

SŁAWOMIR BILIŃSKI
TOMASZ KRÓL
KATARZYNA WOJCIECHOWSKA
GRZEGORZ ZIÓLKOWSKI

Wszystko o amortyzacji



Wszystko o amortyzacji

AMORTYZACJA SAMOCHODU OSOBOWEGO WEDŁUG WYŻSZEJ STAWKI	4
Podwyższone stawki amortyzacji	4
Stawki indywidualne	5
INTERPRETACJE URZĘDOWE	7
Dotacja do wytworzonego środka trwałego nie wpływa na wysokość odpisów amortyzacyjnych – interpretacja IS	7
Koszty uzyskania przychodu ze sprzedaży środka trwałego sfinansowanego dotacją – rozbieżności interpretacyjne organów podatkowych	8
Korekta kosztów przy zakupie środków trwałych na raty – korzystne dla podatników wyjaśnienia MF	10
ROCZNE STAWKI AMORTYZACYJNE	12

Wszystko o amortyzacji

WYŚLIJ PYTANIE
pgp@infor.pl

Stan prawny na 22 października 2013 r.

**Sławomir Biliński, Tomasz Król, Katarzyna Wojciechowska,
Grzegorz Ziółkowski**

Amortyzacja to proces polegający na stopniowej utracie wartości eksploatowanego majątku trwałego w wyniku zużycia fizycznego oraz ekonomicznego będącego wynikiem postępu technicznego. Amortyzacji podlegają środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne. Podatnicy zasadniczo mają do wyboru dwie metody amortyzacji: liniową i degressywną.

W najnowszym „Poradniku” omawiamy amortyzację samochodu osobowego, zakupionego przez fundację albo stowarzyszenie. Jeżeli był to samochód używany, może zastosować indywidualną stawkę do jego amortyzacji. Taką samą możliwość przyspieszenia amortyzacji daje ulepszenie nowego samochodu. Fundacja może też zastosować podwyższoną stawkę podstawową, jeżeli samochód będzie użytkowany intensywnie albo w trudnych warunkach.

W dalszej części „Poradnika” przedstawiamy konkretne problemy wraz ze sposobami ich rozwiązania. Czytelnik dowie się na przykład, czy można amortyzować wartość znaku towarowego nabytego w ramach aportu przedsiębiorstwa oraz jaką stawkę amortyzować laptopa. Wyjaśnimy, kiedy można rozpocząć amortyzację niezarejestrowanego ciągnika rolniczego i jak amortyzować kilka budynków, gdy nie wyodrębniano kosztów poniesionych na budowę każdego z nich. To tylko kilka przykładów z wielu zagadnień omawianych w najnowszym „Poradniku”. Z pewnością okaże się on przydatnym narzędziem dla Czytelników.

Zapraszamy do lektury.

Amortyzacja samochodu osobowego według wyższej stawki

Fundacja albo stowarzyszenie, kupując samochód osobowy, może zastosować indywidualną stawkę do jego amortyzacji, jeżeli był to samochód używany. Taką samą możliwość przyspieszenia amortyzacji daje ulepszenie nowego samochodu. Fundacja może też zastosować podwyższoną stawkę podstawową, jeżeli samochód będzie użytkowany intensywnie albo w trudnych warunkach.

Co do zasady, samochód osobowy amortyzuje się według stawki liniowej 20%. Jego amortyzacja trwa więc 5 lat. Nie można tu zastosować jednorazowej amortyzacji – co wyeliminowałoby długi okres rozliczenia zakupu w kosztach uzyskania przychodu organizacji (jednorazowa amortyzacja – podobnie jak metoda degresywna – możliwa jest w stosunku do samochodów ciężarowych). Po spełnieniu ustawowych warunków, do amortyzacji samochodu osobowego można jednak zastosować stawki podwyższone albo indywidualne.

**koszty
uzyskania
przychodu**

Podwyższone stawki amortyzacji

Okres amortyzacji samochodu osobowego albo ciężarowego, dzięki podwyższonym stawkom, może zostać skrócony z 5 lat do około 3,5 lat. Stawkę liniową 20% można w tym wariantcie amortyzacji podnieść do 28% dzięki tzw. wskaźnikowi podwyższenia.

Na podstawie art. 16i ust. 2 pkt 2 ustawy z 5 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 z późn. zm., dalej: updop) podatnicy mogą podwyższać stawki z „Wykazu stawek amortyzacyjnych”. Wskaźnik podwyższenia zróżnicowany jest w zależności od tego, czy mamy do czynienia z nieruchomościami, czy rzeczami. Dla maszyn, urządzeń i środków transportu (z wyjątkiem morskiego taboru pływającego) wskaźnik ten wynosi maksymalnie 1,4.

Wskaźnik podwyższenia można zastosować zarówno w odniesieniu do samochodu osobowego, jak i ciężarowego:

- używanego bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych, albo
- wymagającego szczególnej sprawności technicznej.

Mamy więc dwie równoległe przesłanki pozwalające skorzystać z podwyższonej stawki amortyzacji o wskaźnik nie wyższy niż 1,4. Jeżeli chodzi o przesłankę „wymagań szczególnej sprawności technicznej”, rozumie się przez to obiekty, które używane są w pracy na trzy zmiany (mimo że nie działają ze swej istoty w ruchu ciągłym), używane w warunkach terenowych, w warunkach leśnych, pod ziemią lub innych wskazujących na bardziej intensywne zużycie. Przepisy updop nie zawierają natomiast żadnej wskazówki w odniesieniu do drugiej przesłanki – czyli tego, kiedy samochód jest używany „bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych”. To organizacja musi udowodnić, że taka sytuacja miała miejsce.

**podwyższona
stawka
amortyzacji**

PRZYKŁAD



Fundacja nabyła 2 nowe samochody osobowe. Jeżdżą nimi jej przedstawiciele, których zadaniem jest prezentacja programów pomocowych prowadzonych przez fundację. Zadanie to jest realizowane poprzez osobiste wizyty przedstawicieli w firmach i instytucjach, które mogą udzielić wsparcia działaniom fundacji. Rocznie każdy z samochodów przejeżdża trasy o długości około 140 tys. km. Dane o przebiegu samochodów księguje fundacja skonfrontowała z danymi z ogłoszeń o sprzedaży samochodów używanych, zamieszczonych w motoryzacyjnych serwisach internetowych. Wynika z nich, że identyczne samochody z rocznika używanego przez fundację są oferowane z przebiegiem rocznym wynoszącym przeciętnie 20–45 tys. km. Trzykrotnie wyższy przebieg samochodów używanych przez fundację w stosunku do podobnych samochodów na rynku

samochodów używanych jest wystarczającym uzasadnieniem do uznania, że oba samochody są używane „bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych”.

Konieczność udowodnienia przez podatnika, że ma on prawo do zastosowania podwyższonego wskaźnika amortyzacji, jest też wskazywana w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy skarbowe.

organy skarbowe

Przykładem może być interpretacja indywidualna z 30 marca 2009 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu (sygn. ILPB1/415-52/09-2/AA). Interpretacja ta została wydana dla przedsiębiorcy, który prowadził działalność polegającą na wynajmie samochodów osobowych dla szkoły nauki jazdy. Przedsiębiorca uważał, że ma prawo skorzystać z podwyższenia stawki amortyzacji o współczynnik 1,4, gdyż samochody przejeżdżają rocznie 60–70 tys. km. Dodatkowo są użytkowane w szkole nauki jazdy, gdzie są intensywnie eksploatowane w trakcie jazd po mieście i na placach manewrowych. Z uwagi na to, że samochodami kierują początkujący kierowcy, są one narażone na wiele usterek (sprzęgła, zawieszenia silnika, uszkodzenia blacharskie itp.). Samochody są narażone na zużycie większe niż przeciętne, czego wyrazem jest też większy spadek ich wartości w chwili odsprzedaży (po 2–3 latach). Uzasadnia to więc wprowadzenie podwyższonego współczynnika amortyzacji. Organ podatkowy zajął następujące stanowisko:

(...) podwyższenie stawki może dotyczyć wyłącznie tych samochodów, które są używane bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagają szczególnej sprawności technicznej i ma zastosowanie w okresie, w którym warunki te występują. (...) Samochody osobowe przystosowane do nauki jazdy są intensywnie eksploatowane i wymagają szczególnej sprawności technicznej, gdyż są używane przez kandydatów, którzy na tych samochodach szkolą się na kierowców. Kwalifikacji, czy została spełniona powyższa przesłanka, dokonuje sam podatnik. Jeśli więc zachodzą okoliczności powołane w powyższych przepisach, to Wnioskodawczyni może podstawową stawkę amortyzacyjną podwyższyć przy zastosowaniu współczynnika nie wyższego niż 1,4. Należy jednak zwrócić uwagę, że z prowadzonej dokumentacji podatkowej powinno wynikać, że samochody są bardziej intensywnie używane w stosunku do warunków przeciętnych albo

wymagają szczególnej sprawności technicznej. Zatem, jeśli występują okoliczności opisane przez Wnioskodawczynię – powodujące szybsze zużywanie się samochodów osobowych, wykorzystywanych w szkole nauki jazdy, to można zastosować podwyższoną stawkę amortyzacji, tj. $20\% \times 1,4 = 28\%$. Należy jednak zaznaczyć, że w przypadku ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawki należy powrócić do stawki z Wykazu stawek amortyzacyjnych.

■ ZAPAMIĘTAJ

W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, ulegają one podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.

Stawki indywidualne

Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika – z tym, że okres amortyzacji nie może być krótszy dla samochodów niż 30 miesięcy (art. 16j. ust. 1 pkt 2 updog).

■ ZAPAMIĘTAJ

Samochód uznaje się za:

- 1) używany – jeżeli podatnik udowodni, że przed jego nabyciem był wykorzystywany co najmniej przez okres 6 miesięcy,
- 2) ulepszony – jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej samochodu.

W celu przyspieszenia amortyzacji, przy wykorzystaniu indywidualnych stawek amortyzacji, można zatem zastosować dwie drogi.

W przypadku nabycia używanego samochodu na organizacji non profit będzie ciążył obowiązek udowodnienia, że przed nabyciem był on używany przez czas wskazany w ustawie. W przypadku przeprowadzenia takiego dowodu bez znaczenia jest stopień zużycia samochodu oraz to, na jakie cele był używany (czy w działalności gospodarczej, czy też w celach prywatnych).

W przypadku nabycia samochodu, który wcześniej nie był używany przez okres 6 miesięcy, do skorzystania z preferencji niezbędne jest ulepszenie samochodu w odpo-

wiednim momencie (przed wprowadzeniem do ewidencji) i o odpowiedniej wartości. Ta możliwość dotyczy samochodu nowego. Przykładowo, ulepszeniem może być przystosowanie samochodu do funkcji bankowozu, co – choć jest to obecnie elementem sporu z fiskusem przed NSA – pozwala na pełne odliczenie VAT.

Przy obliczaniu limitu 20% wartości początkowej pamiętajmy, że nie jest to cena zapłacona sprzedawcy samochodu. Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się cenę nabycia. Ale przez pojęcie to ustawodawca rozumie nie potoczną „cenę sprzedaży”, lecz kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania. Kwotę należną powiększają więc np. koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, opłat notarialnych, skarbowych i innych oraz odsetki, prowizje itp. Z kolei kwotę należną zbywcy pomniejsza podatek VAT (z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony lub zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług). W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Należy też odróżnić ulepszenie od remontu. Przepisy o indywidualnych stawkach amortyzacji odnoszą się jedynie do dokonania przez podatnika ulepszenia środka trwałego. Nie jest możliwe zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych, jeżeli dodatkowe nakłady poczynione na samochód związane były z jego remontem, a nie ulepszeniem.

W interpretacji indywidualnej z 21 marca 2013 r., Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi (sygn. IPTPB1/415-780/12-2/AG) wskazał, że możliwość stosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla używanych lub ulepszonych środków transportu jest prawem, a nie obowiązkiem podatnika. Skoro przed dniem zakupu samochód osobowy używany był przez poprzedniego właściciela przez okres co najmniej 6 miesięcy, to nabywca może do celów amortyzacji zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną. Ponieważ minimalny okres amortyzacji w takim przypadku nie może być krótszy niż 30 miesięcy, maksymalna indywidualna

stawka amortyzacyjna dla samochodu osobowego używanego wynosi 40%. Przy tym należy mieć na uwadze, że indywidualne stawki amortyzacyjne mogą być stosowane tylko przy amortyzacji liniowej.

**amortyzacja
liniowa**

TOMASZ KRÓL



ZGODNIE Z PRAWEM

Art. 16i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

1. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 16j–16l, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

2. Podatnicy mogą podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki podwyższać:

1) dla budynków i budowli używanych w warunkach:

- a) pogorszonych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2,
- b) złych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4;

2) dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej, przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4;

3) dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), wydanej na podstawie odrębnych przepisów, zwanej dalej „Klasyfikacją”, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.

3. W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaist-

**środek
trwały**

niały okoliczności uzasadniające te zmiany.

4. Podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych wymienionych w ust. 2 pkt 3 bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

5. Podatnicy mogą obniżyć podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

6. W przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu współczynników określonych w ust. 2, należy dla poszczególnych środków trwałych stosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka trwałego, przyjętą z Wykazu stawek amortyzacyjnych.

7. Wyjaśnienia dotyczące warunków używania budynków i budowli, określenia szczególnej sprawności technicznej maszyn, urządzeń i środków transportu oraz maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w ust. 2, zawarte są w objaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych.

Interpretacje urzędowe

Dotacja do wytworzonego środka trwałego nie wpływa na wysokość odpisów amortyzacyjnych – interpretacja IS

różnice kursowe

Otrzymanie dotacji w walucie obcej do wytworzonych już środków trwałych pozostaje bez wpływu na obliczoną wartość początkową tych środków oraz na wysokość odpisów amortyzacyjnych. W wyniku otrzymania dotacji w terminie późniejszym nie powstaną także podatkowe różnice kursowe. Wysokość otrzymanej dotacji ma jednak wpływ na wysokość kosztów podatkowych. Kosztem tym mogą być jedynie odpisy amortyzacyjne w tej części, w jakiej wydatki na wytworzenie środków trwałych nie zostaną zwrócone. Takie stanowisko zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji, której fragment przedstawiamy.

(...) z opisu zdarzenia przyszłego przedstawionego we wniosku Spółki wynika, iż otrzymuje ona dotacje w walucie obcej stanowiące zwrot wydatków na wytworzenie środków trwałych. (...)

Otrzymana przez Spółkę w terminie późniejszym dotacja w walucie obcej do środka trwałego, który jest już amortyzowany, powinna być przeliczona na PLN w oparciu

o przepis art. 12 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. wg kursu średniego Narodowego Banku Polskiego z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania dotacji. Uzyskana w ten sposób kwota w PLN winna zostać odniesiona do wartości początkowej tegoż środka trwałego w celu obliczenia, jaka część (bądź całość) odpisów amortyzacyjnych nie może zostać zaliczona do kosztów podatkowych.

Mając na względzie powołane powyżej przepisy prawa podatkowego oraz przedstawiony we wniosku opis zdarzenia przyszłego, stwierdzić należy, iż ostatnia transza środków z dotacji otrzymana w walucie obcej nie spełnia kryteriów, które na gruncie podatkowym (tj. art. 15a ust. 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) powodowałyby powstanie różnic kursowych.

Zatem otrzymanie dotacji w walucie obcej do wytworzonych już środków trwałych pozostaje bez wpływu na obliczoną wartość początkową tych środków oraz na wysokość odpisów amortyzacyjnych, które to wielkości określone są w momencie przyjęcia środka trwałego do używania i wpisania go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Wysokość otrzymanej dotacji ma jedynie wpływ na wysokość kosztów uzyskania przychodów, gdyż kosztem tym mogą być jedynie odpisy amortyzacyjne w tej części, w jakiej wy-

datki na wytworzenie środków trwałych nie zostaną Spółce zwrócone.

Reasumując, kwotę dotacji w dniu jej otrzymania należy przeliczyć wg kursu średniego Narodowego Banku Polskiego z ostatniego dnia roboczego poprzedzającego dzień uzyskania dotacji. Ponadto, w wyniku otrzymania przedmiotowej dotacji nie powstaną podatkowe różnice kursowe, o których mowa w art. 15a ust. 1 w zw. z art. 15a ust. 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W związku z tym fakt otrzymania dotacji w walucie EURO nie ma wpływu na ustalenie wartości początkowej wytworzonego środka trwałego dla celów amortyzacji podatkowej.

(Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 4 marca 2013 r., sygn. IPTPB3/423-425/12-5/KJ)

OD REDAKCJI: Należy się zgodzić z organem podatkowym. W wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uwzględnia się wyłącznie zrealizowane – do dnia przyjęcia przedmiotowych składników majątkowych do używania – różnice kursowe (powstałe zgodnie z art. 15a ust. 2 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 updof), które korygują cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego. Od tak ustalonej wartości początkowej środka trwałego (wyrażonej w PLN) należy dokonywać odpisów amortyzacyjnych (patrz art. 16h ust. 1 pkt 1 updof). Natomiast otrzymanie dotacji w walucie obcej do wytworzonych już środków trwałych pozostaje bez wpływu na obliczoną wartość początkową tych środków oraz na wysokość odpisów amortyzacyjnych.

Warto dodać, że stanowisko fiskusa potwierdzają też sądy administracyjne. Przykładowo – Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z 13 kwietnia 2012 r. (sygn. akt I SA/Wr 166/12). W wyroku tym WSA uznał, że w związku z otrzymanymi dopłatami nie ma potrzeby korygowania odpisów amortyzacyjnych wstecz, w rozliczeniach za miesiące, w których pierwotnie zostały uwzględnione w podstawie obliczenia podatku. Także niektóre organy podatkowe zajmowały do niedawna takie stanowisko. Jednak inne stanowisko zajął Minister Finansów w interpretacji z 28 grudnia 2012 r. (sygn. DD6/033/14/MNX/12/PK-258). Jego zdaniem, jeżeli podatnik na dzień poniesienia wydatku posiadał wiedzę, że wydatek zostanie sfinansowany z dotacji, to poniesiony wydatek nie powinien zostać uznany za koszt podatkowy.

Koszty uzyskania przychodu ze sprzedaży środka trwałego sfinansowanego dotacją – rozbieżności interpretacyjne organów podatkowych

W przypadku sprzedaży środka trwałego, którego zakup został sfinansowany dotacją, wątpliwości podatników budzi sposób ustalenia kosztu uzyskania przychodu z takiej sprzedaży. Niestety, w ostatnim czasie niektóre organy podatkowe zaczęły zmieniać – na niekorzyść podatników – stanowisko prezentowane dotychczas w tej sprawie.

Z najnowszych interpretacji indywidualnych wynika, że odmawiają one podatnikom prawa do zaliczania do kosztów całej niezamortyzowanej wartości początkowej sprzedawanego środka trwałego. Twierdzą, że podatnik sprzedający środek trwały sfinansowany dotacją może zaliczyć do kosztów wyłącznie wartość niezamortyzowaną tego środka trwałego, w takiej części, w jakiej jego zakup został sfinansowany z własnych środków. Na szczęście dla podatników Krajowa Informacja Podatkowa nie potwierdza takiej wykładni obowiązujących przepisów i w udzielanych wyjaśnieniach nadal podaje, że kosztem ze zbycia środka trwałego sfinansowanego dotacją powinna być cała jego niezamortyzowana wartość początkowa. Należy spodziewać się wydania interpretacji ogólnej w tym zakresie.

Przy sprzedaży środka trwałego kosztem uzyskania przychodu jest różnica między wartością początkową tego środka trwałego a sumą dokonanych odpisów amortyzacyjnych – art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b) updof. Ponieważ przepisy updof nie zawierają szczególnych regulacji w zakresie ustalania kosztu ze zbycia środka trwałego, którego zakup został sfinansowany dotacją, to ustalając ten koszt, należy stosować zasadę przewidzianą w przywołanym art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. b) updof.

Dotychczas organy podatkowe stały na stanowisku, że do kosztów ze sprzedaży środka trwałego, którego zakup sfinansowano dotacją, podatnik mógł zaliczyć całą niezamortyzowaną wartość tego środka trwałego. Inaczej mówiąc, kosztem była jego wartość początkowa pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne. Trzeba zaznaczyć, że mimo iż na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 45 updof podatnik ma obowią-

wartość początkowa

zbycie środka trwałego

**odpisy
amortyzacyjne**

zek wyłączyć z kosztów tę część odpisów amortyzacyjnych, która odpowiada dotacji otrzymanej na nabycie środka trwałego, to przy ustalaniu kosztu ze sprzedaży takiego środka trwałego jego wartość początkową podatnik pomniejsza o odpisy amortyzacyjne zarówno stanowiące koszt uzyskania przychodu, jak i niestanowiące kosztu uzyskania przychodu (patrz przykład w dalszej części tekstu). Taki sposób ustalania kosztu ze zbycia środka trwałego sfinansowanego dotacją potwierdził m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 17 grudnia 2012 r., sygn. ILPB3/423-376/12-2/EK, w której stwierdził, że:

(...) kosztem uzyskania przychodów ze sprzedaży środka trwałego sfinansowanego częściowo z dotacji będzie wartość, która odpowiada wydatkom poniesionym na jego wytworzenie (niezależnie od źródła ich finansowania), tj. wartość początkowa wynikająca z ewidencji środków trwałych pomniejszona o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych, bez względu na to, czy odpisy te zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Również w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 26 kwietnia 2012 r., sygn. IPTPB1/415-99/12-2/MD, czytamy, że:

(...) Wnioskodawca mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej jedynie odpisy amortyzacyjne od ww. środka trwałego w części sfinansowanej własnymi środkami. (...)

Mając na uwadze powyższe, w świetle obowiązujących przepisów prawa stwierdzić należy, iż kosztem uzyskania przychodu w przypadku zbycia przedmiotowego samochodu będzie wartość początkowa tego samochodu pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne (zarówno stanowiące koszt uzyskania przychodu, jak i niestanowiące kosztu uzyskania przychodu). Zatem cała niezamortyzowana część wartości początkowej środka trwałego jest kosztem uzyskania przychodów w momencie jego zbycia.

PRZYKŁAD

Jan Kowalski amortyzuje środek trwały o wartości początkowej 80 000 zł. Jego zakup został sfinansowany w 50% dotacją. W związku z tym Jan Kowalski do kosztów zaliczał tylko połowę miesięcznego odpisu amortyzacyjnego, tj. 750 zł z 1500 zł. We wrześniu br. sprzedał środek trwały za kwotę 50 000 zł. Dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, zarówno te stanowiące koszt uzyskania przychodu, jak i niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, wyniosły 54 000 zł. W związku z tym przychód ze sprzedaży środka trwałego wyniesie 50 000 zł, zaś koszt 26 000 zł [80 000 zł (wartość początkowa) – 54 000 zł (suma odpisów stanowiących koszty uzyskania przychodów i niestanowiących kosztów uzyskania przychodów)].

Niestety, w tym roku niektóre organy podatkowe zaczęły prezentować niekorzystne dla podatników stanowisko w omawianej kwestii. Twierdzą one, że podatnicy nie mają możliwości zaliczenia do kosztów całej niezamortyzowanej wartości początkowej środka trwałego, lecz tylko tę część, która została pokryta ze środków własnych. Przykładowo, w interpretacji indywidualnej z 29 kwietnia 2013 r., sygn. ITPB1/415-223/13/PSZ, Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy czytamy, że:

(...) w zaprezentowanym zdarzeniu przyszyłym brak jest możliwości zaliczenia w całości niezamortyzowanej wartości początkowej środka trwałego do kosztów uzyskania przychodów. W tej części, w której zakup samochodu sfinansowany został dotacją, koszt nabycia w opisanym przypadku nie został bowiem przez Pana poniesiony, wobec czego ta część niezamortyzowanej wartości początkowej samochodu, która pokryta została z dotacji, nie może stanowić kosztu uzyskania przychodu w przypadku zbycia samochodu.

Do kosztów uzyskania przychodów – w dacie sprzedaży – może być zaliczona wyłącznie wartość niezamortyzowana środka trwałego, w takiej części, w jakiej zakup tego środka trwałego został sfinansowany z własnych środków.

Na szczęście dla podatników Minister Finansów nie zmienił stanowiska w omawianej kwestii i z informacji uzyskanych w Krajowej Informacji Podatkowej wynika, że nadal, ustalając koszt ze zbycia środka trwałego sfinansowanego dotacją, należy brać pod uwagę jego wartość początkową pomniejszoną o dokonane odpisy amortyzacyjne, zarówno stanowiące koszt uzyskania przychodów, jak i niestanowiące takiego kosztu na podstawie art. 23 ust. 1 pkt 45 updof, a więc całą niezamortyzowaną wartość początkową zbywanego środka trwałego. Należy spodziewać się wydania interpretacji ogólnej w tym zakresie.

**niezamortyzowana
wartość początkowa**

Korekta kosztów przy zakupie środków trwałych na raty – korzystne dla podatników wyjaśnienia MF

Od 1 stycznia 2013 r. w podatku dochodowym istnieje obowiązek korekty kosztów uzyskania przychodów w przypadku niezapłacenia kwoty wynikającej z faktury lub innego dokumentu, będącego podstawą zaliczenia wydatku do kosztów.

**termin
płatności**

W przypadku terminu płatności wynoszącego nie więcej niż 60 dni korekty należy dokonać w miesiącu, w którym upływa 30 dni od upływu terminu płatności ustalonego przez strony. Jeżeli strony ustaliły termin płatności dłuższy niż 60 dni, zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów dokonuje się z upływem 90 dni od daty ujęcia wydatku w kosztach. Niestety, Ministerstwo Finansów potwierdza, że obowiązek korekty kosztów dotyczy również przypadków zakupów na raty, w tym środków trwałych.

Z odpowiedzi Ministra Finansów na interpelację poselską nr 14770 wynikało jednoznacznie, że rozłożenie płatności na raty powinno skutkować wyłączeniem z kosztów odpowiedniej części odpisów amortyzacyjnych. Przy tym pod względem terminów płatności każda rata powinna być ustalana i rozliczana odrębnie. Po uregulowaniu raty podatnik miałby prawo zaliczyć do kosztów podatkowych dokonane wcześniej zmniejszenia. Przyjęcie takiego sposobu dokonywania korekty nakładaloby na podatnika obowiązek dokonywania skomplikowanych rozliczeń.

Na szczęście dla podatników w Biuletynie Skarbowym nr 3/2013 r. opublikowano pismo Zastępcy Dyrektora Departamentu Podatków Dochodowych z 20 maja 2013 r., sygn. DD6/033/93/MNX/13/RD-47905/13, z którego wynika, że nie trzeba korygować tej części odpisów, która znajduje pokrycie w dokonanych płatnościach. W piśmie tym czytamy, że:

Jeżeli do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 15b ust. 1 i 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. 30 dni od terminu płatności i 90 dni od dnia zaliczenia wydatku do kosztów, zaliczona do kosztów część zobowiązania znajduje pokrycie w płatnościach, to nie powinno mieć miejsca zmniejszenie kosztów.

Przyjęty przez Ministerstwo Finansów sposób interpretowania przepisów w zakresie korekty kosztów zdecydowanie ułatwia podatnikom rozliczenie. Dzięki niemu nie zawsze trzeba będzie dokonywać korekty kosztów w przypadku zakupu środka trwałego na raty.



PRZYKŁAD

3 października 2012 r. podatnik nabył środek trwały na raty o wartości netto 30 000 zł, VAT 6900 zł. W tym samym miesiącu wprowadził go do ewidencji środków trwałych i od listopada 2012 r. rozpoczął jego amortyzację. Zapłata została rozłożona na 12 miesięcznych rat, po 3075 zł każda, z tego wartość netto 2500 zł. Raty są płatne do 15. dnia każdego miesiąca, począwszy od października 2012 r. Ostatnia rata będzie płatna we wrześniu 2013 r. Zakładamy, że podatnik reguluje je terminowo.

Wartość początkowa – 30 000 zł.

Miesięczny odpis amortyzacyjny – 500 zł (30 000 zł × 20% : 12).

W takim przypadku podatnik nie musi korygować kosztów w 2013 r. Przez cały okres amortyzacji środka trwałego zalicza do kosztów miesięczny odpis w wysokości 500 zł. Regulowane w terminie raty sukcesywnie pokrywają bowiem (i to z nadwyżką) dokonywane odpisy amortyzacyjne.

Problem może się pojawić w przypadku odpisu jednorazowego dokonywanego przez podatników na podstawie art. 22k ust. 7–13 **odpis jednorazowy** udopf albo art. 16k ust. 7–13 updog.



PRZYKŁAD

3 stycznia 2013 r. mały podatnik nabył środek trwały na raty o wartości netto 30 000 zł, VAT 6900 zł. W tym samym miesiącu wprowadził go do ewidencji środków trwałych i dokonał jednorazowego odpisu o wartości 30 000 zł. Zapłata została rozłożona na 6 miesięcznych rat, po 6150 zł każda, z tego wartość netto 5000 zł. Raty są płatne do 15. dnia każdego miesiąca, począwszy od stycznia 2013 r. Zakładamy, że podatnik reguluje je terminowo.

Ponieważ podatnik nie uregulował do 1 maja 2013 r. płatności za dwie pozostałe raty (a jest to 90. dzień od daty zaliczenia do kosztów jednorazowego odpisu amortyzacyjnego (31 stycznia 2013 r.), to powinien zmniejszyć koszty o kwotę 10 000 zł, tj. o tę część jednorazowego

zowego odpisu, która przypada na niezapłaconą część wartości początkowej. Do 1 maja 2013 r. podatnik zapłacił bowiem tylko cztery raty (styczeń, luty, marzec, kwiecień 2013 r.), czyli w sumie 20 000 zł z wartości początkowej. Pozostała część jednorazowego odpisu, czyli 10 000 zł, musi wystornować z kosztów.

15 maja podatnik zapłacił piątą ratę. W tej dacie może powiększyć koszty o 5000 zł. 15 czerwca zapłacił ostatnią ratę. W tej dacie może znów powiększyć koszty o kolejne 5000 zł. Uregulowanie ostatniej raty zakończy rozliczanie korekty kosztów w przedstawionym przypadku.

Rozłożenie płatności na większą liczbę rat wydłużałoby okres rozliczenia korekty kosztów przy odpisie jednorazowym.

Należy mieć na uwadze, że obowiązek korekty nie wystąpi w przypadku zakupu środka trwałego na kredyt. Przy kredycie należność od razu jest płacona sprzedawcy, a podatnik spłaca w ratach kredyt, a nie należność.

korekta kosztów

Przedstawione w piśmie z 20 maja br. korzystne dla podatników stanowisko Ministerstwa Finansów nie zmienia krytycznej oceny przepisów o korekcie kosztów, które – jak wspomniano wcześniej – zdaniem resortu finansów dotyczą także zakupów na raty, nawet jeżeli nabywca zachowuje terminy płatności wynikające z umowy. Taka korekta na pewno nie jest celowa. Prowadzi to do wniosku, że przepisy art. 24d updog i art. 15b updog należy jak najszybciej znowelizować w celu wykluczenia tego typu sytuacji.

**SŁAWOMIR BILIŃSKI
KATARZYNA WOJCIECHOWSKA
GRZEGORZ ZIÓŁKOWSKI**

ZGODNIE Z PRAWEM



Art. 22k ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych

(...)

7. Podatnicy, w roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, z zastrzeżeniem

ust. 11, oraz mali podatnicy, mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.

8. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w ust. 7, nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub stosować zasady określone w art. 22h ust. 4. Od następnego roku podatkowego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych zgodnie z ust. 1 lub art. 22i; suma odpisów amortyzacyjnych, w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 22 ust. 1, nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.

9. Przy określaniu limitu, o którym mowa w ust. 7, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 3500 zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 22f ust. 3.

10. Pomoc, o której mowa w ust. 7, stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis.

11. Przepis ust. 7 nie ma zastosowania do podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej, który w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadził działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niemającej osobowości prawnej lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.

(...)

Roczne stawki amortyzacyjne

Pozycja	Stawka %	Symbol KŚT (grupa, podgrupa, lub rodzaj)	Nazwa środków trwałych	Powiązanie z KRŚT	
1	2	3	4	5	
01	1,5	11	Budynki mieszkalne	15, 16	
		122	Lokale mieszkalne		
	2,5	10	Budynki niemieszkalne	10, 11, 12 13, 14, 15 17, 18, 19	
		110	Z rodzaju 110 placówki opiekuńczo-wychowawcze, domy opieki społecznej bez opieki medycznej	154 159	
		121	Lokale niemieszkalne		
	4,5	102	Podziemne garaże i zadaszone parkingi oraz budynki kontroli ruchu powietrznego (wieże)	227 293	
		104	Zbiorniki, silosy oraz magazyny podziemne, zbiorniki i komory podziemne (z wyłączeniem budynków magazynowych i naziemnych)	200 202 203 205 209 220 221 222	
	10	103	Kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m ³ – trwale związane z gruntem	125	
		109	Domki kempingowe, budynki zastępcze – trwale związane z gruntem	169 198	
		010	Plantacje wikliny	001	
	02	2,5	224	Budowle wodne, z wyjątkiem melioracji, dołów stałych załadowanych, wałów i grobli	250 251 253 254 255 259 293 297
			21	Budowle sklasyfikowane jako budowle do uzdatniania wód, z wyjątkiem studni wierconych	256
			290	Budowle sportowe i rekreacyjne, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	28
291			Wieże przeciwpożarowe	291	
225			Melioracje podstawowe	01	
226			Melioracje szczegółowe	01	
4,5			2	Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	2
10		211	Przewody sieci technologicznych wewnątrz-zakładowych	651	

1	2	3	4	5
		221	Urządzenia zabezpieczające ruch pociągów	680
	14	202	Z rodzaju 202 wieże ekstrakcyjne	507
	20	200	Z rodzaju 200 wieże wiertnicze, wieżomaszty	510
03	7	3	Kotły i maszyny energetyczne	3
	14	323	Silniki spalinowe na paliwo lekkie	323
		324	Silniki spalinowe na paliwo ciężkie	324
		325	Silniki spalinowe na paliwo gazowe	325
		326	Silniki powietrzne	326
		343	Z rodzaju 343 zespoły elektroenergetyczne przenośne z silnikami spalinowymi na paliwo lekkie	343
		344	Zespoły elektroenergetyczne z silnikami spalinowymi na paliwo ciężkie	344
		349	Reaktory jądrowe	349
04	7	431	431-0 filtry (prasy) błotniarki 431-4 cedzidła mechaniczne	431
		450	Piece do przerobu surowców (z wyjątkiem 450-50 piece do przerobu surowca wielokomorowe)	450
		451	Piece do przetwarzania paliw (z wyjątkiem 451-0 piece koksownicze)	451
		454	Piece do wypalania tunelowe	454
		475	Aparaty bębnowe	475
		477	Suszarki komorowe: 477-0 do 4 oraz 477-6 do 8	477
	10	4	Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania	4
	14	41	Obrabiarki do metali	40, 41
		44	Maszyny i urządzenia do przetwarzania i sprężania cieczy i gazów	44
		46	Aparaty do wymiany ciepła (z wyjątkiem rodzaju 465 i 469-0)	46
		47	Maszyny, urządzenia i aparaty do operacji i procesów materiałowych (z wyjątkiem rodzaju 474, 475, 477-0 do 4 i 6-8 oraz 479-0)	47
	18	449	Z rodzaju 449-90 urządzenia dystrybucyjne do benzyny i olejów elektryczne i przepływomierze składowe do cieczy i paliw płynnych	449
		465	Z rodzaju 465 wymienniki płynów obiegowych przy produkcji sody	465
		469	469-0 chłodnice odmulin i prób kołowych rozkładni gazu	469
		474	Kolumny nitracyjne i denitracyjne	474
		479	479-0 odbieralnice hydrauliczne rozkładni gazu	479
		481	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem chemicznym i elektrolizacyjnym	481
		482	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem cieplnym	482
		484	484-0 urządzenia do spawania i napawania łukowego w ochronie gazów oraz do spawania i napawania plazmowego	484

1	2	3	4	5	
			Z rodzaju 484-1 wytwornice acetylenowe przenośne wysokiego ciśnienia, 484-3 zgrzewarki oporowe i tarcicowe		
			Z rodzaju 484-6 urządzenia do metalizacji natryskowej i do natryskiwania tworzywami sztucznymi		
		490	Maszyny i urządzenia do przygotowywania maszynowych nośników danych oraz maszyny analityczne		490
		492	Samodzielne urządzenia do automatycznej regulacji i sterowania procesami		492
		493	Z rodzaju 493 roboty przemysłowe		493
	20	434		434-01 maszyny do zamykania słoje	434
				Z rodzaju 434-02 maszyny do zamykania puszek	
		465	Wymienniki przeponowe rurowe sklasyfikowane jako chłodnice kwasu siarkowego	465	
	30	491	Zespoły komputerowe	491	
	05	7	506	506-1 i 506-2 aparaty do rektyfikacji powietrza	506
507			507-2 i 507-3 krystalizatory 507-4 komory potne	507	
548			548-0 maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji materiału zecerskiego	548	
583			583-0 koparki i zwałowarki w kopalniach odkrywkowych węgla 583-1 koparki w piaskowniach przemysłu węglowego	583	
10		512		Maszyny i urządzenia do eksploatacji otworów wiertniczych	512
				Maszyny i urządzenia do przeróbki mechanicznej rud i węgla	513
				514-0 maszyny i urządzenia aglomerowni 514-1 maszyny i urządzenia wielkopicowe 514-2 maszyny i urządzenia hutnicze stalowni Z rodzaju 514-3 do 6 nożyce hutnicze do cięcia na gorąco, tabor hutniczy, walcowniczy 514-9 inne maszyny, urządzenia i aparaty hutnicze	514
		520		Z rodzaju 520 maszyny i urządzenia przemysłu kamieniarskiego: 520-0 i 520-1 traki ramowe i tarczowe 520-2 cyrkulaki 520-3 szlifierki 520-4 tokarki i wiertarki do kamienia 520-5 kombajny do robót przygotowawczych	520
			523	Maszyny i urządzenia przemysłu cementowego	523
			525	525-31 autoklawy	525
			529	Z rodzaju 529 maszyny i urządzenia do produkcji materiałów budowlanych:	529

1	2	3	4	5
			529-81 do produkcji elementów z lastryko	
			529-82 do produkcji sztucznego kamienia	
		56	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów rolnych	56
		582	Z rodzaju 582-1 pojemniki do bitumu stalowe powyżej 20 000 l pojemności oraz z rodzaju 582-2 odśnieżarki o mocy silników powyżej 120 KM	582
	14	50	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu chemicznego	50
		517	Maszyny i urządzenia torfiarskie	517
		52	Maszyny dla przemysłu surowców mineralnych	52
		53	Maszyny do produkcji wyrobów z metali i tworzyw sztucznych	53
		54	Maszyny, urządzenia i aparaty do obróbki i przerobu drewna, produkcji wyrobów z drewna oraz maszyny i aparaty papiernicze i poligraficzne	54
		55	Maszyny i urządzenia do produkcji wyrobów włókienniczych i odzieżowych oraz do obróbki skóry i produkcji z niej	55
		561	561-6 maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji napoi	561
		568	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu piekarniczego (z wyjątkiem 568-40 do 48)	568
		57	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów spożywczych	57
		59	Maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i gospodarki leśnej	59
	18	505	505-1 piece prażalnicze fluidezyjne	505
		51	Maszyny, urządzenia i aparaty wiertnicze, górnicze, gazownicze, odlewnicze, torfiarskie oraz geodezyjne i kartograficzne	51
		58	Maszyny do robót ziemnych, budowlanych i drogowych	58
	20	506	506-3 odgazowywacze	506
		510	Maszyny i urządzenia wiertnicze	510
		511	Obudowy zmechanizowane	511
		518	Z rodzaju 518 aparaty i urządzenia do:	518
			518-01 pomiarów magnetycznych	
			518-02 pomiarów geologicznych	
			518-03 pomiarów sejsmicznych i radiometrycznych	
			518-1 elektrycznego profilowania odwiertów, karotażu gazowego, perforacji otworów wiertniczych	
		535	Z rodzaju 535-0 aparaty specjalne do wytwarzania kwasu wolframowego i maszyny do redukcyjnych, próżniowych i specjalnych wytopów metali	535

1	2	3	4	5	
			Z rodzaju 535-1 maszyny do produkcji węglanów i past emulsyjnych		
			Z rodzaju 535-7 urządzenia do produkcji półprzewodników		
		579	579-000 dystrybutory		
			579-003 młynki młotkowe	579	
			579-01 maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych na mąkę pastewną i tłuszcze utylizacyjne		
			579-09 inne maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych		
		580	Maszyny do robót ziemnych i fundamentowych	580	
		581	Maszyny do robót budowlanych	581	
		582	582-3 szczotki mechaniczne i osprzęt do utrzymania dróg	582	
		25	501	501-0 aparaty szklane i porcelanowe do destylacji	501
	501-1 porcelanowe młyny kulowe				
	511		Maszyny górnicze, z wyłączeniem obudów zmechanizowanych	511	
	524		Z rodzaju 524 piece do topienia żużła wielkopieczowego i bazaltu	524	
	571		571-8 autoklawy do hydrolizy	571	
			571-30 i 571-31 neutralizatory stalowe oraz neutralizatory i hydrolizatory betonowe lub murowane		
	581		581-2 wibratory		
		581-4 wibromłoty oraz z rodzaju 581-3 zacieraczki do tynku	581		
	06	4,5	600	Zbiorniki naziemne ceglane	600
			601	Zbiorniki naziemne betonowe (z wyjątkiem z wykładziną chemoodporną dla kwasu ponitracyjnego)	601
			623	623-7 urządzenia telefoniczne systemów nośnych na liniach WN	623
641			Z rodzaju 641-7 wyciągi kopalniane (bez wyciągów przy głębieniu szybów)	641	
648			Towarowe kolejki linowe i dźwignie linowe	648	
657			Akumulatory hydrauliczne	657	
660			Wagi pojazdowe, wagonowe i inne wbudowane	660	
10		6	Urządzenia techniczne	6	
18		61	Z podgrupy 61 urządzenia rozdzielcze i aparatura energii elektrycznej przewoźna	610 do 615	
		641	Dźwigniki, wciągarki i wciągniki przejezdne oraz nieprzejezdne, kołowroty, wyciągniki (z wyjątkiem rodzaju 641-63 oraz z rodzaju 641-7 wyciągniki kopalniane łącznie z wyciągami przy głębieniu szybów, a także wyciągi kolei i kolejek linowych)	641	

1	2	3	4	5		
		662	662-1 projektory przenośne 16 mm i 35 mm	662		
		681	Kontenery	681		
	20	629	Telefony komórkowe	629		
		669	Kasy fiskalne i rejestrujące (z wyjątkiem zaliczonych do poz. 04 - zespoły komputerowe)	669		
		633	Baterie akumulatorów elektrycznych stacjonarnych	633		
		634	Baterie akumulatorów elektrycznych zasadowych	634		
		662	662-5 ekrany kinowe	662		
		644	644-0 do 4 przenośniki w kopalniach i zakładach przetwórczych rud i węgla	644		
		664	Z rodzaju 664 urządzenia do przeprowadzania badań technicznych	664		
	25	644	644-0 przenośniki zgrzeblowe ciężkie i lekkie	644		
07	7	70	Kolejowy tabor szynowy naziemny	70		
		71	Kolejowy tabor szynowy podziemny	71		
		72	Tramwajowy tabor szynowy	72		
		73	Pozostały tabor szynowy naziemny	73		
		77	Tabor pływający	77		
	14	700	700-7 drezyny i przyczepy do drezyn	700-7		
		710	710-01	lokomotywy akumulatorowe	710 do 03	
			710-02 i 710-03	lokomotywy ognioszczelne i typu „Karlik”	710-02 i 710-03	
			710-10	do 14 wozy kopalniane	710-10 do 14	
		770	770-13 kontenerowce	770-13		
		773	773-1010 wodoloty	773-1010		
		780	Samoloty	780		
		781	Śmigłowce	781		
		743	Samochody specjalne	743		
		745	Z rodzaju 745 trolejbusy i samochody ciężarowe o napędzie elektrycznym	745		
		746	Ciągniki	746		
		747	Naczepy	747		
		748	Przyczepy	748 750 751 752 753 754		
				76	Pozostały tabor bezszynowy (wózki jezdniowe akumulatorowe, widłowe i inne wózki jezdniowe)	76
			18	745	Z rodzaju 745 pozostałe samochody o napędzie elektrycznym	745
783	Balony			783		
788	Inne środki transportu lotniczego			788		
79	Środki transportu pozostałe					

1	2	3	4	5
	20	740	Motocykle, przyczepy i wózki motocyklowe	740
		741	Samochody osobowe	741
		742	Samochody ciężarowe	742
		744	Autobusy i autokary	744
		782	Szybowce	782
08	10	805	Z rodzaju 805 wyposażenie kin, teatrów, placówek kulturalno-oświatowych oraz instrumenty muzyczne	805
		806	Kioski, budki, baraki, domki kempingowe – niezwiązane trwale z gruntem	806
	14	803	803-0 do 1 maszyny biurowe 803-30 dalekopisy do maszyn matematycznych	803
	20	8	Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie	8
	25	801	801-0 elektroniczna aparatura kontrolno-pomiarowa do przeprowadzania badań laboratoryjnych	801
		802	802-0 aparaty i sprzęt do hydro- i mechanoterapii	802
		804	Z rodzaju 804 wyposażenie cyrkowe	804

Objaśnienia:

1. Za pogorszone warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (i w art. 22i ust. 2 pkt 1 lit. a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych), uważa się używanie tych środków trwałych pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu.
2. Za złe warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy o pdop (i w art. 22i ust. 2 pkt 1 lit. b ustawy o pdof), uważa się używanie tych środków trwałych pod wpływem niszczących środków chemicznych, a zwłaszcza gdy służą one produkcji, wytwarzaniu lub przechowywaniu żrących środków chemicznych. Dotyczy to również przypadków silnego działania na budynek lub budowlę niszczących środków chemicznych rozproszonych w atmosferze, wodzie lub wydzielających się w postaci oparów, których źródłem są inne obiekty znajdujące się w pobliżu.
3. Przez maszyny, urządzenia i środki transportu wymagające szczególnej sprawności technicznej, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 2 ustawy o pdop (i w art. 22i ust. 2 pkt 2 ustawy o pdof), rozumie się te obiekty, które używane są w pracy na trzy zmiany, mimo że nie działają ze swej istoty w ruchu ciągłym, używane w warunkach terenowych, w warunkach leśnych, pod ziemią lub innych wskazujących na bardziej intensywne zużycie.
4. Przez maszyny i urządzenia grupy 4-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 3 ustawy o pdop (i w art. 22i ust. 2 pkt 3 ustawy o pdof), rozumie się maszyny, urządzenia i aparaturę, w których zastosowane są układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe, spełniające założone funkcje dzięki wykorzystaniu w nich najnowszych zdobyczy techniki, a także pozostałą aparaturę naukowo-badawczą i doświadczalno-produkcyjną.

PODSTAWA PRAWNA:

- ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. nr 74, poz. 397 z późn. zm.),
- ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm.).