

Amortyzacja podatkowa w
spółkach nieruchomościowych
- *analiza bieżącego orzecznictwa NSA*

Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych

- **01.01.2022 R.** - Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z dnia 29 października 2021 r. (Dz. U. z 2021 r. poz. 2105) **POLSKI ŁĄD**

Art. 15. 6. Kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane zgodnie z art. 16a – 16m , **przy czym w przypadku spółek nieruchomościowych odpisy dotyczące środków trwałych zaliczonych do grupy 1 Klasyfikacji nie mogą być w roku podatkowym wyższe niż dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe z tytułu zużycia środków trwałych, obciążające w tym roku podatkowym wynik finansowy jednostki.**

Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych

- Uzasadnienie (druk sejmowy nr 1532)

„Celem zmiany treści przepisów art. 15 ust. 6 PDOPrU jest zmniejszenie różnic występujących między wartością wykazywanego przez spółkę nieruchomościową w roku podatkowym dochodu przed jego opodatkowaniem podatkiem dochodowym, a wartością wykazywanego - za ten sam okres (rok podatkowy/rok obrotowy) - zysku brutto (zysku przed obciążeniem podatkiem dochodowym). Wskazać przy tym należy, iż określone w przepisach o rachunkowości zasady ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych od nieruchomości mają bardziej zindywidualizowany charakter niż zasady ustalania wysokości odpisów amortyzacyjnych określone w przepisach ustawy CIT. (...). W sytuacji zatem, kiedy obiektywne ekonomiczne przesłanki przemawiać będą za stosowaniem przez podatnika - przy określaniu jego wyniku finansowego - obniżonej stawki amortyzacyjnej dla danego środka trwałego będącego nieruchomością, to również - w celu określenia dochodu i podatku dochodowego - podatnik zobligowany będzie stosować takie obniżone stawki amortyzacyjne w stosunku do tego środka trwałego (nieruchomości). (...). Często, mimo że ekonomicznie wartość takich nieruchomości wzrasta, odpisy amortyzacyjne ujmowane w kosztach odzwierciedlają w sposób nierzeczywisty stały spadek wartości tych nieruchomości”.

Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych

- Istota wątpliwości

Czy w świetle przepisów art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2022 r., podatnik jest uprawniony do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z art. 15 u.p.d.o.p., od wartości początkowej środków trwałych sklasyfikowanych w grupie 1 KŚT w sytuacji, w której nieruchomości dla celów bilansowych nie stanowią środków trwałych podlegających amortyzacji, a tym samym nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych?

- Art. 28 ustawy o rachunkowości

*1. Aktywa i pasywa wycenia się nie rzadziej niż na dzień bilansowy w sposób następujący:
(...)*

*1a) nieruchomości oraz wartości niematerialne i prawne zaliczane do inwestycji - według zasad, stosowanych do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (...) **lub według ceny rynkowej bądź inaczej określonej wartości godziwej;***

Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych

- Istota argumentacji podatników

Skoro przewidziane w ww. przepisie ograniczenie odnosi się do wysokości odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w celach rachunkowych, to nie ma możliwości jego zastosowania w przypadku spółki, ponieważ takich odpisów nie dokonuje w ogóle i zgodnie z przyjętą polityką rachunkowości oraz art. 5 ust. 1 ustawy o rachunkowości, dokonywać ich nie może. Brak jest w przypadku spółki elementu porównawczego w postaci wysokości odpisów bilansowych obciążających wynik finansowy, których występowanie jest warunkiem koniecznym zastosowania limitu wskazanego przepisy ustawy podatkowej.

- Stanowisko Dyrektora KIS

Art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p w praktyce oznacza, że podatkowe odpisy amortyzacyjne ujmowane w kosztach uzyskania przychodów nie mogą być wyższe od odpisów dokonywanych na podstawie przepisów o rachunkowości. Skoro spółka nie dokonuje, na podstawie ustawy o rachunkowości odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od posiadanych nieruchomości, nie będzie uprawniona do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów z tytułu dokonywanych na podstawie u.p.d.o.p. odpisów amortyzacyjnych, gdyż w takim przypadku wartość dokonywanego odpisu wynosi "0".

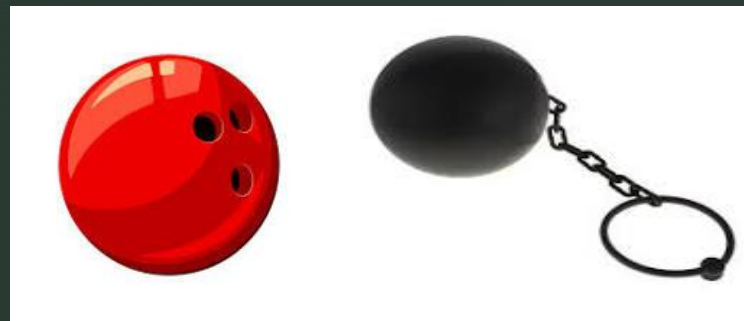
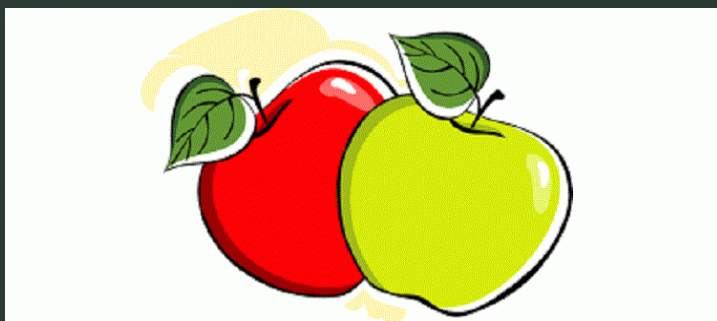
Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych

Wyroki NSA z 28.01.2026 r.: II FSK 788/23, II FSK 789/23, II FSK 1086/23 i II FSK 1652/23

- Wykładnia językowa omawianego przepisu daje jednoznaczne rezultaty, co oznacza, że nie uzależnia on stosowania ograniczenia w nim przewidzianego (względem podatkowych odpisów amortyzacyjnych) od tego, czy dana spółka nieruchomościowa dokonuje odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych zgodnie z przepisami o rachunkowości, czy też tego nie czyni.
- Z brzmienia wprowadzonego ograniczenia wywieść można, że aby spółka nieruchomościowa mogła dokonywać odpisów amortyzacyjnych (po 1 stycznia 2022 r.), chociaż nie dokonuje ich na podstawie przepisów ustawy o rachunkowości, gdyż stosuje **inne standardy rachunkowości (np. MSR-y lub wartość godziwą)**, powinna przeprowadzić operację **porównania wysokości tych odpisów ustalonych według stosowanych standardów rachunkowości (w sprawie według wartości godziwej) do hipotetycznej wartości tych odpisów ustalonej zgodnie z przepisami o rachunkowości**. Jeżeli taka operacja porównawcza wykaże, że odpisy [ustalone] według **innych standardów rachunkowości, w tym według wartości godziwej**, byłyby wyższe niż według hipotetycznej wartości ustalonej zgodnie z przepisami o rachunkowości (...), to spółka nieruchomościowa zobowiązana będzie do ich **obniżenia do takiej wartości hipotetycznej, jaką ustaliła zgodnie z przepisami o rachunkowości**.

Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych

Wyroki NSA z 28.01.2026 r.: II FSK 788/23, II FSK 789/23, II FSK 1086/23 i II FSK 1652/23



- Możliwość wyceny inwestycji w nieruchomości wg wartości godziwej wynika wprost z art. 28 ust. 1 pkt 1a uor.
- Jednostka nie dokonuje odpisów amortyzacyjnych i umorzeniowych inwestycji w nieruchomości wycenianych wg modelu wartości godziwej, lecz wzrost lub spadek ich wartości wykazuje, odpowiednio, jako PPO/PKO (bądź jako zysk/strata z wyceny wg MSR 40).
- W przypadku inwestycji wycenianych wg modelu wartości godziwej, jednostka powinna stosować procedury aktualizujące zgodnie z KSR nr 4 „Utrata wartości aktywów” nie rzadziej niż na dzień bilansowy.

Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych

Wyroki NSA z 28.01.2026 r.: II FSK 788/23, II FSK 789/23, II FSK 1086/23 i II FSK 1652/23

- W znowelizowanym przepisie art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. ustawodawca w żadnym jego miejscu nie przewidział, aby warunkiem zastosowania w ogóle przez spółkę nieruchomościową odpisów amortyzacyjnych było dokonywanie odpisów amortyzacyjnych (umorzeniowych) od posiadanych nieruchomości, na podstawie u.r., ani nie wprowadził jakiegokolwiek limitu, w tym w szczególności limitu wynoszącego "0" odpisu.
- Gdyby celem ustawodawcy w odniesieniu do spółek nieruchomościowych było całkowite wyłączenie możliwości zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych zaliczonych do grupy 1 KŚT, racjonalne byłoby zastosowanie konstrukcji prawnej przepisu tożsamej z przepisem dotyczącym zakazu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od innych środków trwałych, a właściwym miejscem tego zakazu byłby art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p. Jednak, dokonując nowelizacji art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., ustawodawca nie ułożył takiego zakazu w jednostce redakcyjnej aktu prawnego (u.p.d.o.p.), przewidzianego dla tego rodzaju rozwiązania, tj. w art. 16 ust. 1.

Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych

Wyroki NSA wyroki z 5.03.2026 r. II FSK 896/23 i 3.04.2026 r. II FSK 756/23

- Skoro ustawodawca nakazuje porównywać pewną kategorię kosztów podatkowych z kosztami księgowymi, to może się to odnosić wyłącznie do sytuacji, w której taka kategoria kosztów księgowych w ogóle istnieje, zaś w stanie faktycznym podanym przez Spółkę we wniosku taka kategoria kosztów księgowych w postaci odpisów amortyzacyjnych w ogóle nie występuje, gdyż spółka traktuje posiadane nieruchomości jako nieruchomości inwestycyjne w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 17 ustawy o rachunkowości wyceniane według wartości godziwej. Tym samym ograniczenie z art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. nie znajduje w stosunku do Skarżącej Spółki zastosowania
- Gdyby zamiarem ustawodawcy było wyłączenie (...) możliwości uwzględnienia odpisów amortyzacyjnych dokonywanych dla celów podatkowych przy braku dokonywania tych odpisów dla celów bilansowych, to zastrzeżenie takie zamieściłby w art. 16 u.p.d.o.p.. (...) Zastosowanie odmiennej techniki legislacyjnej (w odniesieniu do art. 16c pkt 2a oraz art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. - przy przyjęciu wykładni zaprezentowanej przez organ) nastąpiło w ramach jednego aktu nowelizującego, co świadczy przeciwko możliwości uznania tożsamości skutków (to jest interpretowania art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. w taki sposób, jakby umożliwiał on osiągnięcie skutku przewidzianego w art. 16c pkt 2a u.p.d.o.p.).

Amortyzacja podatkowa w spółkach nieruchomościowych



■ Dziękuję za uwagę