

JOLANTA IWIN-GARZYŃSKA

Uniwersytet Szczeciński

AMORTYZACJA PODATKOWA A WSPÓLNA SKONSOLIDOWANA PODSTAWA OPODATKOWANIA

Wprowadzenie

Podjęcie problematyki systemu amortyzacji podatkowej w aspekcie Wspólnej Jednolitej Podstawy Opodatkowania¹ (Common Consolidated Corporate Tax Base – CCCBT) wymaga rozpatrzenia specyficznych cech systemu amortyzacji podatkowej w Polsce. Pozwoli to na porównanie z założeniami koncepcji wspólnotowej. Celem opracowania jest prezentacja polskiego systemu amortyzacji podatkowej w kontekście idei CCCBT i analiza możliwości ujednoczenia rozwiązań w ramach systemu podatkowego Unii Europejskiej z uwzględnieniem skłonności polskich przedsiębiorstw do stosowania zasad amortyzacji podatkowej.

1. System podatkowej amortyzacji

Zasady amortyzacji podatkowej wynikają z rozwiązań prawa podatkowego, którego cechą charakterystyczną jest fiskalność, co oznacza, że system amorti-

¹ Por. J. Iwin-Garzyńska, *Koncepcja Wspólnej Skonsolidowanej Korporacyjnej Podstawy Opodatkowania*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 2010, nr 7, s. 29.

zacji podatkowej został stworzony głównie w celach podatkowych. Koszt zużycia składnika majątku trwałego, w postaci amortyzacji naliczanej w czasie jego użytkowania, powinien być usankcjonowany przez normy prawa finansowego. Koszty amortyzacji podatkowej muszą także wykazywać związek przyczynowo-skutkowy z przychodami z tytułu eksploatacji² określonego środka trwałego.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, w części dotyczącej amortyzacji, ustawodawca przewidział możliwość wykorzystania przez przedsiębiorstwo różnych metod odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu³. Przedsiębiorstwo dokonuje odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych podlegających amortyzacji, począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek wprowadzono do ewidencji. Przedsiębiorstwo przed rozpoczęciem amortyzacji samodzielnie dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji dopuszczanych przez prawo podatkowe. Wybraną metodę stosuje do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego⁴. Ewentualna korekta odpisów amortyzacyjnych jest możliwa w wyjątkowych sytuacjach, np. gdy przedsiębiorstwo nieprawidłowo ustaliło wysokość odpisów amortyzacyjnych, niewłaściwie określiło wartość początkową środków trwałych, zastosowało złą stawkę. Korekta ta może być dokonana wyłącznie w wypadku metody amortyzacji liniowej z użyciem stawek zawartych w załączniku do ustawy⁵. W trakcie amortyzacji środka trwałego nie ma możliwości zmiany przyjętej metody amortyzacji środka trwałego⁶.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie zdefiniowano pojęcia „metoda amortyzacji”. Także w ustawie o rachunkowości nie zawarto

² Zostało to potwierdzone przez NSA, który wskazał, że konstrukcja uwzględniania kosztu w postaci amortyzacji środka trwałego koresponduje z ogólną zasadą, w ramach której musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy kosztem w postaci amortyzacji środka trwałego a przychodem uzyskiwanym w następstwie wykorzystania w działalności gospodarczej tego właśnie środka. Por. Wyrok NSA z 27 marca 2003 r., S.A./Bd 482/03 niepubl.

³ J. Głuchowski, D. Handor, J. Patyk, J. Szymańska, *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 193.

⁴ Zgodnie z zapisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy zobowiązani są stosować raz wybraną metodę aż do pełnego zamortyzowania środka trwałego. Por. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm.), art. 16h ust. 2.

⁵ Por. Wyrok NSA z 17 kwietnia 2008 r., II FSK 282/07, opubl. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁶ Por. Wyrok NSA z 6 czerwca 2006 r., II FSK 909/05, opubl. MoPod 2006/12/44.

takiej definicji. Jednak z zapisów ustawy o podatku dochodowym wynika, że przedsiębiorcy mają do wyboru trzy metody amortyzacji:

- a) liniową przy zastosowaniu standardowych, podwyższonych lub obniżonych stawek amortyzacji określonych w wykazie stanowiącym załącznik do tej ustawy⁷;
- b) liniową z użyciem indywidualnych stawek amortyzacji⁸;
- c) degresywną⁹.

Metoda liniowa oznacza dokonywanie odpisów w równych miesięcznych lub kwartalnych ratach albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Jest to podstawowa metoda amortyzacji podatkowej. Metoda ta polega na tym, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji. W odniesieniu do tej metody ustawodawca przewidział możliwość zastosowania przez przedsiębiorstwa podwyższonych i obniżonych stawek amortyzacji w stosunku do stawek standardowych zawartych w załączniku do ustawy. Ponadto w szczególnych przypadkach jest możliwe użycie indywidualnych stawek amortyzacji.

Możliwość podwyższania stawek amortyzacyjnych dotyczy budynków i budowli użytkowanych w warunkach pogorszonych lub złych, środków trwałych poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, używanych bardziej intensywnie niż w warunkach przeciętnych lub środków, dla których jest wymagana szczególna sprawność techniczna¹⁰. Przedsiębiorstwo ma także możliwość

⁷ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16i ust. 1, 2 i 5.

⁸ Ibidem, art. 16j ust. 1.

⁹ Ibidem, art. 16k.

¹⁰ Zgodnie z zapisami ustawy 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, 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 zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany. Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16i.

obniżenia stawki amortyzacji podanej w załączniku do ustawy. Możliwość taka nie jest warunkowana wystąpieniem jakichkolwiek okoliczności, a przedsiębiorstwo może kierować się zasadą adekwatności kosztów amortyzacji do produktywności środka trwałego. W wyniku obniżenia stawki zwiększeniu ulega podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym.

Możliwość podwyższania i obniżania stawek amortyzacji jest przejawem zasady elastyczności rozwiązań podatkowych. Zasada ta jest jedną z podstawowych przy konstruowaniu wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania, koncepcji harmonizacji podatków dochodowych w państwach Unii Europejskiej. Z drugiej jednak strony, w koncepcji poszukuje się rozwiązań sprzyjających standaryzacji i obiektywizacji ustalania dochodu podatkowego, a dzięki temu łatwiejszemu porównywaniu obciążeń podatkowych¹¹.

Obowiązujący system amortyzacji środków trwałych stwarza przedsiębiorstwu możliwości stosowania indywidualnych stawek amortyzacji dla ulepszonych lub używanych składników majątku trwałego. Stawki dla tych środków ustala wprawdzie samo przedsiębiorstwo, jednak okres amortyzacji wynikający z zastosowanej przez nie stawki nie może być krótszy od podanego w ustawie dla poszczególnych grup środków trwałych.

Oprócz metody liniowej, polskie prawo podatkowe umożliwia zastosowanie metody amortyzacji degresywnej, czyli amortyzacji przyspieszonej. Jest ona uważana za formę preferencji podatkowych, gdyż zwiększone odpisy powodują, że zmniejszy się dochód firmy do opodatkowania, a w konsekwencji także podatek dochodowy.

Amortyzacja przyspieszona o charakterze degresywnym¹² może być stosowana do maszyn i urządzeń zaliczanych zgodnie z klasyfikacją rodzajową środków trwałych GUS do grup 3–6 i 8 oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych. Zgodnie z zapisami ustawy w pierwszym roku używania środka trwałego przedsiębiorstwo stosuje stawki amortyzacji zawarte w wykazie podwyższone o współczynnik nie większy niż 2. Współczynnik podwyższenia stawki amortyzacyjnej przy stosowaniu metody degresywnej może wynieść maksymalnie 3, ale wyłącznie w przypadku używania środków trwałych, które mogą być tą metodą amortyzowane, w zakładzie położonym na

¹¹ M. Supera-Markowska, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 205.

¹² Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16k.

terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną¹³. W następnych latach podatkowych odpisów dokonuje się od ustalonej na początek kolejnych lat używania wartości netto (bieżącej), czyli wartości początkowej brutto pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne. Wynika stąd, że podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest wartość netto środka trwałego. Jednak począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej metodą liniową (bez współczynnika podwyższającego), przedsiębiorstwo dokonuje dalszych odpisów metodą liniową.

W uregulowaniach dotyczących metody degresywnej zawarto także zapisy preferencyjne dla przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą oraz dla „małych podatników”¹⁴. Przedsiębiorcy ci mają możliwość skorzystania z amortyzacji obejmującej jednorazowym odpisem amortyzacyjnym do 100% wartości początkowej środka trwałego w pierwszym roku podatkowym (art. 16k ustawy). Dotyczy to środków trwałych z grup 3–8 Klasyfikacji Środków Trwałych, w tym maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych. Łączna kwota dokonanych według tej metody odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wprowadzonych w danym roku do ewidencji nie może przekroczyć równowartości 100.000 euro¹⁵. Określony, preferencyjny, sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych stanowi pomoc

¹³ Wykaz tych gmin ustala Rada Ministrów. Obecnie brak jest wykazu gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym oraz gmin zagrożonych recesją i degradacją społeczną. Przepis ten nie znajduje praktycznego zastosowania.

¹⁴ Zgodnie z zapisami ustawy „mały podatnik” to taki, u którego wartość przychodów 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. Kwota przeliczana jest na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w zaokrągleniu do 1.000 zł. W 2010 roku za małego podatnika można uznać tego, którego przychód ze sprzedaży wraz z podatkiem od towarów i usług za 2009 rok nie przekroczył 5.067.000 zł.

¹⁵ Ustawą z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2009, nr 69, poz. 587) zmieniono kwotę tego limitu (wcześniej było to 50.000 euro). Zgodnie z art. 5 powołanej ustawy, w latach podatkowych rozpoczynających się w 2009 i 2010 r., kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w art. 16k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wynosi 100.000 euro w każdym z tych lat podatkowych. W 2010 roku limit jednorazowych odpisów amortyzacyjnych stosownie do postanowień wyżej wymienionej ustawy wynosił 422.000 zł. W 2011 roku nastąpił powrót do niższego limitu amortyzacji jednorazowej, czyli limitu 50.000 euro. Po przeliczeniu według kursu euro z dnia 1 października 2010 r. limit ten wynosi 197.000 zł.

de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w aktach prawa wspólnotowego¹⁶.

W raporcie Ministerstwa Finansów za preferencje podatkowe zostały uznane jedynie zapisy dla przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą oraz dla „małych podatników”. Wartość tej preferencji oszacowano w roku 2010 na kwotę 148 mln zł¹⁷, co przy wartości preferencji wynikających np. z działalności specjalnych stref ekonomicznych – 1 172 mln zł jest kwotą małą. Uwzględnienie tylko tej „ulgi amortyzacyjnej” wskazuje, że Ministerstwo nie dostrzega problemu ciężaru budżetowego innych rozwiązań z zakresu amortyzacji.

Metoda jednorazowa polega na jednorazowym wliczeniu do kosztów uzyskania przychodów wartości nabytego środka trwałego. W ustawie zapisano, że podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, których wartość początkowa nie przekracza 3500 zł, a wydatki na ich nabycie stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania do użytkowania¹⁸. Jest to prawo przedsiębiorstwa, ale nie obowiązek. Na potrzeby koncepcji CCCTB zaproponowano, aby aktywa o niskiej wartości nie były zaliczane do aktywów trwałych, co oznacza, że zostałyby zniesiony fakultatywny charakter zapisu. Standaryzacja uregulowań doprowadziłaby do porównywalności podstaw opodatkowania, gdyż przedsiębiorcy nie mogliby wybierać między jednorazowym zaliczeniem do kosztów uzyskania przychodu a amortyzacją liniową składnika majątku o niskiej wartości¹⁹. Zgodnie z zapisami ustawy metoda jednorazowa nie jest sposobem dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Może to

¹⁶ Zasady *de minimis* w ramach Wspólnoty określa rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 w sprawie stosowania art. 87 i 88 traktatu pomocy *de minimis*. Przez pomoc *de minimis* rozumie się pomoc przyznaną temu samemu podmiotowi gospodarczemu w ciągu bieżącego roku budżetowego oraz dwóch poprzedzających go lat budżetowych, która nie przekroczy równowartości 200.000 euro. Por. Dz. Urz. Wspólnoty Europejskiej L379/5 z 28.12.2006 r.

¹⁷ Por. *Preferencje podatkowe w Polsce*, Raport Ministerstwa Finansów, Załącznik nr B: *Wartość preferencji podatkowych*, Warszawa 2010, s. 12.

¹⁸ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16d pkt 1. Należy dodać, że podatnicy mają obowiązek włączenia takiego środka trwałego do ewidencji prowadzonej zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, najpóźniej w miesiącu przekazania go do użytkowania. Por. art. 17 ust. 1 pkt 1 Ustawy o rachunkowości.

¹⁹ Grupa Robocza zaproponowała, aby składniki majątku nie były uznawane za aktywa trwałe, gdy ich wartość nie przekracza 1000 euro; wskazano, że wydatki te powinny być jednorazowo zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Por. *CCCTB: Possible elements of the technical outline*, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.07.2007 r., s. 9.

wynikać z faktu, że przy odpisie jednorazowym w przedsiębiorstwie nie wystąpią cykliczne odpisy amortyzacyjne.

Celem dotychczasowych rozważań była analiza polskiego systemu amortyzacji. Przez omówienie metod amortyzacji podatkowej wskazano, że polskie przedsiębiorstwa mają możliwość kształtowania odpisów amortyzacyjnych, obniżania wielkości wpływów podatkowych, a w konsekwencji oddziaływania na wielkość płaconych podatków dochodowych. Istotne jest zatem zbadanie, czy przedsiębiorstwa te korzystają z możliwości stworzonych im przez ustawodawcę. Ocena skłonności do korzystania z ulg amortyzacyjnych jako elementu kształtowania kosztów uzyskania przychodów jest ważna z punktu widzenia możliwości ujednoczenia systemu amortyzacji podatkowej w Unii Europejskiej. Pierwsze badanie polskich przedsiębiorstw w tym zakresie przeprowadzono w roku 2002²⁰. Odpowiednie dane zawiera tabela 1.

Tabela 1

Znaczenie przyspieszonych metod amortyzacji dla przedsiębiorstw
(0 – nieistotna, 5 – istotna)

| | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | Razem |
|-------------------------------------|-----|----|----|----|-----|-----|-------|
| Degresywna | 79% | 2% | 3% | 7% | 3% | 7% | 100% |
| Podwyższanie stawek | 67% | 0% | 5% | 8% | 13% | 7% | 100% |
| Amortyzacja indywidualna | 72% | 3% | 3% | 7% | 5% | 10% | 100% |
| Bez znaczenia – amortyzacja liniowa | 25% | 3% | 7% | 3% | 5% | 57% | 100% |

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Z danych zawartych w tabeli 1 wynika, że dla przeważającej części ankietowanych przedsiębiorstw przyspieszone metody amortyzacji nie miały znaczenia. Aż 79% badanych przedsiębiorstw wskazało, że metoda degresywna jest nieistotna dla kształtowania wielkości amortyzacji jako źródła finansowania inwestycji. Powodem tego może być niechęć do podwyższania kosztów działal-

²⁰ Badania przeprowadzono w ramach realizacji projektu badawczego KBN pt. „Podatkowa tarcza amortyzacyjna a wartość inwestycji rzeczowych przedsiębiorstw” (nr 2 H02C 09822), kierownik – J. Iwin-Garzyńska. Badaniem objęto około 250 przedsiębiorstw, wśród których dominowały spółki z o.o. i spółki akcyjne.

ności, prostota ustalania odpisów metodą liniową i niedostrzeżenie przez służby finansowo-księgowe przedsiębiorstw finansowych walorów amortyzacji²¹.

Badanie zostało wykonane także w roku 2010 w ramach realizacji projektu finansowanego ze środków MNiSW²². Odpowiednie dane zawarto w tabeli 2.

Tabela 2

Znaczenie przyspieszonych metod amortyzacji dla przedsiębiorstw
(0 – nieistotna, 5 – istotna)

| | 0 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | Brak odpowiedzi | Razem |
|-------------------------------------|-------|------|------|------|------|------|-----------------|-------|
| Degresywna | 21,8% | 5,5% | 1,8% | 0% | 0% | 1,8% | 69,1% | 100% |
| Podwyższanie stawek | 14,3% | 3,6% | 5,4% | 7,1% | 1,8% | 0% | 67,8% | 100% |
| Amortyzacja indywidualna | 19,6% | 1,8% | 0% | 1,8% | 5,4% | 1,8% | 69,6% | 100% |
| Odpis jednorazowy | 8,9% | 3,7% | 0% | 8,9% | 0% | 8,9% | 69,6% | 100% |
| Bez znaczenia – amortyzacja liniowa | 14,3% | 0% | 3,6% | 3,6% | 0% | 8,9% | 69,6% | 100% |

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Z danych zawartych w tabeli 2 wynika, że metody amortyzacji podatkowej są dla przedsiębiorstw nadal nieistotne, gdyż przeważająca część badanych nie udzieliła odpowiedzi na zadane pytanie, a wśród podmiotów, które odpowiedziały, dominowało twierdzenie o nieistotności metody amortyzacji. Może to dowodzić do dwóch hipotez. Po pierwsze, polskie przedsiębiorstwa rzeczywiście uznają za nieistotne przepisy dotyczące przyspieszonych metod amortyzacji. Po drugie, w praktyce korzystają z tych rozwiązań, ale w ograniczonym zakresie lub bez świadomości, że tak czynią. Dowodem może być niska ocena odpisu jednorazowego, podczas gdy w praktyce niemal powszechnie dokonuje się jednorazowego odpisu środków trwałych o wartości początkowej do 3500 zł.

Spojrzenie polskich przedsiębiorstw jest zbliżone do wcześniej określonego stanowiska Ministerstwa Finansów, dla którego zapisy systemu amortyzacji

²¹ J. Iwin-Garzyńska, *Kapitał amortyzacyjny w zarządzaniu finansami*, PWE, Warszawa 2005, s. 154–155.

²² Projekt badawczy MNiSW pt. „Potencjał podatkowy przedsiębiorstw polskich w kontekście idei ujednoczenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych i harmonizacji prawa podatkowego w Unii Europejskiej” (nr projektu: N N113 291337, kierownik – J. Iwin-Garzyńska).

podatkowej są nieistotne, gdyż jedyną preferencję stanowi amortyzacja jednorazowa.

2. System amortyzacji podatkowej w koncepcji CCCTB

Opracowując system amortyzacji podatkowej w ramach koncepcji CCCTB kierowano się zasadami równowagi pomiędzy elastycznością a standaryzacją uregulowań, szczegółowością a ogólnością oraz atrakcyjnością rozwiązań zaproponowanych w tej koncepcji w stosunku do rozwiązań krajowych. Pozostawienie przedsiębiorstwom możliwości wyboru spośród kilku metod amortyzacji środków trwałych jest niewątpliwie przejawem elastyczności polskiego systemu amortyzacji. Pozwala bowiem na kształtowanie w pewnym zakresie struktury i wysokości podstawy opodatkowania. W wypadku koncepcji CCCTB, jeśli ma ona być koncepcją wspólną, takie rozwiązania nie powinny występować, ponieważ nie zostałyby osiągnięty cel standaryzacji i obiektywizacji ustalania dochodu podatkowego, a dzięki temu łatwiejsze porównywanie obciążeń podatkowych²³.

W pracach nad koncepcją amortyzacji ważne jest rozważenie, czy amortyzacja ma być ustalana według metody indywidualnej, czy grupowej²⁴. Amortyzacja według metody indywidualnej polega na określeniu dla każdego składnika majątku odrębnej podstawy i stawki amortyzacji. Przy metodzie grupowej jest natomiast ustalana wspólna podstawa amortyzacji dla kilku zbliżonych rodzajem oraz przeznaczeniem grup środków trwałych i dokonywania od nich zbiorczych odpisów²⁵. Metoda grupowa jest prostsza, gdyż nie wymaga stosowania szczegółowych procedur szacowania okresu użytkowania każdego środka trwałego. Jej wadą mogą być trudności z ustaleniem wartości rezydualnej (końcowej) pojedynczego składnika majątku w momencie jego zbycia lub likwidacji. Przy metodzie indywidualnej wartość ta jest natomiast znana w każdym okresie

²³ M. Supera-Markowska, *Wspólna skonsolidowana...*, s. 204–205.

²⁴ H. Litwińczuk, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania – koncepcja i szanse wprowadzenia*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 9, s. 12.

²⁵ Amortyzację według metody grupowej w UE stosują Dania, Finlandia, Litwa i Szwecja. Por. D. Enders, A. Estreicher, W. Scheffler, Ch. Spengel, *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Frankfurt 2007, s. 6.

używania środka trwałego. Wadą metody grupowej jest także to, że nie oddaje ona rzeczywistości gospodarczej.

Spór, dotyczący zasadności przyjęcia w koncepcji CCCTB jednej z dwóch metod jest w istocie konfliktem między dwoma zasadami: prostoty i dokładnego odzwierciedlenia rzeczywistości. Zważywszy na fakt, że CCCTB powinna być koncepcją prostą i zrozumiałą, aby w związku z nią nie pojawiały się wątpliwości interpretacyjne, bardziej zbliżona do obecnej praktyki wydaje się metoda indywidualna.

W rozważaniach dotyczących CCCTB i systemu amortyzacji podatkowej należy także poruszyć problem liniowej i degresywnej metody amortyzacji. Ze względu na postulat standaryzacji uregulowań podatkowych przedsiębiorstwa nie powinny mieć prawa wyboru metod amortyzacji. Mimo to w koncepcji CCCTB obie metody zostały uwzględnione w propozycji systemu amortyzacji podatkowej. W pracach nad koncepcją wskazuje się na pozostawienie przedsiębiorcom możliwości wyboru między liniową a degresywną metodą amortyzacji, co umożliwiłoby dopasowanie do danego składnika aktywów metody najlepiej oddającej jego zużycie²⁶.

Propozycja Grupy Roboczej dotycząca metod amortyzacji opiera się na wyodrębnieniu aktywów rzeczowych, wartości niematerialnych i prawnych oraz aktywów finansowych. Wśród aktywów rzeczowych mają być wyróżnione aktywa długo-, średnio- oraz krótkoterminowe. Aktywami długoterminowymi byłyby rzeczowe aktywa trwale o okresie użytkowania od 25 lat i dłużej lub o cenie nabycia (koszcie wytworzenia) powyżej 5 mln euro. Niektóre składniki majątku (samoloty, statki) zawsze byłyby uznawane za aktywa długoterminowe. Aktywa te amortyzowanoby metodą liniową indywidualną: budynki przy zastosowaniu stawki 2,5%, a pozostałe aktywa długoterminowe – 4%²⁷. Odnosząc te uregulowania do rozwiązań stosowanych w poszczególnych krajach Unii należy wskazać, że stawki amortyzacyjne dla budynków wynoszą obecnie od 1% do 15%, lecz najczęściej mieszczą się w przedziale od 2% do 5%²⁸. W Polsce za-

²⁶ Por. *An overview of the main issues that emerged at the first meeting of the subgroup on tax depreciation of assets*, CCCTB/WP/007/doc.en, Brussels, 23.02.2005, s. 3; *Summary Record of the Meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*, CCCTB/WP/013, Brussels, 8.07.2005, s. 5.

²⁷ M. Supera-Markowska, *Wspólna skonsolidowana...*, s. 213.

²⁸ *Ibidem*, s. 214.

wierają się w granicach od 1,5% (budynki mieszkalne, lokale) do 4,5% (obiekty inżynierii lądowej i wodnej)²⁹.

W koncepcji CCCTB rzeczowe aktywa trwałe średnio- i krótkoterminowe mają być amortyzowane z zastosowaniem metody grupowej i degresywnej oraz stawki w wysokości 20%. Dla aktywów tych podstawę amortyzacji stanowiłaby ich wartość księgowa (w obrębie danej grupy) z początku roku podatkowego³⁰. Takie ujęcie zasad amortyzacji podatkowej spełnia postulat przejrzystości i prostoty koncepcji CCCTB.

Analizując rozwiązania z zakresu systemu amortyzacji podatkowej należy również wspomnieć o zapisach szczególnych, dotyczących m.in. małych podatników. Jak wskazano wcześniej, w polskich normach podatkowych przewidziana jest możliwość jednorazowej amortyzacji określonych środków trwałych. W koncepcji CCCTB takiego rozwiązania nie ma. Koncepcja ta wydaje się zatem mniej atrakcyjna od uregulowań krajowych, co może prowadzić do formułowania zarzutu dyskryminacji.

Podsumowując można stwierdzić, że rozwiązania z zakresu amortyzacji podatkowej zaproponowane w koncepcji CCCTB cechuje prostota i zgodność z postulatem standaryzacji norm prawa podatkowego. Zasadniczo byłyby stosowane dwie metody amortyzacji:

- indywidualna, liniowa dla środków trwałych długoterminowych,
- grupowa, degresywna dla średnio- i krótkoterminowych środków trwałych.

Nie przewidziano możliwości indywidualnego obniżania lub podwyższania stawek amortyzacji oraz stosowania amortyzacji jednorazowej dla małych przedsiębiorców.

Podsumowanie

System amortyzacji podatkowej jest zasadniczą częścią systemu kształtującego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw. Jego znaczenie jest szczególnie istotne, ponieważ dotyczy długotrwałych procesów, wynikających w przedsiębiorstwie z działalności rozwojowej. Celem opracowania była prezentacja polskiego systemu amortyzacji podatkowej w kontekście

²⁹ Por. Załącznik nr 1 do Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³⁰ Por. *CCCTB: Possible...*, s. 18–19.

idei CCCBT i analiza możliwości ujednoczenia tego systemu w ramach systemu podatkowego Unii Europejskiej, z uwzględnieniem skłonności polskich przedsiębiorstw do stosowania określonych metod amortyzacji podatkowej. Z analizy polskiego systemu amortyzacji podatkowej wynika, że stwarza on zachęty do stosowania przyspieszonych metod amortyzacji w celu obniżenia podstawy opodatkowania. Jednak badania ankietowe wykazały, że rozwiązania te są nieistotne dla przedsiębiorstw. Nieistotne są także dla Ministerstwa Finansów, które jako preferencję podatkową postrzega jedynie amortyzację jednorazową dla rozpoczynających działalność małych przedsiębiorców. Wyniki przeprowadzonych badań wskazują na duże prawdopodobieństwo wprowadzenia w Polsce zapisów zawartych w koncepcji CCCTB.

Literatura

- CCCTB: Possible elements of the technical outline*, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.07.2007.
- Dz. Urz. Wspólnoty Europejskiej L379/5 z 28.12.2006 r.
- Enders D., Estreicher A., Scheffler W., Spengel Ch., *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Frankfurt 2007.
- Gluchowski J., Handor D., Patyk J., Szymańska J., *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Iwin-Garzyńska J., *Kapitał amortyzacyjny w zarządzaniu finansami*, PWE, Warszawa 2005.
- Iwin-Garzyńska J., *Koncepcja Wspólnej Skonsolidowanej Korporacyjnej Podstawy Opodatkowania*, „*Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*” 2010, nr 7.
- Litwińczuk H., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania – koncepcja i szanse wprowadzenia*, „*Prawo i Podatki*” 2006, nr 9.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Raport Ministerstwa Finansów, Załącznik nr B: *Wartość preferencji podatkowych*, Warszawa 2010.
- Supera-Markowska M., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000, nr 54, poz. 654 z późn. zm.
- Wyrok NSA z 27 marca 2003 r., S.A./Bd 482/03 niepubl.
- Wyrok NSA z 17 kwietnia 2008 r., II FSK 282/07, opubl. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.
- Wyrok NSA z 6 czerwca 2006 r., II FSK 909/05, opubl. MoPod 2006/12/44.

Streszczenie

Wraz z przystąpieniem do Unii Europejskiej Polska zobowiązała się do prowadzenia prac zmierzających do wypracowania spójnych metod określania kluczowych dla finansów i przedsiębiorstwa pojęć, takich jak: przychód, dochód, koszt podatkowy. Jednym z kosztów podatkowych działalności przedsiębiorstwa jest amortyzacja środków trwałych. W opracowaniu podjęto temat systemu amortyzacji podatkowej w aspekcie Wspólnej Jednolitej Podstawy Opodatkowania Osób Prawnych, wskazując na istotę systemu amortyzacji podatkowej w Polsce, a następnie w odniesieniu do założeń CCCBT. Przedstawiono wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w ramach realizacji projektu badawczego MNiSW w zakresie skłonności polskich przedsiębiorstw do korzystania z metod amortyzacji przyśpieszonej.

Słowa kluczowe: amortyzacja, podatek dochodowy, CCCTB

TAX DEPRECIATION VERSUS COMMON CONSOLIDATED TAX BASE

Summary

As the consequence of joining the European Union, Poland was obligated to standardize definitions that are essential for corporate finance like: revenue, income, tax cost. Among the tax costs there is also tax depreciation of fixed assets. The goal of the article is to discuss the problem of the system of tax depreciation in the aspect of CCCTB by indicating the differences between polish system of depreciation and the system of depreciation based on CCCTB. The article presents the results of questionnaire which goal was to examine the propensity of polish firms to use accelerated depreciation methods. The survey was conducted as a part of project financed by Ministry of Science and Higher Education.

Keywords: depreciation, Income tax, CCCTB

Translated by Jolanta Iwin-Garzyńska

