

Elżbieta Janczyk-Strzała

KWALIFIKACJA WYDATKÓW REMONTOWYCH NA ŚRODKI TRWAŁE W ŚWIELE ORZECZNICTWA SĄDOWEGO

1. Wstęp

Kwalifikacja wydatków poniesionych jako remontowe, choć z pozoru nie stanowi problemu, w praktyce budzi wiele kontrowersji. Pojawiające się często między podatnikami a organami podatkowymi spory wynikają z tego, że w większości przypadków podatnicy dążą do zaklasyfikowania poniesionych wydatków do remontowych, a dzięki temu do zaliczenia ich bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Natomiast organy podatkowe i skarbowe dążą do zakwalifikowania tych nakładów jako ulepszenia środków trwałych, wówczas bowiem podatnik może zaliczyć poniesione wydatki do kosztów uzyskania przychodów jedynie w formie odpisów amortyzacyjnych. U źródła tych niejednoznacznych interpretacji leży brak definicji pojęcia „remont” w przepisach podatkowych. W tej sytuacji podatnicy bardzo często odwołują się do orzecznictwa sądowego.

2. Kryteria kwalifikacji wydatków remontowych

Choć przepisy podatkowe nie definiują kategorii „remont”, to można jednak przeprowadzić **wnioskowanie nie wprost** przez analizę warunków klasyfikujących poniesione wydatki jako ulepszenie środków trwałych. Zgodnie bowiem z art. 16g ust.13 Ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 22g ust. 17 Ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy w danym roku podatkowym suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację czy modernizację przekracza 3500 zł oraz gdy wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania. Wzrost wartości użytkowej wyraża się okresem

ich używania, zdolnością wytwórczą, jakością uzyskiwanych produktów i kosztami ich eksploatacji. Zatem muszą zostać spełnione łącznie trzy warunki:

- 1) wydatki na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację przekraczają w danym roku podatkowym kwotę 3500 zł,
- 2) następuje wzrost wartości użytkowej ulepszanego środka trwałego.
- 3) istnieje możliwość wymiernego określenia skutków ulepszenia.

W przypadku niespełnienia któregośkolwiek warunku nakłady poniesione przez podatnika są wydatkami na remont środka trwałego i mogą zostać zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Stanowisko takie zajmuje również NSA, który w wyroku z 29 kwietnia 1999 r. (I S.A./Łd 772/97, niepublikowany) stwierdził, iż remont obejmuje „wykonywanie prac przywracających pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego, nie zwiększających jego wartości początkowej, stanowiącej – zgodnie z art. 31 ustawy z 1994r. o rachunkowości – cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego, powiększoną o koszty jego ulepszenia (przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji), które powodują, że wartość użytkowa tego środka trwałego po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową. Zgodnie z cytowanym przepisem, jak również z art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. c) ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, wydatki na remont mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów pod warunkiem, że efektem wykonywanych prac nie jest zwiększenie wartości technicznej, użytkowej, a w konsekwencji – wartości początkowej środka trwałego, stanowiącej podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych. Kolejną istotną cechą remontu, wynikającą z cyt. art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości, jest to, że następuje on w toku eksploatacji środka trwałego przez podatnika i jest wynikiem tej eksploatacji (zużycia)”.

Prawo podatkowe posługuje się terminem „remont”, nie definiuje jednak jego istoty. **Istotę remontu** można określić, odwołując się do orzecznictwa sądowego. W wyroku NSA z 14 stycznia 1998 r. (S.A./Sz 119/9, niepublikowany) przyjęto, iż jako remont można zakwalifikować wszelkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego wraz z wymianą zużytych składników technicznych. W wyroku tym sąd orzekł, że wydatki na czynności, takie jak: „pomalowanie pomieszczeń, naprawa instalacji, wymiana zużytych elementów lokalu, np. okien, drzwi, to niewątpliwie nakłady, które nie zwiększają wartości użytkowej wynajmowanego pomieszczenia i nie zmieniają jego charakteru. Wydatki z tego tytułu należy zatem potraktować jako wydatki na remont, które w całości stanowią koszt uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia”. Tak więc może się wydawać, że odróżnienie remontu od ulepszenia nie powinno nastręczać zbyt wielu trudności. Jednakże problem odpowiedniej kwalifikacji wydatków pojawia się, gdy zakres robót obejmuje zarówno prace remontowe, jak i ulepszające dany środek trwały. Wówczas niezbędne jest przeprowadzenie rzetelnej oceny efektu końcowego przeprowadzonych prac, tzn. oceny, czy nastąpiło zwiększenie wartość

użytkowej środka trwałego w porównaniu z jego wartością użytkową z dnia przyjęcia środka trwałego do używania. W takiej sytuacji zaś zgodnie z art. 197 *Ordynacji podatkowej*, gdy niezbędne są wiadomości specjalne, organ podatkowy powinien powołać **biegłego** (lub biegłych) w celu wydania opinii. Jak bowiem czytamy w uzasadnieniu wyroku NSA z 29 maja 1999 r. (I SA/Gd 1264/96, niepublikowany) „o tym, czy dany wydatek poniesiony na modernizację środka trwałego może być zaliczony do kosztu uzyskania przychodu w całości, czy poprzez odpisy amortyzacyjne, nie decyduje wola podatnika, a zakres rzeczowy wykonanych prac: w wypadku zaś wątpliwości co do prawidłowej kwalifikacji poniesionego kosztu (inwestycja czy remont) konieczne jest powołanie biegłego ds. budownictwa, który na podstawie stosownej dokumentacji oględzin wypowie się co do charakteru poniesionych wydatków”. W rzeczywistości organa podatkowe lub organa kontroli skarbowej, chcąc ustalić czy w danej sytuacji nastąpiła przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja, modernizacja, czy też przeprowadzone prace miały charakter remontowy, często wykorzystują **dowód z opinii biegłego**. Opinia ta podlega swobodnej ocenie dowodów (zgodnie z art. 191 *Ordynacji podatkowej*), co nie może jednak oznaczać jej dowolności lub działania organu podatkowego niezgodnego z zasadami logiki i doświadczenia życiowego (wyrok NSA z 28 marca 1997r., III SA 1541/95, niepublikowany).

Spowodowane **postępem technologicznym** wymagania rozwojowe, w których obliczu stoją współczesne przedsiębiorstwa, sprawiają, iż większość ponoszonych wydatków remontowych zwiększa jednocześnie wartość użytkową środka trwałego. Okoliczności te powodują powstawanie kolejnych wątpliwości przy kwalifikacji wykonanych prac jako remontu albo jako ulepszenia, a w związku z tym również i częstych sporów między podatnikami i organami podatkowymi bądź kontrolą skarbową. Jako przykład można tu przytoczyć fragment wyroku NSA z 11 maja 2000 r. (SA/Wr 355/99, niepublikowany), w którym sąd orzekł, że „przy interpretacji pojęcia *remontu* w odniesieniu do charakteru robót wykonanych przez stronę skarżącą należy brać pod uwagę zmieniającą się rzeczywistość gospodarczą i postęp techniczny, mający duży wpływ na sposób i środki realizowania robót tym pojęciem objętym. Inaczej przedstawiał się zakres prac remontowych przed laty. Inaczej wygląda obecnie, przy istnieniu na rynku nowych metod realizacji robót budowlanych, nowych środków stosowanych do przeprowadzenia tych prac, a także związanych z tym kosztów. Przyjęcie bezkrytycznie stanowiska reprezentowanego przez organy podatkowe, że wszelkie zmiany trwale przywracające pierwotny poziom techniczny należy uznać za remont, a wszelkie zmiany trwale ulepszające środek trwały należy uznać za modernizację prowadziłoby do wniosku, iż w obecnej dobie, przy obecnie dostępnych możliwościach technicznych, należałoby wyeliminować z przepisów prawa podatkowego pojęcie remontu, gdyż każde prace remontowe związane są także z trwałym ulepszeniem danego środka trwałego – przykładowo wymiana starych nieszczelnych okien drewnianych na

nowe, szczelne, plastikowe, wymiana rur kanalizacyjnych, centralnego ogrzewania, powodujących awarie na nowej generacji itp., będzie remontem, mimo że wiąże się z ulepszeniem środka trwałego”. Jak więc wynika z przytoczonego wyroku, obecnie przeprowadzenie prac remontowych często wiąże się z wykorzystaniem innych metod czy innych materiałów od użytych pierwotnie. Potwierdzenie tego stanowiska stanowi inny wyrok NSA, z 10 grudnia 1999 r. (I SA/Gd 1604/97, niepublikowany), w którym stwierdzone zostało, że „takie roboty, jak remont dachu, wymiana zużytych elementów budynku, np. okien, drzwi, wstawienie nowych szyb należą do prac remontowych, mają bowiem charakter odtworzeniowy, przywracają jedynie pierwotną wartość użytkową budynku, nie zmieniając jego charakteru. Natomiast np. zmiana nieekonomicznego systemu ogrzewania, to ulepszenie środka trwałego w formie co najmniej jego modernizacji”.

3. Podsumowanie

Podatnicy, kwalifikując ponoszone wydatki jako remont bądź jako ulepszenie środków trwałych, muszą zawsze indywidualnie ocenić określoną sytuację. Na podstawie wyłącznie analizy przepisów podatkowych trudno jest niekiedy jednoznacznie określić dane wydatki i właściwie je zaklasyfikować. Kategoria „remontu” środka trwałego jest bowiem pojęciem dynamicznym, podlegającym zmianom i nowym interpretacjom wraz z zachodzącym postępem technicznym. To, co jeszcze kilkanaście lat temu zostałoby uznane za ulepszenie, dziś może być niekiedy potraktowane jako remont przeprowadzony z wykorzystaniem nowych możliwości technicznych. Z tego względu przy podejmowaniu decyzji o kwalifikacji poniesionych wydatków tak ważne jest kierowanie się nie tylko samymi przepisami podatkowymi, lecz również sięganie do orzecznictwa sądowego albo korzystanie z opinii biegłych.

Literatura

Guzek L., *Skutki ulepszenia lub remontu środka trwałego*, „Gazeta Prawna” nr 94(950) z 15.05.2003 r.
Wojciechowska I., *Pochopne decyzje nie procentują*, „Gazeta Prawna” nr 72 (928) z 11-13.04.2003 r.

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. *Ordynacja podatkowa*, DzU nr 137 poz. 926, z późn. zm.
Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, DzU 2000 nr 14 poz. 176, z późn. zm.
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU z 2000 nr 54 poz. 654, z późn. zm.

THE QUALIFICATION OF FIXED ASSETS REPARATION EXPENSES IN THE LIGHT OF NSA VERDICTS

Summary

The above article has been dedicated to the roles which NSA verdicts play in the field of fixed assets reparation expenses.

Mgr Elżbieta Janczyk-Strzala jest doktorantką w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.