

Jolanta Iwin-Garzyńska

Uniwersytet Szczeciński

**SYSTEM AMORTYZACJI PODATKOWEJ
W KONTEKŚCIE IDEI WSPÓLNEJ
SKONSOLIDOWANEJ PODSTAWY OPODATKOWANIA**

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 podatkowa środków trwałych. W opracowaniu podjęto temat systemu amortyzacji podatkowej w aspekcie wspólnej jednolitej podstawy opodatkowania osób prawnych poprzez wskazanie na istotę systemu amortyzacji podatkowej w Polsce, następnie odniesienie do założeń CCCBT. Przedstawiono wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w ramach realizacji projektu badawczego MNiSW, dotyczące skłonności polskich przedsiębiorstw do korzystania z metod amortyzacji przyśpieszonej.

Słowa kluczowe: amortyzacja, podatki, CCCTB.

1. Wstęp

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 podatkowa środków trwałych. Harmonizacja przepisów dotyczących kosztów amortyzacji w podatku dochodowym od osób prawnych winna przyczynić się do zwiększenia stabilności i przejrzystości prawa podatkowego. Koncepcja CCCBT ma duże znaczenie dla racjonalizacji systemu podatkowego, opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw. W tym kontekście istotna jest kwestia dochodu jako podstawy opodatkowania, a w szczególności wielkość kosztów stanowiących koszty uzyskania dochodu w tym kosztów amortyzacji podatkowej.

Podjęcie problematyki systemu amortyzacji podatkowej w aspekcie wspólnej jednolitej podstawy opodatkowania osób prawnych wymaga wskazania na istotę systemu amortyzacji podatkowej w Polsce, następnie odniesienie do założeń CCCBT. Na tym tle przedstawione zostaną wyniki badań ankietowych przeprowadzonych

w ramach realizacji projektu badawczego MNiSW¹. Celem opracowania jest prezentacja polskiego systemu amortyzacji podatkowej w kontekście idei CCCBT i analiza możliwości ujednoczenia tego systemu w ramach systemu podatkowego Unii Europejskiej z uwzględnieniem skłonności polskich przedsiębiorstw do stosowania metod amortyzacji podatkowej.

2. System podatkowy amortyzacji

Amortyzacja podatkowa jest określana przez system amortyzacji, którego cechą charakterystyczną jest fiskalność, co oznacza, że został on stworzony przede wszystkim w celach podatkowych. 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 eksploatacji².

Oceniając system podatkowy amortyzacji, należy poddać analizie różne metody amortyzacji jako instrumenty stymulujące wielkość kosztów uzyskania przychodu. W literaturze przedmiotu można wyróżnić wiele metod amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych [Kaleta, Romanowska 1984, s. 138].

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (updog), w części dotyczącej amortyzacji, ustawodawca przewidział możliwość wykorzystania przez przedsiębiorstwo różnych metod dokonywania odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu [Głuchowski i in. 2002, s. 193]. Przedsiębiorstwo dokonuje odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych podlegających amortyzacji, od wartości początkowej, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek wprowadzono do ewidencji. Przedsiębiorstwo samodzielnie dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji przed rozpoczęciem amortyzacji i wybraną metodę stosuje do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego³. Ewentualna korekta odpisów amortyzacyjnych możliwa jest tylko

¹ Badania realizowane są w ramach projektu badawczego 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-Garżyńska).

² Zostało to potwierdzone przez NSA, który wskazał, że konstrukcja uwzględniania kosztu w postaci amortyzacji środka trwałego koresponduje z ogólną zasadą, że 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 2003r., S.A./Bd 482/03 niepubl.

³ Zgodnie z zapisami updog podatnicy zobowiązani są stosować raz wybraną metodę aż do pełnego zamortyzowania środka trwałego. Por. Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000 nr 54, poz. 654 z późn. zm., art. 16h ust. 2.

w wyjątkowych sytuacjach, np. 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 ustawy⁴. W trakcie amortyzacji środka trwałego nie ma możliwości zmiany metody amortyzacji środka trwałego⁵. W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych nie zdefiniowano pojęcia „metoda amortyzacji”. Także w ustawie o rachunkowości nie zawarto takiej definicji. Jednak z zapisów ustawy o podatku dochodowym wynika, że przedsiębiorcy mają do wyboru trzy metody amortyzacji:

1) liniową przy zastosowaniu standardowych, podwyższonych lub obniżonych stawek amortyzacji określonych w wykazie stanowiącym załącznik do ustawy (updop, art. 16i ust. 1,2 i 5),

2) liniową przy zastosowaniu indywidualnych stawek amortyzacji (updop, art. 16j ust. 1),

3) degresywną (updop, art. 16k).

Zdaniem J. Sokołowskiego przedsiębiorstwo w określonych prawem granicach może dokonać wyboru metody amortyzacji, okresu umarzania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a w niektórych przypadkach nawet wysokości zastosowanej stawki. Z reguły każda decyzja w tym zakresie wywołuje różne skutki w sferze wysokości obciążeń podatkiem dochodowym [Sokołowski 1995, s. 99].

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

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 użytkowania⁶. 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 wartości⁷.

⁴ Por. Wyrok NSA z 17 kwietnia 2008 r., II FSK 282/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁵ Por. Wyrok NSA z 6 czerwca 2006 r., II FSK 909/05, MoPod 2006/12/44.

⁶ Por. updop, 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 użytkowania. Por. art. 17 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości.

⁷ Grupa robocza zaproponowała, aby składniki majątku nie były uznawane za aktywa trwałe, gdy wartość ich nie przekracza 1000 euro; wskazano, że wydatki te powinny być jednorazowo zaliczone do kosztów uzyskania przychodu. Por. [CCCTB: possible elements... 2007, s. 9].

Metoda liniowa to dokonywanie odpisów w równych miesięcznych lub kwartalnych ratach albo jednorazowo na koniec roku podatkowego; jest to podstawowa metoda amortyzacji. Metoda ta polega na tym, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji. W odniesieniu do tej metody ustawodawca przewidział możliwość zastosowania przez przedsiębiorstwa podwyższonych stawek amortyzacji i 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 w stosunku do warunków przeciętnych lub wymagających szczególnej sprawności technicznej⁸. Przedsiębiorstwo ma także możliwość 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 jest jedną z podstawowych przy konstruowaniu wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania, koncepcji harmonizacji podatków dochodowych w państwach Unii Europejskiej. Z drugiej strony jednak w koncepcji poszukuje się rozwiązań sprzyjających standaryzacji i obiektywizacji ustalania dochodu podatkowego, a dzięki temu łatwiejszemu porównywaniu obciążeń podatkowych [Supera-Markowska 2010, s. 205].

Obowiązujący system amortyzacji środków trwałych stwarza przedsiębiorstwu możliwości stosowania indywidualnych stawek amortyzacji dla ulepszonych lub używanych składników majątku trwałego. Stawki do 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 [Litwińczuk 1996, s. 184].

⁸ 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.

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. updop, art. 16i.

Oprócz metody liniowej polskie prawo podatkowe umożliwia zastosowanie metody degresywnej amortyzacji, 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 degresywnym (updog, art. 16k) 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 wyższy niż 2, a w następnych latach podatkowych odpisów dokonuje od wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat używania. 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 społeczną⁹.

W uregulowaniach dotyczących metody degresywnej zawarto także zapisy preferencyjne dla przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą, oraz dla „małych podatników”¹⁰. Przedsiębiorcy ci mają możliwość skorzystania z amortyzacji obejmującej jednorazowym odpisem amortyzacyjnym do 100% wartości początkowej środka trwałego w pierwszym roku podatkowym (art. 16k updog). 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 kwoty 100 000 euro¹¹. Określony, preferencyjny, sposób dokonywania odpi-

⁹ 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.

¹⁰ 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 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.

¹¹ Ustawą z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zmieniono kwotę tego limitu (wcześniej była to kwota 50 000 euro). Zgodnie z art. 5 powołanej ustawy

sów amortyzacyjnych stanowi pomoc *de minimis* udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w aktach prawa wspólnotowego¹².

W raporcie Ministerstwa Finansów jedynie preferencyjne zapisy dla przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą, oraz dla „małych podatników” zostały uznane za preferencje podatkowe. Wartość tej preferencji oszacowano w roku 2010 na kwotę 148 mln zł (por. [*Preferencje podatkowe...* 2010, s. 12]), co przy wartości preferencji wynikających np. 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.

Celem tego wycinka opracowania była analiza polskiego systemu amortyzacji. Poprzez wskazanie na metody amortyzacji podkreślono, że przedsiębiorstwa polskie mają możliwość kształtowania odpisów amortyzacyjnych, obniżania wielkości wpływów podatkowych, a w efekcie wpływania na wielkość płaconych podatków dochodowych. Istotne jest zatem, czy przedsiębiorstwa polskie 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.

Tabela 1. Znaczenie przyspieszonych metod amortyzacji dla przedsiębiorstw (0 – nieistotna, 5 – istotna)

Wyszczególnienie	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.

Pierwsze badanie w zakresie skłonności przedsiębiorstw polskich przeprowadzono w roku 2002¹³. Odpowiednie dane przedstawiono w tab. 1. Wynika z nich,

w latach podatkowych rozpoczynających się w 2009 r. i 2010 r. kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w art. 16k ust. 7 updog wynosi 100 000 euro w każdym z tych lat podatkowych. W 2010 r. limit jednorazowych odpisów amortyzacyjnych stosownie do postanowień ww. ustawy wynosił 422 000 zł. W 2011 r. 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.

¹² 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.

¹³ Badania przeprowadzono w ramach projektu badawczego KBN pt. „Podatkowa tarcza amortyzacyjna a wartość inwestycji rzeczowych przedsiębiorstw” (nr 2 H02C 09822) kierownik – J. Iwin-

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 stanu rzeczy może być niechęć do podwyższania kosztów działalności, prostota ustalania odpisów metodą liniową, jak i niedostateczne dostrzeganie, przez służby finansowo-księgowe przedsiębiorstw, finansowych walorów amortyzacji (w praktyce amortyzacja często traktowana jest jedynie jako koszt księgowy) [Iwin-Garzyńska 2005, s. 154-155].

Tabela 2. Znaczenie przyspieszonych metod amortyzacji dla przedsiębiorstw (0 – nieistotna, 5 – istotna)

Wyszczególnienie	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.

Badanie zostało wykonane także w roku 2010 w ramach projektu finansowanego ze środków MNiSW¹⁴. Odpowiednie dane zawarto w tab. 2. Z danych tych wynika, że metody amortyzacji podatkowej są dla przedsiębiorstw nieistotne, gdyż przeważająca grupa badanych przedsiębiorstw nie udzieliła odpowiedzi na pytanie, a wśród pozostałych dominowała odpowiedź o nieistotności metody amortyzacji. Taki obraz może dowodzić dwóch hipotez. Po pierwsze rzeczywiście polskie przedsiębiorstwa uznają za nieistotne zapisy dotyczące przyspieszonych metod amortyzacji. Po drugie, w praktyce korzystają z rozwiązań, ale w ograniczonym zakresie lub bez wiedzy, że tak czynią. Dowodem na słuszność tej hipotezy może być 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.

W systemie amortyzacji podatkowej uwidacznia się **teoria iluzji fiskalnych**, która polega na ukryciu opodatkowania, wysokości rzeczywistych ciężarów podat-

-Garzyńska. Badaniem objęto grupę około 250 przedsiębiorstw, wśród których dominowały spółki z o.o. i spółki akcyjne.

¹⁴ 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: NN113 291337 kierownik – J. Iwin-Garzyńska).

kowych, zróżnicowania ciężarów podatkowych. Iluzje te mogą być wywoływane m.in. przez wywoływanie wrażenia, że płacone przez przedsiębiorstwo podatki są korzystne, gdyż w ich wyniku uzyskuje on nadzwyczajne korzyści¹⁵. Wprowadzenie w ustawie wielu metod amortyzacji podatkowej sprzyja powstawaniu iluzji, że obciążenia podatnika są mniejsze niż w przypadku jednej metody. Zapisy amortyzacyjne tłumaczy się tym, że przedsiębiorstwo może mieć korzyści, gdyż na skutek oszczędności podatkowych ma dodatkowy kapitał na finansowanie działalności i rozwój. Jest to jednak tylko iluzja, gdyż przedsiębiorstwa, jak wynika z badań, nie dostrzegają istotności zróżnicowania metod amortyzacji podatkowej.

3. System amortyzacji podatkowej w koncepcji CCCTB

Opracowując system amortyzacji podatkowej w ramach koncepcji CCCTB, kierowano się zasadami równowagi pomiędzy elastycznością a standaryzacją uregulowań, szczegółowości i ogólności oraz atrakcyjności rozwiązań zaproponowanych w koncepcji w stosunku do rozwiązań krajowych. Pozostawienie przedsiębiorstwom wyboru między metodami amortyzacji środków trwałych niewątpliwie jest przejawem elastyczności polskiego systemu amortyzacji, gdyż pozwala im na kształtowanie w pewnym zakresie struktury i wysokości podstawy opodatkowania. W koncepcji CCCTB, jeśli ma być koncepcją wspólną, takie rozwiązania nie powinny występować, gdyż wówczas osiągnięty zostałby cel standaryzacji i obiektywizacji ustalania dochodu podatkowego, a dzięki temu łatwiejsze porównywanie obciążeń podatkowych [Supera-Markowska 2010, s. 204-205].

W pracach nad koncepcją w zakresie amortyzacji ważne jest rozważenie, czy amortyzacja ma być dokonywana według metody indywidualnej czy grupowej [Litwińczuk 2006, s. 12]. Amortyzacja według metody indywidualnej polega na określeniu dla każdego składnika majątku odrębnej podstawy i stawki amortyzacji. Natomiast w metodzie grupowej ustalana jest wspólna podstawa amortyzacji dla kilku grup środków trwałych, zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem, a od nich dokonuje się zbiorczych odpisów¹⁶. Metoda grupowa jest prostsza, gdyż 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. W metodzie indywidualnej wartość ta znana jest w każdym okresie używania środka trwałego. Wadą metody grupowej jest także, że nie oddaje ona rzeczywistości gospodarczej.

Spór dotyczący przyjęcia w koncepcji CCCTB jednej z dwóch metod jest w istocie konfliktem między dwiema zasadami: prostoty i dokładnego odzwierciedlenia

¹⁵ S. Owsiak [2005, s. 228-229] przedstawia więcej działań, które wywołują iluzje podatkowe. Tu wskazano na najistotniejsze z punktu widzenia tematu opracowania.

¹⁶ Amortyzacje według metody grupowej stosują w UE Dania, Finlandia, Litwa i Szwecja. Por. [Enders 2007, s. 6].

rzeczywistości. Zważywszy, że CCCTB powinna być koncepcją jak najbardziej prostą i zrozumiałą, aby nie pojawiły się wokół niej wątpliwości interpretacyjne, to bardziej zbliżona do obecnej praktyki jest metoda indywidualna.

W rozważaniach w zakresie 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 w propozycji systemu amortyzacji podatkowej w koncepcji CCCTB. W pracach nad koncepcją wspólnej jednolitej podstawy opodatkowania osób prawnych (CCCTB) 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 zużycie¹⁷.

Propozycja grupy roboczej w zakresie metod amortyzacji opiera się 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 trwałe 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. Aktywa te byłyby amortyzowane metodą indywidualną, liniową: budynki przy zastosowaniu stawki 2,5%, a pozostałe aktywa długoterminowe – 4% [Supera-Markowska 2010, s. 213]. 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% [Supera-Markowska 2010, s. 214]. W Polsce stawki te zawarte są w granicach od 1,5% (budynki mieszkalne, lokale) do 4,5% (obiekty inżynierii lądowej i wodnej)¹⁸.

Rzeczowe aktywa trwałe średnio i krótkoterminowe w koncepcji CCCTB amortyzowane byłyby 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 podatkowego [CCCTB: Possible... 2007, s. 18-19]. Takie ujęcie zasad amortyzacji podatkowej spełnia postulat przejrzystości i prostoty koncepcji CCCTB.

Analizując rozwiązania z zakresu systemu amortyzacji podatkowej, należy wspomnieć także o zapisach szczególnych dotyczących m.in. „małych podatników”. Jak wskazano wcześniej w polskich normach podatkowych przewidziano możliwość jednorazowej amortyzacji środków trwałych. W koncepcji CCCTB takich możliwości nie zapisano. Może to powodować, że koncepcja będzie mniej atrakcyjna od uregulowań krajowych. To natomiast może prowadzić do postawienia zarzutu dyskryminacji.

¹⁷ Por. [An overview of the main... 2005, s. 3; Summary Record... 2005, s. 5].

¹⁸ Por. Załącznik nr 1 do updp.

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

- 1) indywidualna, liniowa dla środków trwałych długoterminowych,
- 2) 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.

4. Wnioski końcowe

System podatkowy amortyzacji jest zasadniczą częścią systemu kształtującego podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym przedsiębiorstw. Jego waga jest szczególnie istotna, gdyż dotyczy długotrwałych procesów w przedsiębiorstwie, wynikających z działalności inwestycyjnej. Celem opracowania była prezentacja polskiego systemu amortyzacji podatkowej w kontekście idei CCCBT i analiza możliwości ujednoczenia tego systemu w ramach systemu podatkowego Unii Europejskiej z uwzględnieniem skłonności polskich przedsiębiorstw do stosowania metod amortyzacji podatkowej. Z przeprowadzonych badań wynika, że polski system amortyzacji podatkowej stwarza zachęty do stosowania przyspieszonych metod amortyzacji środków trwałych w celu obniżenia podstawy opodatkowania. Jednak z badań ankietowych wynika, 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. Zapisy te przewidują bardziej ujednoczony system, prostszy, jednak jego wadą jest brak zapisów dotyczących jednorazowej amortyzacji.

Literatura

- Enders D. i in., *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Frankfurt 2007.
- Głuchowski J. i in., *Formy zmniejszenia wysokości podatków w Polsce*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Iwin-Garzyńska J., *Kapitał amortyzacyjny w zarządzaniu finansami*, PWE, Warszawa 2005.
- Kaleta J., Romanowska W., *Finanse organizacji gospodarczych*, PWN, Warszawa 1984.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, Warszawa 1996.
- Litwińczuk H., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania – koncepcja i szanse wprowadzenia*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 9.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Raport Ministerstwa Finansów. Załącznik B: *Wartość preferencji podatkowych*, Warszawa 2010.
- Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995.
- Supera-Markowska M., *Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010.

Inne źródła

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.

CCCTB: possible elements of the technical outline, CCCTB/WP057/doc/en, Brussels, 26.07.2007.

Summary Record of the Meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group, CCCTB/WP/013, Brussels, 8.07.2005.

Dz.Urz. Wspólnoty Europejskiej L379/5 z 28.12.2006 r.

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2000 nr 54, poz. 654 z późn. zm.

Ustawa z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, DzU 2009, nr 69, poz. 587.

Wyrok NSA z 27 marca 2003r., S.A./Bd 482/03 niepubl.

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

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

SYSTEM OF TAX DEPRECIATION IN THE CONTEXT OF 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 such as: revenue, income and 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.