

CIT: jak rozliczyć nakłady na budowę drogi dojazdowej do inwestycji

Wydatki inwestora na budowę drogi dojazdowej powinny być rozpoznane w kosztach w momencie przekazania jej gminie. Dopiero wtedy stają się one definitywne i można je jednoznacznie i prawidłowo ująć w rachunku podatkowym.

Publikacja: 02.07.2018 05:40



[Sławomir Zielen](#)

Przedsiębiorca (inwestor) wznoszący budynek mieszkalny lub niemieszkalny często jest zobowiązany przez organy administracyjne do budowy bądź przebudowy dróg i sieci wodno – kanalizacyjnej. Chodzi o te elementy infrastruktury, które znajdują się wprawdzie poza wznoszonym budynkiem, ale umożliwiają jego prawidłową eksploatację. Trudno sobie

bowiem wyobrazić, że budynek stanie się w pełni funkcjonalny bez możliwości dojazdu, czy też bez wody. Inwestor we własnym interesie godzi się więc na wybudowanie (przebudowanie) tych elementów infrastruktury, które w przyszłości zapewnią mu wyższe przychody (obroty).

Ustawowe obowiązki

Na inwestora mogą być nałożone ustawowo pewne obowiązki.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o drogach publicznych (dalej: u.d.p.) budowa lub przebudowa dróg publicznych, spowodowana inwestycją niedrogową należy do inwestora. Szczegóły dotyczące zakresu obowiązków przedsiębiorcy w tym zakresie ustala się w umowie z zarządcą drogi. Należy przy tym pamiętać że infrastruktura związana z drogą stanowi jej część, jeżeli jest ona zlokalizowana w pasie drogowym (art. 4 ust. 2 u.d.p.). Budowa drogi czy też instalacji wodno – kanalizacyjnej ma miejsce na gruntach będących najczęściej własnością gminy.

Warto przeanalizować jak w takiej sytuacji rozlicza się w podatku dochodowym ponoszone przez przedsiębiorcę koszty tej infrastruktury, a także odnieść się do kwestii opodatkowania przekazania tej infrastruktury właściwym organom administracji.

Pośredni związek z przychodem

W celu uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu (patrz ramka) nie jest konieczne wykazanie bezpośredniego związku pomiędzy ponoszonym wydatkiem a konkretnym przychodem. Kosztami uzyskania przychodów są bowiem również wydatki poniesione w celu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Kosztami podatkowymi będą zatem także koszty pośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami, jeżeli zostanie wykazane, że zostały w sposób racjonalny poniesione w celu uzyskania lub zabezpieczenia źródła przychodów. W interpretacji z 9 marca 2012 r. (ILPB3/423-568/11-4/JG) dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu uznał, że wydatki na infrastrukturę towarzyszącą są kosztami podatkowymi pośrednimi.

Bez amortyzacji

Czy wybudowana droga może zostać uznana za środek trwały inwestora? Wydaje się że odpowiedź na to pytanie jest negatywna. Wiąże się to z brakiem podstawowego atrybutu środka trwałego, tj. jego własności. Wynika on z art. 16a ust. 1 ustawy o CIT.

Zgodnie z art. 47 § 1 kodeksu cywilnego (dalej: k.c.), część składowa rzeczy nie może być odrębnym przedmiotem własności i innych praw rzeczowych. Na podstawie art. 47 § 2 k.c., częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Zgodnie z art. 48 k.c., do części składowych gruntu należą w szczególności budynki i inne urządzenia trwale z gruntem związane.

Kodeks cywilny. wprowadza regułę, że wszystko co znajduje się na gruncie dzieli los prawny gruntu. W związku z tym wybudowanie (przebudowanie) drogi na gruncie należącym do określonej gminy powoduje, że droga ta w całości staje się własnością tej gminy. Zostanie

ona przekazana gminie w stanie umożliwiającym wykorzystanie prac zrealizowanych przez inwestora.

Brak jest też podstaw do uznania ponoszonych przez inwestora wydatków na nabycie towarów i usług związanych z budową drogi albo jej przebudową i dostosowaniem, za inwestycję w obcym środku trwałym na podstawie art. 16a ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT. Zgodnie z tym przepisem amortyzacji podlegają, niezależnie od przewidywanego okresu używania, przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych. Z regulacji tej wynika jednak, że warunkiem koniecznym do uznania wydatków za inwestycje w obcym środku trwałym jest wykorzystanie rezultatów poniesionych wydatków do celów prowadzonej działalności gospodarczej. Jeżeli rezultaty tych wydatków będą wykorzystywać inne podmioty, to wówczas nie można takich wydatków uznać za inwestycje w obcych środkach trwałych. W przypadku nakładów na drogę, rezultaty tych wydatków będą wykorzystywane zarówno przez inwestora, jak i – po ich przekazaniu gminie – przez szerokie grono użytkowników dróg (np. mieszkańców nieruchomości).

Wydatki na nabycie towarów i usług związanych z budową i dostosowaniem infrastruktury drogowej, ponoszone przez inwestora, mają charakter ogólny. Powinny zostać więc zakwalifikowane do kosztów innych niż bezpośrednio związane z uzyskiwanymi przychodami. Poniesienie tych wydatków będzie warunkiem uzyskania przychodów w ogóle – z tytułu eksploatacji wznoszonej nieruchomości. Nie ma jednak możliwości precyzyjnego wskazania wartości przysporzenia uzyskanego przez inwestora w związku z poniesieniem ww. kosztów.

W związku z tym, zastosowanie do ponoszonych wydatków znajdzie art. 15 ust. 4 ustawy o CIT, na podstawie której ponoszone wydatki powinny zostać zaliczone do kosztów pośrednio związanych z przychodami inwestora.

Kiedy potrącić

Kwestię potrącalności kosztów uzyskania przychodów w czasie regulują przepisy art. 15 ust. 4-6 ustawy o CIT. Co do zasady, zgodnie z art. 15 ust. 4 ustawy o CIT, koszty pośrednie są potrącane w dacie ich poniesienia (rozumianej jako data ujęcia kosztu w księgach rachunkowych zgodnie z art. 15 ust. 4e ustawy). Niemniej jednak, momentem właściwym do rozpoznania analizowanych wydatków jako kosztów podatkowych nie powinien być moment ujęcia wydatków w księgach rachunkowych, ale moment faktycznego przekazania przedmiotu umowy (tj. drogi) gminie (podpisanie protokołu zdawczo-odbiorczego). Dopiero w tym terminie możliwe jest stwierdzenie, że koszty te mają charakter definitywny oraz, że powinny być uznane za koszty pośrednie. Do czasu przekazania mogą bowiem wystąpić okoliczności wpływające bezpośrednio na sposób rozliczenia tych wydatków dla celów podatkowych. Inwestor może np. wycofać się z prowadzonej przebudowy lub zbyć nakłady inwestycyjne na rzecz osób trzecich.

Właściwym momentem ujęcia wydatków na budowę drogi jako kosztów podatkowych jest zatem moment przekazania infrastruktury gminie przez inwestora. Dopiero w tym momencie koszty takie stają się definitywne i możliwe jest ich jednoznaczne i prawidłowe rozliczenie dla celów podatkowych.

Udostępnienie pasa drogowego

W związku z budową drogi gmina przekazuje inwestorowi do korzystania pas drogowy (na gruncie będącym jej własnością). Należy w związku z tym przeanalizować, czy inwestor uzyskuje w ten sposób nieodpłatne świadczenie.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT, przychodem jest w szczególności wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw, a także wartość innych nieodpłatnych lub częściowo odpłatnych świadczeń.

Pomimo, iż ustawa o CIT nie precyzuje co należy rozumieć przez „nieodpłatne świadczenie”, to zgodnie z uchwałą NSA z 18 listopada 2002 r. (FPS 9/02) pojęcie to ma „szerszy zakres niż w prawie cywilnym. Obejmuje ono bowiem wszystkie zjawiska gospodarcze i zdarzenia prawne, których następstwem jest uzyskanie korzyści kosztem innego podmiotu, lub te wszystkie zdarzenia prawne i zdarzenia gospodarcze w działalności osób prawnych, których skutkiem jest nieodpłatne, to jest niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”.

W uchwale z 16 października 2006 r. (II FPS 1/06) NSA w składzie powiększonym podtrzymał definicję nieodpłatnego świadczenia wyrażoną we wcześniejszej uchwale. W obu tych uchwałach NSA wskazał, że nieodpłatność powinna być rozumiana jako „niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu, przysporzenie majątku tej osobie, mające konkretny wymiar finansowy”.

Aby zatem w świetle art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT można było określić świadczenie zaliczyć do kategorii świadczeń nieodpłatnych stanowiących źródło przychodu podlegającego opodatkowaniu, musi dojść do stosunku prawnego, w wyniku którego jeden podmiot wykonuje określone świadczenie, drugi natomiast to świadczenie otrzymuje nieodpłatnie.

Dla celów podatkowych za nieodpłatne świadczenia należy uznawać te wszystkie zdarzenia prawne lub gospodarcze, których skutkiem jest nieodpłatne, tj. niezwiązane z kosztami lub inną formą ekwiwalentu przysporzenie w majątku podatnika mające konkretny wymiar finansowy. Warunkiem uznania nieodpłatnego świadczenia za przychód – co wynika z literalnego brzmienia art. 12 ust. 1 pkt 2 ustawy o CIT – jest jego otrzymanie przez podatnika. Nie wystarczy samo zawarcie umowy o nieodpłatne świadczenie, lecz konieczne jest jej wykonanie. Warunkiem otrzymania świadczenia jest więc wyrażenie pozytywnej woli przez zobowiązanego do spełnienia tego świadczenia.

W przypadku budowy drogi mamy do czynienia ze świadczeniem ekwiwalentnym, a nie nieodpłatnym. Przedsiębiorca dokonujący nakładów otrzymuje możliwość realizacji inwestycji w postaci budynku, natomiast gmina dostaje uporządkowany i zagospodarowany teren, stanowiący ogólnodostępną drogę, do korzystania z której uprawnione jest szerokie grono użytkowników. Po stronie inwestora nie występuje więc przychód podatkowy z tytułu uzyskania nieodpłatnego świadczenia.

U inwestora nie powstaje więc ani przychód z nieodpłatnych świadczeń, ani przychód z tytułu przekazania drogi właścicielowi gruntu, na którym droga jest zbudowana.

Sieć wodno-kanalizacyjna

Wybudowanie takiej sieci jest niezbędne, aby zapewnić dostawy wody i odbiór ścieków do budynku wznoszonego przez inwestora.

Na podstawie art. 31 ust. 1 ustawy z 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków podmioty, które wybudowały z własnych środków urządzenia wodociągowe i urządzenia kanalizacyjne, mogą je przekazywać odpłatnie gminie lub przedsiębiorstwu wodociągowo-kanalizacyjnemu, na warunkach uzgodnionych w umowie.

Wydaje się, że norma ta ogranicza możliwość ustalenia wartości rynkowej takiej transakcji. Przychodem w podatku dochodowym będzie bowiem kwota jaką inwestor otrzyma na podstawie tej umowy. Do kosztów podatkowych znajduje tutaj zastosowanie art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Jednakże należy uznać że mamy tutaj do czynienia z kosztami o charakterze bezpośrednim (związanymi z przychodami z tytułu przekazania). Inwestor ponosi wydatki w różnych okresach. Ponieważ są one związane bezpośrednio z uzyskaniem przychodu z tytułu przekazania sieci, to zgodnie z art. 15 ust. 4 ustawy o CIT koszty takie – poniesione zarówno w latach wcześniejszych, jak i w roku osiągnięcia przychodu – co do zasady są potrącalne w roku powstania przychodu.

Autor jest doradcą podatkowym

podstawa prawna: art. 4 ust. 2 i art. 16 ust. 1 ustawy z 21 marca 1985 r. o drogach publicznych (tekst jedn. DzU z 2017 r. poz. 2222 ze zm.)

podstawa prawna: art. 47 i 48 ustawy z 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn. DzU z 2018 r. poz. 1025 ze zm.)

podstawa prawna: art. 12 ust. 1 pkt 2, art. 15 ust. 1 i 4-6 oraz art. 16 ust. 1 oraz art. 16a ust. 1 i ust. 2 pkt 1 ustawy z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. DzU z 2018 r. poz. 1036)

podstawa prawna: art. 31 ust. 1 ustawy z 7 czerwca 2001 r. o zbiorowym zaopatrzeniu w wodę i zbiorowym odprowadzaniu ścieków (tekst jedn. DzU z 2018 r. poz. 1152)

Nie każdy wydatek jest kosztem

Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT co do zasady kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów.

Aby więc dany wydatek mógł zostać zaliczony do kosztów uzyskania przychodów, musi spełniać łącznie następujące warunki:

a) pomiędzy wydatkiem a przychodem musi istnieć związek tego typu, że jego poniesienie ma wpływ na powstanie przychodu bądź zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów,

b) wydatek nie może być wymieniony w katalogu wydatków, których przepisy ustawy o CIT nie pozwalają zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów,

c) wydatek jest definitywny, tzn. wartość poniesionego wydatku nie została podatnikowi w jakikolwiek sposób zwrócona.

Kosztami uzyskania przychodów są zatem wszelkie, racjonalnie i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, których celem jest osiągnięcie, zachowanie lub zabezpieczenie źródła przychodów, z wyjątkiem wydatków enumeratywnie wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT.

Źródło: Rzeczpospolita