

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

255

Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukowci
Teresa Cebrowska
Waldemar Dotkuś



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Waldemar Gos, Józef Pfaff, Helena Żukowska

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,

The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-297-0

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Melania Bąk: Środki trwałe i ich zużycie w cyklu życia produktu.....	13
Renata Biadacz: Ujęcie środków trwałych przy zastosowaniu MSR/MSSF po raz pierwszy	28
Jolanta Chluska: Środki trwałe w procesach przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej	39
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Remont a ulepszenie środków trwałych – podejście bilansowe i podatkowe	48
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny”	59
Małgorzata Kamieniecka: Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?.....	70
Anna Kasperowicz: Warunki kontroli środków trwałych.....	82
Joanna Koczar: Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych.....	92
Tomasz Kondraszuk: Problemy wyceny wybranych grup środków trwałych w rolnictwie	108
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej	118
Anna Kuzior: Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF	127
Renata Kwiatkowska: Prawnobilansowe zasady ujęcia i wyceny nieruchomości obciążonych prawami użytkowania w ramach umów timeshare	138
Irina A. Lukyanova: Białoruskie standardy rachunkowości środków trwałych na drodze transformacji do MSSF: aspekt stosowany	147
Aleksandra Łakomiak: Kompletność środków trwałych.....	159
Ewa Wanda Maruszevska: Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości.....	177
Alicja Mazur: Alternatywne modele wyceny bilansowej środków trwałych a jakość informacji sprawozdawczej	186
Edward Pielichaty: Nieruchomości inwestycyjne – wycena i przekwalifikowanie w świetle prawa bilansowego.....	199
Jolanta Rubik: Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie.....	209

Bożena Rudnicka: Problemy wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych	218
Adrian Ryba: Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny	230
Aleksandra Sulik-Górecka: Krytyczna analiza tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.....	246
Marzena Tatarska: Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe	256
Tatiana Verezubova: Problemy wyceny i ewidencji środków trwałych u białoruskich ubezpieczycieli.....	265
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Klasyfikacja i wycena środków trwałych na Łotwie	273
Paweł Zieniuk: Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa.....	283
Joanna Zuchewicz: Ulepszenia w obcych środkach trwałych w ujęciu rachunkowym i podatkowym.....	292
Katarzyna Żuk: Środki trwałe w polskim i białoruskim prawie bilansowym	304

Summaries

Melania Bąk: Fixed assets and their consumption in a product life cycle	27
Renata Biadacz: Entering fixed assets in the accounting ledger while applying IFRS for the first time	38
Jolanta Chluska: Fixed assets in the processes of the transformation of the independent health care units.....	47
Waldemar Gos, Stanisław Hońko: Repair or improvement of fixed assets – accounting and tax approach	58
Stanisław Hońko, Przemysław Mućko: Accounting policies for property, plant and equipment in financial reports of the issuers of securities in the „Retail” sector.....	69
Małgorzata Kamieniecka: Valuation of fixed assets at revalued amount in IFRS and Polish accounting act – fair view or potential source of manipulation?	81
Anna Kasperowicz: Fixed assets terms of control	91
Joanna Koczar: Russian balance law and identification, measurement and valuation of fixed assets.....	107
Tomasz Kondraszuk: Determining the current value of fixed assets and economic calculation in agriculture	117
Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska: Revaluation of fixed tangible assets to fair value	126

Anna Kuzior: Presentation of effects of tangible assets measurement and their derecognition in financial statement prepared according to IFRS	137
Renata Kwiatkowska: Recognition and measurement in the accounts of the property burdened with rights to use the timeshare.....	146
Irina A. Lukyanova: Belarus standards of fixed assets accounting on the way of transformation into IFRS. Applied aspects	158
Aleksandra Łakomiak: Completeness of fixed assets	176
Ewa Wanda Maruszewska: Valuation of fixed assets and accountants' professionalism	185
Alicja Mazur: Alternative fixed assets measurement models and the information quality of the financial statements	198
Edward Pielichaty: Investment properties – measurement and reclassification in the light of accounting law	208
Jolanta Rubik: Selected problems of identification and costs valuation of assets under construction	217
Bożena Rudnicka: Problems with valuation of fixed assets in budget entities	229
Adrian Ryba: Impairment loss for tangible fixed assets in accordance with international financial reporting standards – disputable article	245
Aleksandra Sulik-Górecka: Critical analysis of trends in accounting regulations concerning fixed asset upward revaluation	255
Marzena Tatarska: The initial valuation of fixed assets, tax and balance aspects.....	264
Tatiana Verezubova: Problems of the assessment and the accounting of fixed assets at Belarussian insurers.....	272
Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle: Classification and valuation of fixed tangible assets in Latvia.....	282
Paweł Zieniuk: Depreciation of fixed assets as a tool for tax optimization in enterprises	291
Joanna Zuchewicz: Improvements in external assets from the perspective of accounting and tax presentation.....	303
Katarzyna Żuk: Fixed assets in Polish and Belarussian balance law	311

Paweł Zieniuk

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

AMORTYZACJA ŚRODKÓW TRWAŁYCH JAKO NARZĘDZIE OPTIMALIZACJI PODATKOWEJ PRZEDSIĘBIORSTWA

Streszczenie: Współczesne przedsiębiorstwa coraz częściej starają się wykorzystywać wszelkie możliwe sposoby minimalizacji obciążeń podatkowych wobec państwa. Częste zmiany przepisów podatkowych oraz istnienie w prawie podatkowym obszarów swobodnego wyboru sprawiają, że możliwa staje się optymalizacja podatkowa rozumiana nie jako unikanie płacenia podatków, ale wykorzystywanie dostępnych możliwości ich zmniejszania. Amortyzacja majątku trwałego, uznawana przez prawo podatkowe za koszt uzyskania przychodu, zmniejsza dochód przedsiębiorstwa podlegający opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Niniejszy artykuł w syntetyczny sposób prezentuje możliwości kształtowania polityki podatkowej w obszarze amortyzacji środków trwałych w obecnym stanie prawnym, przedstawiając wpływ wybranych przez przedsiębiorstwa rozwiązań w tym zakresie na wysokość obciążeń podatkowych.

Słowa kluczowe: amortyzacja, polityka rachunkowości, środki trwałe, optymalizacja podatkowa.

1. Wstęp

Środki trwałe wykorzystywane w działalności jednostek gospodarczych stopniowo zużywają się, tracąc swoją wartość. W zależności od czasu, warunków i intensywności użytkowania sposób rachunkowego ujmowania zużycia tych środków może się różnić. Zawsze jednak odpisy amortyzacyjne zwiększają koszty działalności przedsiębiorstwa, a jeśli są również uznawane przez ustawy podatkowe za koszt uzyskania przychodu, powodują zmniejszenie podstawy opodatkowania, a tym samym wysokości obciążenia podatkowego wobec państwa.

Coraz częściej można więc spotkać się z poglądem, że przyjęte rozwiązania w zakresie amortyzacji majątku mogą stać się narzędziem optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa. Odpowiednie wykorzystanie swobody pozostawionej przez ustawodawcę nie jest utożsamiane z unikaniem opodatkowania, ale jest postrzegane jako sztuka, wymagająca specjalistycznej wiedzy i umiejętności poruszania się w zmagmatowanych przepisach podatkowych.

Prawo podatkowe rzeczywiście pozostawia jednostkom gospodarczym pewną swobodę w doborze metod i stawek amortyzacji, umożliwiając chociażby zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych, wprowadzając możliwości obniżania lub podwyższania stawek, skorzystania z metody degresywnej amortyzacji czy też dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych. Katalog rozwiązań uznawanych przez prawo podatkowe w zakresie amortyzacji majątku trwałego jest jednak znacznie węższy od obszarów swobodnego wyboru, jakie daje przedsiębiorstwom obowiązujące obecnie zarówno krajowe, jak i międzynarodowe, prawo bilansowe. W ten sposób część rozwiązań, które wpłynęłyby na zmianę wyniku finansowego w ujęciu bilansowym, nie spowoduje zmian w podstawie opodatkowania, ograniczając tym samym możliwość optymalizacji podatkowej.

W tym kontekście celem niniejszego artykułu jest zaprezentowanie wpływu stawek i metod amortyzacji na podstawę opodatkowania, w świetle obowiązujących regulacji prawa podatkowego. Tym samym podjęta została próba odpowiedzi na pytanie, czy w obowiązującym porządku prawnym istnieją rozwiązania umożliwiające jednostkom gospodarczym prowadzenie świadomych i legalnych działań, które znacząco mogłyby wpływać na wysokość opodatkowania. Podstawową metodykę badawczą stanowią studia literaturowe oraz analiza aktów prawnych.

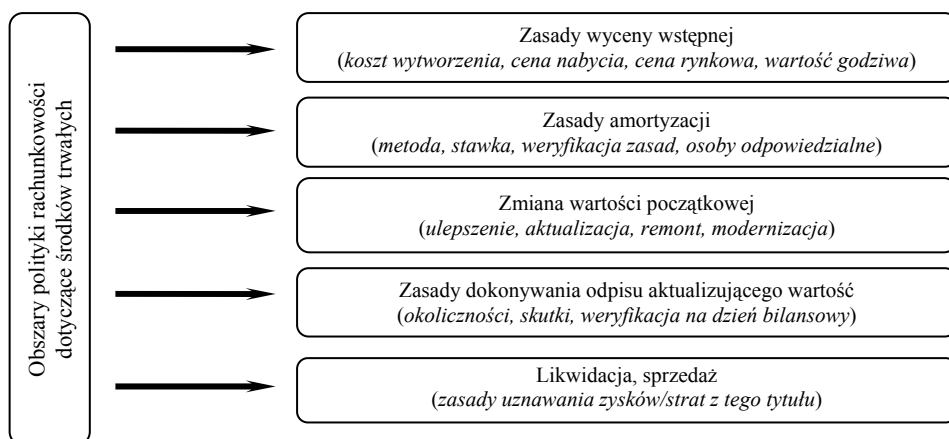
Rozpoczynając rozważania, należy zaznaczyć, że o wpływie przyjętych rozwiązań w obszarze amortyzacji majątku trwałego na wysokość obciążeń podatkowych można mówić w przypadku, gdy kwoty odpisów amortyzacyjnych są wielkościami znaczącymi w odniesieniu do podstawy opodatkowania. Dla przedsiębiorstwa osiągnącego wysokie obroty, przy stosunkowo niewielkim udziale środków trwałych w ogóle majątku, przyjęta polityka w zakresie odpisów amortyzacyjnych nie będzie więc miała większego wpływu na wysokość podatku.

2. Obszary swobodnego wyboru w prawie bilansowym i podatkowym

Zarówno w prawie bilansowym, jak i podatkowym oprócz przepisów bezwzględnie obowiązujących istnieją także przepisy o charakterze alternatywnym, dające przedsiębiorstwu możliwość wyboru określonych sposobów postępowania.

W przypadku prawa bilansowego dopuszczone możliwości wyboru w zakresie wyceny i ujmowania środków trwałych tworzą część polityki rachunkowości, będącej zbiorem wszystkich rozwiązań, wybranych i przyjętych przez daną jednostkę w prowadzeniu rachunkowości. Zasady wyceny i ujmowania środków trwałych związane są z wieloma zagadnieniami, najważniejsze z nich zostały przedstawione na rys. 1.

Prowadzenie polityki rachunkowości rozumiane jest nie tylko jako wybór i stosowanie określonych rozwiązań, ale też taki ich dobór, który umożliwia przedsiębiorstwu kształtowanie kategorii bilansowych i wynikowych prezentowanych w sprawozdaniu finansowym. O prowadzeniu polityki rachunkowości można więc



Rys. 1. Polityka rachunkowości w zakresie ujmowania i wyceny środków trwałych

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Walińska 2008, s. 1100].

mówić w przypadku, gdy dobór rozwiązań cechuje świadomość, czyli rozumienie skutków ich wyboru, oraz celowość oznaczająca wybór rozwiązań prowadzących do realizacji postawionych celów [Zieniuk 2010, s. 357]. Nie we wszystkich obszarach związanych z wyceną i ujmowaniem środków trwałych będzie więc istniała możliwość świadomego i celowego prowadzenia polityki rachunkowości. Przykładowo, zasady wyceny wstępnej określa ustawa o rachunkowości, a wybór parametru tej wyceny nie jest przez jednostkę dokonywany w sposób dowolny, lecz zależy od rzeczywistości gospodarczej. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku ulepszeń i remontów. O charakterze poniesionych na środki trwałe nakładów nie decyduje polityka rachunkowości, ale ekonomiczna istota tych nakładów [Walińska 2008, s. 1101].

Bezsprzecznie jednak za instrument umożliwiający prowadzenie polityki rachunkowości można uznać zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych środków trwałych. W przypadku amortyzacji każda jednostka powinna jednoznacznie określić w polityce rachunkowości moment rozpoczęcia oraz zasady amortyzacji majątku. Obecnie regulacje ustawy o rachunkowości określają, że rozpoczęcie amortyzacji powinno nastąpić nie wcześniej niż po przyjęciu środka trwałego do użytkowania. A zatem w polityce rachunkowości należy wybrać, czy amortyzacja rozpoczyna się w miesiącu, w którym środek trwały przyjęto do używania, czy też dopiero w miesiącu kolejnym [Śnieżek, Wiatr 2003, s. 77].

Każda jednostka powinna także, dla poszczególnych grup środków trwałych, określić stawki i metody amortyzacji. Odpisy amortyzacyjne mogą być ustalone na podstawie stopy amortyzacji, określonej jako procent wartości początkowej środka trwałego, lub wyrażone kwotowo poprzez wskazanie stawki amortyzacji. Podstawą wyznaczenia stawki amortyzacji może być m.in.: przewidywana liczba godzin pracy

środka trwałego, wyprodukowana ilość wyrobów, przewidywany okres użytkowania, stawka amortyzacyjna zgodna z wykazem stawek do celów podatkowych. Przyjęta stawka powinna zaś podlegać okresowej weryfikacji. Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych w sposób uproszczony, poprzez zbiorcze odpisy, jest możliwe tylko dla środków trwałych o niskiej wartości początkowej, której ustawa o rachunkowości nie precyzuje.

Międzynarodowe Standardy Rachunkowości, podobnie do polskiego prawa bilansowego, regulują zagadnienia związane z amortyzacją środków trwałych w sposób ramowy, pozostawiając swobodę wyboru zarówno okresu użytkowania, jak i metody amortyzacji [MSR 16, art. 43–62]. Standard określa jednak katalog czynników, które należy wziąć pod uwagę przy ustalaniu okresu amortyzacji, jak też konieczność dokonywania weryfikacji okresu i metody amortyzacji.

Unormowania prawa podatkowego dotyczące amortyzacji środków trwałych określają ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych [updop, art. 16a–16m] oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych [updog, art. 22a–22m]. Podstawowe regulacje obu ustaw są w tym zakresie zbieżne, czyli niezależnie od formy opodatkowania odpisy amortyzacyjne można na tych samych zasadach zaliczać do kosztów uzyskania przychodów.

Autonomiczność prawa bilansowego i prawa podatkowego narzuca konieczność prowadzenia ewidencji analitycznej do celów sporządzania zeznania podatkowego, co dotyczy w szczególności amortyzacji środków trwałych [Olchowicz 2011, s. 357] i wiąże się z wprowadzeniem przez przepisy podatkowe stawek i metod dla określonych grup środków trwałych zawartych w załączniku do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W przeciwieństwie do prawa bilansowego określone stawki obowiązują więc wszystkie podmioty, a podwyższenie stawek dzięki zastosowaniu współczynników podwyższających może zostać zastosowane tylko w przypadkach określonych w ustawie. Należy jednak zaznaczyć, że stawki wynikające z przepisów podatkowych nie są wiążące dla ustalania amortyzacji bilansowej.

Istotne różnice dotyczące amortyzacji w ujęciu bilansowym i podatkowym dotyczą także zakresu środków trwałych podlegających amortyzacji, wartości składników majątku oraz okresu użytkowania. Z zapisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika, że nie zalicza się do tej grupy niektórych elementów majątku, uznawanych przez prawo bilansowe za środki trwałe (takich jak prawo wieczystego użytkowania gruntu czy też inwentarz żywy), a katalog środków niepodlegających amortyzacji jest dużo obszerniejszy. Określona została też granica istotności, wynosząca obecnie 3500 zł, dla składników majątku, od których podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych [updop, art. 16d] i zaliczać ich równowartość jednorazowo w koszty uzyskania przychodu. Poza jednorazowym odpisem przepisy podatkowe dopuszczają możliwość wyboru liniowej lub degresywnej metody amortyzacji [updop, art. 16i–16k].

Podsumowując, regulacje prawa bilansowego w zakresie amortyzacji to przede wszystkim ogólne wytyczne i rozwiązania ramowe, dające jednostkom dużą swobo-

dę wyboru. Na tym tle rozwiązania proponowane przez prawo podatkowe należy uznać za mniej elastyczne, a nawet za zbyt wolno dostosowujące się do zmian zachodzących w życiu gospodarczym [Micherda (red.) 2011, s. 53].

3. Polityka w zakresie amortyzacji a optymalizacja obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa

Wszelkie dążenia podatników do minimalizacji obciążeń podatkowych można podzielić na dwie grupy. Z jednej strony będą to nielegalne działania mające na celu unikanie opodatkowania, przez co podatnicy mogą narazić się na odpowiedzialność karno-skarbową, z drugiej zaś działania dokonywane zgodnie z prawem, wykorzystujące dopuszczalne rozwiązania na własne potrzeby jednostki, co określane jest jako optymalizacja podatkowa. Podkreślić należy zatem różnicę między unikaniem opodatkowania a uchylaniem się od opodatkowania, które mieści w sobie element nielegalności, wiążący się z naruszeniem obowiązujących norm prawnych [Syguła 2007, s. 54]. Warto też zaznaczyć, że w przypadkach kontrowersyjnych, kiedy podatnik ma wątpliwości co do legalności przyjętego rozwiązania, może zwrócić się do organów podatkowych o wydanie interpretacji przepisów w konkretnej sprawie [Ordynacja podatkowa, art. 14b].

Przyspieszenie amortyzacji podatkowej powoduje zwiększenie kosztów uzyskania przychodu, a tym samym zmniejszenie wyniku podatkowego, będącego podstawą opodatkowania. Wydawać by się więc mogło, że ustalając metody i stawki amortyzacji, przedsiębiorstwa będą się kierowały zasadami polegającymi na:

- ustalaniu jak najwyższych stawek i jak najkrótszego okresu amortyzacji,
- wyborze metod amortyzacji umożliwiających zwiększenie wysokości odpisów amortyzacyjnych w początkowych okresach użytkowania majątku,
- stosowaniu, w miarę możliwości dopuszczanych przez prawo podatkowe, współczynników podwyższających.

W pewnych sytuacjach korzystniejszy dla jednostek będzie jednak wybór metod i stawek pozwalających na odroczenie momentu uznania zużycia majątku trwałego za koszt uzyskania przychodu. Jednym z ciekawszych przykładów są działania optymalizacyjne, mające na celu podwyższenie podstawy opodatkowania w bieżącym okresie, aby od obliczonego w ten sposób wyższego podatku móc odliczyć stratę podatkową z okresów poprzednich. Takie działania określa się jako zarządzanie stratą podatkową.

Warto wspomnieć, że dążenie do przyspieszenia amortyzacji nie wynika tylko z chęci obniżania obciążeń podatkowych, ale też z ogólnej, światowej tendencji. Obecnie większość przedsiębiorstw dąży bowiem do jak najszybszego amortyzowania środków trwałych, zwłaszcza w odniesieniu do elementów majątku zaawansowanych technologicznie, a motywami przyspieszonej amortyzacji są przede wszystkim postęp techniczny, trendy czasowe i częste zmiany dokonujące się na rynku.

W długim okresie, przy uwzględnieniu zmiany wartości pieniądza w czasie, zastosowanie amortyzacji przyspieszonej w przedsiębiorstwie, które przynosi zysk, może spowodować znaczne oszczędności [Szczepański, Szyszko 2007, s. 97]. Ustalając politykę amortyzacji, przedsiębiorstwo powinno zatem zdecydować, czy w długim okresie dążyć będzie przede wszystkim do maksymalizacji zysków, czy też do jak najszybszego odtworzenia środków trwałych. Poprzez wyższe odpisy amortyzacyjne będzie mogło maksymalizować nadwyżkę finansową na odtworzenie środków trwałych.

Przy sporządzaniu planu rozwoju przedsiębiorstwa w długim okresie należy brać pod uwagę zagadnienia związane z rachunkiem amortyzacji, dotyczące w szczególności planów inwestycyjnych, ich struktury i utrzymania, przewidywanego okresu użytkowania środków trwałych i terminów wymiany tych środków [Martyniuk 2008, s. 128]. Długookresowa analiza wiąże się też z problemem podatku odroczonego, powstającego w związku z zastosowaniem odmiennych sposobów amortyzacji dla potrzeb prawa bilansowego i podatkowego.

4. Możliwości kształtowania polityki podatkowej przedsiębiorstwa w zakresie amortyzacji środków trwałych w obecnym stanie prawnym

Jednym z najważniejszych instrumentów, dopuszczalnych przez przepisy prawa podatkowego i pozwalających wpływać na wysokość podstawy opodatkowania, jest możliwość zastosowania degresywnej metody amortyzacji środków trwałych. Obliczone przy użyciu tej metody podwyższone odpisy amortyzacyjne mogą być uznane za koszt uzyskania przychodu w przypadku środków trwałych zaliczanych do grup 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych oraz środków transportu z wyłączeniem samochodów osobowych.

Mimo braku możliwości zastosowania do wielu środków trwałych o wysokiej wartości początkowej, takich jak budynki i budowle, degresywna metoda amortyzacji może mieć duże znaczenie dla optymalizacji podatkowej, gdyż pozwala zaliczyć wydatki na zakup lub wytworzenie środków trwałych do kosztów uzyskania przychodów w początkowej fazie ich użytkowania. Tym samym, w porównaniu z metodą liniową, wysokość odpisów będzie wyższa, a podatek obniżony, co przy środkach trwałych o znaczącej wartości początkowej prowadzi też do poprawy płynności finansowej przedsiębiorstwa.

Możliwość przyspieszenia amortyzacji daje także zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych, które w świetle art. 16j updop mogą być określone dla środków trwałych używanych lub ulepszonych, wprowadzanych do ewidencji danego podatnika po raz pierwszy. Indywidualne stawki amortyzacyjne mogą być również stosowane dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych.

Swoboda ustalania stawek amortyzacyjnych w opisanym przypadku została jednak ograniczona poprzez narzucenie, dla używanych i ulepszonych środków oraz

inwestycji w obcych środkach trwałych, minimalnych okresów amortyzacji, które wyznaczają jednocześnie maksymalne dopuszczalne stawki. Jednak dla ewentualnego wykorzystania możliwości ustalania indywidualnych stawek do celów optymalizacji podatkowej istotne jest, że przyjęte w ten sposób stawki mogą być wyższe niż wynikające z wykazu stawek amortyzacyjnych, co pozwala na stosunkowo szybsze zaliczenie wartości środków trwałych do kosztów uzyskania przychodu.

Podobny wpływ na minimalizację obciążeń podatkowych będzie miało dokonywanie jednorazowych odpisów amortyzacyjnych, które zgodnie z art. 16d i 16k updop mogą zostać zastosowane w przypadku:

- niskocennych środków trwałych,
- małych podatników,
- podmiotów, które rozpoczęły działalność w danym roku podatkowym.

Próg wartościowy dla niskocennych środków trwałych wynosi 3500 złotych i oznacza, że w przypadku środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza tej kwoty, jednostki mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych, zaliczając wydatki na zakup środka trwałego do kosztów uzyskania przychodu w miesiącu oddania ich do używania.

Podobne rozwiązanie ustawodawca przewiduje w przypadku środków trwałych zaliczonych do grup 3–8 Klasyfikacji Środków Trwałych, z wyłączeniem samochodów osobowych, dla podmiotów zaliczonych do małych podatników (dla których przychody ze sprzedaży nie przekroczyły w roku poprzednim równowartości 1 200 000 euro) oraz podatników, którzy w danym roku podatkowym rozpoczęli działalność.

W tym przypadku ograniczeniem jest łączna wartość odpisów amortyzacyjnych, która w danym roku podatkowym nie może przekroczyć równowartości 50 000 euro. Ustawa zawiera także katalog podmiotów, dla których opisana możliwość nie ma zastosowania, m.in. dla spółek powstałych w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału.

Warto też zaznaczyć, że jednostki nie mają obowiązku dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych. Środek trwały o wartości początkowej poniżej 3500 zł może także, w przypadku odpowiedniej decyzji, podlegać amortyzacji na zasadach ogólnych. Takie rozwiązanie prawne jest więc kolejnym przykładem możliwości decydowania o wysokości obciążeń podatkowych, które będzie jednak mieć znaczenie, zwłaszcza w przypadku gdy jednostka dokonuje częstych zakupów niskocennych środków trwałych.

Dodatkowym narzędziem umożliwiającym indywidualne kształtowanie polityki podatkowej w zakresie amortyzacji środków trwałych jest stosowanie, w ustawowo określonych przypadkach, podwyższonych stawek amortyzacyjnych. Podatnicy mogą zatem skorzystać z możliwości zastosowania stawek wyższych niż określone w wykazie, dla środków trwałych takich jak:

- budynki i budowle używane w warunkach pogorszonych lub złych,
- maszyny, urządzenia i środki transportu, używane bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagające szczególnej sprawności technicznej,

- maszyny i urządzenia zaliczone do grup 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu [updog, art. 16i].

Dla każdego z wymienionych przypadków ustawa przewiduje maksymalny współczynnik podwyższający. Podatnicy mają jednak możliwość wyboru podwyższonych stawek bądź rezygnacji z ich stosowania i przyjęcia amortyzacji za zasadach ogólnych.

Oprócz podwyższania stawek amortyzacyjnych możliwe jest także ich obniżanie, w myśl art. 16i ust. 5 updog, a tym samym przyjęcie stawek niższych niż podane w wykazie i zmniejszenie odpisów amortyzacyjnych uznawanych za koszt uzyskania przychodu. Narzędzie to wykorzystywane jest zwłaszcza w przypadku wspomnianego już zarządzania stratą podatkową.

Obowiązujące przepisy prawne dają zatem podmiotom gospodarczym pewien katalog możliwości wpływania na wysokość odpisów amortyzacyjnych uznawanych za koszt uzyskania przychodu, a tym samym na wysokość obciążeń podatkowych. Należy jednak zaznaczyć, że praktycznie każdy z opisanych instrumentów optymalizacyjnych został obwarowany licznymi ograniczeniami, a tym samym nie może zostać wykorzystany w odniesieniu do każdego środka trwałego przyjętego do używania przez przedsiębiorstwo.

5. Podsumowanie

Autonomiczność prawa bilansowego i podatkowego sprawia, że odpisy amortyzacyjne dokonywane do celów ustalenia wyniku finansowego i podstawy opodatkowania mogą się znacząco różnić. Wynika to m.in. ze stosowania dopuszczonych przez prawo podatkowe możliwości zastosowania przyspieszonej lub opóźnionej amortyzacji, zmian stawek amortyzacyjnych czy też dokonywania jednorazowych odpisów w ciężar kosztów.

Należy w tym miejscu zaznaczyć, że prowadzenie podwójnej ewidencji dla celów podatkowych i bilansowych jest uznawane za pracochłonne i kosztochłonne, stąd wiele jednostek rezygnuje z takiej możliwości i decyduje się zwykle na rozwiązanie dopuszczalne dla obu celów jednocześnie.

Jeżeli jednak przedsiębiorstwo zdecyduje się na wykorzystanie możliwości, jakie dają przepisy prawa podatkowego w zakresie kształtowania polityki amortyzacyjnej – do wyboru będzie mieć katalog narzędzi, które potencjalnie mogą zostać użyte do wpływania na wysokość obciążeń podatkowych. W zależności od przyjętych celów jednostki, wykorzystane mogą być narzędzia prowadzące zarówno do obniżenia, jak i podwyższenia podstawy opodatkowania w bieżącym okresie.

Rozpatrując zagadnienie wykorzystania amortyzacji jako narzędzia optymalizacji podatkowej, należy podkreślić, że z pozoru szeroki katalog obszarów swobodnego wyboru jest w wielu przypadkach ograniczony, zarówno podmiotowo (dla określonych jednostek), jak i przedmiotowo (do określonych środków trwałych). Poza tym próba kształtowania wysokości odpisów amortyzacyjnych w kontekście obniża-

nia podatków będzie celowa zwłaszcza w przypadku posiadania przez przedsiębiorstwo znaczących wartościowo elementów majątku trwałego.

Należy też pamiętać, że o optymalizacji podatkowej można mówić tylko wtedy, gdy wszelkie działania mające na celu minimalizację obciążeń podatkowych są zgodne z obowiązującym prawem, w przeciwnym wypadku zamiast z optymalizacją będziemy mieć do czynienia z oszustwem podatkowym.

Literatura

- Martyniuk T. [2008], *Rachunek amortyzacji środków trwałych w przedsiębiorstwie*, ODiDK, Gdańsk.
- Micherda B. (red.) [2011], *Prawo bilansowe a prawo podatkowe*, Difin, Warszawa.
- Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa 2011.
- Olchowicz I. [2011], *Rachunkowość podatkowa*, Difin, Warszawa.
- Syguła L. [2007], *Jak rozumieć pojęcie „optymalizacja podatkowa”*, „Biuletyn Podatków Dochodowych” nr 1.
- Szczepański J., Szyszko L. (red.) [2007], *Finanse przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Śnieżek E., Wiatr M. [2003], *Prawo wyboru a kształtowanie polityki rachunkowości jednostki – rozważania na przykładzie amortyzacji*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, nr 72, Warszawa.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (updof) (DzU 2010, nr 51, poz. 307, ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (updog) (DzU 2011, nr 74, poz. 397, ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (DzU 2005, nr 8, poz. 60, ze zm.).
- Walińska E. [2008], *Polityka rachunkowości jako narzędzie kształtowania sprawozdania finansowego*, [w:] *Rachunkowość i sprawozdawczość finansowa*, t. II, red. E. Walińska, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Zieniuk P. [2010], *Świadome i celowe prowadzenie polityki rachunkowości jako wyzwanie dla współczesnego przedsiębiorstwa*, [w:] *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, red. B. Micherda, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, t. II, Kraków.

DEPRECIATION OF FIXED ASSETS AS A TOOL FOR TAX OPTIMIZATION IN ENTERPRISES

Summary: Nowadays companies increasingly try to employ all possible means to minimize their tax burdens. In particular frequent changes of tax provisions and the existence of possible areas of choice by the tax payer, make tax optimization possible. Tax optimization should be understood not as tax avoidance, but as the use of available legal opportunities to reduce taxes. Depreciation of fixed assets, recognized by the tax law as tax deductible, reduces the taxable income. This article presents, in a synthetic way, the possibilities to shape an entrepreneur's tax policy in the area of asset depreciation within the current legal provisions by showing the influence of selected solutions, used by entrepreneurs, on the amount of tax to be paid.

Keywords: depreciation, accounting policy, fixed assets, tax optimization.