

JOLANTA IWIN-GARZYŃSKA

Uniwersytet Szczeciński

AMORTYZACJA W POLSKIM SYSTEMIE PODATKOWYM ORAZ W KONCEPCJI CCCTB

Wprowadzenie

Polski system opodatkowania przedsiębiorstw wymaga gruntownej reformy. Przekonanie to wyrażane jest zarówno przez przedstawicieli nauki, osoby zajmujące się doradztwem podatkowym, jak i Ministerstwo Finansów. Obowiązująca obecnie ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych od momentu jej uchwalenia w 1992 roku była zmieniana 121 razy¹. Z uwagi na długotrwały proces wprowadzania tak dużej liczby zmian dostosowawczych doszło do swoistej „erozji” przepisów prawnych, z których nie da się w sposób pewny odczytać zasad opodatkowania. Zasady opodatkowania są fundamentem budowy norm prawa podatkowego, gdyż powinny być wyrażone w tych normach i podlegać zmianom dostosowującym je do zmieniających się uwarunkowań zewnętrznych, zwłaszcza w sferze gospodarki.

Wraz z przystąpieniem do Unii Europejskiej Polska zobowiązała się do prowadzenia prac zmierzających do wypracowania spójnych metod określania kluczowych dla gospodarki i przedsiębiorstw pojęć, takich jak przychód, dochód, koszt podatkowy. Harmonizacja przepisów dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych winna przyczynić się do zmniejszenia barier w rozwoju i spowodować wzrost konkurencyjności przedsiębiorstw polskich między innymi przez ograniczenie kosztów prowadzenia działalności gospodarczej poza gra-

¹ Według LexisNexis LexPolonica.

nicami kraju, zwiększenie stabilności i przejrzystości prawa podatkowego oraz ułatwione porównywanie obciążeń podatkowych i paropodatkowych między poszczególnymi krajami. Dla polskiego systemu podatkowego harmonizacja jest szansą na reformę podatku dochodowego.

Amortyzacja podatkowa jest znaczącym ogniwem systemu podatkowego. W artykule zaprezentowano polski system amortyzacji podatkowej w kontekście idei harmonizacji podatków bezpośrednich i analizę możliwości ujednoczenia tego systemu w ramach systemu podatkowego Unii Europejskiej z uwzględnieniem skłonności polskich przedsiębiorstw do stosowania metod amortyzacji podatkowej.

1. Zarys istoty harmonizacji podatków bezpośrednich

Harmonizacja podatków bezpośrednich – w przeciwieństwie do podatków pośrednich – nie została przewidziana w Traktacie ustanawiającym Wspólnotę Europejską. Pośrednio taką podstawę daje jednak artykuł 94. Traktatu, w myśl którego ujednoczeniu powinny podlegać uregulowania prawne, wywierające bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego.

Jednym z podstawowych celów prawa wspólnotowego jest zniesienie przeszkód w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego. Przeszkodą taką jest brak uregulowań wspólnotowych, które dotyczyłyby przedsiębiorstw prowadzących działalność na terytorium więcej niż jednego państwa członkowskiego. Podstawa opodatkowania dla takich przedsiębiorstw ustalana jest zgodnie z zasadami przyjętymi w państwie, w którym każda z tych spółek ma siedzibę. Ustalenie, jaka część globalnego dochodu grupy powinna być przypisana danej spółce w państwie jej siedziby, nasuwa poważne problemy, zwłaszcza w świetle skomplikowanych zasad i procedur dotyczących cen transferowych. Próbą rozwiązania tych problemów było opracowanie koncepcji **Wspólnej Jednolitej Podstawy Opodatkowania Osób Prawnych (CCCTB)**².

Koncepcja ma także na celu zwiększenie stopnia harmonizacji podatkowej w Unii oraz ograniczenie kosztów i redukcję przeszkód dla działalności firm wewnątrz wspólnoty europejskiej. Problemy przedsiębiorstw wynikają ze zróż-

² H. Litwinczuk, *Prawo wspólnotowe w zakresie podatków bezpośrednich. Perspektywy harmonizacji podatku dochodowego*, w: *Systemowa reforma podatków dochodowych*, red. B. Brzeziński, W. Nikiel, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009, s. 37.

nicowanych wymogów naliczania podatku dochodowego od osób prawnych oraz braku możliwości konsolidacji wyniku finansowego dla potrzeb podatkowych. Dotyczy ona zatem nie tylko przedsiębiorstw transgranicznych, ale wszystkich podmiotów (osób prawnych) prowadzących działalność w Unii Europejskiej.

Zbadanie możliwości zastosowania CCCTB wskazuje na możliwość kreowania podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Dlatego też efektywne opodatkowanie przy tej samej stawce (19%) może być dla polskich podatników niższe, co uwidacznia związek koncepcji z amortyzacją podatkową, gdyż jest ona zasadniczym ogniwem systemu podatkowego. Jest kategorią, która bezpośrednio wpływa na wielkość podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

2. System podatkowy amortyzacji

Amortyzacja podatkowa jest określana przez system amortyzacji. Koszt składnika majątku, ponoszony w formie amortyzacji w czasie użytkowania środka trwałego, powinien być usankcjonowany przez normy prawa finansowego kształtujące ten system. Koszty podatkowe amortyzacji muszą także spełniać warunek dotyczący związku przyczynowo-skutkowego między kosztem amortyzacji danego środka trwałego a przychodami z tytułu jego eksploatacji³.

Przedsiębiorstwo samodzielnie dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji przed jej rozpoczęciem i stosuje tę metodę do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego⁴. Ewentualna korekta odpisów amortyzacyjnych możliwa jest tylko w wyjątkowych sytuacjach, na przykład gdy przedsiębiorstwo nieprawidłowo ustaliło wysokość odpisów amortyzacyjnych, niewłaściwie określiło wartość początkową środków trwałych, zastosowało złą stawkę, ale tylko w przypadku stosowania metody liniowej i stawek zawartych w załączniku do ustawy⁵.

³ 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 między kosztem w postaci amortyzacji środka trwałego a przychodem uzyskiwanym w następstwie wykorzystania w działalności gospodarczej tego właśnie środka. Por. wyrok NSA z 27 marca 2003r., S.A./Bd 482/03 niepubl.

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 2008r., II FSK 282/07, opubl. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

W trakcie amortyzacji środka trwałego nie ma możliwości zmiany metody jego amortyzacji⁶. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, w części dotyczącej amortyzacji, ustawodawca przewidział możliwość wykorzystania przez przedsiębiorstwo różnych metod dokonywania odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu⁷.

Z zapisów ustawy o podatku dochodowym wynika, że przedsiębiorcy mają do wyboru trzy metody amortyzacji:

- liniową przy zastosowaniu standardowych, podwyższonych lub obniżonych stawek amortyzacji określonych w wykazie stanowiącym załącznik do ustawy⁸,
- liniową przy zastosowaniu indywidualnych stawek amortyzacji⁹,
- degresywną¹⁰.

Metoda liniowa to dokonywanie odpisów w równych, miesięcznych lub kwartalnych ratach albo jednorazowo na koniec roku podatkowego; jest to podstawowa metoda amortyzacji. Ustawodawca przewidział możliwość zastosowania przez przedsiębiorstwa podwyższonych stawek amortyzacji i indywidualnych stawek amortyzacji.

Możliwość podwyższania stawek dotyczy budynków i budowli użytkowanych w warunkach pogorszonych lub złych, środków trwałych poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych lub wymagających szczególnej sprawności technicznej¹¹. Przedsiębiorstwo ma także możliwość obniżenia stawki amortyzacji podanej w załączniku do ustawy. Możliwość taka nie jest warunkowana wystąpieniem

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

⁷ J. Głuchowski, D. Handor, J. Patyk, J. Szymańska, *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 193.

⁸ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 16i ust. 1, 2 i 5.

⁹ Tamże, art. 16j ust. 1.

¹⁰ Tamże, art. 16k.

¹¹ Zgodnie z zapisami ustawy podatkicy 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;
- 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.

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. Jest to jedna z podstawowych zasad przy konstruowaniu koncepcji harmonizacji podatków dochodowych w państwach Unii Europejskiej. Jednak w koncepcji poszukuje się rozwiązań sprzyjających standaryzacji i obiektywizacji ustalania dochodu podatkowego, a dzięki temu łatwiejszemu porównywaniu obciążeń podatkowych¹².

Obowiązujący system amortyzacji środków trwałych stwarza przedsiębiorstwom możliwości stosowania indywidualnych stawek amortyzacji dla ulepszonych lub używanych składników majątku trwałego. Stawki 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 trwałych¹³.

Oprócz metody liniowej polskie prawo podatkowe umożliwia zastosowanie metody degresywnej amortyzacji, czyli amortyzacji przyspieszonej, która jest uważana za formę preferencji podatkowych, gdyż zwiększone odpisy powodują, że zmniejsza się dochód firmy do opodatkowania, a w konsekwencji także podatek dochodowy¹⁴.

Amortyzacja przyspieszona o charakterze degresywnym może być stosowana dla 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 wyższy niż 2, a w następnych latach podatkowych odpisów dokonuje od wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat używania.

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.

¹² M. Supera-Markowska, *Wspólna Skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 205.

¹³ H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, Warszawa 1996, s. 184.

¹⁴ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 16k.

Wynika stąd, że podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest wartość netto środka trwałego. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałyby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej metodą liniową, przedsiębiorstwo dokonuje dalszych odpisów metodą liniową. 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 terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną¹⁵.

W uregulowaniach dotyczących metody degresywnej zawarto także zapisy preferencyjne dla przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą, oraz dla „małych podatników”¹⁶. 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 odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wprowadzonych w danym roku do ewidencji, nie może przekroczyć równowartości kwoty 100 000 euro¹⁷. Określony, preferencyjny, sposób dokony-

¹⁵ Wykaz tych gmin ustala Rada Ministrów. Obecnie brakuje wykazu gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym oraz gmin zagrożonych recesją i degradacją społeczną. Przepis ten nie znajduje praktycznego zastosowania.

¹⁶ 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 EUR. Kwota przeliczana jest na złote według średniego kursu EUR ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w zaokrągleniu do 1000 zł. W 2010 r. za małego podatnika można uznać tego, którego przychód ze sprzedaży wraz z podatkiem od towarów i usług za 2009 r. nie przekroczył 5 067 000 zł.

¹⁷ 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 była to kwota 50 tys. euro). Zgodnie z art. 5 powołanej ustawy, w latach podatkowych rozpoczynających się w 2009 r. i 2010 r. kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w art. 16k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynosi 100 tys. EUR w każdym z tych lat podatkowych. W 2010 r. limit jednorazowych odpisów amortyzacyjnych stosownie do postanowień ww. ustawy wynosił 422 tys. zł. W 2011 roku nastąpił powrót do niższego limitu amortyzacji jednorazowej, czyli limitu 50 tys. euro. Po przeliczeniu według kursu EUR z dnia 1 października 2010 r. limit ten wynosi 197 tys. zł.

wania odpisów amortyzacyjnych jest pomocą *de minimis* udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w aktach prawa wspólnotowego¹⁸.

W raporcie Ministerstwa Finansów jedynie zapisy dla przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą, oraz dla „małych podatników” zostały uznane za preferencje podatkowe, a ich wartość w roku 2010 oszacowano na kwotę 148 mln zł¹⁹, co przy wartości preferencji wynikających na przykład z działalności specjalnych stref ekonomicznych – 1172 mln zł, jest kwotą małą. Uwzględnienie tylko tej „ulgi amortyzacyjnej” wskazuje, że Ministerstwo nie dostrzega problemu ciężaru budżetowego innych rozwiązań z zakresu amortyzacji.

W praktyce finansów przedsiębiorstw można wyróżnić także **metodę jednorazową**²⁰, która 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 są kosztami uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania²¹. 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 zniesiony zostałby 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 wartości²².

¹⁸ 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 tys. EUR. Por. DzUrz Wspólnoty Europejskiej L379/5 z 28.12.2006 r.

¹⁹ Por. *Preferencje podatkowe w Polsce*. Raport Ministerstwa Finansów, załącznik nr B, *Wartość preferencji podatkowych*, Warszawa 2010, s. 12.

²⁰ Zgodnie z zapisami ustawy nie występuje metoda jednorazowa, jako sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Może to wynikać z faktu, że przy zastosowaniu odpisu jednorazowego w przedsiębiorstwie nie wystąpią cykliczne odpisy amortyzacyjne.

²¹ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 16d pkt. 1. Należy dodać, że podatnicy mają obowiązek wprowadzenia takiego środka trwałego do ewidencji prowadzonej zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, najpóźniej w miesiącu przekazania go do używania. Por. art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

²² Grupa Robocza zaproponowała, aby składniki majątku nie były uznawane za aktywa trwałe, gdy wartość ich nie przekracza 1000 EUR; 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, 26.7.2007 r., s. 9.

Celem tego wycinka opracowania jest analiza polskiego systemu amortyzacji. Przez wskazanie na metody amortyzacji podkreślono, że polskie przedsiębiorstwa mają możliwość kształtowania odpisów amortyzacyjnych, obniżania wielkości wpływów podatkowych, a w efekcie wpływania na wielkość płaconych podatków dochodowych. Ważne jest zatem, czy polskie przedsiębiorstwa korzystają z możliwości „danych” im przez ustawodawcę. Zbadanie skłonności do korzystania z ulg amortyzacyjnych, jako elementu kosztów uzyskania przychodów jest ważne z punktu widzenia możliwości ujednoczenia systemu amortyzacji podatkowej w ramach Unii Europejskiej. Pierwsze badanie skłonności polskich przedsiębiorstw przeprowadzono w 2002 roku²³. Odpowiednie dane przedstawiono w tabeli 1.

Tabela 1

Znaczenie przyśpieszonych metod amortyzacji dla przedsiębiorstw

	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

0 – nieistotna, 5 – istotna

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Z danych przedstawionych w tabeli 1 wynika, że dla przeważającej części ankietowanych przedsiębiorstw przyśpieszone 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 stanu rzeczy może być niechęć do podwyższania kosztów działalności, prostota ustalania odpisów metodą liniową i niedostrzeżenie przez służby finansowo-księgowe przedsiębiorstw finansowych walorów amortyzacji²⁴.

²³ Badania przeprowadzono w ramach realizacji projektu badawczego KBN, *Podatkowa tarcza amortyzacyjna a wartość inwestycji rzeczowych przedsiębiorstw* (nr 2 H02C 09822), kierownik – J. Iwin-Garzyńska. Badaniem objęto grupę około 250 przedsiębiorstw, wśród których dominowały spółki z o.o. i spółki akcyjne.

²⁴ J. Iwin-Garzyńska, *Kapitał amortyzacyjny w zarządzaniu finansami*, PWE, Warszawa 2005, s. 154–155.

Badanie zostało wykonane także w roku 2010 w ramach realizacji projektu finansowanego ze środków MNiSW (dane zaprezentowano w tabeli 2)²⁵.

Tabela 2

Znaczenie przyspieszonych metod amortyzacji dla przedsiębiorstw

	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

0 – nieistotna, 5 – istotna

Źródło: obliczenia własne na podstawie badań ankietowych.

Z danych przedstawionych w tabeli 2 wynika, że metody amortyzacji podatkowej są dla przedsiębiorstw nieistotne, ponieważ większość ankietowanych nie udzieliła odpowiedzi na pytanie, a wśród udzielonych odpowiedzi dominowało wskazanie nieistotności metody amortyzacji. Może to dowodzić dwóch hipotez. Po pierwsze, polskie przedsiębiorstwa uznają przyspieszone metody amortyzacji za nieważne. Po drugie, w praktyce korzystają z rozwiązań, ale w ograniczonym zakresie lub bez świadomości, czego dowodzi niska ocena jednorazowego odpisu. W praktyce natomiast 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 podatkowej są nieistotne, gdyż jedyną preferencją jest jednorazowa amortyzacja.

3. System amortyzacji podatkowej w koncepcji CCCTB

Opracowując system amortyzacji podatkowej w ramach koncepcji CCCTB, kierowano się zasadami równowagi między elastycznością i standaryzacją uregulo-

²⁵ 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.

wań, szczegółowością i ogólnością oraz atrakcyjnością rozwiązań zaproponowanych w koncepcji rozwiązań krajowych. Pozostawienie przedsiębiorstwom wyboru między metodami amortyzacji środków trwałych jest niewątpliwie przejawem elastyczności polskiego systemu amortyzacji, gdyż pozwala na kształtowanie w pewnym zakresie struktury i wysokości podstawy opodatkowania. W koncepcji CCCTB, jeśli ma być koncepcją wspólną, takie rozwiązania nie powinny występować, ponieważ osiągnięty zostałby cel standaryzacji i obiektywizacji ustalania dochodu podatkowego, a dzięki temu łatwiejsze byłoby porównywanie obciążeń podatkowych²⁶.

W pracach nad koncepcją w zakresie amortyzacji ważne jest rozważenie, czy amortyzacja ma być dokonywana według metody indywidualnej czy grupowej²⁷. Amortyzacja według metody indywidualnej polega na określeniu dla każdego składnika majątku odrębnej podstawy i stawki amortyzacji. Natomiast przy wykorzystaniu metody grupowej ustalana jest wspólna podstawa amortyzacji dla kilku zbliżonych rodzajem oraz przeznaczeniem grup środków trwałych i dokonywaniu od nich zbiorczych odpisów²⁸. Metoda grupowa jest prostsza, ponieważ nie wymaga stosowania szczegółowych procedur dotyczących szacowania okresu użycia każdego środka trwałego. Jej wadą mogą być trudności z ustaleniem wartości rezydualnej (końcowej) jednego składnika majątku w momencie jego zbycia lub likwidacji. Przy metodzie indywidualnej wartość ta znana jest w każdym okresie używania środka trwałego. Wadą metody grupowej jest także to, że nie oddaje ona rzeczywistości gospodarczej.

Spór dotyczący 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 jak najbardziej prostą i zrozumiałą, aby nie pojawiły się wokół niej wątpliwości interpretacyjne, to bardziej zbliżona obecnej praktyce jest metoda indywidualna.

W rozważaniach dotyczących CCCTB i systemu amortyzacji podatkowej należy także poruszyć problem metody liniowej i degresywnej. Ze względu na postulat standaryzacji uregulowań podatkowych, przedsiębiorstwo nie powinno mieć prawa wyboru metod amortyzacji. Jednak obie metody zostały uwzględnione

²⁶ M. Supera-Markowska, dz. cyt., s. 204–205.

²⁷ H. Litwińczuk, *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania – koncepcja i szanse wprowadzenia*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 9, s. 12.

²⁸ Amortyzacje według metody grupowej stosują w UE 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.

w propozycji systemu amortyzacji podatkowej w koncepcji CCCTB. W pracach nad koncepcją wskazuje się na pozostawienie przedsiębiorcom możliwości wyboru między liniową a degresywną metodą amortyzacji, co umożliwiłoby im dopasowanie do danego składnika aktywów metody najlepiej oddającej jego zużycie²⁹.

Propozycja Grupy Roboczej dotyczącej metod amortyzacji oparta jest na wyodrębnieniu aktywów rzeczowych, wartości niematerialnych i prawnych oraz aktywów finansowych. Wśród aktywów rzeczowych wyróżnione mają być aktywa długoterminowe, średnioterminowe oraz krótkoterminowe. Aktywami długoterminowymi byłyby rzeczowe aktywa trwale o okresie użytkowania – 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 i byłyby amortyzowane metodą indywidualną, liniową: budynki przy zastosowaniu stawki 2,5%, a pozostałe aktywa długoterminowe – 4%³⁰. Odnosząc te uregulowania do rozwiązań stosowanych w poszczególnych krajach Unii, należy wskazać, że stawki amortyzacyjne dla budynków wynoszą obecnie od 1% do 15%, a najczęściej mieszczą się w przedziale od 2% do 5%³¹. W Polsce stawki te zawarte są w granicach od 1,5% (budynki mieszkalne, lokale) do 4,5% (obiekty inżynierii lądowej i wodnej)³².

Rzeczowe aktywa trwale średnio- i krótkoterminowe, według koncepcji CCCTB, amortyzowane byłyby z zastosowaniem metody grupowej i degresywnej oraz stawki w wysokości 20%. Podstawą amortyzacji dla tych aktywów byłyby ich wartość księgowa (w obrębie danej grupy) z początku roku podatkowego³³. Takie ujęcie zasad amortyzacji podatkowej spełnia postulat przejrzystości i prostoty koncepcji.

Analizując rozwiązania z zakresu systemu amortyzacji podatkowej, należy wspomnieć także o zapisach szczególnych dotyczących między innymi małych podatników. Jak wskazano wcześniej, w polskich normach podatkowych przewidziano możliwość jednorazowej amortyzacji środków trwałych. W koncepcji CCCTB takich możliwości nie zapisano. Dlatego może być ona mniej atrakcyjna

²⁹ Por. *An overview of the main issues that emerged on the first meeting of the subgroup on tax depreciation of assets*. CCCTB/WP/007/doc.en, Brussels, 23.2.2005 r., s. 3; *Summary Record of the Meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*, CCCTB/WP/013, Brussels, 8.7.2005 r., s. 5

³⁰ M. Supera-Markowska, dz. cyt., s. 213.

³¹ Tamże, s. 214.

³² Por. Załącznik nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

³³ Por. *CCCTB: Possible...*, s. 18–19.

od uregulowań krajowych. To natomiast może prowadzić do postawienia zarzutu dyskryminacji.

Podsumowując rozwiązania z zakresu amortyzacji podatkowej według koncepcji CCCTB, należy podkreślić ich prostotę i zgodność z postulatem standaryzacji norm prawa podatkowego. Zasadniczo byłyby to dwie metody amortyzacji:

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

W rozwiązaniach nie przewidziano możliwości indywidualnego obniżania lub podwyższania stawek amortyzacji oraz amortyzacji jednorazowej dla małych przedsiębiorców.

Wnioski końcowe

System podatkowy amortyzacji jest zasadniczą częścią systemu kształtującego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw. Jego waga jest szczególnie ważna, ponieważ dotyczy długotrwałych procesów w przedsiębiorstwie wynikających z działalności inwestycyjnej. W artykule zaprezentowano polski system amortyzacji podatkowej w kontekście idei CCCBT i przeprowadzono analizę możliwości ujednoczenia tego systemu w ramach systemu podatkowego Unii Europejskiej z uwzględnieniem skłonności polskich przedsiębiorstw do stosowania 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 z badań ankietowych można wnioskować, że rozwiązania te są nieistotne dla przedsiębiorstw. Nieistotne są także dla Ministerstwa Finansów, które jako preferencje podatkową dostrzega jedynie amortyzację jednorazową dla małych przedsiębiorców. Wyniki badań wskazują na duże możliwości wprowadzenia w Polsce zapisów zawartych w koncepcji CCCTB.

Literatura

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, 23.2.2005 r.

CCCTB: Possible Elements of the Technical Outline, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.7.2007 r.

- Enders D., Estreicher A., Scheffler W., Spengel Ch., *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Frankfurt 2007.
- Głuchowski 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., *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, Warszawa 1996.
- Litwińczuk H., *Prawo wspólnotowe w zakresie podatków bezpośrednich. Perspektywy harmonizacji podatku dochodowego*, w: *Systemowa reforma podatków dochodowych*, red. B. Brzeziński, W. Nikiel, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2009.
- 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.
- Summary Record of the Meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*, CCCTB/WP/013, Brussels, 8.7.2005 r.
- Supera-Markowska M., *Wspólna Skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- DzUrz Wspólnoty Europejskiej L379/5 z 28.12.2006 r.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992r. *o podatku dochodowym od osób prawnych*, DzU 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.
- Wyrok NSA z 27 marca 2003r., S.A./Bd 482/03 niepubl.
- Wyrok NSA z 17 kwietnia 2008r., II FSK 282/07, opubl., <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.
- Wyrok NSA z 6 czerwca 2006r., II FSK 909/05, opubl., MoPod 2006/12/44.

DEPRECIATION IN POLNISCHE TAX SYSTEM AND 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.

Translated by Adam Adamczyk