państwa prawnego (art 2 Konstytucji) przez to, że przewiduje, iż podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych i podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych mogą zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych będących odpowiednio budynkami mieszkalnymi, lokalami mieszkalnymi stanowiącymi odrębną nieruchomość, spółdzielczym własnościowym prawem do lokalu mieszkalnego lub prawem do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nabytych lub wytworzonych przed dniem wejścia w życie opiniowanej ustawy, nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2022 r.”*

Stanowisko Dyrektora KIS pozostaje jednak niezmiennie i w interpretacji indywidualnej z dnia 21.11.2022 r. wydanej dla powyżej opisanego podatnika (sygn. 0112-KDWL.4011.983.2022.1.WS), wyjaśnił:

*Rozwiązanie, o którym mowa w przedmiotowej sprawie zachowuje prawo do amortyzacji lokali mieszkalnych jeszcze przez rok, co umożliwi podatnikom przygotowanie się do zmian w*

*zasadach amortyzowania lokali mieszkalnych.*

*Podkreślenia też wymaga, że zmiana, o której mowa w tym przepisie dotyczy tych składników, których wartość nie spada, a zasadniczo wzrasta. Wprowadzane rozwiązanie jest zbieżne w skutkach w podatku dochodowym z rozwiązaniami dotyczącymi gruntów i prawa wieczystego użytkowania gruntów, które również nie podlegają amortyzacji. Możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od lokali mieszkalnych powoduje, że uzyskiwane dochody, np. z tytułu ich wynajmowania, są w obowiązującym stanie prawnym, efektywnie bardzo często nieopodatkowane. Odpisy amortyzacyjne dokonywane od tych składników zmniejszają dochód do opodatkowania do takiego poziomu, że podatek dochodowy nie występuje. (...)*

*W odniesieniu do Pana stanowiska w zakresie niezgodności art. 71 ust. 2 ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z ustawą z 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. Nr 78, poz. 483, ze zm.) należy wskazać, że postępowanie w sprawie wydawania interpretacji indywidualnych, z uwagi na przedmiot i charakter wydawanych w jego toku rozstrzygnięć, jest postępowaniem szczególnym, odrębnym, do którego nie mają bezpośredniego zastosowania inne (poza wskazanymi w ustawie) przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Dlatego też przedmiotowa interpretacja indywidualna ogranicza się wyłącznie do udzielenia informacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego w zakresie postawionego przez Pana pytania, które wyznacza zakres Pana żądania.*

*Kontrola norm (abstrakcyjna i konkretna; a posteriori i a priori), której istota polega na orzekaniu o hierarchicznej (pionowej) zgodności aktów normatywnych (norm prawnych) niższego rzędu z aktami normatywnymi (normami prawnymi) wyższego rzędu i na eliminowaniu*

*tych pierwszych z systemu obowiązującego prawa w razie stwierdzenia braku zgodności, należy natomiast do kompetencji Trybunału Konstytucyjnego.*

## **Przypomnijmy zatem jak odpowiednio klasyfikować budynki i lokale jako mieszkalne.**

Kwestię właściwej klasyfikacji danego środka trwałego reguluje Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT). Z objaśnień szczegółowych do grupy 1 “Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego” wynika, że **o zaliczeniu budynku (lokalu) do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje jego przeznaczenie oraz związana z tym konstrukcja i wyposażenie, a nie sposób użytkowania, który w praktyce bywa czasem niezgodny z przeznaczeniem.** O zmianie pierwotnego przeznaczenia na stałe, decyduje każdorazowo wykonanie odpowiednich robót budowlano-adaptacyjnych.

W przypadku budynków (lokali) o różnym przeznaczeniu o zaliczeniu obiektu do właściwej podgrupy i rodzaju decyduje główne jego przeznaczenie.

Objaśnienia szczegółowe zawierają także interesujące nas definicje, zgodnie z którymi:

**Budynki mieszkalne** są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej wykorzystywana jest na cele mieszkalne, budynek taki klasyfikowany jest jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem.

**Budynki niemieszkalne** są to obiekty budowlane wykorzystywane głównie dla potrzeb niemieszkalnych. Podział budynków na mieszkalne i niemieszkalne w KŚT oparto na Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) oraz przypisano każdemu rodzajowi KŚT odpowiedni symbol Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU).

**Samodzielny lokal mieszkalny** jest to wydzielona trwałymi ścianami w obrębie budynku izba lub zespół izb przeznaczonych na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu ich potrzeb mieszkaniowych.

**Lokal użytkowy** to część budynku zawierająca jedno pomieszczenie lub ich zespół, wydzielony stałymi przegrodami budowlanymi, albo cały budynek, niebędący mieszkaniem, pomieszczeniem technicznym, a także gospodarczym.

Rodzaj 110 KŚT "Budynki mieszkalne" obejmuje budynki, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych, takie jak:

- budynki jednorodzinne (wolnostojące lub w zabudowie bliźniaczej, szeregowej albo grupowej posiadające własne wejście z poziomu gruntu),
- budynki o dwóch mieszkaniach (wolnostojące lub w zabudowie bliźniaczej, szeregowej albo grupowej o dwóch mieszkaniach),
- budynki o trzech i więcej mieszkaniach,

- domy opieki społecznej (bez opieki medycznej), hotele robotnicze, domy dziecka, internaty i bursy szkolne, domy studenckie, placówki opiekuńczo-wychowawcze, domy dla bezdomnych, budynki zbiorowego zamieszkania dla ludzi starszych, studentów, dzieci i innych grup społecznych,
- budynki mieszkalne na terenie koszar, zakładów karnych i poprawczych, aresztów śledczych,
- budynki rezydencji prezydenckich i biskupich.

Natomiast rodzaj 122 KŚT "Lokale mieszkalne, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego" obejmuje:

- lokale mieszkalne czyli wydzielone trwałymi ścianami w obrębie budynku izby lub zespoły izb przeznaczone na stały pobyt ludzi, które wraz z pomieszczeniami pomocniczymi służą zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych,
- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego.

**Jak już wskazano w artykule, w związku ze zmianą przepisów, odpisy amortyzacyjne od powyżej wskazanych budynków i lokali mieszkalnych, nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r. podatnicy mogli zaliczać do kosztów uzyskania przychodów tylko do końca 2022 r.**