

Katarzyna FIAŁKOWSKA*

AMORTYZACJA PODATKOWA A AMORTYZACJA BILANSOWA

Podjmując decyzję w zakresie rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej, niezależnie od formy, jaką ta działalność miałaby przyjąć, amortyzacja będzie stanowiła jej podstawowy koszt. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹, kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z pewnymi wyjątkami wskazanymi w przepisach powyższej ustawy. Amortyzacja jest specyficznym rodzajem kosztu uzyskania przychodów; polega ona na pośrednim oraz systematycznym zaliczaniu wydatków poniesionych na poczet prowadzonej działalności gospodarczej do kosztów tej działalności w formie odpisów amortyzacyjnych. Wymóg odpowiedniej metody amortyzacji jest istotny zarówno z punktu widzenia podatkowego, jak i rachunkowego.

Amortyzacja to po prostu rozłożenie w czasie kosztów związanych z wprowadzeniem do przedsiębiorstwa określonych składników majątku². Są to czynności, które zmierzają do rozłożenia w czasie obciążeń finansowych związanych z eksploatacją pewnych środków bądź też aktywów podczas okresu ich faktycznego użytkowania. Ponadto dokonywane odpisy amortyzacyjne pozwalają na gromadzenie środków finansowych niezbędnych do późniejszego odtwarzania użyteczności zużywanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

W zakresie amortyzacji podstawowe znaczenie ma zarówno rachunkowość, jak i przepisy podatkowe. W dobrym przedsiębiorstwie z jednej strony powinna istnieć dobrze zorganizowana i funkcjonalna rachunkowość wspo-

* Mgr, doktorantka w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego, Uniwersytet Łódzki.

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397, t.j., ze zm.

² R.A. Nawrot, *Amortyzacja podatkowa i bilansowa*, C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 1.

magająca zarządzanie przedsiębiorstwem, z drugiej natomiast – skrupulatnie i odpowiednio prowadzona ewidencja dla celów podatkowych. Są to dwie odrębne dziedziny, które powinny być odpowiednio zaplanowane i przeprowadzone dla efektywnego funkcjonowania każdego rodzaju działalności gospodarczej. Dokonując analizy przepisów podatkowych i przepisów rachunkowych, można zauważyć szereg rozbieżności, które w pewnym zakresie utrudniają prowadzenie działalności gospodarczej. Celem niniejszego artykułu jest analiza niektórych istotnych różnic w zakresie przepisów podatkowych oraz przepisów rachunkowych odnoszących się do amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

1. Cel regulacji

Podstawowa różnica pomiędzy przepisami podatkowymi oraz przepisami rachunkowymi pojawia się już na samym początku analizy powyższych regulacji. W obydwu przypadkach ustawodawca miał inny cel, dla którego wprowadził je do obrotu prawnego. Celem stosowania przepisów rachunkowych jest przede wszystkim ukazanie faktycznej sytuacji finansowej przedsiębiorstwa. Uzyskane w ten sposób informacje mają służyć podmiotom ją prowadzącym. Taka analiza daje możliwość poddania prowadzonej działalności efektywnej ocenie oraz prognozowania jej kontynuacji na przyszłość. Dane uzyskane w ten sposób są jakościowe, efektywne i w pełni sprawdzalne za pomocą metod rachunkowych. Natomiast celem wprowadzenia przepisów podatkowych jest po prostu rozliczenie danego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą, pod kątem jego obowiązku podatkowego względem organów podatkowych. W przeciwieństwie do prawa bilansowego, prawo podatkowe podporządkowuje uzyskany pomiar ekonomiczny bieżącym potrzebom fiskalnym budżetu państwa.

Powyższa różnica wynika również z samego celu, jaki stawiają sobie te dziedziny prawa. Rachunkowość ma na celu zaprezentowanie rzetelnego oraz prawdziwego obrazu prowadzonej działalności, natomiast prawo podatkowe – zaspokojenie celów fiskalnych państwa. Obydwe dziedziny są równoważące, dlatego tak trudno jest w ramach prowadzonej działalności pogodzić obydwie te cele, stosując tylko jeden typ ewidencji. Wymusza to na przedsiębiorcach prowadzenia dwóch rodzajów ewidencji; jednej – dla celów podatkowych, drugiej zaś – dla celów rachunkowych. Potwierdzeniem powyższej tezy będą kolejne przykłady wskazane w niniejszym artykule.

2. Środki trwałe

Istotne jest, aby przedmiot amortyzacji stanowił własność bądź współwłasność podmiotu dokonującego amortyzacji. Ponadto taki podmiot może dokonać amortyzacji względem danego środka trwałego tylko raz. Celem takiej regulacji jest przede wszystkim zapobieżenie sytuacji, w której dany składnik majątku jest amortyzowany kilka razy, a korzyści z tego tytułu przysługują podmiotom nieuprawnionym³.

Własność wymaga udokumentowania. Jeżeli środek trwały stanowi współwłasność co najmniej dwóch osób, to jego wartość początkową wylicza się proporcjonalnie. Nie stanowi tytułu własności posiadanie uregulowane w art. 336 k.c.⁴ Warto bowiem pamiętać, iż posiadaczem rzeczy mogą być dwie kategorie podmiotów, a mianowicie: zarówno ten, kto faktycznie nią włada jako właściciel, jak i ten, kto faktycznie nią włada jako użytkownik. Jednakże tylko właściciel ma prawo dokonywać odpisów amortyzacyjnych, chyba że przepisy stanowią inaczej. Ma to miejsce w przypadku leasingu finansowego, ale o tym później.

Współwłasność może dotyczyć małżonków w sytuacji, gdy istnieje między nimi wspólność majątkowa, a także w przypadku spółki cywilnej i osobowej. Taki składnik majątku może być amortyzowany przez małżonków, jednakże w przypadku składników majątku wspólników spółki osobowej nie podlegają one amortyzacji, jeśli nie zostały wniesione do spółki jako aport.

Zarówno przepisy podatkowe, jak i przepisy rachunkowe nakładają na podmioty prowadzące działalność gospodarczą pewne wymogi, jakie musi spełnić każdy składnik majątku, który może podlegać amortyzacji. Oba rodzaje przepisów są w tym zakresie zgodne. Środek trwały musi być kompletny i zdatny do użytku w chwili dokonania amortyzacji, ponadto musi posiadać przewidywalny okres użytkowania, a także powinien być wykorzystywany w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Kompletność środka trwałego oznacza, że stanowi on funkcjonalną całość i da się wykorzystać samodzielnie. Natomiast zdatność do użytku oznacza, że w chwili dokonania amortyzacji dany środek jest przydatny do wykonywania danej działalności, jest odpowiedni do funkcji, jaką ma pełnić. Warunek kompletności oraz zdatności do użytku spełnia ten środek trwały, który w chwili dokonania amortyzacji wyposażony jest we wszystkie elementy konstrukcyjne pozwalające na jego funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem,

³ Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2001 r., III SA 2838/99, za: **P. Wojtasik**, *Amortyzacja podatkowa środków trwałych*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 10.

⁴ Ustawa z dnia 18 maja 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93, ze zm.

sprawy technicznie, zalegalizowany w formie wszystkich pozwoleń na użytkowanie. W przypadku budowli i budynków można natomiast uznać, że są one kompletne i zdadne do użytku z chwilą uzyskania pozwolenia na użytkowanie⁵.

Natomiast przewidywany okres użytkowania środka trwałego to minimalny czas, w którym dany środek trwały ma być wykorzystany w ramach danej działalności. Decyzję w tym względzie podejmuje sam właściciel danego składnika majątku, uwzględniając średnie zużycie używanego środka trwałego.

Jeśli chodzi o kwestię konieczności wykorzystywania danego środka trwałego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością, to dotyczy ona zastosowania danego składnika majątku trwale w danym cyklu produkcyjnym w firmie bądź też oddanie go innej osobie do użytkowania na podstawie umów cywilnych (tj. umowy najmu, dzierżawy bądź też umowy leasingu)⁶.

Przepisy podatkowe oraz rachunkowe przyjmują nieco odmienny katalog środków trwałych, które mogą podlegać amortyzacji. W myśl ustawy o rachunkowości⁷, środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności, dłuższym niż rok, kompletne, zdadne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt. 15 powyższej ustawy, zalicza się do nich w szczególności:

- nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego;
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy;
- ulepszenia w obcych środkach trwałych;
- inwentarz żywy.

Do środków trwałych zalicza się również środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu (takie środki trwałe zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy).

Zgodnie z art. 16a ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, środkami trwałymi, które podlegają amortyzacji na podstawie przepisów powyższej ustawy, są stanowiące własność lub współwłasność podatnika,

⁵ K. Winiarska, W. Radawiecka, M. Foremna-Pilarska, *Amortyzacja i leasing środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Ujęcie rachunkowe i podatkowe*, Gdańsk 2008, s. 8–10.

⁶ P. Wojtasik, *Amortyzacja...*, s. 14–16.

⁷ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223, ze zm.

nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania, to jest:

- budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością;
- maszyny, urządzenia i środki transportu;
- inne przedmioty o przewidywanym okresie używania, dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Oznacza to, że w przeciwieństwie do przepisów rachunkowych, w myśl przepisów podatkowych, do środków trwałych zalicza się inwestycje w nieruchomości, a także obiekty przekazane na podstawie umowy leasingu, najmu lub dzierżawy.

Analizując zakres przedmiotów zaliczanych do środków trwałych, przepisy rachunkowe prezentują szerszy katalog obiektów. Są bowiem pewne składniki majątku, które mogą stanowić przedmiot amortyzacji tylko i wyłącznie na podstawie przepisów rachunkowych, a mianowicie:

- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkaniowego – z punktu widzenia prawa podatkowego stanowią one wartości materialne i prawne, nie środki trwałe;
- prawo wieczyste do użytkowania gruntów – przepisy prawa podatkowego stanowią, iż praw tych nie można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu, natomiast nie podejmują tej kwestii w zakresie środków trwałych;
- inwentarz żywy;
- przedmiot umowy leasingu finansowego – może stanowić przedmiot amortyzacji, jeżeli umowa, na podstawie, której został oddany do korzystania, stanowi umowę przewidzianą w przepisach podatkowych⁸.

3. Wartości niematerialne i prawne

Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości, wartości niematerialne i prawne obejmują nabyte przez jednostkę, zaliczone do jej aktywów, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności, dłuższej niż rok, a przeznaczone na potrzeby jednostki, w szczególności:

- autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje;

⁸ H. Kozłowska, *Amortyzacja w 2010 roku*, Difin, Warszawa 2010, s. 17–18.

- prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych;
- *know-how*;
- koncesje;
- wartość firmy;
- koszty zakończonych i przewidzianych prac rozwojowych;
- nabyte prawa do emisji zanieczyszczeń do powietrza.

Zgodnie z prawem bilansowym, do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również te używane na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu. Elementy te zawsze podlegają amortyzacji na podstawie przepisów rachunkowych. Natomiast prawo podatkowe wskazuje enumeratywnie wartości niematerialne i prawne, wyraźnie przy tym określając, czy i kiedy podlegają amortyzacji, a także kiedy i na jakich zasadach są one zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Odmiennie niż w ustawie o rachunkowości, do wartości niematerialnych i prawnych nie zalicza się koncesji. Ponadto, w odróżnieniu do przepisów rachunkowych, w świetle przepisów prawa podatkowego, do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się także spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu użytkowego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej. Prawo bilansowe traktuje je raczej jak środki trwałe⁹.

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych oddanych do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy, zgodnie z warunkami określonymi w ust. 4. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również nabytą wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.

Warto również pamiętać, że przepisy rachunkowe nie przewidują żadnych wyjątków, to znaczy, że amortyzacji podlegają wszystkie tytuły wartości niematerialnych i prawnych. Przepisy podatkowe przewidują jednak w tym zakresie pewne wyjątki. Odnosząc się do wartości niematerialnych i prawnych, amortyzacji nie podlegają:

- wartość firmy, jeżeli powstała w drodze wniesienia danego przedsiębiorstwa do spółki w drodze aportu lub też w wyniku połączenia spółek;
- składniki, które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której były uprzednio używane.

⁹ *Ibidem*, s. 22–24.

4. Okres amortyzacji

Mogą pojawić się istotne różnice w zakresie okresu użytkowania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przyjętych dla celów podatkowych a faktycznym okresem użytkowania rzeczy. Sytuacja ta zniekształca informacje o kosztach, wynikach i sytuacji finansowej, co wprowadza w błąd nie tylko właścicieli danego przedsiębiorstwa, ale przede wszystkim zewnętrznych przedsiębiorców podejmujących decyzje na podstawie tych nieprawidłowych danych. Skutkiem bezpośrednim jest nieprawidłowo ustalony koszt jednostkowy produktu, koszty poszczególnych okresów, a w rezultacie cały wynik finansowy. W przypadku nieprawidłowej alokacji amortyzacji na poszczególne okresy sprawozdawcze nieprawidłowości mogą dotyczyć kilku, a nawet kilkudziesięciu lat. Aby zapobiec tego typu nieprawidłowościom, ustawa o rachunkowości wprowadziła własną amortyzację, niezależnie od amortyzacji podatkowej. To właśnie bilansowa amortyzacja ma odzwierciedla rzeczywisty okres użytkowania środka w jednostce, co oznacza możliwość rzetelnej alokacji kosztów amortyzacji na produkty i w rezultacie na wynik finansowy¹⁰.

Co do zasady, okres użytkowania każdego przedmiotu amortyzacji nie powinien być krótszy niż rok. Jednakże zarówno przepisy podatkowe, jak i rachunkowe przewidują pewne odstępstwa od tej zasady bądź też nakładają nieco odmienne limity okresu użytkowania przedmiotów amortyzacji.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:

- od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące, czyli stawka amortyzacji nie wyższa niż 50%;
- od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące, czyli stawka amortyzacji nie wyższa niż 50%;
- od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – 12 miesięcy;
- od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – 60 miesięcy, czyli stawka amortyzacji nie wyższa niż 50%.

Amortyzacji podatkowej polegają również środki trwałe, niezależnie od okresu ich amortyzacji, zalicza się do nich:

¹⁰ K. Winiarska, W. Radawicka, M. Foremna-Pilarska, *Amortyzacja...*, s. 124.

- przyjęte do użytkowania inwestycje w środkach obcych – tzw. inwestycje w obcych środkach trwałych;
- budynki, budowle wybudowane na cudzym gruncie;
- składniki majątku oraz inne przedmioty niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, a wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą na podstawie umowy leasingu finansowego.

Ponadto przepisy podatkowe narzucają pewne określone okresy użytkowania, które zezwalają na zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, co do zasady, amortyzacja powinna być dokonana zgodnie z planem amortyzacji, który ma wynikać z oszacowania okresu użytkowania środka. Oznacza to, iż nie ma narzuconego w przepisach rachunkowych okresu amortyzacji dla określonych składników, tak jak ma to miejsce w przypadku przepisów podatkowych. Mamy tu do czynienia z amortyzacją bilansową. Na jej gruncie możemy dokonywać dwóch typów odpisów amortyzacyjnych – amortyzacja bilansowa oraz odpisy trwałej utraty własności. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych pojęcie „odpis amortyzacyjny” nie odnosi się do tego typu odpisów.

Zgodnie z art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości, trwała utrata własności ma miejsce, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości, w znaczącej części lub całości, przewidywanych korzyści ekonomicznych. Odpis aktualizacyjny ma doprowadzić wartości składnika do ceny sprzedaży netto lub wartości godziwej¹¹.

Jednakże w niektórych przypadkach przepisy rachunkowe nakładają na podmioty prowadzące działalność gospodarczą pewne ograniczenia. Odnoszą się one do amortyzacji kosztów zakończonych prac rozwojowych. Zgodnie z art. 33 ust. 3 ustawy o rachunkowości, okres amortyzacji w stosunku do tych obiektów nie może być dłuższy niż okres 5 lat. Natomiast, gdy przedmiotem amortyzacji jest wartość firmy, okres amortyzacji nie może być dłuższy niż 5 lat. Jednak zgodnie z art. 44b ust. 10 ustawy o rachunkowości, w uzasadnionych przypadkach okres ten może być wydłużony do 20 lat.

¹¹ *Ibidem*, s. 15.

5. Stawki amortyzacyjne

Aby móc dokonać amortyzacji danego środka trwałego, konieczna jest wiedza na temat tego, jak został on sklasyfikowany. Informacje te są zawarte w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie klasyfikacji środków trwałych¹². Wykaz ten stanowi podstawową bazę danych podatnika w zakresie tego, jakie stawki należy zastosować, do jakich środków trwałych. Dokonując odpisów amortyzacyjnych, należy każdorazowo się do nich odwoływać.

Natomiast przepisy prawa bilansowego nie zawierają żadnego wykazu stawek amortyzacyjnych, zastępują go bowiem obowiązkiem oszacowania okresu amortyzacji, odzwierciedlając faktyczne zużycie środka. Ta metoda daje bardziej rzeczywisty obraz amortyzacji danego środka trwałego.

6. Amortyzacja uproszczona

W celu ułatwienia prowadzenia działalności gospodarczej przepisy podatkowe wprowadziły regulacje umożliwiające dokonanie amortyzacji uproszczonej. Zgodnie z orzeczeniem WSA, „możliwość zastosowania przez podatnika indywidualnej stawki amortyzacyjnej odnosi się wyłącznie do środków trwałych przez podatnika nabytych, a nie do środków trwałych wytworzonych we własnym zakresie, bowiem jedynie w odniesieniu do nabytych środków trwałych możliwe jest przyjęcie ich uprzedniego wykorzystywania w tym charakterze przez wskazany okres, a więc uznania ich za używane”¹³. Oznacza to, że nie każdy środek trwały trzeba zamortyzować. Jeżeli jego wartość nie przekracza kwoty 3500 zł, podatnik może postąpić w trojaki sposób. Po pierwsze – może dokonać jednorazowego odpisu danej rzeczy; po drugie – może zaliczyć daną rzecz jako środek trwały i dokonywać odpisów zgodnie z ustawą; po trzecie – może nie wprowadzać danej rzeczy do ewidencji środków trwałych i zaliczyć ją bezpośrednio do kosztów¹⁴. Każda z wskazanych opcji jest prawidłowa i zastosowanie jakiegokolwiek z nich nie narazi podatnika na żadną odpowiedzialność.

W ramach tego limitu możemy rozliczyć kilka środków trwałych. Prawo takie przysługuje tzw. małym podatnikom oraz firmom rozpoczynającym

¹² Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych, Dz.U. z 2000 r., Nr 112, poz. 1317, ze zm.

¹³ Wyrok WSA z dnia 29 października 2009 r. w Szczecinie, I SA/Sz 357/09.

¹⁴ P. Wojtasik, *Amortyzacja...*, s. 27.

działalność, jednakże tylko w pierwszym roku podatkowym ich funkcjonowania.

Również w tym przypadku przepisy ustawy o rachunkowości nie zawierają takiego wykazu, zastępuje go bowiem obowiązek oszacowania okresu amortyzacji odzwierciedlający faktyczne zużycie środka. Ponadto przepisy rachunkowe nie wskazują także ani maksymalnej, ani minimalnej wartości takich środków trwałych, pozostawiając przedsiębiorcy jedynie wybór, czy potraktować je po prostu jako środki niskocenne.

Uproszczoną zasadę amortyzacji niskocennych środków trwałych można stosować, uwzględniając jednak art. 4 ust. 4 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym jednostka może w ramach przyjętych zasad rachunkowości stosować uproszczenia, jeżeli nie wywiera to istotnie ujemnego wpływu na realizację obowiązku stosowania zasad rachunkowości, rzetelnie i jasno przedstawia sytuację majątkową i finansową oraz wynik finansowy¹⁵.

Środki takie można wtedy zamortyzować w trojaki sposób: na zasadach ogólnych, jednorazowo bądź też poprzez dokonanie zbiorczych odpisów dla grup środków trwałych.

7. Amortyzacja sezonowa

Przepisy podatkowe dopuszczają możliwość zastosowania amortyzacji sezonowej. Dotyczy ona tych składników majątku, które z uwagi na specyfikę prowadzonej działalności używane są tylko przez pewien okres w ciągu roku. Nie odnosi się to jednak do tych środków trwałych, które są czasowo niewykorzystywane np. z powodu braku zapotrzebowania na określony towar. Zgodnie z wyrokiem NSA, „przez sezonowość należy rozumieć taką działalność gospodarczą, której wyniki są zależne od warunków atmosferycznych czy innych, odznaczających się określoną regularnością, związaną z prawami przyrody”¹⁶.

Ustawodawca daje podatnikowi możliwość wyboru metody ustalenia wysokości odpisów.

Przepisy rachunkowe nie przewidują sezonowej metody amortyzacji, odpisów należy bowiem dokonywać w każdym okresie rozliczeniowym.

¹⁵ M. Okoniewski, w: GP, 14.05.2007/092.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 20 marca 1996 r., SA/Wr 1546/95.

8. Amortyzacja przyspieszona

Podatnik na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ma prawo do wyboru przyspieszonej metody amortyzacji, inaczej zwanej metodą indywidualnych stawek amortyzacyjnych. Jak sama nazwa wskazuje, metoda ta daje podatnikowi możliwość indywidualnego ustalenia wartości stosowanych stawek amortyzacyjnych, jednakże z pewnymi ograniczeniami ustawowymi. Nie ma ona jednak zastosowania do wartości niematerialnych i prawnych, a jedynie do środków trwałych używanych przez okres 6 miesięcy (60 miesięcy w przypadku budynków, lokali i budowli) – bądź ulepszonych, bądź też do tych, które po raz pierwszy zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych. Ulepszenie środka trwałego oznacza, że przed wprowadzeniem do ewidencji środków trwałych wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej (30% w przypadku budynków, lokali i budowli). Powyższe ograniczenia wynikają z art. 22j ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz z art. 16j ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Odnoszą się one do wymogów związanych z minimalnym okresem amortyzacji środka trwałego. „Możliwość zastosowania przez podatnika indywidualnej stawki amortyzacyjnej odnosi się wyłącznie do środków trwałych przez podatnika nabytych, a nie [...] wytworzonych we własnym zakresie”¹⁷. Na podstawie dokładnej analizy przepisów widać, iż przepisy podatkowe, mimo iż dają podatnikom wiele opcji, to w znaczący sposób próbują je jednak ograniczać, wprowadzając dodatkowe wymagania.

Przepisy rachunkowe nie przewidują żadnych odstępstw od wprowadzonych uregulowań prawnych, a tym samym żadnych uproszczeń. Trudno również mówić o jakichś nazwanych metodach amortyzacji.

9. Zmiana metody amortyzacji

Wybrana przez podatnika metoda amortyzacji (indywidualna stawka amortyzacji) nie może zostać zmieniona podczas amortyzacji danego środka trwałego. Stanowisko takie zajął Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej¹⁸. Czynności te powinny zostać przemyślane i doko-

¹⁷ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 października 2009 r., II FSK 1021/05, niepubl.

¹⁸ Interpretacja Indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 czerwca 2009 r., nr IPPB5/423-178/09-2/DG.

nane przez rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Wybrana metoda amortyzacji i zastosowane stawki powinny więc pozostać niezienne aż do całkowitego umorzenia środka trwałego. Wybór metody amortyzacji dla celów podatkowych ma charakter ostateczny¹⁹.

Na gruncie przepisów podatkowych istnieje jedynie możliwość zmiany zastosowanej stawki amortyzacji – podatnik może zwiększyć bądź też zmniejszyć wcześniejszą stawkę amortyzacyjną. Jednakże jest to tylko odstępstwo od normy, które może być zastosowane tylko w wypadku zaistnienia wskazanych przepisami prawa okoliczności²⁰.

Zmiana stawek amortyzacyjnych może nastąpić zarówno odnośnie do środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji, jak i w odniesieniu do środków trwałych będących już przedmiotem amortyzacji.

Wysokość podwyższenia stawki amortyzacyjnej oblicza się, mnożąc stawkę amortyzacyjną podaną w wykazie przez współczynnik (nie wyższy niż maksymalny). Podatnik wybiera określony współczynnik odrębnie dla każdego poszczególnego środka trwałego. Zwiększenie stawek amortyzacyjnych może być uzasadnione warunkami, intensywnością użytkowania czy potrzebami sprawności technicznej. Można podwyższyć stawki amortyzacyjne dla budynków i budowli używanych w warunkach pogorszonych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2, zaś dla budynków i budowli używanych w warunkach złych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4. Jest to katalog otwarty, ustawa wymienia jedynie najważniejsze przypadki, które należy wziąć pod uwagę w tej sytuacji²¹.

W objaśnieniu do Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, za warunki pogorszone uważa się używanie budynków i budowli będących pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu, natomiast za warunki złe uważa się używanie budynków i budowli pozostających pod wpływem niszczących środków chemicznych, zwłaszcza gdy są przeznaczone do produkcji, wytwarzania lub przechowywania 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.

¹⁹ H. Kozłowska, *Amortyzacja...*, s. 60.

²⁰ A. Mariański, D. Strzelec, *Zmiana stawek amortyzacyjnych. Glosa do wyroku NSA z 27.06.2003 r., I SA/Ed 249/2003*, Mon. Pod. 2004/4.

²¹ P. Wojtasik, *Amortyzacja...*, s. 71.

Zgodnie z art. 16 i ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy mogą także obniżyć 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. Bez znaczenia pozostaje w tej kwestii rodzaj środków trwałych podlegających amortyzacji. Poprzez obniżenie stawek amortyzacyjnych podatnik uzyskuje możliwość zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów w danym roku podatkowym i przesunięcia ich na przyszłe lata.

Możliwość obniżania oraz podwyższania stawek amortyzacyjnych nie jest uwarunkowana wystąpieniem jakichkolwiek okoliczności. Taką decyzję podejmuje sam podatnik. Ponadto wysokość obniżenia oraz podwyższenia stawki dla danego środka trwałego jest dowolna i pozostaje w gestii podatnika.

W przeciwieństwie do przepisów podatkowych, ustawa o rachunkowości przewiduje, a nawet nakazuje okresową weryfikację zastosowanych metod amortyzacji, jeżeli istnieją ku temu uzasadnione przyczyny. Oznacza to, że poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji środków trwałych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, dzięki czemu korygowane są dokonywane w następnych latach obrotowych odpisy amortyzacyjne. Wynika z tego, że weryfikacji może podlegać tylko okres i stawka amortyzacji, a zmiana może nastąpić wyłącznie od początku roku obrotowego²².

10. Podsumowanie

Podstawowym celem prowadzenia działalności gospodarczej jest wypracowywanie zysku. Ale, jak to bywa, idea nie zawsze idzie w parze z rzeczywistością. Dlatego też przedsiębiorcy szukają różnych metod umożliwiających zmniejszenie generowania kosztów. Jedną ze stosowanych metod jest amortyzacja. Amortyzacja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jest jednym z procesów, któremu podmioty prowadzące jakąś działalność muszą poświęcić czas. Wymaga to umiejętnego zastosowania w praktyce przepisów podatkowych oraz rachunkowych i niezależnie od stawianych wymogów oraz ograniczeń zmusza przedsiębiorcę do prowadzenia dwóch rodzajów ewidencji, które służą dwóm różnym celom. Z jednej strony – celem jest wywiązanie się z ciężących na przedsiębiorcy zobowiązań podatkowych, z drugiej strony – mamy do czynienia z czynnościami, które dają

²² A. Bagińska, w: Biul. Rach. i Fin., 15.07.2007/014.

przedsiębiorcy informacje dotyczące jego sytuacji finansowej oraz jego możliwości rozwojowych na przyszłość. Dokładna analiza przepisów daje wyraźny obraz rozbieżności w zakresie uregulowania amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Przepisy te jednak mają podobną podstawę, bowiem zgadzają się w wielu kwestiach o kluczowym znaczeniu, chociażby w zakresie wymogów, jakie musi spełnić przedmiot amortyzacji. Należy wszakże pamiętać, że to, co może być amortyzowane na gruncie przepisów rachunkowych, niekoniecznie może podlegać amortyzacji na gruncie przepisów podatkowych, a nawet jeśli będzie podlegać amortyzacji, to czasami może nie być traktowane jako koszt uzyskania przychodów. Taka niewiedza może narazić przedsiębiorcę na pewne niechciane koszty, które w przyszłości mogą mieć negatywne konsekwencje. Warty wskazania jest również fakt, iż pomimo istotnych rozbieżności pomiędzy prawem podatkowym oraz prawem bilansowym w zakresie amortyzacji dobrze prowadzona ewidencja środków trwałych oraz księgi rachunkowe prowadzone w oparciu o przepisy rachunkowe umożliwiają przedsiębiorcom wywiązywanie się również z wymogów nakładanych przez przepisy podatkowe. Powszechnie stosowana praktyka wykazuje, że można prowadzić skrupulatną ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji dla celów rachunkowych, a potem uzupełnić ją o te informacje czy też te wymogi, które narzucają przepisy podatkowe.

Bibliografia

A k t y p r a w n e

- Interpretacja Indywidualna Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 29 czerwca 2009 r., IPPB5/423-178/09-2/DG.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie klasyfikacji środków trwałych, Dz.U. z 2000 r., Nr 112, poz. 1317, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2009 r., Nr 152, poz. 1223, t.j., ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397, t.j., ze zm.
- Ustawa z dnia 18 maja 1964 r. – Kodeks cywilny, Dz.U. z 1964 r., Nr 16, poz. 93, ze zm.
- Wyrok WSA z dnia 29 października 2009 r. w Szczecinie, I SA/Sz 357/09.
- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 29 października 2009 r., II FSK 1021/05, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2001 r., III SA 2838/99, za: P. Wojtasik, *Amortyzacja podatkowa środków trwałych*, ODDK, Gdańsk 2007, s. 10.
- Wyrok NSA z dnia 20 marca 1996 r., SA/Wr 1546/95.

Opracowania

Bagieńska A., w: Biul. Rach. i Fin., 15.07.2007/014.

Kozłowska H., *Amortyzacja w 2010 roku*, Difin, Warszawa 2010.

Mariański A., Strzelec D., *Zmiana stawek amortyzacyjnych. Glosa do wyroku NSA z 27.06.2003 r., I SA/Łd 249/2003*, Mon. Pod. 2004/4.

Nawrot R.A., *Amortyzacja podatkowa i bilansowa*, C.H. Beck, Warszawa 2009.

Okoniewski M., w: GP, 14.05.2007/092.

Winiarska K., Radawiecka W., Foremna-Pilarska M., *Amortyzacja i leasing środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Ujęcie rachunkowe i podatkowe*, Gdańsk 2008.

Wojtasik P., *Amortyzacja podatkowa środków trwałych*, ODDK, Gdańsk 2007.

Katarzyna FIAŁKOWSKA

TAX AND ACCOUNTING AMORTIZATION

(Summary)

Amortization of assets allows the business to allocate a total amount from each accounting period due to the consumption of fixed assets over time. The useful economic life of the asset is an important factor here, it determinates the years in which the company will be able to produce a return of costs. There are various methods of amortization available but that isn't the reason why depreciation tends to create many difficulties.

The main aim of this article is to discuss the differences and the similarities between amortization done on the basis of tax legislation on one side and accounting on the other. My analysis outlines the most important problems with which most of corporations come in contact when running a company. Amortization is one of the options offered by the legislation which is used to decrease the company's costs. This process takes a lot of practice in interpreting tax regulations and accounting principles. The main problem arises because both tax regulations and accounting regulations require to conduct two different types of records for two different purposes. On one hand, the goal is to fulfill the obligations imposed by corporate incorporate tax. On the other, we are dealing with activities that give us information about the financial situation and development opportunities of the company. A thorough analysis of the rules gives a clear picture of disparity in the regulation of depreciation of fixed and intangible assets. Common practice shows that you can keep records of fixed assets and intangible assets subject to amortization for accounting purposes, and then use that information within the requirements imposed by tax regulations. A well supported plan of ways how to conduct a business can support this thesis. Therefore, a full knowledge of both kinds of regulations as well as experience are necessary. It allows the business to make the most economic decision when it comes to choosing the method or time of amortization etc.