

Metody amortyzacji portowych środków trwałych

Zgodnie z art. 16h ust. 4 ustawy o PDOP oraz art. 22h ust. 4 ustawy o PDOF, odpisów amortyzacyjnych środków trwałych można dokonywać w równych ratach co miesiąc lub co kwartał albo jednorazowo na koniec roku. Jeżeli podatnik nie dokonuje odpisów miesięcznych, lecz zdecyduje się na odpisy kwartalne czy roczne, powinien pamiętać, iż suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji do końca tego roku podatkowego.

Zgodnie ze znowelizowanymi od 1 stycznia 2007 r. przepisami podatkowymi, w przedsiębiorstwach portowych wyróżnić następujące metody amortyzacji:

- liniową i degresywną;
- podwyższonych stawek przy użyciu współczynników;
- stawek indywidualnie ustalonych;
- jednorazowego odpisu.

Ponadto, istnieje jeszcze jedna „metoda”, opisana w art. 16f ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.; dalej: ustawa o PDOP) i art. 22f ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.; dalej: ustawa o PDOF), która mówi, iż w przypadku środków trwałych albo wartości niematerialnej i prawnej, których wartość początkowa nie przekracza 3.500,00 zł, podatnik może dokonać **odpisu jednorazowo w koszty** w miesiącu oddania go do użytkowania (z tym, że jest to jego prawo, nie obowiązek, co oznacza, że może także amortyzować takie środki trwałe według jednej z opisanych metod – rozkładając koszty w czasie).

Jeżeli podatnik zdecyduje się rozpiścić koszty amortyzacji w czasie – co do zasady nie ma prawa dokonywać odpisów w miesiącu oddania środka trwałego do użytkowania – księguje odpisy amortyzacyjne dopiero od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu oddania środka do użytkowania.

Metoda liniowa

Metoda liniowa opisana została w art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP oraz w art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF, a polega **na równomiernym rozłożeniu odpisów amortyzacyjnych** obciążających koszty firmy w każdym roku w tej samej wysokości. Odpisy amortyzacyjne są równe – przez cały okres amortyzowania środka trwałego stosowana jest taka sama stawka amortyzacyjna. Amortyzację liczy się od wartości początkowej środka trwałego.

Stawki amortyzacyjne znaleźć można w **Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych**, stanowiących załączniki do ustaw o PDOP i PDOF.

Metoda degresywna

Metodę degresywną opisuje art. 16k ust. 1 ustawy o PDOP oraz art. 22k ust. 1 ustawy o PDOF, a stosować ją można wyłącznie dla środków trwałych z grup 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych

(KŚT) oraz środków transportu, z wyjątkiem samochodów osobowych.

Jeżeli firma stosuje metodę degresywną, może dla w/w środków trwałych stosować współczynniki podwyższające podstawową stawkę amortyzacyjną (z Wykazu stawek amortyzacyjnych) **nie wyższe niż 2,0**, a w przypadku ich użytkowania w gminach o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną **nie wyższych niż 3,0**.

Przy stosowaniu metody degresywnej, w pierwszych latach odpisy amortyzacyjne są wyższe (przy amortyzacji liniowej odpisy są równo rozłożone w czasie). **Odpisy maleją**, aż do zrównania się odpisów obliczanych metodą degresywną z odpisami, które byłyby liczone metodą liniową. Począwszy od roku podatkowego, w którym roczna kwota amortyzacji określona metodą degresywną **miałaby być niższa** od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej, firma amortyzuje środek trwały według metody liniowej, tj. od wartości początkowej i przy zastosowaniu stawki podstawowej.

Metoda podwyższonych współczynników

Wysokość współczynników, które mogą podwyższać podstawową stawkę amortyzacji zawarta jest w art. 16i ust. 2 ustawy o PDOP oraz w art. 22i ust. 2 ustawy o PDOF.

Metoda podwyższonych współczynników polega na tym, że przy amortyzacji liczonej metodą liniową **podwyższa się stawkę podstawową**. Stawkę tę podwyższyć można jedynie w przypadku amortyzacji tych środków trwałych, które enumeratywnie wymienił ustawodawca w ustawach podatkowych, tj.:

1. dla budynków i budowli używanych w warunkach:

– **pogorszonych** – przy zastosowaniu współczynników **nie wyższych niż 1,2**;

za pogorszone warunki uważa się używanie budynków lub budowli pod ciągłym działaniem wody, pary wodnej, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu;

– **złych** – przy zastosowaniu współczynników **nie wyższych niż 1,4**;

za złe warunki używania budynków i budowli uważa się używanie tych środków trwałych pod wpływem niszczących środków chemicznych. Dotyczy to również przypadków silnego działania na budynek lub budowlę niszczących środków chemicznych rozproszonych w atmosferze, wodzie lub wydzielających się w postaci oparów, których źródłem są inne obiekty znajdujące się w pobliżu.

W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany;

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.

W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany;

3. dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4-6 i 8 KŚT, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, przy zastosowaniu współczynników **nie wyższych niż 2,0**.

Do tej grupy należy zaliczyć maszyny, urządzenia i aparaturę, w których zastosowane są układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe spełniające założone funkcje dzięki wykorzystaniu w nich najnowszych zdobyczy techniki, a także pozostałą aparaturę naukowo-badawczą i doświadczalnie-produkcyjną.

Podwyższenia stawek amortyzacyjnych (lub rezygnacji z ich stosowania), podatnicy mogą dokonać począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

Metoda indywidualnie ustalonych stawek

Prawo podatkowe – a dokładnie art. 16j ustawy o PDOP oraz art. 22j ustawy o PDOF – umożliwia podatnikom stosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych dla niektórych środków trwałych – tj. dla inwestycji w obcych środkach trwałych oraz do używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika.

Budynki i budowle uznaje się za:

1. **używane** – jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy;
2. **ulepszone** – jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30 % wartości początkowej.

Środki trwałe zaliczone do grupy 3-6 i 8 KŚT oraz środki transportu uważa się za:

1. **używane** – jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy;
2. **ulepszone** – jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20 % wartości początkowej.

Ustalone przez podatnika indywidualne stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji, są wynikiem przewidywanego przez niego okresu ich używania, przy czym okres amortyzowania nie może być krótszy niż:

1. dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 KŚT:

- 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25.000,00 zł;
- 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25.000,00 zł i nie przekracza 50.000,00 zł;
- 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach;

2. dla środków transportu (w tym samochodów osobowych) – 30 miesięcy;

3. dla budynków i budowli – 10 lat, z wyjątkiem budynków wymienionych w rodzajach 103 i 109 KŚT, trwale związanych z gruntem, kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych oraz budynków zastępczych dla których okres ten nie może być krótszy niż 3 lata.

Należy zwrócić uwagę, że od 1 stycznia 2007 r. **zmianie uległy zasady amortyzacji używanych budynków (lokalii) niemieszkalnych**. W myśl nowych przepisów podatnicy, ustalając indywidualnie stawki amortyzacyjne używanych budynków (lokalii) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5 % – powinni uwzględnić okres amortyzacji **nie krótszy niż 40 lat**, pomniejszony o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania – do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika. Tak obliczony przez podatnika okres amortyzacji nie może jednak być krótszy niż 10 lat. Tak więc aby wyliczyć okres amortyzacji, od 40 lat trzeba odjąć pełną liczbę lat od dnia ich oddania pierwszy raz do używania, a przyjęty okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

Przykład

W styczniu 2007 roku Firma kupiła używany budynek (sklep) na cele prowadzonej działalności gospodarczej. Poprzedni właściciel po raz pierwszy wprowadził ten budynek do używania w marcu 2002 roku.

Firma powinna ustalić stawkę amortyzacyjną na poziomie 2,8 %, w następujący sposób:

od marca 2002 roku do stycznia 2007 roku minęły 4 pełne lata;

$40 \text{ lat} - 4 \text{ lata} = 36 \text{ lat}$

$100 / 36 = 2,8$

Nowe przepisy mają zastosowanie u podatników, którzy rozpoczęli amortyzację używanych budynków (lokalii) niemieszkalnych po dniu 1 stycznia 2007 r. Jeżeli podatnicy rozpoczęli amortyzację takich budynków (lokalii) niemieszkalnych na podstawie „starych” przepisów ustawy – powinni kontynuować amortyzację stosując dotychczasowe przepisy – a więc co do zasady amortyzować takie środki trwałe przez minimum 10 lat.

Oprócz w/w podatnik może także ustalić indywidualne stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, jednakże dla:

1. inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;
2. inwestycji w obcych środkach trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 KŚT:

– 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25.000,00 zł;

– 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25.000,00 zł i nie przekracza 50.000,00 zł;

– 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach;

3. dla inwestycji w obcych środkach transportu, w tym samochodów osobowych nie może być krótszy niż – 30 miesięcy.

Po ustaleniu przez podatnika indywidualnej stawki amortyzacyjnej – czyli podzieleniu liczby 100 przez przewidywany okres amortyzowania – dokonuje on odpisów amortyzacyjnych metodą liniową – w równych ratach przez cały okres amortyzowania.

Premia amortyzacyjna

Od 1 stycznia 2007 r. wykreślono z ustaw podatkowych przepisy odnoszące się do **fabrycznie nowych środków trwałych** zaliczanych do grup 3–6 KŚT (grupa 3 – kotły i maszyny energetyczne, 4 – maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania, 5 – specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty i grupa 6 – urządzenia techniczne). Zasada ta zawarta była w „starych” art. 16k ust. 4–6

ustawy o PDOP i art. 22k ust. 4–6 ustawy o PDOF.

Zgodnie z tymi uregulowaniami, podatnik mógł – w pierwszym roku podatkowym, w którym fabrycznie nowy środek trwały wprowadzony został do ewidencji – dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w wysokości 30 % jego wartości początkowej (tzw. premia amortyzacyjna).

Podatnicy, którzy przed dniem 1 stycznia 2007 r. rozpoczęli amortyzację środków trwałych na powyższych zasadach, **zachowują prawo do dalszej ich amortyzacji na podstawie dotychczasowych przepisów**, w brzmieniu obowiązującym przed dniem 1 stycznia 2007 r.

Jeżeli podatnik zdecydował się skorzystać z premii amortyzacyjnej, w następnym roku amortyzuje środek trwały stosując albo metodę liniową, albo degresywną. Zgodnie z wyjaśnieniem Ministerstwa Finansów:

- w drugim roku amortyzacji, który jest pierwszym rokiem amortyzacji metodą degresywną, amortyzacji dokonuje się od wartości początkowej, niepomniejszonej o odpisy dokonane w pierwszym roku amortyzacji;
- w trzecim roku naliczania odpisów amortyzacyjnych, który jest drugim rokiem amortyzacji metodą degresywną i w latach następnych podstawę tę ustala się zgodnie z brzmieniem art. 16k ust. 1 ustawy o PDOP i odpowiednio art. 22k ust. 1 ustawy o PDOF, tj. bez pomniejszania o 30 % – owy odpis.

Amortyzacja jednorazowa

Z dniem 1 stycznia 2007 r. ustawodawca wprowadził korzystne zmiany w zasadach amortyzacji, tj. wprowadził możliwość dokonywania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Dotyczy on tzw. małych podatników oraz podatników, którzy w danym roku rozpoczną prowadzenie działalności.

Definicja małego podatnika określona została w art. 5a pkt 20 ustawy o PDOF i art. 4a pkt 10 ustawy o PDOP. Przepisy te obowiązują od 1 stycznia 2007 r. i zgodnie z nimi, za małego podatnika uznaje się podatnika kontynuującego działalność, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (brutto – a więc wraz z kwotą należnego VAT) w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 800.000,00 euro. I tak, w 2008 r. podatnik jest małym podatnikiem jeżeli uzyskał w 2007 r. przychód nieprzekraczający 3.014.000,00 zł.

Przykład

„X” Sp. z o.o. zakupiła 4 stycznia 2008 r. używany samochód ciężarowy za 80.000,00 zł. Sprzedaż brutto Spółki „X” wyniosła w 2007 roku 1.500.000,00 zł – Spółka jest więc małym podatnikiem i może w styczniu zaliczyć 80.000,00 zł w koszty amortyzacji. Może też dokonać jednorazowego odpisu w niższej kwocie lub amortyzować samochód według ogólnych zasad określonych w ustawie.

Tylko **w roku rozpoczęcia działalności** z jednorazowej amortyzacji będą mogli skorzystać też podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą. Nie dotyczy to jednak tych podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, którzy w roku rozpoczęcia tej działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia:

- prowadzili działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnicy spółki niemającej osobowości prawnej lub
- działalność gospodarczą prowadził małżonek danego przedsiębiorcy, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.

Przykład

Pani Kasia zamierza w 2008 roku otworzyć firmę – rozpocząć prowadzenie jednoosobowej działalności gospodarczej. Jest z mężem we wspólności majątkowej. Mąż Pani Kasi w latach 2005–2007 roku był współnikiem spółki jawnej. Pani Kasia nie będzie mogła w roku rozpoczęcia działalności skorzystać z metody jednorazowej amortyzacji.

Z metody jednorazowej amortyzacji nie skorzystają także niektórzy podatnicy rozliczający się na podstawie przepisów ustawy o PDOP. Metoda ta nie dotyczy podatników utworzonych:

- w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo
- w wyniku przekształcenia spółki lub spółek niemających osobowości prawnej, albo
- przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość co najmniej 10.000,00 euro (38.000,00 zł).

Jak wynika z powyższego, mali podatnicy będą mogli stosować metodę jednorazowej amortyzacji w każdym roku podatkowym, w którym będą spełniali kryteria małego podatnika, a podatnicy rozpoczynający działalność tylko w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność.

Jednorazowa amortyzacja obejmuje środki trwałe – zarówno nowe, jak i używane – zaliczone do grupy 3–8 Klasyfikacji Środków Trwałych, **z wyłączeniem samochodów osobowych.**

Jednorazowe odpisy amortyzacyjne w roku podatkowym nie mogą łącznie przekroczyć równowartości 50.000,00 euro. Przeliczenia na złote kwoty 50.000,00 euro, dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiło zdarzenie, o którym mowa w tym przepisie, w zaokrągleniu do 1.000,00 zł. Ponieważ w dniu 1 października 2007 r. zastosowanie miał kurs euro ogłoszony 1 października równy 3,7680 zł (tabela kursów średnich NBP nr 190/A/NBP/2007), w 2008 r. kwota ta wynosi w przeliczeniu **188.000 zł.**

Warto zaznaczyć, że do limitu jednorazowych odpisów (rocznie 50.000,00 euro) nie będzie się wliczać odpisów od składników majątku, których wartość nie przekracza 3.500,00 zł.

Podatnicy mogą dokonać jednorazowych odpisów amortyzacyjnych nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (a więc już w tym samym miesiącu) lub dokonywać odpisów amortyzacyjnych na ogólnych zasadach (w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego).

Możliwość zastosowania jednorazowej stawki oznacza dla podatnika tak naprawdę możliwość dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego **według dowolnej stopy amortyzacyjnej.** Warunkiem jest bowiem jedynie nieprzekroczenie kwoty 50.000,00 euro. Podatnik może więc w ramach tego limitu zamortyzować środek trwały w 100 % lub celowo rozłożyć koszty amortyzacji na kilka lat, wykorzystując w pierwszym roku np. tylko 20 % czy 40 % zużycia.

W następnym roku podatkowym po zastosowaniu jednorazowego odpisu podatnicy będą dokonywać odpisów amortyzacyjnych według metody liniowej (z możliwością podwyższenia lub obniżenia stawek amortyzacyjnych) lub degresywnej – a więc według zasad jednakowych dla wszystkich podatników, określonych w przepisach ustaw podatkowych.

Podatnik, który zdecyduje się stosować metodę degresywną, w następnym roku będzie dokonywał

odpisów amortyzacyjnych od wartości księgowej środka trwałego (wartości początkowej pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne dokonane w pierwszym roku podatkowym) lub zastosuje metodę liniową.

Ważną dla podatników informacją jest to, że skorzystanie przez nich z nowej, preferencyjnej stawki stanowi pomoc de minimis.

Kontynuacja przyjętych zasad amortyzacji

Do dnia 31 grudnia 2006 r. wartość początkową środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych wniesionych w ramach aportu przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części podatnik ustalał w wysokości ich wartości rynkowej. Mógł też zmieniać dotychczas stosowane metody ich amortyzacji.

W 2007 roku ustawodawca wprowadził zmiany w art.16g i 16h ustawy o PDOP oraz odpowiednio w art. 22g i 22h ustawy o PDOF – niekorzystne dla podatników – a mianowicie od 1 stycznia 2007 r. środki trwałe i wartości niematerialne i prawne wniesione w ramach aportu przedsiębiorstwa bądź jego zorganizowanej części objęte zostają zasadą kontynuacji amortyzacji.

Oznacza to, że podatnik otrzymujący majątek trwały w formie aportu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części powinien kontynuować amortyzację realizowaną przez zbywcę. To z kolei oznacza, że podmiot wnoszący aport powinien przekazać podatnikowi kwoty dotyczące wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także ich dotychczasowego umorzenia. Podatnik otrzymujący aport powinien kontynuować amortyzację według dotychczasowych zasad, przyjętych przez podmiot wnoszący aport, uwzględniając dotychczasowe odpisy amortyzacyjne dokonane przez ten podmiot. Wartość początkowa takich składników majątku powinna być u podatnika otrzymującego aport równa wartości początkowej ustalonej w księgach zbywcy.

Przykład

W styczniu 2007 roku Spółka „X” wniosła aportem do Spółki „Y” aport – zorganizowaną część przedsiębiorstwa, w skład którego wchodziły maszyny i hale produkcyjne. Rynkowa wartość maszyn wynosi 200.000,00 zł, a hali produkcyjnej 1.200.000,00 zł – w takiej wartości Spółka „X” obejmie udziały w Spółce „Y”.

Z ksiąg rachunkowych Spółki „X” wynika, że wartość początkowa maszyn wynosi 150.000,00 zł, a ich dotychczasowe umorzenie 30.000,00 zł, a wartość początkowa budynku 1.000.000,00 zł i umorzenie 20.000,00 zł. Środki trwałe były amortyzowane liniowo.

Spółka „Y” powinna przyjąć majątek według wartości wynikających z ksiąg Spółki „X”, kontynuując przyjęte przez nią zasady amortyzacji i uwzględniając wysokość już dokonanych odpisów.

W taki sam sposób należy amortyzować majątek otrzymany w związku z likwidacją osoby prawnej, jeżeli majątek ten został uprzednio wniesiony do tej osoby jako aport w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części.