

Pisma urzędowe

Status: Aktualne

**Pismo**  
z dnia 23 grudnia 2020 r.  
Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej  
**0111-KDIB1-3.4010.421.2020.2.JKU**

**Rozliczenia CIT w związku ze szkodą w środku trwałym podatnika korzystającego ze zwolnienia strefowego (SSE).**

**INTERPRETACJA INDYWIDUALNA**

Na podstawie art. 13 § 2a i art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 9 września 2020 r. (data wpływu 14 września 2020 r.), uzupełnionym 18 listopada 2020 r., o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia:

\* w jaki sposób stosować zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 10a w związku z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. w przypadku wystąpienia szkody w środku trwałym wykorzystywanym wyłącznie w działalności korzystającej ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. i otrzymania odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez Spółkę od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania,

\* czy odszkodowanie przeznaczone na ulepszenie środka trwałego w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. również objęte jest regulacją art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p.,

\* czy zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. obejmuje wyłącznie odszkodowanie za szkodę w środku trwałym uzyskane z umowy ubezpieczenia mienia czy również z umowy ubezpieczenia utraty zysków

- jest nieprawidłowe.

**UZASADNIENIE**

W dniu 14 września 2020 r. wpłynął do tut. Organu wniosek o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych, w zakresie ustalenia:

\* w jaki sposób stosować zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 10a w związku z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. w przypadku wystąpienia szkody w środku trwałym wykorzystywanym wyłącznie w działalności korzystającej ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. i otrzymania odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez Spółkę od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania,

\* czy odszkodowanie przeznaczone na ulepszenie środka trwałego w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. również objęte jest regulacją art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p.,

\* czy zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. obejmuje wyłącznie odszkodowanie za szkodę w środku trwałym uzyskane z umowy ubezpieczenia mienia czy również z umowy ubezpieczenia utraty zysków.

Wniosek powyższy nie spełniał wymogów formalnych, dlatego też pismem z 0111-KDIB1-3.4010.421.2020.1.JKU wezwano do jego uzupełnienia, co też nastąpiło 18 listopada 2020 r.

**We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny oraz zdarzenie przyszłe:**

X S.A. (dalej: "Spółka", "Wnioskodawca") posiada siedzibę na terytorium Polski i na podstawie przepisu art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm.; dalej: "u.p.d.o.p.") podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce.

Spółka prowadzi działalność gospodarczą na terenie Specjalnej Strefy Ekonomicznej (dalej: "SSE") na podstawie zezwolenia nr 84 z dnia 4 listopada 2005 r. oraz zezwolenia nr 428 z dnia 23 października 2017 r. na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Zasadniczym przedmiotem działalności Wnioskodawcy na terenie SSE jest produkcja organicznych związków chemicznych, co znajduje odzwierciedlenie w posiadanych przez Wnioskodawcę zezwoleniach.

Działalność realizowana na terenie SSE korzysta ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. Wnioskodawca prowadzi ponadto działalność gospodarczą, która podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych, jednakże przedmiotem niniejszego wniosku jest wyłącznie stosowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie działalności prowadzonej na terenie SSE na podstawie zezwoleń, tj. zwolnionej z opodatkowania podatkiem dochodowym.

Zasadniczym przedmiotem działalności wykonywanej przez Spółkę na podstawie obu ww. zezwoleń jest produkcja wyrobów chemicznych.

W ramach prowadzonej działalności gospodarczej Spółka zawiera różnego rodzaju umowy ubezpieczenia mienia od różnego rodzaju ryzyka, w szczególności na wypadek różnorodnych zdarzeń losowych, w wyniku których może dojść do uszkodzenia środków trwałych wykorzystywanych w działalności produkcyjnej Spółki. Na podstawie typowej umowy ubezpieczenia mienia zawieranej przez Spółkę, ochroną ubezpieczeniową objęte są wszystkie szkody w ubezpieczonym mieniu powstałe w okresie i miejscu ubezpieczenia w wyniku zaistnienia zdarzeń losowych. Przez szkodę należy rozumieć uszczerbek majątkowy polegający na utracie uszkodzeniu lub zniszczeniu ubezpieczonego mienia.

Wystąpienie szkody w środku trwałym zazwyczaj skutkuje dla Spółki utratą wartości użytkowej składnika majątku, jak również powoduje straty wynikające z obniżenia zdolności produkcyjnych. Z tego względu Spółka dodatkowo zawiera umowy ubezpieczenia utraty zysku. Typowe zapisy umowne przewidują, że ochroną ubezpieczeniową objęty jest przewidywany zysk brutto, który ubezpieczony osiągnąłby w maksymalnym okresie odszkodowawczym w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą w miejscu ubezpieczenia, gdyby działalność ta nie została przerwana lub zakłócona na skutek szkody w mieniu. Co istotne, warunkiem zawarcia umowy ubezpieczenia utraty zysku jest uprzednie lub równoczesne zawarcie z ubezpieczającym umowy ubezpieczenia mienia. Tym samym odpowiedzialność ubezpieczającego w ramach ubezpieczenia utraty zysków powstaje wyłącznie w przypadku, gdy przerwa lub zakłócenie prowadzonej działalności gospodarczej zaistniała na skutek szkody w mieniu powstałej w miejscu ubezpieczenia i w okresie ubezpieczenia w następstwie zajścia zdarzenia przewidzianego w umowie ubezpieczenia mienia.

Z uwagi na charakter prowadzonej działalności gospodarczej oraz jej rozmiar - Spółka posiada liczne instalacje produkcyjne znacznych rozmiarów o dużym stopniu zaawansowania technologicznego - Wnioskodawca otrzymywał w przeszłości oraz nie wyklucza sytuacji, w której w ramach zawartych umów ubezpieczenia w przyszłości otrzyma od ubezpieczyciela odszkodowanie z tytułu wystąpienia szkody w środkach trwałych oraz z tytułu utraconego zysku w odniesieniu do środków trwałych wykorzystywanych w SSE.

Z uwagi na konieczność jak najszybszego przywrócenia środka trwałego do działalności produkcyjnej Spółka z własnych środków finansuje remont, ulepszenie albo zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego odpowiadającego środkowi trwałemu, w którym wystąpiła szkoda, a dopiero po poniesieniu tychże wydatków (które stanowią koszty działalności strefowej/odpisy amortyzacyjne zaliczane do kosztów działalności strefowej) uzyskuje odszkodowanie od ubezpieczyciela na podstawie zawartych umów ubezpieczeniowych.

Dodatkowo nie można wykluczyć sytuacji, w której z uwagi na wystąpienie szkody w środku trwałym, Spółka w celu przywrócenia jego wartości użytkowej w działalności produkcyjnej dokona jego ulepszenia w rozumieniu art. 16g u.p.d.o.p., np. poprzez zastosowanie nowocześniejszych rozwiązań technologicznych.

Będące przedmiotem zapytania środki trwałe wykorzystywane są wyłącznie w działalności zwolnionej, co oznacza, iż odpisy amortyzacyjne (i inne nakłady takie jak koszty remontu) są kosztami uzyskania przychodów wolnych od podatku.

W związku z przedstawionym opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego Spółka powzięła wątpliwość, w jaki sposób traktować otrzymane odszkodowania związane z wystąpieniem zdarzeń losowych, skutkujących powstaniem szkody w środkach trwałych wykorzystywanych wyłącznie do prowadzenia działalności gospodarczej korzystającej ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych (od których odpisy amortyzacyjne (i których koszty remontu) są kosztami uzyskania przychodów wolnych od podatku) - w związku z wprowadzonym od dnia 1 stycznia 2019 r. zwolnieniem z opodatkowania uzyskiwanych odszkodowań z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p.

#### **W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania:**

1. W jaki sposób stosować zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 10a w związku z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. w przypadku wystąpienia szkody w środku trwałym wykorzystywanym wyłącznie w działalności korzystającej ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. i otrzymania odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez Spółkę od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania?
2. Czy odszkodowanie przeznaczone na ulepszenie środka trwałego w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. również objęte jest regulacją art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p.?
3. Czy zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. obejmuje wyłącznie odszkodowanie za szkodę w środku trwałym uzyskane z umowy ubezpieczenia mienia czy również z umowy ubezpieczenia utraty zysków?

Zdaniem Wnioskodawcy:

1. W przypadku wystąpienia szkody w środku trwałym wykorzystywanym w działalności korzystającej ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. i otrzymania odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez podatnika od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania, odszkodowanie to korzysta ze zwolnienia, o którym mowa w przepisie art. 17 ust. 10a w związku z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p.
2. Środki uzyskane z odszkodowania za szkodę w środku trwałym wydatkowane na ulepszenie środka trwałego w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. są objęte regulacją z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p.
3. Zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., obejmuje nie tylko odszkodowanie za szkodę w środku trwałym, ale również odszkodowanie za utracone zyski w wyniku wystąpienia szkody.

#### UZASADNIENIE

Zgodnie z przepisem art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., wolne od podatku są odszkodowania za szkody w środku trwałym, z wyłączeniem samochodu osobowego, w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym na remont tego środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego załączonego zgodnie z Klasyfikacją do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była taka szkoda, przy czym przepis art. 16 ust. 1 pkt 48 u.p.d.o.p. stosuje się odpowiednio.

Natomiast, zgodnie z art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p. zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 54a, stosuje się także do otrzymanego odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez podatnika na cele określone w tym przepisie od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Łączna analiza powyższych przepisów prowadzi do konstatacji, że:

- \* Otrzymanie odszkodowania przed poniesieniem wydatku (co nie jest przedmiotem zapytania) objęte jest bezpośrednio regulacją art. 17 ust. 1 pkt 54a.
- \* Otrzymanie odszkodowania po poniesieniu wydatku objęte jest regulacją art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p. w związku z ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. W tym zakresie istnieją dwie alternatywne możliwości, mianowicie:
  - \* Wydatki zwiększyły wartość środka trwałego, od którego odpisy są kosztem uzyskania przychodu lub wydatki zostały zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów - w takim przypadku zwolnienie z art. 17 ust. 1 pkt 54a nie znajdzie zastosowania
  - \* Wydatki zwiększyły wartość środka trwałego, od którego odpisy nie są kosztem uzyskania przychodu lub wydatki nie stanowią kosztów uzyskania przychodu - w takim przypadku odszkodowanie jest przychodem wolnym od podatku.

Ad 1.

Jak wskazano w przedstawionym opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego w przypadku zaistnienia szkody w majątku trwałym Spółki wykorzystywanym w SSE. Spółka, chcąc jak najszybciej przywrócić ten majątek do użytkowania, ponosi z własnych środków wydatki na ich remont (ewentualnie nabycie nowych środków trwałych) - jeszcze przed uzyskaniem stosownego odszkodowania. Konsekwentnie, w dalszej części wniosku Spółka koncentruje się głównie na analizie przepisu art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p. Jak wskazano powyżej, regulacja art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. analizowana w oderwaniu od ust. 10a dotyczy bowiem jedynie sytuacji, kiedy podatnik najpierw otrzymuje odszkodowanie, a dopiero potem wydatkuje je na remont bądź nabycie nowych środków trwałych.

W związku z powyższym, kluczowym jest rozstrzygnięcie, czy w sytuacji otrzymania odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez podatnika na cele określone w przepisie art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p. od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania w przypadku środka wykorzystywanego wyłącznie w działalności prowadzonej w SSE podlegającej zwolnieniu z opodatkowania wydatki podatnika/dokonane odpisy amortyzacyjne stanowią koszty uzyskania przychodów w rozumieniu tego przepisu.

W myśl przepisu art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p., dochodem jest, co do zasady, osiągnięta w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania.

Natomiast, stosownie do art. 7 ust. 3 u.p.d.o.p., przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się m.in. przychodów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku, a także związanych z nimi kosztów uzyskania tych przychodów.

Na podstawie regulacji zawartej w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych dochody, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 482), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Konsekwentnie, Spółka jako podmiot korzystający ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. musi:

- \* ustalić dochód opodatkowany (z wyłączeniem dochodów wolnych, a zatem przychodów zwolnionych pomniejszonych o koszty uzyskania tych przychodów)

\* ustalić dochód zwolniony (przychody zwolnione pomniejszone o koszty uzyskania tych przychodów).

Z powyższych regulacji wynika, że koszty związane z uzyskaniem przychodów wolnych od podatku nie stanowią kosztów uzyskania przychodów opodatkowanych.

Podstawową zasadą w przypadku przedsiębiorcy strefowego osiągającego przychody zwolnione oraz opodatkowane jest możliwie najbardziej dokładne wydzielenie kosztów związanych z działalnością strefową (zwolnioną) oraz opodatkowaną.

W przypadku środków trwałych wszelkie nakłady na środki trwałe oraz odpisy amortyzacyjne, stanowią koszt uzyskania przychodów zwolnionych, jeżeli środki trwałe skarżą wyłącznie uzyskiwana przychodów zwolnionych i zlokalizowane są na terenie SSE.

A zatem, nakłady na te środki trwałe i odpisy amortyzacyjne

\* nie stanowią kosztów uzyskania przychodów działalności opodatkowanej (na podstawie regulacji zawartej w przepisie art. 7 ust. 3 pkt 1 u.p.d.o.p. oraz art. 7 ust. 3 pkt 3 u.p.d.o.p. przy ustalaniu dochodu stanowiącego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych nie uwzględnia się przychodów zwolnionych z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, które zostały enumeratywnie wymienione w art. 17 ust. 1 u.p.d.o.p., jak również kosztów uzyskania przychodów zmazanych z tymi przychodami);

\* stanowią koszty uzyskania związane z przychodem zwolnionymi i uwzględniane są (z zastrzeżeniem sytuacji przewidzianych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.) przy ustalaniu dochodu zwolnionego.

W tym kontekście, niezbędna jest interpretacja art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p., zgodnie z którym zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 54a, stosuje się także do otrzymanego odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez podatnika na cele określone w tym przepisie od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

W przedstawionym opisie stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego, Spółka przed uzyskaniem odszkodowania z umowy ubezpieczeniowej zaliczy wydatki poniesione na przywrócenie środka trwałego do działalności produkcyjnej do kosztów uzyskania przychodów działalności zwolnionej lub dokona odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszt uzyskania przychodów działalności zwolnionej, niestanowiących zarazem kosztów uzyskania przychodów działalności opodatkowanej (zależenie wydatku/odpisu do kosztów działalności zwolnionej wyklucza możliwość zaliczenia go do kosztów uzyskania przychodów działalności opodatkowanej).

Spółka stoi na stanowisku, że celem regulacji zawartej w ust. 10a było wykluczenie możliwości, aby koszty uzyskania przychodów pomniejszyły dochód opodatkowany, przy jednoczesnym ujęciu przychodów z odszkodowania jako zwolnionych. Inaczej mówiąc, zarówno koszty jak i przychody muszą pozostać w tym samym źródle przychodów.

Należy przy tym podkreślić, że w przypadku środków trwałych wykorzystywanych wyłącznie do prowadzenia działalności strefowej wszelkie wydatki związane z tymi składnikami majątku (w tym odpisy amortyzacyjne) nie są uwzględniane w kalkulacji wyniku podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Gdyby uznać, że przepis art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p. uniemożliwia zwolnienie odszkodowania otrzymanego w związku z szkodą na majątku trwałym wykorzystywanym w działalności strefowej, doszłoby do niedopuszczalnej, zdaniem Spółki, interpretacji, zgodnie z którą koszty nie pozostawałyby w źródle przychodów opodatkowanych natomiast otrzymane odszkodowanie już tak.

Zgodnie z uzasadnieniem do ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz. U. z 2018 r. poz. 2244) wprowadzającej przepis art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., brak konieczności odprowadzania podatku dochodowego od dochodu stanowiącego równowartość otrzymanego odszkodowania wpłynie na poprawę płynności finansowej poszkodowanego podatnika i ułatwi sfinansowanie przez takiego podatnika wydatków mających na celu przywrócenie uszkodzonego środka trwałego do stanu jego używalności bądź wydatków na zakup środka trwałego, który mógłby zastąpić uszkodzony (zniszczony) środek trwały. Powyższe rozwiązanie polepsza więc otoczenie prawno-podatkowe przedsiębiorców w sposób, który ułatwia inwestowanie w środki trwałe.

A zatem celem ustawodawcy było wprowadzenie braku konieczności odprowadzania podatku dochodowego od otrzymanych odszkodowań, z wyłączeniem sytuacji wcześniejszego zaliczenia wydatków na odtworzenie majątku do kosztów uzyskania przychodów - ale niewątpliwie wyłącznie do kosztów pomniejszających podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym.

Podsumowując, Spółka stoi na stanowisku, że w sytuacji, w której Wnioskodawca najpierw (po zaistnieniu szkody) poniósł koszty przywrócenia środka trwałego do działalności produkcyjnej, które zaliczył do nieopodatkowanych kosztów uzyskania przychodów (lub do nieopodatkowanych kosztów uzyskania przychodów zaliczył odpisy amortyzacyjne), a następnie otrzymał odszkodowanie, to stosownie do treści regulacji art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p. w związku z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., przychód z tytułu odszkodowania będzie korzystał ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych.

Ad 2.

Przed wprowadzeniem przepisu art. 17 ust. 1 pkt 54a do u.p.d.o.p., w ustawie tej brak było odwołania do pojęcia "remontu". Kategoria taka pojawiała się jednak powszechnie w literaturze przedmiotu czy w orzecznictwie w kontekście interpretacji przepisów o "ulepszeniu" środków trwałych.

Zgodnie z przepisem art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. c u.p.d.o.p. za koszty uzyskania przychodów nie uważa się wydatków na ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. powiększają wartość środków trwałych, stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych - wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., są jednak kosztem uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych bez względu na czas ich poniesienia

Stosownie do przepisu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p., jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z ust. 1 i 3-11, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10.000 zł, środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10.000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

I tak w rozumieniu przepisów u.p.d.o.p. ulepszeniem środka trwałego jest jego przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja lub modernizacja. Nakłady niestanowiące ulepszenia środków trwałych traktowane są tak jak nakłady odtworzeniowe, czyli podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Nakłady te zwane są powszechnie w literaturze przedmiotu czy nawet w orzecznictwie nakładami remontowymi.

Także w orzecznictwie podkreśla się, że różnica między nakładami na remont, a nakładami na ulepszenie środków trwałych polega na tym, że pierwsze z nich zmierzają do podtrzymania odtworzenia wartości użytkowej środków trwałych, a drugie do podjęcia czy rozszerzenia działalności w drodze przebudowy rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, powodującej istotną zmianę cech użytkowych. Wszystkie działania przywracające pierwotny stan techniczny i użytkowy środka trwałego wraz z wymianą zużytych składników technicznych, można uznać za remont. Natomiast przez ulepszenie należy rozumieć unowocześnienie, modernizację środka trwałego, które podnosi jego wartość techniczną, użytkową, jak przystosowanie składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie albo nadanie temu składnikowi innych cech użytkowych (por. wyrok NSA z 26 stycznia 2016 r., sygn. II FSK 2921/13).

Mając na uwadze, że w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., znajduje się odwołanie do "wydatków na remont tego środka trwałego" Spółka powzięła wątpliwość, czy wspomniana regulacja obejmuje jedynie nakłady odtworzeniowe sensu stricto czy też nakłady odtworzeniowe w rozumieniu potocznym, obejmujące również ewentualne ulepszenie środków trwałych w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p.

W ocenie Spółki, przedmiotowa regulacja nie odnosi się do kwalifikacji wydatków w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. i wykształconej na kanwie tego przepisu siatki pojęciowej, lecz do językowego pojęcia remontu. Zgodnie z przywołanym już uzasadnieniem do ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz. U. z 2018 r. poz. 2244) wprowadzającej przepis art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. Brak konieczności odprowadzania podatku dochodowego (...) ułatwi sfinansowanie przez takiego podatnika wydatków mających na celu przywrócenie uszkodzonego środka trwałego do stanu jego używalności (...).

Zgodnie natomiast ze Słownikiem Języka Polskiego PWN ([sjp.pwn.pl](http://sjp.pwn.pl)) remont to "doprowadzenie jakiegoś budynku lub urządzenia do stanu używalności". Jak jasno widać, pojęcie remontu użyte zostało przez ustawodawcę właśnie w rozumieniu językowym.

Niewątpliwie, w przypadku zniszczenia środka trwałego, pojęcie remontu w rozumieniu językowym zawiera w sobie również pojęcie "ulepszenia" w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. Doprowadzenie środka trwałego do stanu używalności po zaistnieniu szkody może bowiem polegać na odtworzeniu jego pierwotnych funkcji, jak również na jego ulepszeniu, np. unowocześnieniu (przy czym nie zawsze odszkodowanie pokrywać będzie również wydatki poniesione ponad to, co niezbędne do odtworzenia środka trwałego).

Ponadto, w opinii Spółki, mając na uwadze, że analizowana regulacja art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., zwalnia z opodatkowania odszkodowania przeznaczone na remont środka trwałego, z którym związana była szkoda, jak również zakup lub wytworzenie we własnym zakresie zupełnie nowego środka trwałego zaliczonego do tego samego rodzaju zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych co środek trwały, z którym związana była szkoda, to brak jest argumentów uzasadniających nieuwzględnienie w kategorii wydatków, których poniesienie warunkuje zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych, wydatków na ulepszenie środka trwałego. Należy bowiem stwierdzić, że jeżeli za takie wydatki uznaje się koszty zakupu lub wytworzenia we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego do tego samego rodzaju zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych co środek trwały, z którym związana była szkoda, to tym bardziej za spełniające warunki do zastosowania zwolnienia należy uznać wydatki na ulepszenie środka trwałego.

Zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego do tego samego rodzaju zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych co środek trwały, z którym związana była szkoda stanowi dużo swobodniejsze wydatkowanie środków z odszkodowania niż ulepszenie środka trwałego, z którym związana była szkoda. W pierwszym przypadku mamy bowiem do czynienia z zupełnie nowym środkiem trwałym, który powinien być jedynie zaliczony do tego samego rodzaju zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych co środek trwały, z którym związana była szkoda. Natomiast w przypadku ulepszenia środka trwałego, wydatki ponoszone są na ten sam środek trwały, z którym związana była szkoda, jednakże wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Z uwagi na powyższe, Wnioskodawca stoi na stanowisko, że na podstawie wnioskowania a maiori ad minus, jeżeli wydatki na zakup lub wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego do tego samego rodzaju zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych co środek trwały, z którym związana była szkoda wypełniają warunki niezbędne do uzyskania zwolnienia odszkodowania za szkodę w środku trwałym, to tym bardziej warunki te spełniają wydatki poczynione na ulepszenie środka trwałego, z którym związana była szkoda. Należy przy tym wskazać, że niejednokrotnie w realiach biznesowych, z uwagi na bardzo szybki postęp technologiczny doprowadzenie uszkodzonego mienia do stanu używalności będzie się niejako automatycznie wiązało ze wzrostem jego wartości użytkowej w stosunku do stanu pierwotnego, a tym samym, dojdzie do jego ulepszenia. Zdaniem Spółki, nie powinno to jednak dyskwalifikować możliwości zwolnienia przychodu z odszkodowania, którego wydatkowanie doprowadziło m.in. do zwiększenia wartości użytkowej zniszczonego uprzednio środka trwałego. Zakup nowego środka trwałego również niejednokrotnie prowadzi do posiadania składnika majątku, którego wartość użytkowa jest większa aniżeli wartość użytkowa zniszczonego miernika.

Ad 3.

Jak Spółka wskazała w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, Wnioskodawca zawiera umowy ubezpieczenia mienia na wypadek rozmaitych zdarzeń losowych, w wyniku których może dojść do uszkodzenia środków trwałych wykorzystywanych w działalności produkcyjnej Spółki. Dodatkowo dla lepszego zabezpieczenia interesów Spółki, Wnioskodawca zawiera również umowy ubezpieczenia utraconych w wyniku zdarzeń losowych zysków z uwagi na brak możliwości wykorzystywania środków trwałych w działalności produkcyjnej. Co istotne, umowa ubezpieczeniowa utraconych zysków stanowi swego rodzaju rozszerzenie umowy ubezpieczenia mienia, gdyż nie występowała samoistnie, tj. bez uprzedniego zawarcia z tym samym ubezpieczającym umowy ubezpieczenia mienia.

Natomiast, przepis art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. wskazuje, że zwolnieniem z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych objęte są odszkodowania otrzymane za szkody w środku trwałym. W opinii Wnioskodawcy przedmiotowe zwolnienie z opodatkowania należy zastosować w każdym przypadku odszkodowania uzyskanego z uwagi na wystąpienie szkody w składnikach majątkowych, które są środkami trwałymi. Za takie odszkodowanie należy również uznać odszkodowanie z tytułu utraconych zysków w związku z wystąpieniem szkody w środku trwałym, bowiem pomiędzy uzyskaniem odszkodowania z utraconych zysków a szkodą w środku trwałym występuje bezpośredni związek przyczynowo-skutkowy.

Należy zatem stwierdzić, że w przypadku uzyskania przez podatnika odszkodowania z tytułu utraconego zysku w związku z wyłączeniem z produkcji środka trwałego w wyniku zaistnienia jednego z ryzyk wskazanych w umowie ubezpieczenia mienia i przeznaczenia tych środków w roku podatkowym lub w roku bezpośrednie po nim następującym na remont tego środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego zgodnie z Klasyfikacją do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była taka szkoda, to odszkodowanie to powinno korzystać ze zwolnienia z przepisu art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p.

Taka sytuacja może mieć miejsce przykładowo w przypadku uzyskania z ubezpieczenia mienia kwoty niewystarczającej na remont środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie nowego środka trwałego lub w przypadku uznania, że najkorzystniejsze w przypadku podatnika będzie ulepszenie środka trwałego skutkujące wzrostem wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania. W takiej sytuacji środki uzyskane z ubezpieczenia utraty zysku będą składały się na wartość początkową środków trwałych, a w konsekwencji w dalszej perspektywie czasowej stanowiły koszty uzyskania przychodu w postaci odpisów amortyzacyjnych.

Zgodnie z przytaczanym już uzasadnieniem do ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz. U. z 2018 r. poz. 2244) wprowadzającej przepis art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. celem przepisu było polepszenie otoczenia prawno-podatkowego przedsiębiorców w sposób, który ułatwia inwestowanie w środki trwałe.

Należy zatem stwierdzić, że przedmiotowa regulacja miała na celu uproszczenie rozliczeń podatników, którzy uzyskali odszkodowanie za szkodę w środku trwałym. Nie budzi bowiem wątpliwości fakt, że w przypadku uzyskania odszkodowania za szkodę w środku trwałym z umowy ubezpieczenia utraty zysku oraz przeznaczenia go na przywrócenie środka trwałego do działalności produkcyjnej poprzez jego remont albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie podobnego środka trwałego (ten warunek pozostaje bowiem niezmienny) wypełnione zostają cele ustawodawcy.

W konsekwencji, w oparciu o wykładnię celowości, uwzględniając funkcję jaką ma pełnić regulacja zawarta w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. należy uznać, że odszkodowanie utraty zysków z tytułu szkody w środku trwałym powinno korzystać ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych przy spełnieniu pozostałych wskazanych w tym przepisie warunków.

**W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego jest nieprawidłowe.**

Stosownie do art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1406 z późn. zm., dalej: "u.p.d.o.p."), przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest dochód stanowiący sumę dochodu osiągniętego z zysków kapitałowych oraz dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów. W przypadkach, o których mowa w art. 21, art. 22 i art. 24b, przedmiotem opodatkowania jest przychód.

Dochodem ze źródła przychodów, z zastrzeżeniem art. 11c, art. 11i, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, jest nadwyżka sumy przychodów uzyskanych z tego źródła przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodów (art. 7 ust. 2 u.p.d.o.p.).

Przy ustalaniu dochodu, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego podstawę opodatkowania nie uwzględnia się m.in. przychodów i kosztów ze źródeł przychodów położonych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub za granicą, jeżeli dochody z tych źródeł nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym albo są wolne od podatku (art. 7 ust. 3 pkt 1 i 3 u.p.d.o.p.).

W myśl art. 12 ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p., przychodami, z zastrzeżeniem ust. 3 i 4 oraz art. 14, są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe.

Specjalne Strefy Ekonomiczne są częścią terytorium kraju wyodrębnioną administracyjnie, na której możliwe jest prowadzenie działalności gospodarczej na preferencyjnych warunkach, a w szczególności korzystanie ze zwolnienia z podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, o czym wyraźnie stanowi art. 12 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1670, dalej: "ustawa o SSE").

Na mocy art. 12 ust. 1 ustawy o SSE, dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy w ramach zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1, przez osoby prawne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są zwolnione od podatku dochodowego, odpowiednio na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zwolnienie to stanowi pomoc publiczną, przy czym wielkość tej pomocy nie może przekroczyć jej maksymalnej wielkości określonej w przepisach wydanych na podstawie art. 4 ust. 4.

Stosownie do art. 16 ust. 1 ustawy o SSE, podstawą do korzystania z pomocy publicznej, udzielanej zgodnie z ustawą, jest zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy uprawniające do korzystania z pomocy publicznej, zwane dalej "zezwoleнием".

Na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p., wolne od podatku są dochody, z zastrzeżeniem ust. 4-6d, uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 482), przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

W myśl art. 17 ust. 4 u.p.d.o.p., zwolnienia podatkowe, o których mowa w ust. 1 pkt 34 i 34a, przysługują podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy lub na terenie określonym w decyzji o wsparciu.

Z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. wynika, że aby dany dochód korzystał ze zwolnienia z opodatkowania musi być uzyskany z działalności:

\* prowadzonej na terenie SSE,

\* prowadzonej na podstawie zezwolenia o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o specjalnych strefach ekonomicznych.

Podkreślenia wymaga fakt, że prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej i wynikające stąd zwolnienie dochodów pochodzących z tej działalności jest wyjątkiem od zasady równości i sprawiedliwości opodatkowania, w związku z tym przepisy dotyczące zwolnień muszą być interpretowane ściśle, zgodnie z ich wykładnią językową. Biorąc powyższe pod uwagę, dokonując oceny zakresu zwolnień podatkowych, należy uwzględnić, że wolny od podatku dochodowego od osób prawnych jest wyłącznie dochód uzyskany z działalności gospodarczej, w zakresie określonym w zezwoleniu, prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Jeżeli dany rodzaj (przedmiot) działalności gospodarczej nie jest wymieniony w zezwoleniu, to dochód z takiej działalności nie podlega zwolnieniu. Podobnie w przypadku, gdy dany rodzaj działalności jest prowadzony poza terenem strefy, wówczas również działalność taka nie będzie podlegała zwolnieniu.

W związku z powyższym, przedsiębiorca zobowiązany jest do ustalenia tego, jaka część dochodu nie wynika z działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej i podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. W przypadku, gdy podatnicy uzyskują jednocześnie przychody, z których dochód podlega opodatkowaniu i przychody, z których dochód jest wolny od podatku, zobowiązani są do prowadzenia ewidencji przychodów i kosztów, tak aby możliwe było prawidłowe ustalenie dochodu podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym i dochodu wolnego od podatku.

Z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz. U. z 2018 r. poz. 2244) zostały dodane do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych dwie nowe regulacje zamieszczone w art. 17 ust. 1 pkt 54a oraz art. 17 ust. 10a.

Zgodnie z pierwszą z nich ujętą w art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., wolne od podatku są odszkodowania za szkody w środku trwałym, z wyłączeniem samochodu osobowego, w części wydatkowanej w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym na remont tego środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego zgodnie z Klasyfikacją do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była taka szkoda, przy czym przepis art. 16 ust. 1 pkt 48 stosuje się odpowiednio.

Należy podkreślić, że przedmiotowe zwolnienie obejmuje odszkodowanie za szkody w środkach trwałych powstałe po dniu 31 grudnia 2018 r., co wynika z art. 39 pkt 1 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. (ww. ustawy nowelizującej).

W myśl art. 16 ust. 1 pkt 48 u.p.d.o.p., nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 16a-16m, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

Stosownie natomiast do art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p., zwolnienie, o którym mowa w ust. 1 pkt 54a, stosuje się także do otrzymanego odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez podatnika na cele określone w tym przepisie od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania, w części niezaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, w tym poprzez odpisy amortyzacyjne.

Z powyższych regulacji wynika, że od 1 stycznia 2019 r. podatnicy nie muszą rozpoznawać przychodu tytułem otrzymanego odszkodowania za szkody powstałe na środkach trwałych z pominięciem samochodów osobowych. Pierwszym warunkiem skorzystania ze zwolnienia jest spożytkowanie otrzymanego odszkodowania na remont środka trwałego, który był przedmiotem szkody lub zakup albo wytworzenie środka trwałego zaliczonego do tego samego rodzaju klasyfikacji środków trwałych co środek trwały, który był przedmiotem szkody. Jeżeli odszkodowanie zostało wydane w części na ww. cele, wówczas ze zwolnienia korzysta tylko ta część (pozostała kwota będzie przychodem z działalności gospodarczej podatnika). Drugim warunkiem jest wydatkowanie środków w określonym terminie, tj. w danym lub bezpośrednio po nim następującym roku podatkowym.

Ad. 1.

Odnosząc powyższe uregulowania prawne do przedstawionego we wniosku opisu sprawy oraz pytania oznaczonego Nr 1, stwierdzić należy, że aby skorzystać z omawianego zwolnienia spełnione muszą być następujące warunki:

1. Odszkodowanie musi dotyczyć szkody w środku trwałym (z wyłączeniem samochodu osobowego),
2. Odszkodowanie musi być wydatkowane na ściśle określone w art. 17 ust. 1 pkt 54 cele tj. na remont tego środka trwałego albo na zakup lub na wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego zaliczonego zgodnie z Klasyfikacją do tego samego rodzaju co środek trwały, z którym związana była taka szkoda i w ściśle określonym okresie,
3. Wydatki pokryte odszkodowaniem nie mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, w tym również poprzez odpisy amortyzacyjne.

Przedmiotowe zwolnienie obejmuje odszkodowanie za szkody w środkach trwałych powstałe po dniu 31 grudnia 2018 r., co wynika z art. 39 pkt 1 ustawy z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (Dz. U. z 2018 r. poz. 2244).

W analizowanej sprawie, nie został wypełniony warunek niezaliczenia wydatków pokrytych odszkodowaniem do kosztów uzyskania przychodów. Okoliczność, iż Wnioskodawca prowadzi działalność na terenie SSE i korzysta ze zwolnienia podatkowego, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT, a w związku z tym ponoszone wydatki zaliczane są do kosztów działalności zwolnionej nie oznacza, że wydatki te można uznać za niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Formułując wymóg z art. 17 ust. 10a u.p.d.o.p. ustawodawca nie dokonał w tym przepisie żadnego rozgraniczenia: na koszty uzyskania przychodów wpływające na dochód z działalności zwolnionej i koszty działalności niezwolnionej.

Jak wynika z treści wniosku, Spółka przed uzyskaniem odszkodowania z umowy ubezpieczeniowej zaliczy do kosztów uzyskania przychodów działalności zwolnionej w tym poprzez odpisy amortyzacyjne, wydatki poniesione na przywrócenie środka trwałego do działalności produkcyjnej. Z uwagi na powyższe zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. nie znajdzie zastosowania w związku z ust. 10a ww. przepisu.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oznaczonym pytaniem Nr 1 należało uznać za nieprawidłowe.

Ad. 2.

Wątpliwości Wnioskodawcy wskazane w pytaniu oznaczonym we wniosku Nr 2 dotyczą możliwości przeznaczenia odszkodowania na ulepszenie środka trwałego.

Zgodnie z uzasadnieniem do rządowego projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu wprowadzenia uproszczeń dla przedsiębiorców w prawie podatkowym i gospodarczym (druk nr 2862), brak konieczności odprowadzania podatku dochodowego od dochodu stanowiącego równowartość otrzymanego odszkodowania wpłynie na poprawę płynności finansowej poszkodowanego podatnika i ułatwi sfinansowanie przez takiego podatnika wydatków mających na celu przywrócenie uszkodzonego środka trwałego do stanu jego używalności bądź wydatków na zakup środka trwałego który mógłby zastąpić uszkodzony (zniszczony) środek trwały.

Zgodnie z art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p., jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z ust. 1 i 3-11, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10 000 zł. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10 000 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, nie definiuje przytoczonych w art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p., pojęć takich jak: przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja czy modernizacja. Pojęcie remontu również nie zostało wyjaśnione w tej ustawie. Tym samym zasadne jest sięgnięcie w tym zakresie do definicji zawartych w innych gałęziach prawa. Pojęcie to definiują przepisy prawa budowlanego. Remontem, zgodnie z art. 3 pkt 8 ustawy z dnia 7 lipca 1994 r. - Prawo budowlane (tekst jedn.: Dz. U. z 2020 r. poz. 1333) jest wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym.

Remont ma zatem na celu przywrócenie pierwotnego stanu technicznego i użytkowego środka trwałego wraz z wymianą zużytych składników technicznych, nie zmieniając przy tym jego charakteru i funkcji. Remont następuje w toku eksploatacji środka trwałego przez podatnika i jest wynikiem tej eksploatacji (zużycia). Wymiana zużytych elementów środka trwałego na nowe ma charakter odtworzeniowy, przywracający jedynie jego



pierwotną wartość użytkową i niezmienny jego charakter. Podkreślenia wymaga fakt, że przy remoncie mogą być stosowane materiały odpowiadające aktualnym standardom technologicznym. Przy ocenie wydatków - czy są to wydatki na remont - należy bowiem brać pod uwagę zmieniającą się rzeczywistość gospodarczą i postęp techniczny, mające wpływ na sposób i środki realizowania robót tym pojęciem objętych.

W treści wniosku Wnioskodawca wskazał na sytuację, w której z uwagi na wystąpienie szkody w środku trwałym Spółka dokona jego ulepszenia w rozumieniu art. 16g u.p.d.o.p., np. poprzez zastosowanie nowocześniejszych rozwiązań technologicznych.

Wskazać należy, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje pojęcia ulepszenia. Biorąc jednakże pod uwagę linię orzeczniczą w tym zakresie stwierdzić należy, że ulepszeniem jest trwałe unowocześnienie środka trwałego, które podnosi jego wartość techniczną, jak i przystosowanie składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie lub nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych, wyrażające się w poprawie standardu użytkowego lub technicznego lub obniżce kosztów eksploatacji. Efektem ulepszenia środka trwałego ma być zwiększenie jego wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania, wyrażające się wydłużeniem okresu jego używania.

Ulepszeniem środka trwałego - w rozumieniu ustawy podatkowej - jest:

- \* przebudowa środka trwałego, tj. wykonanie takich prac, w wyniku których nastąpi jego dostosowanie do zmienionych potrzeb funkcjonalnych, użytkowych lub technicznych,
- \* rozbudowa środka trwałego, tj. wykonanie takich prac, które powiększają ten środek trwały,
- \* rekonstrukcja środka trwałego, tj. wykonanie prac, w wyniku których nastąpi odtworzenie zniszczonego środka trwałego do jego poprzedniego stanu,
- \* adaptacja środka trwałego, tj. wykonanie prac mających na celu przystosowanie danego środka trwałego do spełniania odmiennych funkcji od tych, dla których został zbudowany lub użytkowany,
- \* modernizacja środka trwałego, tj. unowocześnienie środka trwałego.

Modernizacją jest trwałe unowocześnienie środka trwałego, które podnosi jego wartość techniczną, jak i przystosowanie składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż pierwotne jego przeznaczenie lub nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych, wyrażające się w poprawie standardu użytkowego lub technicznego lub obniżce kosztów eksploatacji. Przy czym efektem ulepszenia środka trwałego w rozumieniu omawianego przepisu ma być ponadto zwiększenie jego wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania, wyrażające się przykładowo wydłużeniem okresu jego używania.

W kontekście powyższego, stwierdzić należy, że nie każdy wydatek poniesiony na środek trwały będzie stanowił o jego ulepszeniu. Istotny jest bowiem charakter poniesionych wydatków. Wydatki o charakterze odtworzeniowym, przywracające jedynie pierwotną wartość użytkową danego środka trwałego, których poniesienie nie spowoduje wzrostu wartości użytkowej w stosunku do tej wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania, nie skutkują jego ulepszeniem. Różnica między nakładami na remont a nakładami na ulepszenie środków trwałych polega na tym, że pierwsze z nich zmierzają do podtrzymania, odtworzenia wartości użytkowej środków trwałych a drugie do podjęcia, czy rozszerzenia działalności w drodze przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, powodującej istotną zmianę cech użytkowych.

Literalne brzmienie art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., nie pozostawia wątpliwości, że odszkodowanie za szkody w środku trwałym jest wolne od podatku, jeżeli zaistnieją warunki określone wprost w tym przepisie, tj. rzeczywiste wydatkowanie uzyskanego odszkodowania na wskazane cele: remont, zakup bądź wytworzenie środka trwałego oraz określony przedział czasu na wydatkowanie: w roku podatkowym lub w roku bezpośrednio po nim następującym. Z takiej konstrukcji przepisu wynika, że tylko niespełnienie jednego z tych warunków oznacza obowiązek opodatkowania uzyskanego odszkodowania z tytułu szkody w środkach trwałych.

Zwrócić należy uwagę na ugruntowaną w orzecznictwie oraz doktrynie zasadę zakazu rozszerzającej wykładni przepisów mających za przedmiot zwolnienia podatkowe, do których należy art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. Literalne brzmienie przepisu wprost wskazuje, że jedną z przesłanek do zastosowania zwolnienia jest wydatkowanie odszkodowania na remont środka trwałego, z którym związana była szkoda. Mając na uwadze powyższe, przeznaczenie odszkodowania na ulepszenie środka trwałego w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. nie jest objęte regulacją wskazaną w art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. Skoro w przepisie art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p., mowa jest o wydatkach na remont to nie można tego pojęcia rozciągać na wydatki o innym charakterze tj. ulepszenie środka trwałego.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie oznaczonym pytaniem Nr 2 należało uznać za nieprawidłowe.

Ad. 3

Odnosząc się do pytania oznaczonego we wniosku Nr 3, jak już wcześniej wskazano, celem wprowadzonego art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. jest zwolnienie z opodatkowania odszkodowania za szkody w środku trwałym, przeznaczone na przywrócenie uszkodzonego środka trwałego do stanu jego używalności bądź na zakup środka trwałego, który mógłby zastąpić uszkodzony (zniszczony) środek trwały.

Powyższe warunki, jak każdy wyjątek od zasady powszechności opodatkowania, należy interpretować ściśle, zgodnie z wykładnią językową danej regulacji. Zasada ścisłej interpretacji przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych wskazuje, że nie należy rozszerzać rozumienia pojęć użytych w ustawie.

Wprowadzony od 1 stycznia 2019 r. przepis przewiduje zwolnienie dla kwot odszkodowań uzyskiwanych przez podatnika od ubezpieczyciela z tytułu zniszczenia lub uszkodzenia posiadanego przez niego środka trwałego.

Zgodnie z definicją zawartą w Słowniku języka polskiego PWN (wydanie internetowe, <https://sjp.pwn.pl/> <<https://sjp.pwn.pl/>>) "szkoda" to "1. strata, uszczerbek". Słowo "strata" jest definiowana jako "1. w rozliczeniach: wielkość, o którą zmniejszyły się fundusze; 2. coś co się przestało posiadać; 3. fakt, że się przestało coś posiadać". Natomiast "uszczerbek" to "poniesiona szkoda".

Mając na uwadze powyższe, zwolnieniem z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. objęte jest odszkodowanie za szkodę w środku trwałym uzyskane w wyniku zawartej umowy ubezpieczenia, natomiast nie można uznać, że jest nim objęte odszkodowanie z umowy ubezpieczenia utraty zysków.

Tym samym, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania oznaczonego we wniosku Nr 3 należało uznać za nieprawidłowe.

Reasumując, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie ustalenia:

\* w jaki sposób stosować zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 10a w związku z art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. w przypadku wystąpienia szkody w środku trwałym wykorzystywanym wyłącznie w działalności korzystającej ze zwolnienia z art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.o.p. i otrzymania odszkodowania w części odpowiadającej wartości wydatków poniesionych przez Spółkę od dnia powstania szkody do dnia otrzymania odszkodowania jest nieprawidłowe,

\* czy odszkodowanie przeznaczone na ulepszenie środka trwałego w rozumieniu art. 16g ust. 13 u.p.d.o.p. również objęte jest regulacją art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. jest nieprawidłowe,

\* czy zwolnienie z przepisu art. 17 ust. 1 pkt 54a u.p.d.o.p. obejmuje wyłącznie odszkodowanie za szkodę w środku trwałym uzyskane z umowy ubezpieczenia mienia czy również z umowy ubezpieczenia utraty zysków jest nieprawidłowe.

Odnośząc się do powołanych interpretacji indywidualnych należy wskazać, że dotyczą one konkretnej i indywidualnej sprawy podatnika w określonym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) i w tej danej sprawie rozstrzygnięcia w nich zawarte są wiążące. Ponadto, wydane zostały w odmiennym stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) od będącego przedmiotem niniejszej interpretacji.

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 indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie z opisem stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego oraz zdarzenia przyszłego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zaistnienia zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym, a w części dotyczącej zdarzenia przyszłego - stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

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, za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - Dz. U. z 2019 r. poz. 2325, z późn. zm.). Skargę wnosi się w dwóch egzemplarzach (art. 47 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała lub drogą elektroniczną na adres Elektronicznej Skrzynki Podawczej Krajowej Informacji Skarbowej na platformie ePUAP: /KIS/SkrytkaESP (art. 54 § 1a ww. ustawy), 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). W przypadku pism i załączników wnoszonych w formie dokumentu elektronicznego odpisów nie dołącza się (art. 47 § 3 ww. ustawy). W przypadku wnoszenia skargi w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego i stanu epidemii jako najwłaściwszy proponuje się kontakt z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego ePUAP.

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.

