

WOJCIECH MAJKOWSKI,
PRZEMYSŁAW SZYWACZ

Metody amortyzacji środków trwałych



Metody amortyzacji środków trwałych

Stan prawny na 1 stycznia 2013 r.

**WOJCIECH MAJKOWSKI,
PRZEMYSŁAW SZYWACZ**

Opracował TOMASZ KOWALSKI

Amortyzacja podatkowa stanowi wyjątek od zasady wykazywania kosztów uzyskania przychodów w rachunku podatkowym w całości w dacie ich poniesienia (koszty pośrednio związane z przychodami dotyczące okresu nieprzekraczającego roku podatkowego) lub w momencie uzyskania przychodów, z którymi są związane (koszty bezpośrednio związane z przychodami).

Jednorazowe zwiększenie kosztów uzyskania przychodów o wartość nabytych składników majątkowych mogłoby zniekształcić rzeczywistą sytuację dochodową podatnika. W konsekwencji takiego rozliczenia podatnik wykazałby nieproporcjonalnie niski dochód albo nawet stratę. Sytuacja taka jest niekorzystna z punktu widzenia wierzyciela podatkowego, ale może również być niekorzystna dla podatnika (jeżeli przykładowo podatnik nabywa składnik majątkowy i na skutek tego wykazuje wysoką stratę podatkową, której nie będzie w stanie w całości rozliczyć w okresie pięciu kolejnych lat podatkowych).

Amortyzacja podatkowa określonych składników majątkowych wykorzystywanych w działalności gospodarczej ma na celu racjonalne odzwierciedlenie utraty wartości tych składników wraz z upływem okresu ich użytkowania.

Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie metod amortyzacji: liniowej (z uwzględnieniem różnych jej wariantów), według stawek określonych indywidualnie, degresywnej oraz jednorazowej z przykładami ich zastosowania w praktyce.

Zapraszamy do lektury!

Metody amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Największej uwagi podatnika w zakresie amortyzacji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wymaga ustalenie wartości początkowej. Wartość początkowa środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej stanowi bowiem podstawę do określania odpisów amortyzacyjnych. Błędne określenie wartości początkowej środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej może prowadzić do zawyżenia bądź zaniżenia wysokości odpisów amortyzacyjnych, a tym samym do powstania zaległości podatkowych. W updog i updog przewidziano kilka metod amortyzacji środków trwałych.

Zasadniczo można wyróżnić następujące metody amortyzacji: liniową, według stawek określonych indywidualnie, degresywną, jednorazową.

■ ZAPAMIĘTAJ

Wybraną metodę amortyzacji należy stosować aż do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

Amortyzacja liniowa

Metoda amortyzacji liniowej jest zasadniczą metodą amortyzacji i charakteryzuje się równą wysokością poszczególnych odpisów amortyzacyjnych.

W przypadku amortyzacji nowych budowli, budynków, samochodów osobowych oraz wartości niematerialnych i prawnych metoda amortyzacji liniowej jest jedyną możliwą do zastosowania metodą amortyzacji.

Można wyróżnić kilka wariantów metody amortyzacji liniowej, z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych:

- 1) zawartych w Wykazie stawek amortyzacyjnych,
- 2) obniżonych w stosunku do stawek zawartych w Wykazie (amortyzacja spowolniona),
- 3) podwyższonych o współczynniki określone w updog i updog (amortyzacja przyspieszona).

Ad 1. Amortyzacja z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych zawartych w Wykazie stawek amortyzacyjnych

Amortyzacja z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych z Wykazu polega na dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych ustalonych (w stosunku rocznym) jako iloczyn wartości początkowej środka trwałego i stawki procentowej określonej w Wykazie.



PRZYKŁAD

Podatnik nabył samochód osobowy, który zamierza wykorzystywać w prowadzonej przez siebie działalności przez okres dłuższy niż rok.

Wartość początkowa samochodu: 100 000 zł.

Stawka amortyzacyjna dla samochodów osobowych określona w Wykazie stawek: 20%.

Normatywny czas amortyzacji:

$$100 : 20 = 5 \text{ lat.}$$

Roczny odpis amortyzacyjny:

$$100\ 000 \text{ zł} \times 20\% = 20\ 000 \text{ zł.}$$

Miesięczny odpis amortyzacyjny:

$$20\ 000 \text{ zł} : 12 = 1666,67 \text{ zł.}$$

UWAGA! Nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 000 euro przeliczonej na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania.

Zakładając, że na dzień przekazania samochodu do używania kurs euro wynosi 4,0 PLN/EUR, podatnik będzie mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów tylko część odpisu amortyzacyjnego.

Miesięczna wysokość odpisu amortyzacyjnego z tytułu użytkowania samochodu osobowego, która może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów, to: $20\ 000 \text{ euro} \times 4,0 \text{ PLN/EUR} \times 20\% : 12 = 1333,34 \text{ zł.}$

amortyzacja
liniowa

samochód osobowy

Należy podkreślić, że w świetle wyroku NSA z 20 września 2011 r. (sygn. akt II FSK 1756/11) nie jest możliwe zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej samochodu osobowego w całości aż do ich zrównania z równowartością 20 000 euro, a w kolejnych latach podatkowych nieuwzględnianie ich w kosztach w ogóle. Jak bowiem sąd uznał, taki sposób amortyzowania „*klóci się z istotą rozłożenia w czasie (określonym ustawowo – w przypadku samochodów osobowych na okres 5 lat) kosztów nabycia środków trwałych i powodowałoby uwzględnienie dopuszczalnego limitu wydatków na samochód osobowy w kosztach uzyskania przychodów w czasie krótszym niż przewidziany okres amortyzacji*”.

W związku z tym podatnik amortyzujący samochód osobowy powinien zaliczać do kosztów uzyskania przychodów część odpisu amortyzacyjnego (tak jakby wartość początkowa samochodu osobowego stanowiła równowartość 20 000 euro). Należy podkreślić, że w razie późniejszego odpłatnego zbycia samochodu kosztem uzyskania przychodu ze zbycia będzie suma wydatków poniesionych na nabycie samochodu pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne zarówno w części, która została uprzednio zaliczona do kosztów uzyskania przychodów (tj. w części nieprzekraczającej równowartości 20 000 euro), jak i w części, która nie została zaliczona do kosztów (przekraczającej równowartość 20 000 euro). Wniosek ten potwierdza interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 listopada 2007 r. (sygn. IBPB3/423-250/07/BG).

stawki amortyzacyjne

Ad 2. Amortyzacja z zastosowaniem obniżonych stawek amortyzacyjnych w stosunku do stawek zawartych w Wykazie (amortyzacja spowolniona)

Podatnicy mogą obniżać podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Natomiast w przypadku wartości niematerialnych i prawnych raz wybrana stawka nie podlega zmianie.

PRZYKŁAD

Podatnik nabył obrabiarkę do metalu. Stawka amortyzacyjna obrabiarki wynikająca z Wykazu stawek wynosi 14%. W ocenie podatnika, obrabiarka będzie jednak wykorzystywana przez co najmniej 10 lat, a więc do celów bilansowych

podatnik stosuje 10% stawkę amortyzacji.

Podatnik może obniżyć stawkę wynikającą z Wykazu począwszy od miesiąca, w którym dany środek trwały został wprowadzony do ewidencji. Podatnik może następnie powrócić do stawki z Wykazu. Należy jednak zwrócić uwagę, że zmiana stawki amortyzacyjnej (podwyższenie lub obniżenie) następuje począwszy od pierwszego miesiąca roku podatkowego. W konsekwencji, po obniżeniu stawki podatkowej podatnik musi ją stosować aż do pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego.



PRZYKŁAD

Podatnik chciałby zmniejszyć miesięczny odpis amortyzacyjny do 0%. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 2 listopada 2011 r. (sygn. IBP-BI/1/423-37/11/ZK) uznał, że „stawki amortyzacyjne dotyczące tych środków mogą być obniżone nawet do poziomu 0%, przy czym wysokość obniżenia stawki dla danego środka trwałego jest dowolna i pozostaje w gestii podatnika”. Należy jednak podkreślić, że obniżenie stawki amortyzacyjnej może dotyczyć tylko tych środków trwałych, które są wykorzystywane w prowadzonej działalności. Jeżeli podatnik zaprzestanie wykorzystywać te środki trwałe, nie będzie mógł kontynuować ich amortyzacji.

Ad 3. Amortyzacja z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych zawartych w Wykazie podwyższonych o współczynniki określone w updof i updop (amortyzacja przyspieszona)

Podatnicy mogą podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki podwyższać:

- 1) dla budynków i budowli używanych w warunkach:
 - pogorszonych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2,
 - złych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4;

Definicja warunków złych i pogorszonych została zawarta w wyjaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych. Zgodnie z tą definicją, za pogorszone warunki używania budynków i budowli uważa się używanie tych środ-

ków trwałych pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu.

środki trwałe

Natomiast za złe warunki używania budynków i budowli 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.

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;

Jak wskazano w objaśnieniu nr 3 do Wykazu stawek amortyzacyjnych, przez maszyny, urządzenia i środki transportu wymagające szczególnej sprawności technicznej rozumie się te obiekty, które są używane 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.

Natomiast przesłanka używania środka trwałego bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych nie została zdefiniowana w przepisach prawa podatkowego.

W interpretacjach organów podatkowych wskazuje się, że oceny, czy ta przesłanka została spełniona, dokonuje sam podatnik (tak: interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 marca 2009 r., sygn. ILPB1/415-52/09--2/AA), gdyż w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej nie przeprowadza się postępowania dowodowego. W podobny sposób w interpretacji z 5 grudnia 2012 r. wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (sygn. IPPB1/415-208/07-4/AŻ), stwierdzając że „to Podatnik dokonać musi oceny warunków, w jakich używa środki transportu, uznając je za bardziej intensywne w stosunku do warunków przeciętnych”. Przykładowo, samochody osobowe przystosowane do nauki jazdy (posiadające dodatkowe wyposażenie techniczne) jeżdżą przede wszystkim w ruchu miejskim, zatem zużywają się bardziej intensywnie niż pojazdy użytkowane w trasie lub w jeździe mieszanej, wymagają szczególnej sprawności

technicznej, gdyż są użytkowane przez kandydatów, którzy na tych samochodach szkolą się na kierowców.

3) dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grup 4–6 i 8 poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.

Przez maszyny i urządzenia poddane szybkiemu postępowi technicznemu rozumie się maszyny, urządzenia i aparaturę, w których są zastosowane układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe, spełniające założone funkcje dzięki wykorzystaniu w nich najnowszych zdobyczy techniki, a także pozostałą aparaturę naukowo-badawczą i doświadczalno-produkcyjną (interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 22 października 2008 r., sygn. ITPB3/423-405/08/MK).

■ ZAPAMIĘTAJ

To podatnik jest zobowiązany do udowodnienia słuszności stosowania podwyższonych stawek amortyzacji.

Moment zmiany stawki amortyzacyjnej

Podwyższenia lub obniżenia stawki amortyzacyjnej dokonuje się w razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.

Przykładowo, jeżeli dana budowla była do tej pory wykorzystywana w warunkach pogorszonych, a obecnie jest wykorzystywana w warunkach złych, to podatnik ma prawo podwyższenia stosowanej stawki amortyzacyjnej od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła zmiana warunków, niezależnie od tego, czy podatnik dokonywał w tym roku podatkowym wcześniejszych podwyższeń lub obniżen stawki amortyzacyjnej.

Podatnicy mogą podwyższać stawki o współczynniki nie wyższe od współczynników wymienionych w updof i updop. W konsekwencji, w razie wystąpienia przesłanek uzasadniających podwyższenie stawki amortyzacyjnej podatnicy mogą stosować współczynniki niższe.

Zastosowanie współczynnika podwyższającego

W celu zastosowania podwyższonej stawki amortyzacyjnej podatnik powinien pomnożyć stawkę amortyzacyjną wynikającą z wykazu

szybki postępowi technicznemu

obniżenie stawki amortyzacyjnej

stawek amortyzacyjnych przez odpowiedni współczynnik.

PRZYKŁAD



Podatnik nabył maszynę do sprężania cieczy. Stawka amortyzacyjna obrabiarki wynikająca z Wykazu stawek wynosi 14%. W ocenie podatnika nabyta maszyna wymaga szczególnej sprawności technicznej. W związku z powyższym podatnik chce dokonywać odpisów amortyzacyjnych według stawki podwyższonej.

Wartość początkowa maszyny: 200 000 zł.
Stawka amortyzacyjna dla maszyn do sprężania cieczy określona w Wykazie stawek 14%.

Maksymalna wysokość współczynnika podwyższającego: 1,4.

Podwyższona stawka amortyzacji $1,4 \times 14\% = 19,6\%$.

Normatywny czas amortyzacji:

$100 : 19,6 = 5$ lat i 1 miesiąc.

Roczny odpis amortyzacyjny:

$200\ 000\ \text{zł} \times 19,6\% = 39\ 200\ \text{zł}$.

Miesięczny odpis amortyzacyjny:

$39\ 200\ \text{zł} : 12 = 3266,67\ \text{zł}$.

Amortyzacja według stawek indywidualnych

Podatnicy mogą indywidualnie ustalać stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika. Ustawodawca ograniczył jednak minimalny okres amortyzacji poszczególnych środków trwałych. Środki trwałe uważa się za:

okres amortyzacji

- używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez 6 miesięcy; 60 miesięcy – w przypadku budynków (lokali) i budowli,
- ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej; 30% wartości początkowej – w przypadku budynków (lokali) i budowli.

W interpretacjach organów podatkowych nie rozstrzygnięto, w jaki sposób należy udowodnić, że dany środek trwały był używany przed wprowadzeniem go do ewidencji.

✓ CO NA TO URZĄD?

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określają rodzaju dokumentów potwierdzających fakt, iż nabyty samochód przed wprowadzeniem go do ewidencji środków trwałych był używany. Ciężar udowodnienia takiego stanu rzeczy spoczywa na podatniku.

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 5 marca 2008 r., sygn. IPPB1/415-467/07-2/ES

Należy podkreślić, że dla celów podatkowych metoda amortyzacji liniowej oraz metoda amortyzacji według stawek określonych indywidualnie to dwie odmienne metody.

Podatnik, który dokonał wyboru metody amortyzacji z zastosowaniem stawek określonych indywidualnie, stosuje tę metodę i opartą na niej ustaloną stawkę aż do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego. Powyższy wniosek potwierdzają interpretacje organów podatkowych.

stawki określone indywidualnie

✓ CO NA TO URZĄD?

Zmiana stawki amortyzacyjnej możliwa jest tylko przy stosowaniu metody określonej w art. 22i ust. 1 [ustawy o PIT – przyp. autorów], tj. przy stosowaniu stawek wynikających z Wykazu stawek amortyzacyjnych. (...) Metoda ta [stawek określonych indywidualnie – przyp. autorów] nie przewiduje możliwości podwyższenia lub obniżenia stawek amortyzacyjnych w trakcie trwania okresu amortyzacji. Zmiana stawki spowoduje w tym przypadku jednocześnie zmianę metody amortyzacji.

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 17 sierpnia 2009 r., sygn. IPPB1/415-324/09-5/IF

Nie jest również możliwe dokonanie korekty błędnie zastosowanej stawki amortyzacji, która w praktyce prowadziła do zmiany stosowanej metody amortyzacji. Jak bowiem wynika z interpretacji Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 29 grudnia 2011 r. (sygn. IBP-BI/1/423-48/11/ZK), błąd pracownika podatnika polegający na zastosowaniu niewłaściwej metody amortyzacji (liniowej zamiast amortyzacji według stawek określonych indywidualnie) nie uzasadnia dokonania wstecznej korekty dokonanych odpisów amortyzacyjnych i *de facto* zmiany stosowanej metody amortyzacji: „okoliczności wynikające z błędu pracownika nie mogą modyfikować zasad wynikających z przepisów prawa, a ich konsekwencje zobowiązany jest ponieść sam podatnik”.

Podatnicy mogą również stosować indywidualne stawki amortyzacji, z zastrzeżeniem minimalnego okresu amortyzacji, do inwestycji w obcym środku trwałym.

Amortyzacja degresywna

W przypadku amortyzacji degresywnej odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środka trwałego, pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne. W związku z powyższym w celu zastosowania tej metody stawkę amortyzacyjną wynikającą z Wykazu stawek amortyzacyjnych mnoży się przez określony współczynnik.

W konsekwencji, wysokość kolejnych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych maleje w czasie. Natomiast w momencie, w którym wysokość rocznego odpisu amortyzacyjnego miałaby być niższa od wysokości rocznego odpisu amortyzacyjnego obliczonego z zastosowaniem metody liniowej, podatnik dokonuje odpisu amortyzacyjnego od wartości początkowej danego środka trwałego z zastosowaniem stawki wynikającej z Wykazu (zasadniczo jest to więc metoda degresywno-liniowa).

Metoda amortyzacji degresywnej może zostać zastosowana w odniesieniu do wartości początkowej:

- maszyn i urządzeń zaliczonych do grup 3–6 i 8 Klasyfikacji,
- środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych.

W tym przypadku podatnicy podwyższają stawkę amortyzacyjną wynikającą z Wykazu stawek o współczynnik nie wyższy niż 2,0.

środek trwały



PRZYKŁAD

W grudniu podatnik nabył samochód ciężarowy (wpis do ewidencji nastąpił w styczniu następnego roku), który chciałby amortyzować z zastosowaniem metody degresywnej według maksymalnej podwyższonej stawki amortyzacji. Należy ustalić wysokość rocznych odpisów amortyzacyjnych w kolejnych latach podatkowych.

Wartość początkowa samochodu ciężarowego: 100 000 zł.

Stawka amortyzacyjna samochodów ciężarowych określona w Wykazie stawek: 20%.

Maksymalna wysokość współczynnika podwyższającego: 2,0.

Podwyższona stawka amortyzacji:

$$20\% \times 2,0 = 40\%.$$

Wysokość odpisu amortyzacyjnego w 1. roku: $100\ 000\ \text{zł} \times 40\% = 40\ 000\ \text{zł}$.

Wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego w 1. roku:

$$40\ 000\ \text{zł} : 12 = 3333,33\ \text{zł}.$$

Wysokość odpisu amortyzacyjnego w 2. roku:

$$(100\ 000\ \text{zł} - 40\ 000\ \text{zł}) \times 40\% = 24\ 000\ \text{zł}$$

Ustalenie możliwości stosowania stawki 40% w 3. roku:

$$(100\ 000\ \text{zł} - 40\ 000\ \text{zł} - 24\ 000\ \text{zł}) \times 40\% = 36\ 000\ \text{zł} \times 40\% = 14\ 400\ \text{zł}$$

– metoda degresywna

100 000 zł x 20% = 20 000 – metoda liniowa

14 400 zł < 20 000 zł – przejście na metodę liniową.

Wysokość odpisu amortyzacyjnego w 3. roku $100\ 000\ \text{zł} \times 20\% = 20\ 000\ \text{zł}$.

Wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego w 3. roku:

$$20\ 000\ \text{zł} : 12 = 1666,67\ \text{zł}.$$

Kwota pozostała do zamortyzowania w 4. roku: $100\ 000 - 40\ 000 - 24\ 000 - 20\ 000 = 16\ 000\ \text{zł}$.

Wysokość hipotetycznego miesięcznego odpisu amortyzacyjnego w 4. roku:

$$20\ 000 : 12 = 1.666,67\ \text{zł}$$

Liczba miesięcy, w których należy naliczać odpisy amortyzacyjne w 4. roku:

$$16\ 000 : 1666,67 = 9,5.$$

Wysokość odpisu amortyzacyjnego w 4. roku za pierwsze 9 miesięcy: $1666,67\ \text{zł}$.

Wysokość odpisu amortyzacyjnego w 4. roku za 10. miesiąc:

$$16\ 000 - 1666,67 \times 9 = 999,97\ \text{zł}.$$

Ten przykład obrazuje, że od momentu, gdy odpisy przy amortyzacji degresywnej byłyby niższe niż przy amortyzacji liniowej, wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego

odpis miesięczny

powinna zostać wyznaczona w taki sposób, jakby amortyzacja była dokonywana metodą liniową. Problemem związanym ze stosowaniem amortyzacji degresywnej może być prawidłowe ustalenie wartości początkowej środka trwałego w przypadku jego modernizacji. Jeśli nastąpi ulepszenie środka trwałego, jego wartość początkową powiększa się o sumę wydatków na jego ulepszenie. Z uwagi na fakt, że wysokość rocznego odpisu

amortyzacyjnego w przypadku stosowania metody degresywnej ustalana jest na początek każdego roku podatkowego, ulepszenie środka trwałego spowoduje zwiększenie wysokości odpisu amortyzacyjnego dopiero w kolejnym roku podatkowym. Takie stanowisko prezentują również organy podatkowe.

✓ CO NA TO URZĄD?

Gdy Wnioskodawca poniósł wydatki na modernizację środka trwałego w wysokości przekraczającej w danym roku podatkowym 3500 zł (we wniosku z 31 marca 2008 r. nie zawarto żadnej informacji w tym zakresie) i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środka trwałego do używania – czyli dokonano ulepszenia środka trwałego w pierwszym roku podatkowym, w którym dokonywano amortyzacji metodą degresywną, zastosowanie będzie miała ogólna zasada wyrażona w art. 16h ust. 1 ustawy i podstawa do naliczania amortyzacji powinna zostać zwiększona o wydatki na ulepszenie środka trwałego, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały ulepszono.

Jeśli natomiast ulepszenie środka trwałego następuje w drugim lub w kolejnych latach amortyzowania środków trwałych metodą degresywną, to podstawa do naliczania odpisów amortyzacyjnych nie może ulec zmianie w trakcie roku i w związku z tym podstawa ta powinna zostać podwyższona o wydatki na ulepszenie środka trwałego począwszy od roku następującego po roku, w którym środek trwały ulepszono.

Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 30 czerwca 2008 r., sygn. ILPB3/423-206/08-5/KS

Amortyzacja jednorazowa

Podatnicy, którzy rozpoczęli działalność w roku podatkowym, oraz mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Możliwość dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych została ograniczo-

na do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości 50 000 euro łącznej wartości jednorazowych odpisów amortyzacyjnych. Przeliczenia na złote powyższej kwoty dokonuje się na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, dla którego wyznacza się ten limit.

W przypadku spółki niemającej osobowości **osobowość prawna** prawnej kwota limitu odpisów amortyzacyjnych dotyczy spółki. Zatem mimo że spółka osobowa jest z punktu widzenia podatku dochodowego transparentna (podatnikiem są jej wspólnicy), to limit jednorazowej amortyzacji uwzględnia się dla tej spółki, a nie dla jej poszczególnych wspólników.

■ ZAPAMIĘTAJ

Jednorazowa amortyzacja stanowi pomoc *de minimis* udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*.

Podatnicy rozpoczynający działalność

Możliwość dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych w roku podatkowym mają podatnicy w tym roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej.



PRZYKŁAD

Podatnik rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w grudniu. Rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Podatnik nabył 20 grudnia środek trwały – samochód ciężarowy o wartości 100 000 zł.

Jeżeli podatnik wprowadzi ten środek trwały do ewidencji w grudniu, będzie mógł dokonać jego jednorazowej amortyzacji. Jednorazowych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Praktyczny problem związany ze stosowaniem jednorazowej amortyzacji może zaistnieć w sytuacji, gdy podmiotem nabywają-

spółka osobowa cym środki trwałe jest spółka osobowa, której niektórzy wspólnicy rozpoczęli działalność bezpośrednio przed jej zawiązaniem, a pozostali prowadzili już działalność.

Spółka osobowa nie jest podatnikiem (jest transparentna podatkowo). W związku z powyższym należy uznać, że przesłankę wcześniejszego prowadzenia działalności gospodarczej należy oceniać biorąc pod uwagę sytuację poszczególnych wspólników spółki osobowej.

W takiej sytuacji do skorzystania z jednorazowej amortyzacji uprawnieni będą wyłącznie ci wspólnicy spółki osobowej, dla których moment nabycia środka trwałego przez spółkę osobową nastąpił w pierwszym roku podatkowym prowadzenia przez nich działalności, oraz ci wspólnicy spółki osobowej, którzy są małymi podatnikami.

Podobny sposób interpretacji analizowanego przepisu został zaprezentowany w wyroku NSA z 20 czerwca 2012 r. (sygn. II FSK 2432/10).



PRZYKŁAD

Wspólnikami A sp. z o.o. sp.k. jest A sp. z o.o. oraz B sp. z o.o. A sp. z o.o. sp.k. powstała w pierwszym roku podatkowym prowadzenia działalności przez A sp. z o.o. i drugim roku podatkowym prowadzenia działalności przez B sp. z o.o. A sp. z o.o. sp.k. nabyła środek trwały – samochód ciężarowy o wartości początkowej 100 000 zł. Do tej pory A sp. z o.o. sp.k. nie przekroczyła kwoty limitu, o którym mowa w art. 16k ust. 7 (50 000 euro). Natomiast B sp. z o.o. nie ma statusu małego podatnika.

W przedstawionym stanie faktycznym w celu obliczenia swojego dochodu do opodatkowania z jednorazowej amortyzacji będzie mogła skorzystać wyłącznie A sp. z o.o. Natomiast B sp. z o.o. będzie musiała amortyzować ten środek trwały według odmiennych zasad.

Jednorazowej amortyzacji nie stosuje się do podatników rozpoczynających działalność, którzy zostali utworzeni:

- w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo
- w wyniku przekształcenia spółki lub spółek niemających osobowości prawnej, albo
- przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10 000 euro.

osoby fizyczne

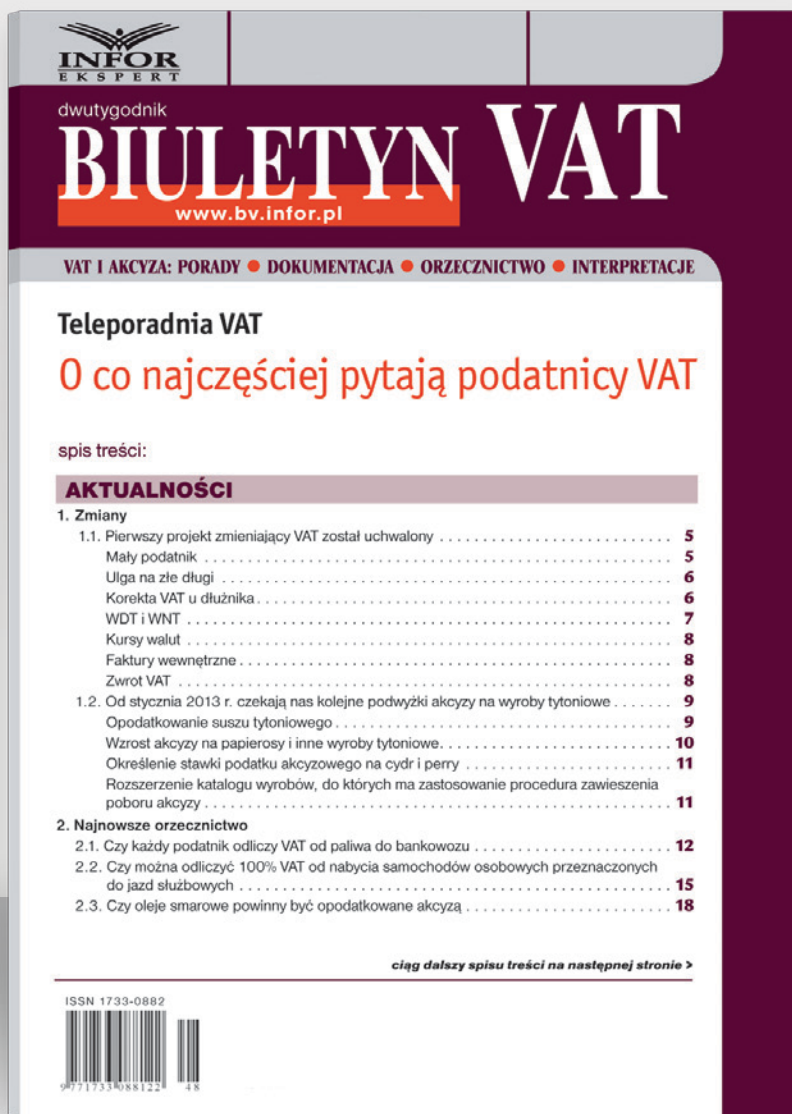
Mali podatnicy

Małym podatnikiem jest podatnik, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro. Przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł.

VAT 2013

Twój profesjonalny doradca VAT

dwutygodnik, 24 numery



W dwutygodniku „Biuletyn VAT”, publikowane są odpowiedzi na aktualne pytania księgowych z całej Polski. Na łamach czasopisma w prosty sposób opisujemy wszystkie zmiany w VAT. Przedstawiamy zagadnienia w atrakcyjnej i bardzo praktycznej formule: problem, rada, uzasadnienie.

Zamów prenumeratę „Biuletynu VAT”

Informacje i zamówienia.

Biuro Obsługi Klienta: tel.: 801 626 666, 22 761 30 30

e-mail: bok@infor.pl