

Amortyzacja podatkowa w firmie

<https://doi.org/10.33141/po.2007.78.14>

Tomasz Wołowicz

Przeład Organizacji, Nr 7/8 (810/811), 2007, ss. 53-57

www.przeładorganizacji.pl

Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa (TNOiK)

Wprowadzenie

W prawie podatkowym kosztem jest ekonomiczna utrata wartości w wyniku używania, którą ustala się poprzez **amortyzację podatkową**. Oznacza to, że wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Do kosztów uzyskania przychodów zalicza się natomiast **odpisy amortyzacyjne** z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Wysokość odpisów amortyzacyjnych podatnik ustala na podstawie **Ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych**, do której prowadzenia jest obowiązany. Artykuł przybliży zagadnienia amortyzacji dla celów podatkowych. Omówiono tu między innymi pojęcia środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, metody ustalania wartości początkowej oraz metody amortyzacji i inne zagadnienia z tym związane.

Zakupu różnorodnych składników majątku nie można odpisać jednorazowo w koszty, bowiem ich wartość jest odpisywana częściowo, właśnie w formie amortyzacji. Aby składnik majątku mógł być amortyzowany i aby amortyzacja ta mogła być kosz-

tem uzyskania przychodów, musi on spełniać kilka warunków:

- kompletność i zdadność do użycia w dniu przyjęcia do używania,
- wykorzystywanie na potrzeby związane z działalnością gospodarczą albo oddanie do używania na podstawie odpowiedniej umowy,
- przewidywany okres używania dłuższy niż rok (z kilkoma wyjątkami),
- ujęcie w ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Ponadto składnik majątku musi stanowić własność lub współwłasność podatnika, z wyjątkiem umów leasingu finansowego, zgodnie z którą podatnik jedynie użytkujący dany składnik majątku ma prawo go amortyzować. Środkiem trwałym może być każdy składnik majątku podatnika spełniający powyższe kryteria, a niebędący wartością niematerialną i prawną. Natomiast wartości niematerialne i prawne są w ustawie wymienione enumeratywnie. Są nimi:

- prawa spółdzielcze (lokal mieszkalny, użytkowy i dom jednorodzinny),
- prawa autorskie lub pokrewne oraz licencje,
- prawa do wynalazków i patentów oraz tzw. *know-how*,

Tab. 1. Metody ustalania wartości początkowej składników majątku

Typ wejścia w posiadanie	Wyznaczenie wartości początkowej
Nabycie w drodze kupna	Cena nabycia – kwota należna sprzedawcy skorygowana o: ✓ ewentualne zmniejszenia ceny, np. upusty (<i>in minus</i>), ✓ szeroko rozumiane koszty poboczne zakupu naliczone do dnia oddania do użytkowania (<i>in plus</i>), ✓ podatek VAT, jeśli podatnik może go odliczyć (<i>in minus</i>), ✓ ewentualne różnice kursowe naliczone do dnia oddania do użytkowania.
Nabycie za częściową odpłatnością	Cena nabycia + przychód z tytułu częściowo odpłatnego świadczenia.
Nabycie w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób	Wartość rynkowa z dnia nabycia. Jeżeli umowa przewiduje wartość niższą – wartość według umowy. Ustaloną wartość powiększa się o ewentualne koszty montażu.
Wytworzenie we własnym zakresie (dotyczy jedynie środków trwałych)	Koszt wytworzenia, na który składają się: ✓ wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środka trwałego, rzeczowych składników majątku i usług obcych, ✓ koszt wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi, ✓ odsetki i prowizje naliczone do dnia oddania do używania, ✓ inne koszty bezpośrednie*, z wyjątkiem pracy własnej podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, ✓ ewentualne różnice kursowe naliczone od dnia oddania do używania.

* koszty bezpośrednie rozumiane jako przeciwieństwo kosztów pośrednich, do których zalicza się koszty ogólnego zarządu, koszty sprzedaży, pozostałe koszty operacyjne i koszty finansowe

Źródło: opracowanie własne.



- wartość firmy, pod warunkiem że jest wynikiem nabycia,
- koszty prac rozwojowych, pod warunkiem ich prawidłowego udokumentowania.

Dwie ostatnie pozycje powyższego wyszczególnienia, a także przedmioty umowy leasingu finansowego, inwestycje w obcych środkach trwałych (np. modernizacja dzierżawionej maszyny) oraz budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie podlegają amortyzacji niezależnie od przewidywanego okresu ich użytkowania. Amortyzacji nie podlegają grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów, a także dzieła sztuki i eksponaty muzealne, mimo że również muszą być ewidencjonowane. Dodatkowo mogą, lecz nie muszą, podlegać amortyzacji budynki i lokale mieszkalne. Wybór ten pozostawiono całkowicie w gestii podatnika.

W celu rozpoczęcia amortyzacji należy ustalić wartość początkową danego składnika majątku. W nietypowych przypadkach może to być dosyć skomplikowane, jednak podstawowe zasady są stosunkowo proste. Przedstawia je tabela 1.

Zaprezentowane zasady opierają się na założeniu, że składnik majątku jest nabywany lub wytwarzany z intencją przeznaczenia go na potrzeby działalności gospodarczej. Jednak w praktyce zdarzyć się może, że podatnik dokona przesunięcia danego składnika z majątku prywatnego do majątku przedsiębiorstwa. Taka czynność określana jest mianem ujawnienia i oznacza konieczność wprowadzenia danego składnika majątku do ewidencji oraz ustalenia jego wartości początkowej. W sytuacji, gdy określenie wartości początkowej ujawnionego składnika majątku nie jest możliwe według zasad ogólnych, wyceny dokonuje albo sam podatnik (składniki nabyte), albo powołany przez podatnika biegły (składniki wytworzone). W obu przypadkach wycena musi brać pod uwagę ceny rynkowe.

W przypadku współwłasności wartość początkową składnika majątku ustala się proporcjonalnie do posiadanej przez podatnika udziału. Nieco inne zasady dotyczą wyceny majątku objętego wspólnością majątkową małżeńską, nie ustala bowiem się w niej wielkości udziałów (wspólność łączna). Jeśli tylko jeden ze współmałżonków korzysta z danego składnika majątku, może on ująć go w swojej ewidencji w całości. Gdy korzystają oboje, wartość składnika majątku zwykle dzieli się po połowie, albo, w przypadku nieruchomości, proporcjonalnie do wykorzystywanej powierzchni. Ta druga metoda jest pochodną zasady, że gdy tylko część nieruchomości jest wykorzystywana w działalności gospodarczej, wartość początkową tej części ustala się proporcjonalnie do udziału wykorzystywanej powierzchni użytkowej w całkowitej powierzchni użytkowej. Przy czym przez powierzchnię użytkową rozumie się powierzchnię wyznaczaną na potrzeby podatku od nieruchomości.

Ostatnia zasada szczególna w zakresie ustalania wartości początkowej dotyczy nieruchomości mieszkalnych i praw spółdzielczych. W ich przypadku podatnik ma prawo wybrać, czy wyznaczy ich wartość początkową według zasad ogólnych, czy też przy użyciu metody uproszczonej. Zgodnie z metodą uproszczoną wartością początkową nieruchomości lub prawa będzie w każdym roku podatkowym iloczyn liczby metrów kwadratowych wykorzystywanej

powierzchni użytkowej i kwoty 988 zł. Składniki majątku, wobec których zastosowano metodę uproszczoną, nie podlegają wpisowi do ewidencji¹⁾.

Ustalenie wartości początkowej składnika majątku, oprócz ustanowienia punktu odniesienia dla wielkości odpisów amortyzacyjnych, daje również możliwość stwierdzenia ewentualnych skutków niezaliczenia go do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Wartością graniczną jest w tym przypadku kwota 3500 zł. Amortyzowanie składników majątku o takiej wartości lub niższej zależy od woli podatnika.

Wartość składnika majątku wyższa niż 3500 zł nie oznacza automatycznego zaliczenia go do składników podlegających amortyzacji. W szczególności zwrócić należy uwagę na przewidywany okres użytkowania danego składnika. Jeśli okres ten nie przekracza roku, uzasadnione jest zaliczenie do kosztów jego wartości w pełnej wysokości. Dotyczy to zarówno składników nabytych, jak i wytworzonych. Liczyć się jednak należy z dotkliwymi konsekwencjami w przypadku, gdy faktyczny okres używania okaże się dłuższy niż rok. Konsekwencje te spotykają podatnika niezależnie od tego, czy zmiana kwalifikacji danego składnika majątku nastąpiła w wyniku faktu dokonanego (upłynął rok od dnia oddania do używania), czy też była to jego decyzja (w trakcie trwania roku). Te konsekwencje to:

- zmniejszenie kosztów następnego miesiąca lub, w razie potrzeby, miesięcy o różnicę pomiędzy wartością składnika majątku a kwotą odpisów amortyzacyjnych przypadającą na dotychczasowy okres używania,
- narzucenie metody liniowej amortyzacji i stawki według wykazu (środki trwałe),
- konieczność zapłaty odsetek od wskazanej powyżej różnicy w wysokości 0,1% za każdy dzień do dnia ujęcia tego składnika w ewidencji lub do dnia, w którym okres jego używania przekroczył rok²⁾.

Raz ustalona wartość początkowa składnika majątku nie może ulec zmianie (z pominięciem sytuacji, gdy została ustalona w błędnej wysokości). Istnieje od tej zasady dwa wyjątki. Po pierwsze, wartość początkowa środka trwałego może się zwiększyć na skutek ulepszenia w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji. Warunkiem uznania tych wydatków za ulepszenie jest przekroczenie przez nie w roku podatkowym kwoty 3500 zł oraz zaistnienie wzrostu wartości użytkowej ulepszanego środka. Ulepszenie może również polegać na nabyciu części składowych lub peryferyjnych, pod warunkiem że ich jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł. Wartość początkowa środka trwałego zwiększa się od następnego miesiąca po dokonaniu ulepszenia. Drugi wyjątek zachodzi w sytuacji, gdy nastąpi trwałe odłączenie od środka trwałego jego części składowej lub peryferyjnej. Wartość początkowa ulega wtedy zmniejszeniu o różnicę pomiędzy wartością odłączonej części a sumą odpisów amortyzacyjnych przypadających na tę część. Ponadto, jeśli ta odłączona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, to jego wartość początkowa wzrasta o tę samą kwotę. Zmiana wartości początkowej następuje odpowiednio w miesiącu następnym po odłączeniu oraz w miesiącu połączenia³⁾.

W sytuacji, gdy zostanie już ustalona wartość początkowa danego składnika majątku, można przystąpić do jego amortyzowania. Należy jednak przy tym stosować się do kilku ogólnych zasad. Najważniejszą z nich jest to, że raz wybrana metoda amortyzacji nie może zostać zmieniona na inną. Niedozwolone jest zwłaszcza, według linii orzeczniczej sądów i interpretacyjnej organów skarbowych, przejście ze stawki amortyzacji według wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych (Załącznik nr 1 do ustawy) na stawkę indywidualną (dotyczy środków trwałych). Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać miesięcznie, kwartalnie lub na koniec każdego roku podatkowego, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym składnik majątku wprowadzono do ewidencji. Podkreślić należy, że ujawnienie środka trwałego nie powoduje korekty kosztów w okresie od wejścia w jego posiadanie do ujawnienia. W pierwszej kolejności obliczany jest odpis roczny, który później dzielony jest przez liczbę miesięcy lub kwartałów. Jeżeli wprowadzenie środka trwałego do ewidencji nastąpiło w trakcie trwania roku podatkowego, pierwszy odpis roczny jest proporcjonalnie mniejszy. Suma wszystkich odpisów w danym roku podatkowym nie może przekroczyć kwoty odpisu rocznego, dlatego trzeba uważać na zaokrąglenia. Amortyzacja trwa do końca miesiąca, w którym suma odpisów amortyzacyjnych zrówna się z wartością początkową składnika majątku. Ostatni odpis amortyzacyjny zwykle nieco różni się od odpisów wcześniejszych, ze względu na konieczność dostosowania sumy wszystkich odpisów do wartości początkowej składnika majątku. Należy pamiętać, że amortyzowanie składnika majątku przerywa również jego zbycie, likwidacja lub stwierdzenie niedoboru⁴⁾.

Najbardziej szczegółowo uregulowana jest kwestia amortyzacji środków trwałych. Ustawa przewiduje w tym zakresie następujące możliwości (tab. 2).

W obrębie metody liniowej możliwe jest stosowanie współczynników podwyższających stawkę wynikającą z Wykazu. Nowa stawka jest iloczynem stawki z wykazu i współczynnika. Zastosowanie współczyn-

nika jest możliwe jedynie dla określonych w ustawie środków trwałych, pod warunkiem spełnienia określonych warunków, sprecyzowanych w wykazie. Szczegóły zastosowania tego wariantu amortyzacji zawarto w tabeli 3.

W przypadku dwóch pierwszych kategorii środków trwałych podatnicy mogą stosować współczynniki od następnego miesiąca po spełnieniu odpowiednich warunków. Podkreślić należy, że stosowanie współczynników, a więc zarówno ich przyjęcie, jak i rezygnacja z nich, jest prawem podatnika, przy czym raz przyjęty wskaźnik w okresie jego stosowania nie może już ulec zmianie. Ostatnia kategoria środków trwałych różni się od dwóch pozostałych tym, że okoliczność warunkująca korzystanie ze współczynników stanowi cechę, która nie podlega zmianom. W tym więc przypadku podatnik ma do czynienia jedynie z prawem. Przy czym decyzja o stosowaniu współczynnika lub rezygnacji z niego może nastąpić jedynie w momencie wprowadzenia środka trwałego do ewidencji, a potem z początkiem każdego następnego roku podatkowego. W tych samych terminach podatnicy mają również prawo obniżyć stawki z wykazu dla poszczególnych środków trwałych. Ustawa nie wprowadza w tym zakresie żadnych innych ograniczeń merytorycznych⁵⁾.

W zakresie stawek indywidualnych, przewidzianych jedynie dla wąskich kategorii środków trwałych, ustawa przewiduje ograniczenia w zakresie minimalnego okresu amortyzacji. Dodatkowo uznanie przynależności danego środka trwałego do tych kategorii również obwarowane jest szczegółowymi przepisami, a na podatniku leży obowiązek udowodnienia, że dany środek trwały kwalifikuje się do amortyzowania go według stawki indywidualnej (tab. 4).

W przypadku inwestycji w obce środki trwałe minimalny okres amortyzacji jest ustalany w identyczny sposób, przy czym w zakresie budynków, lokali i budowli nie przewiduje się już wyjątków.

Metoda degresywna jest metodą jeszcze bardziej skomplikowaną, ale pozwala ona na znacznie szybsze zamortyzowanie środka trwałego. Pamiętać na-

Tab. 2. Dopuszczalne metody amortyzacji podatkowej środków trwałych

Metoda	Opis	Stosowane stawki / Uwagi
Metoda liniowa	Polega na dokonywaniu odpisów od stałej podstawy (wartości początkowej) przy zastosowaniu stawek zawartych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ podstawowe stawki amortyzacji z Wykazu, ✓ stawki podwyższone o współczynniki, ✓ stawki indywidualne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji, oraz dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych.
Metoda degresywna	Polega na dokonywaniu odpisów od zmiennej podstawy przy zastosowaniu podwyższonych stawek.	Metoda ta może być stosowana wyłącznie do środków trwałych zaliczanych do grup 3-6 i 8 KŚT*, z wyjątkiem samochodów osobowych**.
Według stawki 30%	Odpis amortyzacyjny dokonywany jest w wysokości 30% od wartości początkowej w pierwszym roku podatkowym; w latach następnych odpisów dokonuje się metodą liniową lub degresywną.	

* Klasyfikacja Środków Trwałych – Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), (DzU z 1999 r. nr 112, poz. 1317 z późn. zm.).

** Przez samochody osobowe ustawa rozumie wszystkie samochody nieposiadające homologacji producenta lub importera wymaganej dla samochodów innych niż osobowe oraz których dopuszczalna ładowność nie przekracza 500 kg (art. 23 ust. 3a).

Źródło: G. MAZUR, *Jak zaoszczędzić na amortyzacji*, „Poradnik Gazety Prawnej” 2005, nr 19, s. 3 z modyfikacjami.

Tab. 3. Współczynniki podwyższenia stawek amortyzacyjnych

Środek trwały	Współczynnik maksymalny	Warunek
Budynki i budowle	1,2	używane w pogorszonych warunkach
	1,4	używane w złych warunkach
Maszyny, urządzenia i środki transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego	1,4	<ul style="list-style-type: none"> ✓ używane bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych lub ✓ wymagające szczególnej sprawności technicznej
Maszyny i urządzenia zaliczone do grup 4–6 i 8 KŚT	2,0	poddane szybkiemu postępowi technicznemu

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r. nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22i ust. 2.

leży, że jej stosowanie jest ograniczone do określonej grupy środków trwałych. Okres amortyzacji degresywnej można podzielić na trzy etapy:

- pierwszy rok użytkowania środka trwałego – roczny odpis amortyzacyjny obliczany od wartości początkowej środka trwałego przy zastosowaniu stawki z wykazu podwyższonej przy użyciu współczynnika;
- dalsze lata użytkowania środka trwałego – roczny odpis amortyzacyjny obliczany od wartości początkowej środka trwałego pomniejszonej o odpisy dokonane w latach poprzednich;
- dalsze lata użytkowania środka trwałego, począwszy od roku, w którym roczny odpis amortyzacyjny byłby niższy od odpisu obliczonego według stawki z wykazu w metodzie liniowej – roczny odpis amortyzacyjny obliczany według metody liniowej.

Podkreślić należy fakt, że degresywność tej metody widoczna jest w amortyzacji rocznej, natomiast w obrębie każdego roku podatkowego odpisy amortyzacyjne są co do zasady stałe. Wspomniany współczynnik podwyższający stawkę z wykazu nie może przekroczyć 2,0. Limit ten mógł jednak wzrosnąć do 3,0, jeśli przedsiębiorstwo położone było na terenie gminy szczególnie zagrożonej bezrobociem lub degradacją społeczną⁶⁾. Zapis ten nadal jest obecny w Ustawie, jednak w systemie prawnym nie funkcjonuje aktualnie żaden wykaz takich gmin. Rozporządzenie Rady Ministrów⁷⁾, na który powołuje się Ustawa, straciło bowiem moc 31 grudnia 2005 r., na mocy Ustawy uchylającej jego podstawę prawną⁸⁾.

Jeszcze szybszą amortyzację środka trwałego można uzyskać, korzystając z opcji odpisu w pierwszym

roku w wysokości 30% wartości początkowej. Jest to tzw. premia amortyzacyjna. Naturalnie lista kwalifikujących się środków trwałych jest w tym przypadku jeszcze krótsza. Ta metoda amortyzacji z założenia miała stanowić rodzaj preferencji podatkowej, dlatego jej zasady są dla podatników niezwykle korzystne. Po pierwsze, podatnik może dokonać odpisów amortyzacyjnych już od miesiąca, w którym wprowadził dany środek trwały do ewidencji. Po drugie, oprócz standardowych schematów amortyzacji (co miesiąc, co kwartał, na koniec roku), podatnik ma możliwość dokonania całego preferencyjnego odpisu już w miesiącu wpisu do ewidencji. Jedynym ograniczeniem jest to, aby wartość odpisów w pierwszym roku podatkowym nie przekroczyła owych 30%. Ponadto wpływ na ostateczny limit premii amortyzacyjnej ma również ewentualne ulepszenie środka trwałego już po jego nabyciu. Natomiast, jeśli premia amortyzacyjna okazałaby się niższa od rocznego odpisu amortyzacyjnego obliczonego według metody degresywnej, podatnik ma prawo skorzystać z metody degresywnej z użyciem współczynnika równego maksymalnie 3,0. W późniejszych latach podatnik może amortyzować środek trwały przy użyciu metody liniowej lub degresywnej, wedle własnego uznania. Przy czym, zgodnie z wyjaśnieniami Ministerstwa Finansów, w przypadku wyboru metody degresywnej premia amortyzacyjna nie pomniejsza wartości początkowej środka trwałego. Jest ona uwzględniana jedynie przy wyznaczeniu momentu zakończenia amortyzacji⁹⁾.

Szczególnym przypadkiem amortyzacji środków trwałych jest amortyzacja sezonowa. Środki trwałe

Tab. 4. Indywidualne stawki amortyzacyjne

Środek trwały	Warunek	Minimalny okres amortyzacji/wartość początkowa
Budynki, lokale i budowle, z wyjątkiem poniższych:	używane – wykorzystywane przez podatnika, przed nabyciem przez co najmniej 60 miesięcy	10 lat
Budynki zaliczone do rodzajów 103 i 109 KŚT trwale związane z gruntem, kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m ³ , domki kempingowe i budynki zastępcze	ulepszone – wydatki podatnika na ich ulepszenie przed wprowadzeniem do ewidencji stanowiące co najmniej 30% wartości początkowej	36 miesięcy
Zaliczone do grup 3–6 i 8 KŚT	używane – wykorzystywane przez co najmniej 6 miesięcy	24 miesiące – do 25 000 zł 36 miesięcy – do 50 000 zł 60 miesięcy – pozostałe
Środki transportu	ulepszone – wydatki stanowiące co najmniej 20% wartości	30 miesięcy

Źródło: opracowanie własne na podst. Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r. nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22j.

mogą bowiem być amortyzowane jedynie w okresie ich użytkowania, co w przypadku działalności sezonowej nabiera szczególnego znaczenia. Podatnik ma w tym względzie do wyboru dwie drogi: może roczny odpis amortyzacyjny podzielić przez liczbę miesięcy w sezonie lub standardowo przez 12¹⁰⁾. W pierwszym wariantcie suma odpisów w roku podatkowym będzie taka sama jak w przypadku wszystkich innych środków trwałych. W drugim wariantcie suma ta będzie odpowiadać jedynie okresowi użytkowania tego środka w danym roku podatkowym, czego efektem będzie wydłużenie okresu amortyzacji. Brak jest uregulowania dla odpisów dokonywanych kwartalnie lub na koniec roku, dlatego przyjąć należy, że wyliczenie takich odpisów nastąpić powinno w sposób analogiczny. Zasady te dotyczą również wartości niematerialnych i prawnych.

Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych jest już w znacznie mniejszym stopniu sformalizowana. Jedyną możliwą do zastosowania w ich przypadku metodą jest metoda liniowa, poza tym jednak podatnik ma pełną swobodę ustalenia stawki, a więc i okresu amortyzacji. Powinien jedynie uwzględnić okres trwania umowy, w przypadku gdy wartość ta nie stanowi jego własności, a jedynie jest mu udostępniana, oraz ograniczenia ustawowe. Ograniczenia te dotyczą przede wszystkim minimalnego okresu amortyzacji:

- 12 miesięcy – koszty zakończonych prac rozwojowych,
- 24 miesiące – licencje i prawa autorskie,
- 60 miesięcy – pozostałe wartości niematerialne i prawne.

Stawkę amortyzacji narzucono jedynie w przypadku praw spółdzielczych. Jeśli ich wartość początkową ustalono w sposób uproszczony, stawka wynosi 1,5%. W pozostałych przypadkach – 2,5%.

Podkreślić na koniec należy, że Ustawa przewiduje również w określonych przypadkach dodatkowe ograniczenia w zakresie zaliczania amortyzacji do kosztów uzyskania przychodów. Pierwsze z nich dotyczy samochodów osobowych. Nie jest kosztem amortyzacji w części ustalonej od nadwyżki jego wartości ponad 20 000 €, przeliczanej na złote według kursu średniego NBP z dnia oddania go do użytkowania. Poza tym do kosztów nie jest wliczana amortyzacja składników majątku odpowiadająca tej ich części, która została w jakiegokolwiek formie podatnikowi zwrócona. Dotyczy to również ulg w postaci odliczeń od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym, jednak z wyjątkiem ulgi innowacyjnej. Całkowicie dyskwalifikuje składniki majątku z amortyzacji podatkowej również ich nieodpłatne nabycie, jeśli nie stanowiło ono przychodu, względnie stanowiło dochód zwolniony z podatku dochodowego, albo dochód, od którego zaniechano poboru. Nie dotyczy to jednak nabyć w drodze spadku lub darowizny. Podobna dyskwalifikacja dotyczy składników majątku, z wyjątkiem nieruchomości, oddanych do nieodpłatnego użytkowania, w ramach czasowych tego oddania¹¹⁾. Podkreślić jednak należy, że odpisy amortyzacyjne, niebędące kosztem uzyskania przychodów, są uwzględniane przy wyznaczaniu bieżącej wartości składników majątku, a więc i momentu zakończenia amortyzacji. Jeśli tyl-

ko część amortyzacji uważa się za koszt, to powinno to znaleźć odzwierciedlenie w każdym odpisie amortyzacyjnym. Niedopuszczalne jest przykładowo przesunięcie kwoty odpisu niestanowiącej kosztu uzyskania przychodów na koniec okresu amortyzacji.

dr Tomasz Wołowicz

Katedra Ekonomii w Wyższej Szkole Biznesu
– National-Louis University w Nowym Sączu

PRZYPISY

- ¹⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22f ust. 4, art. 22g ust. 8–11 oraz art. 22n ust. 3; zob. także *Zasady ustalania wartości początkowej przewidziane tylko dla podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, Środki trwałe w 2005 roku*, „Dodatek do Biuletynu Informacyjnego dla Służb Ekonomiczno-Księgowych” 2005, nr 18.
- ²⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22d, 22e i 22f ust. 3.
- ³⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22g ust. 17, 20 i 21; zob. także J. Krawczyk, *Jak dokonać podwyższenia wartości środka trwałego*, „Monitor Księgowy” 2004, nr 22, s. 83.
- ⁴⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22h; zob. także P. Wojtasik, *Metoda raz na zawsze*, „Rzeczpospolita”, nr 292 z 15 grudnia 2005 r.
- ⁵⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22i ust. 3–6.
- ⁶⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22k ust. 1–3.
- ⁷⁾ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 1999 r. w sprawie określenia powiatów (gmin) zagrożonych szczególnie wysokim bezrobociem strukturalnym (DzU z 1999 r., nr 110, poz. 1264 z późn. zm.).
- ⁸⁾ Ustawa z dnia 20 kwietnia 2004 r. o promocji zatrudnienia i instytucjach rynku pracy (DzU z 2004 r., nr 99, poz. 1001 z późn. zm.), art. 149 ust. 2.
- ⁹⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22k ust. 3–6; zob. także G. MAZUR, *Jak zaszczyć na amortyzacji*, „Poradnik Gazety Prawnej” 2005, nr 19, s. 3 oraz *Amortyzacja fabrycznie nowych środków trwałych, Środki trwałe w 2005 roku*, „Dodatek do Biuletynu Informacyjnego dla Służb Ekonomiczno-Księgowych” 2005, nr 18.
- ¹⁰⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 22h ust. 1 pkt 3.
- ¹¹⁾ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 1991 r., nr 80, poz. 350 z późn. zm.), art. 23 ust. 1 pkt 4, 45 i 45a.

Summary

In the tax law, the economic loss of value is tax cost in result of usage which is established through tax amortization. It means, that expenses on procurement or fabrication in personal range of permanent center and immaterial values and they are not included for cost of obtainments of income legal. However, it is included for cost of obtainments of income from title of expenditure of permanent center of a capital accumulation and immaterial values and legal. Height of capital accumulation establishes on base of permanent center on taxpayer and immaterial values and legal. Article brings closer questions of amortization for tax purposes. It discuss between other notion of permanent center here and immaterial values and legal, methods of installation of original cost values and methods of amortization and other questions with relate it.