

Monika Bogucka-Felczak, Tomasz Kardach, Edyta Klimek,
Joanna Kordal, Ziemowit Kukulski, Adam Mariański,
Tomasz Miłek, Aneta Nowak-Piechota, Włodzimierz Nykiel,
Dariusz Strzelec, Mikołaj Turzyński, Michał Wilk

Komentarz

do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Wydanie X uaktualnione



ODDK Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością Sp.k.
Gdańsk 2015

- Błystak L., Dauter B., Gruszczyński B., Hnatiuk B., Łysikowska H., Madej E., Mudrecki A., Niezgodka-Medek M., Pęk R., Wujek K., Zubrzycki J., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Dawidziuk M., *Stawki amortyzacyjne*, PSP/Komentarz.
- Kosacka-Łędzewicz D., *Metody amortyzacji*, PSP/Komentarz.
- Marciniuk J. (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Mariański A., Strzelec D., *Glosa do wyroku NSA z dnia 27 czerwca 2003 r., I SA/Łd 235/03*, Mon.Pod. 4/2004.
- Ożóg I., *Amortyzacja podatkowa*, Warszawa 1995.

Art. 16i.

1. Odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych, z zastrzeżeniem art. 16j–16l, dokonuje się przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych i zasad, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1.

2. 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, zwanej dalej „Klasyfikacją”, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.

3. W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany.

4. Podatnicy mogą podwyższać stawki dla środków trwałych wymienionych w ust. 2 pkt 3 bądź rezygnować z ich stosowania począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

5. Podatnicy mogą obniżyć podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

6. W przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu współczynników określonych w ust. 2, należy dla poszczególnych środków trwałych stosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka trwałego, przyjętą z Wykazu stawek amortyzacyjnych.

7. Wyjaśnienia dotyczące warunków używania budynków i budowli, określenia szczególnej sprawności technicznej maszyn, urządzeń i środków transportu oraz maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w ust. 2, zawarte są w objaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych.

Komentarz

1. Stawki amortyzacyjne z Wykazu stawek amortyzacyjnych

1.1. Zasady ogólne

Podstawową regułą, przyjętą w art. 16i ust. 1 updog, jest dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych oraz metody liniowej, o której jest mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 updog. Natomiast stawki amortyzacyjne dotyczące poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych określone zostały bezpośrednio w ustawie w art. 16m [zob. komentarz do art. 16m].

Wykaz stawek amortyzacyjnych stanowi załącznik nr 1 do updog. Zawiera on stawki amortyzacyjne zwane potocznie „podstawowymi”, które zostały przyporządkowane określonym symbolom grup, podgrup lub rodzaju środków trwałych według Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) [zob. komentarz do art. 16a]. Stawki podane w Wykazie to roczne stawki amortyzacyjne. W wyniku zastosowania stawki z Wykazu do wartości początkowej środka trwałego, ustalonej zgodnie z przepisami art. 16g updog, otrzymamy roczną wysokość odpisu amortyzacyjnego. Po podzieleniu rocznego odpisu amortyzacyjnego przez 12 lub 4 otrzymamy odpowiednio miesięczny lub kwartalny odpis amortyzacyjny, o którym mowa w art. 16h ust. 4 updog [zob. komentarz do art. 16h].

1.2. Wykaz stawek amortyzacyjnych i jego zmiany

W ostatnich latach Wykaz stawek amortyzacyjnych kilkakrotnie ulegał zmianie.

Do dnia 31 grudnia 1999 r. obowiązywał Wykaz stawek amortyzacyjnych stanowiący załącznik do rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. Nr 6, poz. 35 ze zm.). Stawki amortyzacyjne były przyporządkowane symbolom Klasyfikacji Rodzajowej Środków Trwałych (KRŚT), wprowadzonej zarządzeniem Nr 51 Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego z dnia 17 grudnia 1991 r. (Dz.Urz. GUS Nr 21, poz. 132), obowiązującej dla celów statystycznych do dnia 31 grudnia 1999 r. Część z nich miała charakter „widełkowy” (od–do).

Od dnia 1 stycznia 2000 r. obowiązywał Wykaz stawek amortyzacyjnych, stanowiący załącznik do updog, wprowadzony ustawą z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. Nr 95, poz. 1101 ze zm.). Stawki amortyzacyjne były przyporządkowane nadal symbolom KRŚT, pomimo jej obowiązywania dla celów statystycznych do dnia 31 grudnia 1999 r. Stawki zostały określone nie „widełkowo”, ale przyjęte na poziomie do-

puszczalnych stawek maksymalnych obowiązujących do dnia 31 grudnia 1999 r., a niektóre z nich zostały podniesione. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy zmieniającej z dnia 20 listopada 1999 r. podniesione stawki z Wykazu można było od dnia 1 stycznia 2000 r. stosować także do środków trwałych oddanych do używania do dnia 31 grudnia 1999 r. Oznacza to, że podatnicy mieli prawo wyboru, w zakresie określonym tymi przepisami, do stosowania nowych lub kontynuowania dotychczasowych zasad. Możliwość wyboru nie dotyczyła metody amortyzacji, która (określona dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji) obowiązywała, zgodnie z art. 16h ust. 2 updog, do pełnego zamortyzowania tego środka. Możliwość wyboru dotyczyła natomiast stawek amortyzacyjnych stosowanych przy metodzie amortyzacji liniowej oraz współczynników podwyższających te stawki (pismo Ministra Finansów z 10.02.2000 r., PB H/448/00/10, Biul.Skarb. 1/2000, s. 16).

Od dnia 1 stycznia 2001 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. obowiązywał Wykaz stawek amortyzacyjnych, stanowiący załącznik nr 1 do updog, wprowadzony ustawą z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie updog (Dz.U. Nr 60, poz. 700). Od dnia 1 stycznia 2001 r. stawki amortyzacyjne były przyporządkowane symbolom KŚT, wprowadzonej rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. (Dz.U. Nr 112, poz. 1317 ze zm.), obowiązującej od dnia 1 stycznia 2000 r. Wykaz zawierał powiązania KŚT z KRŚT i był uporządkowany według wysokości rocznych stawek amortyzacyjnych.

Zgodnie z art. 4 ust. 5 ustawy zmieniającej z dnia 9 czerwca 2000 r. dla środków trwałych oddanych do używania przed dniem 1 stycznia 2000 r. można było stosować po dniu 31 grudnia 2000 r. stawki amortyzacyjne przyjęte przez podatnika po dniu 31 grudnia 1999 r. albo stawki amortyzacyjne z Wykazu stawek amortyzacyjnych obowiązującego od dnia 1 stycznia 2001 r. Oznaczało to, że podatnicy mieli prawo wyboru, w zakresie określonym tymi przepisami, do stosowania nowych stawek amortyzacyjnych z Wykazu lub kontynuowania stosowania stawek amortyzacyjnych określonych na podstawie przepisów obowiązujących w miesiącu dokonania pierwszego odpisu amortyzacyjnego, tj. w następnym miesiącu po oddaniu środka trwałego do używania i wprowadzenia go do ewidencji.

Zgodnie z art. 4 ust. 6 ustawy zmieniającej z dnia 9 czerwca 2000 r. zmiana symbolu grupy, podgrupy i rodzaju środków trwałych z tytułu zastąpienia KRŚT przez KŚT nie mogła powodować zmiany wysokości stosowanej stawki amortyzacyjnej dla środków trwałych oddanych do używania do dnia 31 grudnia 2000 r.

Natomiast w myśl art. 4 ust. 7 ustawy zmieniającej z dnia 9 czerwca 2000 r. dla środków trwałych oddanych do używania przed dniem 1 stycznia 2001 r., kwalifikowanych według KRŚT do grupy 5 i 6, a które zgodnie z KŚT kwalifikuje się od dnia 1 stycznia 2001 r. do grupy 2, stosowało się metody i zasady ich amortyzacji przyjęte w przepisach w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2000 r.

Od dnia 1 stycznia 2003 r. do chwili obecnej obowiązuje Wykaz stawek amortyzacyjnych stanowiący załącznik nr 1 do updog, wprowadzony ustawą z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie updog (Dz.U. Nr 141, poz. 1179). Wykaz zawiera powiązania KŚT z KRŚT. Zmiany w Wykazie od dnia 1 stycznia 2003 r. miały charakter zmian redakcyjnych i polegały na uporządkowaniu tabeli według grup Klasyfikacji Środków Trwałych, co wpłynęło na większą przejrzystość Wykazu. ■

2. Podwyższone stawki amortyzacyjne z Wykazu stawek amortyzacyjnych

Podwyższone stawki amortyzacyjne z Wykazu stawek amortyzacyjnych

2.1. Kategorie środków trwałych podlegających amortyzacji z zastosowaniem podwyższonych stawek amortyzacyjnych

Odpisy amortyzacyjne metodą liniową z zastosowaniem podwyższonych stawek amortyzacyjnych, w myśl przepisów art. 16i ust. 2, 3, 4, 6 i 7 updog, mogą być dokonywane od wartości początkowej składników majątku zaliczanych do wyodrębnionych grup w Klasyfikacji Środków Trwałych oraz spełniających określone warunki:

- budynki i budowle używane w warunkach pogorszonych;
- budynki i budowle używane w warunkach złych;
- maszyny, urządzenia i środki transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używane bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych;
- maszyny, urządzenia i środki transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, wymagające szczególnej sprawności technicznej;
- maszyny i urządzenia, zaliczone do grupy 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), poddane szybkiemu postępowi technicznemu.

Wyjaśnienia dotyczące warunków używania budynków i budowli, określenia szczególnej sprawności technicznej maszyn, urządzeń i środków transportu oraz maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w art. 16i ust. 2 updog, zawarte zostały w objaśnieniach do Wykazu stawek amortyzacyjnych.

2.1.1. Pogorszone warunki

Za pogorszone warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 1 lit. a updog, zgodnie z pkt 1 objaśnień do Wykazu stawek amortyzacyjnych, uważa się używanie tych środków trwałych pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu.

2.1.2. Złe warunki

Za złe warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 1 lit. b updop, zgodnie z pkt 2 objaśnień do Wykazu stawek amortyzacyjnych, uważa się używanie tych środków trwałych pod wpływem niszczących środków chemicznych, zwłaszcza gdy służą one produkcji, wytwarzaniu lub przechowywaniu żrących 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.

2.1.3. Szczególna sprawność techniczna

Przez maszyny, urządzenia i środki transportu wymagające szczególnej sprawności technicznej, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 2 updop, zgodnie z pkt 3 objaśnień do Wykazu stawek amortyzacyjnych, rozumie się te obiekty, które używane są w pracy na trzy zmiany, mimo że nie działają ze swej istoty w ruchu ciągłym, używane w warunkach terenowych, w warunkach leśnych, pod ziemią lub innych wskazujących na bardziej intensywne zużycie.

2.1.4. Używanie bardziej intensywne

Przepisy podatkowe nie precyzują natomiast warunków, w jakich środek trwały może być używany bardziej intensywnie niż w sposób przeciętny, bowiem tego rodzaju okoliczności wynikają z konkretnych (indywidualnych) warunków używania środka trwałego przez podatnika. Wydaje się, że w takich okolicznościach podatnik powinien kierować się zdrowym rozsądkiem i nie powinien pochopnie podwyższać stawki z Wykazu, jeżeli nie jest gotowy bronić zasadności zastosowanego podwyższenia (I. Ożóg, *Metody i stawki odpisów amortyzacyjnych*, PP 3/2000, s. 9).

2.1.5. Szybki postęp techniczny

Przez maszyny i urządzenia grupy 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w art. 16i ust. 2 pkt 3 ustawy, zgodnie z pkt 4 objaśnień do Wykazu stawek amortyzacyjnych, rozumie się 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 doświadczalno-produkcyjną.

2.2. Zasady stosowania podwyższonych stawek amortyzacyjnych

Zasady w zakresie podwyższania stawek amortyzacyjnych podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych środków trwałych reguluje art. 16i ust. 2, 3, 4, 6 i 7 updop. Zgodnie z tymi przepisami podatnicy mogą podwyższać stawki podane w Wykazie:

- dla budynków i budowli używanych w warunkach pogorszonych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,2;
- dla budynków i budowli używanych w warunkach złych – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 1,4;
- dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych – przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4;
- dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, wymagających szczególnej sprawności technicznej – przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4;
- dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), poddanych szybkiemu postępowi technicznemu – przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.

Dla poszczególnego środka trwałego można stosować jeden wybrany współczynnik, co wynika z art. 16i ust. 6 updog. Jeżeli w konkretnej sytuacji zdarzyłoby się, iż istnieją przesłanki do zastosowania więcej niż jednego współczynnika podwyższającego, wówczas nie ma możliwości przyjęcia łącznego efektu (kumulacji) stosowania kilku współczynników podwyższających podstawową stawkę amortyzacyjną. Aby osiągnąć podwyższenie stawki z Wykazu, należy wybrać współczynnik większy od 1,0 i nie wyższy od współczynnika określonego w ust. 2. Współczynnik równy 1,0 nie zmienia stawki z wykazu, a mniejszy od 1,0 powoduje jej obniżenie.

Podwyższenie stawek polega na tym, iż podstawową stawkę amortyzacyjną z Wykazu stawek amortyzacyjnych, właściwą dla danego środka trwałego, mnoży się przez określony, jeden wybrany współczynnik. Przy zastosowaniu tak ustalonej stawki dokonywana jest amortyzacja środka trwałego, zgodnie z zasadami metody liniowej, o której mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 [zob. komentarz do art. 16h].

Stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych, zgodnie z art. 16i ust. 3 updog, w odniesieniu do:

- budynków i budowli używanych w warunkach pogorszonych;
- budynków i budowli używanych w warunkach złych;
- maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych;
- maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, wymagających szczególnej sprawności technicznej,

ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym wystąpiły bądź ustały warunki uzasadniające podwyższenie stawek. Oznacza to, że stawki mogą się zmieniać w ciągu roku podatkowego.

Możliwość podwyższenia stawek z Wykazu to prawo przysługujące podatnikowi, z którego może skorzystać przy spełnieniu określonych przepisami warunków. Natomiast obowiązkiem podatnika jest obniżenie stawek w wyniku ustania okoliczności do stosowania współczynników podwyższających stawki amortyzacyjne.

Stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych, zgodnie z art. 16i ust. 4 updop, w odniesieniu do maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4–6 i 8 KŚT, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, podatnicy mogą podwyższać bądź rezygnować z ich stosowania, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. W tym przypadku nie mogą być zmienione stawki w trakcie roku podatkowego, z wyjątkiem momentu wprowadzenia środka trwałego do ewidencji. Do dnia 31 grudnia 2002 r. zmiana stawki była możliwa jedynie począwszy od pierwszego miesiąca następnego roku podatkowego. Regulacja przepisu art. 16h ust. 4 updop od dnia 1 stycznia 2003 r. zawiera możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Podatnik ma więc możliwość wyboru sposobu zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów. W przypadku podwyższenia stawki z Wykazu o współczynnik i dokonywania odpisów np. w równych ratach co kwartał albo jednorazowo na koniec roku podatkowego, podwyższenie stawki w takiej sytuacji następuje *de facto* dopiero na koniec kwartału lub na koniec roku.

Z przepisów przejściowych, w ramach nowelizacji updop obowiązującej od 2000 r. (art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. – Dz.U. Nr 95, poz. 1101), wynika, iż w przypadku środków trwałych oddanych do używania przed dniem 1 stycznia 2000 r. podatnik miał prawo wyboru – kontynuowania dotychczasowych zasad lub zastosowania nowych.

W przypadku środków trwałych, dla których stawki amortyzacyjne zostały podwyższone o współczynniki zastosowane na podstawie § 9 ust. 3 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 stycznia 1997 r. w sprawie amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz.U. Nr 6, poz. 35 ze zm.), podatnicy mogli kontynuować amortyzację według zasad obowiązujących przed dniem 1 stycznia 2000 r. Od dnia 1 stycznia 2000 r. nie występuje możliwość podwyższenia stawki z Wykazu o większość współczynników, o których jest mowa w przytoczonym rozporządzeniu.

Jeżeli w przypadku środków trwałych, dla których stawki amortyzacyjne nie zostały podwyższone o odpowiednie współczynniki, po nowelizacji wystąpiły warunki uzasadniające ich wykorzystanie, to podatnik uzyskał prawo do ich zastosowania na zasadach obowiązujących w znowelizowanych przepisach.

Z przepisów przejściowych, w ramach nowelizacji ustawy na 2001 r. (art. 4 ust. 5 ustawy z dnia 9 czerwca 2000 r. – Dz.U. Nr 60, poz. 700), wynika, iż w przypadku środków trwałych oddanych do używania przed dniem 1 stycznia 2000 r.

można stosować po dniu 31 grudnia 2000 r. podwyższone o współczynnik stawki amortyzacyjne przyjęte przez podatnika po dniu 31 grudnia 1999 r. albo podwyższone o współczynnik stawki z Wykazu stawek amortyzacyjnych, obowiązującego od dnia 1 stycznia 2001 r. Oznacza to, że podatnicy mieli prawo wyboru, w zakresie określonym tymi przepisami, do kontynuowania dotychczasowych zasad lub zastosowania nowych. ■

3. Obniżone stawki amortyzacyjne z Wykazu stawek amortyzacyjnych

Przepisy art. 16i ust. 5 updog pozwalają podatnikom na obniżanie stawek podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych środków trwałych amortyzowanych metodą liniową. Obniżenia można dokonać w każdym przypadku i nie jest ono uzależnione od spełnienia jakichkolwiek warunków. Komentowany przepis nie wprowadza żadnych ograniczeń w kategoriach środków trwałych, których stawki mogą być obniżane. Zatem obniżenie stawek stosuje się dla wszystkich środków trwałych. Zmiany stawki określonego środka trwałego dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środek ten został wprowadzony do ewidencji, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. W przypadku dokonywania odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z art. 16h ust. 4 updog, w równych ratach co kwartał albo jednorazowo na koniec roku podatkowego, zmniejszenie stawki w takiej sytuacji następuje *de facto* dopiero na koniec kwartału lub na koniec roku.

Obniżenie stawek amortyzacyjnych może być stosowane w okresie zmniejszonego stopnia używania środków trwałych, ale również w czasie ponoszenia straty podatkowej. Możliwość obniżania stawek amortyzacyjnych wydaje się na pozór mało interesująca, jednak w określonych okolicznościach może być wykorzystana jako jeden z ważnych instrumentów polityki podatkowej prowadzonej przez podatników.

Od dnia 1 stycznia 2003 r. limit obniżenia nie jest już określony. Podatnik sam decyduje, czy oraz o jaką wartość obniżyć stawkę amortyzacyjną danego środka trwałego, przy obowiązku zachowania dopuszczalnych terminów wprowadzenia tej obniżki. Przyjęcie maksymalnie obniżonej stawki prowadzi w konsekwencji do niedokonywania w danym okresie odpisów amortyzacyjnych. Podatnik ma prawo do podwyższenia wcześniej obniżonej stawki amortyzacyjnej dla poszczególnych środków trwałych, przy czym maksymalne podwyższenie nie może przekroczyć stawki wynikającej z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, a w sytuacji wystąpienia warunków, o których mowa w art. 16 ust. 2 updog, maksymalne podwyższenie nie może przekroczyć stawki z Wykazu powiększonej o odpowiedni współczynnik.

Nasze stanowisko jest zgodne z wieloma interpretacjami wydanymi przez MF oraz orzecznictwem sądów.

Stosownie natomiast do art. 16i ust. 5 ww. ustawy podatnicy mogą obniżać podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.

Zmiana, o której mowa w powołanym przepisie, dotyczy zarówno sytuacji, w której stawka amortyzacyjna ma być obniżona, jak i rezygnacji z obniżonej stawki na rzecz stawki określonej w Wykazie stawek amortyzacyjnych. Wobec powyższego, zmiana stawki amortyzacyjnej, tj. zmniejszenie bądź zwiększenie stawki uprzednio obniżonej, może nastąpić od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego. Podatnik ma więc możliwość zastosowania różnych stawek amortyzacyjnych dla poszczególnych środków trwałych na każdy rok podatkowy, z tym że zmienione stawki nie mogą być wyższe od stawek określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych.

Należy zaznaczyć, iż zmiana stawek amortyzacyjnych może nastąpić zarówno w odniesieniu do środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji, jak i środków trwałych będących już przedmiotem amortyzacji. Dla środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji zmiana stawki amortyzacyjnej, czyli jej obniżenie, może nastąpić w momencie dokonania pierwszego w danym roku odpisu amortyzacyjnego. Natomiast możliwość obniżenia stawki amortyzacyjnej, a także zwiększenia uprzednio obniżonej, która odnosi się do środków trwałych będących już przedmiotem amortyzacji, powinna nastąpić nie później niż w momencie dokonania pierwszego w danym roku odpisu amortyzacyjnego.

Reasumując, Spółka – stosownie do art. 16i ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – może obniżyć stawki amortyzacyjne dla środków trwałych wykorzystywanych w działalności gospodarczej, przy czym wysokość obniżenia stawki dla danego środka trwałego jest dowolna i pozostaje w gestii podatnika. Prawem Spółki jest także podwyższenie wcześniej obniżonej stawki amortyzacyjnej dla poszczególnych środków trwałych, przy czym maksymalny pułap podwyższenia stanowi poziom stawek wynikających z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych (interpretacja z 6.05.2010 r., IBPBI/2/423-158/10/MS).

Unormowania zawarte w art. 16i updop ani też inne przepisy nie wyłączają możliwości zmiany obniżonych stawek amortyzacyjnych. Jedyne granice, jakie ustalił ustawodawca, dotyczą maksymalnej wysokości stawki oraz tego, od jakiej chwili nowa stawka znajduje zastosowanie. Zmiana stawki może w szczególności polegać na jej podwyższeniu, przy czym podwyższenie nie musi wcale oznaczać powrotu do pierwotnej wysokości przewidzianej w Wykazie stawek amortyzacyjnych. Zastosowanie stawki obniżonej (art. 16i ust. 5 updop) nie wyklucza

również jej podwyższenia z zastosowaniem wskaźników, o których mowa w art. 16i ust. 2 updop. Maksymalne granice stawek podwyższonych określa wspomniany art. 16i ust. 2, natomiast zasady, na jakich można dokonać takiej operacji na stawkach amortyzacyjnych określają ust. 3–4 i 6 tego artykułu. (...) Podatnik może zatem podwyższyć poprzednio obniżone na podstawie art. 16i ust. 5 updop stawki, dotyczące środków trwałych określonych w art. 16i ust. 2 updop, od razu do maksymalnej ich wysokości wskazanej w tym przepisie, tj. do stawek wynikających z Wykazu stawek amortyzacyjnych, powiększonych o odpowiedni współczynnik wymieniony w ust. 2 art. 16i updop (wyrok WSA w Łodzi z 17.05.2011 r., I SA/Łd 401/11).

W omawianym przepisie nie ma mowy o rezygnacji z obniżenia stawki, ale jest mowa o zmianach stawki, co wskazuje, że istnieje możliwość kolejnych zmian w ramach obniżki, np. w jednym roku można zastosować współczynnik obniżający 0,2, a w następnym 0,5. W poprzednim stanie prawnym przepis brzmiał: *Obniżenia stawki bądź przyjęcia w poprzedniej wysokości dokonuje się...*, a od dnia 1 stycznia 2003 r. brzmi: *Zmiany stawek dokonuje się...* Do dnia 31 grudnia 2002 r. można było obniżać stawki podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych nie więcej niż o połowę ich wysokości. W aspekcie celowościowym zmiany zmierzały do uelastycznienia zasad, a nie wprowadzenia dodatkowych rygorów.

Z przepisów przejściowych, w ramach nowelizacji ustawy na 2000 r. (art. 3 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. – Dz.U. Nr 95, poz. 1101 ze zm.), wynika, iż jeżeli w przypadku środków trwałych oddanych do używania przed dniem 1 stycznia 2000 r., dla których stawki amortyzacyjne nie zostały obniżone o odpowiednie współczynniki, po nowelizacji wystąpiły warunki uzasadniające ich wykorzystanie, to podatnik uzyskał prawo do ich zastosowania na zasadach obowiązujących w znowelizowanych przepisach. Również obniżenie stawek na zasadach obowiązujących od dnia 1 stycznia 2000 r. (na podstawie art. 4 ust. 5 ustawy zmieniającej z dnia 9 czerwca 2000 r. – Dz.U. Nr 60, poz. 700) może mieć zastosowanie zarówno do środków trwałych oddanych do używania przed, jak i po tej dacie. ■

Literatura

- Ożóg I., *Metody i stawki odpisów amortyzacyjnych*, PP 3/2000.

Art. 16j.

1. Podatnicy, z zastrzeżeniem art. 16i, mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż:

- 1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji:
 - a) 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25.000 zł,

- b) 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł,
 - c) 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach;
- 2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy;
 - 3) dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4–10 lat, z wyjątkiem:
 - a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji trwale związanych z gruntem,
 - b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych i budynków zastępczych – dla których okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata;
 - 4) dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone 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, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.
 2. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 1 i 2, uznaje się za:
 - 1) używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy, lub
 - 2) ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej.
 3. Środki trwałe, o których mowa w ust. 1 pkt 3, uznaje się za:
 - 1) używane, jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy, lub
 - 2) ulepszone, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.
 4. Podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla:
 - 1) inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat;
 - 2) inwestycji w obcych środkach trwałych innych niż wymienione w pkt 1 okres amortyzacji ustala się według zasad określonych w ust. 1 pkt 1 i 2.
 5. (uchylony).

Komentarz

1. Kategorie środków trwałych podlegających amortyzacji z zastosowaniem indywidualnych stawek amortyzacyjnych

Odpisy amortyzacyjne metodą liniową z zastosowaniem indywidualnych stawek amortyzacyjnych, w myśl przepisów art. 16j ust. 1–4 updog, mogą być dokonywane od wartości początkowej:

- a) składników majątku zaliczanych do wyodrębnionych grup w Klasyfikacji Środków Trwałych [zob. komentarz do art. 16a]:
 - grupa 3 – Kotły i maszyny energetyczne;
 - grupa 4 – Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania;
 - grupa 5 – Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne;

- grupa 6 – Urządzenia techniczne;
 - grupa 8 – Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane;
- b) środków transportu, w tym samochodów osobowych;
- c) budynków (lokali) i budowli.

Wymienione składniki majątku muszą spełnić warunki określone w art. 16j ust. 1, tj.:

- muszą to być środki trwale uznane, zgodnie z ust. 2 i 3, za używane lub ulepszone;
- muszą to być środki trwale po raz pierwszy wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych danego podatnika [zob. komentarz do art. 16d].

Dodać należy, że indywidualne stawki amortyzacyjne dotyczą wyłącznie nabytych składników majątku, bez względu na formę nabycia [zob. komentarz do art. 16a].

Ustawa z dnia 27 lipca 2002 r. o zmianie updog (Dz.U. Nr 141, poz. 1179) dokonała nowelizacji art. 16j, która weszła w życie dnia 1 stycznia 2003 r.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2002 r. art. 16j ust. 1 pkt 3 brzmiał: *dla budynków i budowli – 10 lat, z wyjątkiem budynków wymienionych w poz. 02 i 05 Wykazu stawek amortyzacyjnych, dla których okres ten nie może być krótszy niż 36 miesięcy*. Nowa redakcja ust. 1 pkt 3 dała możliwość ustalania indywidualnej stawki amortyzacyjnej dla używanych lub ulepszonych lokali będących odrębną własnością, które stanowią, stosownie do art. 16a ust. 1 pkt 1 updog, odrębną kategorię środków trwałych [zob. komentarz do art. 16a]. Jeżeli z aktu notarialnego wynika, iż nabyta została część ułamkowa budynku bez ustanowienia odrębnej własności lokalu, to wówczas amortyzacji może podlegać ta część budynku. W takiej sytuacji podatnik, zarówno do końca 2002 r., jak i obecnie, ma prawo ustalić dla takiego środka trwałego indywidualną stawkę amortyzacyjną.

W wyniku nowelizacji, od dnia 1 stycznia 2003 r. ograniczony został katalog budynków uznanych za ulepszone lub używane, w stosunku do których można stosować 36-miesięczny okres amortyzacji. Przepis art. 16j ust. 1 pkt 3 updog w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r. umożliwiał zastosowanie indywidualnej stawki amortyzacyjnej dla używanych lub ulepszonych budynków wymienionych w poz. 02 i 05 Wykazu stawek amortyzacyjnych. Od 1 stycznia 2003 r. było to możliwe wyłącznie w stosunku do niektórych budynków wymienionych w rodzajach 103 i 109 Klasyfikacji (KŚT), trwale związanych z gruntem, takich jak:

- kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m³,
- domki kempingowe,
- budynki zastępcze.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. nie można było przyjąć interpretacji art. 16j ust. 1 pkt 3 updog, zgodnie z którą ten krótszy okres

amortyzacji dotyczył wszystkich budynków z rodzaju 103 i 109 Klasyfikacji oraz związanych z gruntem kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych, budynków zastępczych. Te trwale związane z gruntem kioski, domki kempingowe i budynki zastępcze są wymienione w grupie 103 i 109 KŚT, zaś obiekty nietrwale z gruntem związane – w grupie 8. Zatem nie byłoby potrzeby ich wyszczególniania, skoro wymienione w art. 16j ust. 1 pkt 3 updog obiekty, dla których możliwy jest okres amortyzacji nie krótszy niż 36 miesięcy, należą do grupy 103 i 109 KŚT.

Jednocześnie w przepisach przejściowych ustawy nowelizującej wskazano, iż podatnicy ustalają indywidualne stawki amortyzacyjne zgodnie z art. 16j ust. 1 pkt 3 updog w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., dla budynków wymienionych w poz. 02 Wykazu stawek amortyzacyjnych, stanowiącego załącznik nr 1 do updog, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2002 r., wprowadzonych do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych do dnia 31 grudnia 2002 r. (art. 2 ust. 3 ustawy zmieniającej z dnia 27 lipca 2002 r. – Dz.U. Nr 141, poz. 1179). Jeżeli dany środek trwały został ujęty w ewidencji do dnia 31 grudnia 2002 r. i ustalono dla niego indywidualną stawkę amortyzacyjną zgodnie z unormowaniami obowiązującymi w tym czasie, to kontynuacja amortyzacji po dniu 1 stycznia 2003 r. przebiegała przy zastosowaniu tej stawki.

Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie updog (Dz.U. Nr 217, poz. 1589) dokonała nowelizacji art. 16j ust. 1, która weszła w życie dnia 1 stycznia 2007 r.

Nowe brzmienie ust. 1 pkt 3 usunęło wątpliwości interpretacyjne, jakie miały miejsce w stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. Obecnie obiekty, dla których możliwy jest okres amortyzacji nie krótszy niż 3 lata, to:

- trwale związane z gruntem budynki handlowo-usługowe wymienione w rodzaju 103 Klasyfikacji,
- inne budynki niemieszkalne wymienione w rodzaju 109 Klasyfikacji trwale związane z gruntem,
- kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m³,
- domki kempingowe,
- budynki zastępcze.

Ustawa nowelizująca dodała także w art. 16j ust. 1 nowy pkt 4 obowiązujący od 1 stycznia 2007 r., który uregulował zasady amortyzacji budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosiła 2,5%. Nowa regulacja dotyczy środków trwałych nabytych po 1 stycznia 2007 r. Jednak należy zwrócić uwagę, iż dotyczy ona również środków trwałych nabytych do 31 grudnia 2006 r., których amortyzacja nie rozpoczęła się przed dniem 1 stycznia 2007 r.

Zgodnie bowiem z art. 4 ustawy zmieniającej z dnia 16 listopada 2006 r. jedynie podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, którzy przed dniem 1 stycznia 2007 r. rozpoczęli amortyzację środków trwałych na podstawie art. 16j

ust. 1 pkt 3 updog, w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r., kontynuują ich amortyzację po dniu 1 stycznia 2007 r., stosując przepisy obowiązujące do dnia 31 grudnia 2006 r. Jest to o tyle istotne, iż nowe zasady amortyzacji używanych lub ulepszonych budynków niemieszkalnych są mniej korzystne niż obowiązujące do końca 2006 r.

Od dnia 1 stycznia 2003 r. podatnik ma prawo zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną również dla ulepszonych samochodów osobowych, w wyniku skreślenia ust. 5 w art. 16j updog (*ust. 5. Przepisów ust. 1, 2 i ust. 4 pkt 2 nie stosuje się do samochodów osobowych, o których mowa w art. 16 ust. 3a, ulepszonych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji*). Do końca 2002 r. ulepszone samochody osobowe, o których mowa w art. 16 ust. 3a updog, były wyłączone ze środków trwałych, w stosunku do których występowało prawo zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Indywidualna stawka amortyzacyjna przewidziana była jedynie dla samochodów osobowych uznanych za używane.

W stanie prawnym obowiązującym do 31 grudnia 2006 r., zgodnie z art. 16 ust. 3a updog, za samochód osobowy uważany był każdy samochód, który nie posiadał homologacji producenta lub importera wymaganej dla samochodów innych niż osobowe oraz którego dopuszczalna ładowność nie przekraczała 500 kilogramów. Od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2010 r. obowiązywała nowa regulacja, bowiem ustawodawca wprowadził nową definicję dla samochodu osobowego w art. 4a pkt 9. Zgodnie z przepisem przejściowym ustawy nowelizującej z dnia 16 listopada 2006 r. (art. 3), do samochodów nabytych przed dniem 1 stycznia 2007 r. stosuje się przepisy updog w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2006 r. (odnośnie poprzednich regulacji zob. W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2006, s. 635–642). Od 1 stycznia 2011 r. nastąpiły kolejne zmiany w definicji samochodu osobowego. Zmiany te zostały wprowadzone ustawą z dnia 15 kwietnia 2011 r. o zmianie ustawy o rachunkowości oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 102, poz. 585 ze zm.). Artykuł 3 pkt 1 niniejszej ustawy zmieniającej uchylił przepis art. 4a pkt 9 updog zawierający definicję samochodu osobowego, jednocześnie dodając w art. 4a updog nowy pkt 9a, który zawiera kolejną definicję samochodu osobowego. Przepis ten jednak, zgodnie z art. 8 pkt 2 ustawy zmieniającej, obowiązywał dopiero od 1 stycznia 2014 r. Definicję samochodu osobowego, która obowiązywała w okresie od dnia 1 stycznia 2011 r. do dnia 31 grudnia 2013 r. wprowadził art. 7 ustawy zmieniającej z dnia 15 kwietnia 2011 r. Przepis art. 4a pkt 9a updog zawierający definicję samochodu osobowego ulega zmianie od 1 kwietnia 2014 r. Zmiana ta zostaje dokonana ustawą z dnia 7 lutego 2014 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 312) [zob. komentarz do art. 4a].

1.1. Używane środki trwałe

W art. 16j ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 updog zawarte są wyjaśnienia, jakie środki trwałe, dla których możliwe jest zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych, uznaje się za używane.

I tak, za używane uznaje się:

- środki trwałe zaliczane do grupy 3–6 i 8 KŚT oraz środki transportu, w tym samochody osobowe, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy;
- budynki (lokale) i budowle, jeżeli podatnik wykaże, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 60 miesięcy (5 lat).

Środek trwały musiał być wykorzystywany odpowiednio przez okres 6 lub 60 miesięcy przed nabyciem przez podatnika. Omawiany przepis nie wyznacza, w jaki sposób nabyty przez podatnika środek trwały miał być wcześniej wykorzystywany. Wykorzystywanie nie musiało wiązać się z wykonywaną działalnością gospodarczą, poprzedni właściciel mógł wykorzystywać składnik majątku do celów prywatnych. Przepisy nie wprowadzają również warunku, aby środki trwałe nie były wykorzystywane przed ich nabyciem przez podatnika. Dlatego podatnik ma prawo zastosować indywidualne stawki amortyzacyjne w stosunku do środka trwałego nabytego po okresie uznającym go za używany, który był wcześniej wykorzystywany przez niego na podstawie umowy leasingu „operacyjnego” (J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 578).

Obowiązek wykazania, że środki trwałe były wykorzystywane odpowiednio przez okres 6 lub 60 miesięcy przed nabyciem spoczywa na podatniku. Dowodami mogą tutaj być:

- dokumenty potwierdzające nabycie przez poprzedniego właściciela,
- oświadczenie poprzedniego właściciela o terminie nabycia,
- dokumenty potwierdzające datę wyprodukowania (wybudowania),
- oświadczenie poprzedniego właściciela o wykorzystywaniu składnika majątku odpowiednio przez okres 6 lub 60 miesięcy,
- odpowiednie zapisy w umowie sprzedaży,
- kopie ewidencji księgowej poprzedniego właściciela.

1.2. Ulepszone środki trwałe

W art. 16j ust. 2 pkt 2 i ust. 3 pkt 2 updog zawarte są wyjaśnienia, jakie środki trwałe, dla których możliwe jest zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych, uznaje się za ulepszone.

I tak, za ulepszone uznaje się:

- środki trwałe zaliczane do grupy 3–6 i 8 KŚT oraz środki transportu, w tym samochody osobowe, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki

poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 20% wartości początkowej;

- budynki (lokale) i budowle, jeżeli przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na ich ulepszenie stanowiły co najmniej 30% wartości początkowej.

Omawiane przepisy mówią o udziale procentowym w wartości początkowej, a nie w cenie nabycia. Wynika z tego, że wartość wydatków na ulepszenie, stanowiąca odpowiednio 20% lub 30%, jest to udział procentowy w wartości początkowej, ustalonej na moment wprowadzenia środka trwałego do ewidencji.

Wydatki warunkujące uznanie środka trwałego za ulepszony to wydatki poniesione przez podatnika po jego nabyciu, a przed przyjęciem środka trwałego do używania i wprowadzeniem go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych [zob. komentarz do art. 16d i art. 16g].

Przy określeniu, czy dany środek trwały został ulepszony, znaczenie ma nie tylko wysokość poniesionych na ulepszenie wydatków, ale również ich charakter. Jak stanowi bowiem przepis art. 16g ust. 13 updog, do wydatków poniesionych na ulepszenie środków trwałych zalicza się wydatki na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację. Wydatki te muszą powodować wzrost wartości użytkowej, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji [zob. komentarz do art. 16g]. Nie będą takiego ulepszenia powodować prace remontowe. ■

2. Indywidualne stawki amortyzacyjne dla używanych lub ulepszonych środków trwałych

Przyjęte do używania środki trwałe uznane za używane lub ulepszone, po raz pierwszy wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zgodnie z art. 16j ust. 1 updog, mogą być amortyzowane przy zastosowaniu indywidualnych stawek amortyzacyjnych, z tym że dla:

- środków trwałych zaliczanych do grupy 3–6 i 8 KŚT, gdy wartość początkowa nie przekracza 25.000 zł – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 24 miesiące, czyli 2 lata (maksymalna stawka roczna wynosi 50%);
- środków trwałych zaliczanych do grupy 3–6 i 8 KŚT, gdy wartość początkowa jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 36 miesięcy, czyli 3 lata (maksymalna stawka roczna wynosi 33,33%);
- środków trwałych zaliczanych do grupy 3–6 i 8 KŚT, gdy wartość początkowa przekracza 50.000 zł – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 60 miesięcy, czyli 5 lat (maksymalna stawka roczna wynosi 20%);

- środków transportu, w tym samochodów osobowych, których definicja zawarta jest w art. 4a pkt 9a updop – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 30 miesięcy, czyli 2,5 roku (maksymalna stawka roczna wynosi 40%);
- budynków (lokali) i budowli, z wyjątkiem budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5%, trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji (KŚT), innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji (KŚT) trwale związanych z gruntem, kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych, budynków zastępczych – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat (maksymalna stawka roczna wynosi 10%);
- budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia oddania po raz pierwszy do użytkowania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika (nabywcę) – okres amortyzacji nie może być jednak krótszy niż 10 lat (maksymalna stawka roczna wynosi 10%);
- trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji (KŚT), innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji (KŚT) trwale związanych z gruntem, kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych, budynków zastępczych – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 3 lata (maksymalna stawka roczna wynosi 33,33%).

Zgodnie z art. 15 ust. 5 updop minister właściwy do spraw finansów publicznych określa w drodze rozporządzenia wartość początkową środków trwałych, o której mowa w art. 16j ust. 1 lit. a i b updop, tj.: 25.000 zł i 50.000 zł (powyżej pkt 1 i 2). Kwoty te podlegają aktualizacji, jeżeli wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych w okresie trzech kwartałów w roku poprzedzającym rok podatkowy w stosunku do analogicznego okresu roku ubiegłego przekroczy 10%. Wskaźnik wzrostu cen nakładów inwestycyjnych, zgodnie z art. 15 ust. 5b updop, ogłasza Prezes Głównego Urzędu Statystycznego w odstępach kwartalnych.

Wybór amortyzacji środka trwałego przy zastosowaniu indywidualnych stawek amortyzacyjnych stanowi uprawnienie, a nie obowiązek podatnika. Jednakże należy podkreślić, że w odniesieniu do odpisów amortyzacyjnych dokonywanych według indywidualnie ustalonej stawki amortyzacyjnej stosuje się zasady liniowej metody amortyzacji przez cały okres amortyzowania danego środka trwałego [zob. komentarz do art. 16h]. ■

3. Indywidualne stawki amortyzacyjne dla „inwestycji w obcych środkach trwałych”

Przyjęte do używania „inwestycje w obcych środkach trwałych”, zgodnie z art. 16j ust. 4 updog, mogą być amortyzowane przy zastosowaniu indywidualnych stawek amortyzacyjnych, z tym że dla:

- inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat (maksymalna stawka roczna wynosi 10%);
- inwestycji w obcych środkach trwałych zaliczanych do grupy 3–6 i 8 KŚT, gdy wartość początkowa nie przekracza 25.000 zł – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 24 miesiące, czyli 2 lata (maksymalna stawka roczna wynosi 50%);
- inwestycji w obcych środkach trwałych zaliczanych do grupy 3–6 i 8 KŚT, gdy wartość początkowa jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 36 miesięcy, czyli 3 lata (maksymalna stawka roczna wynosi 33,33%);
- inwestycji w obcych środkach trwałych zaliczanych do grupy 3–6 i 8 KŚT, gdy wartość początkowa przekracza 50.000 zł – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 60 miesięcy, czyli 5 lat (maksymalna stawka roczna wynosi 20%);
- inwestycji w obcych środkach transportu, w tym w samochodach osobowych – okres amortyzacji nie może być krótszy niż 30 miesięcy, czyli 2,5 roku (maksymalna stawka roczna wynosi 40%).

Dla wszystkich inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach może być wybrana indywidualna stawka amortyzacyjna, przy zastosowaniu której okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat. Nie występuje możliwość skrócenia okresu amortyzacji do 36 miesięcy dla inwestycji w obcych trwale związanych z gruntem budynkach handlowo-usługowych zaliczanych do rodzaju 103 Klasyfikacji (KŚT), innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji (KŚT) trwale związanych z gruntem, kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych i budynków zastępczych. Ta korzystna indywidualna stawka amortyzacyjna ma zastosowanie tylko dla wymienionych obiektów uznanych za używane lub ulepszone, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji (art. 16j ust. 1 pkt 3 updog), a nie ma zastosowania dla „inwestycji w obcym środku trwałym” poczynionych w tych obiektach.

Dla ustalenia wysokości odpisów amortyzacyjnych „inwestycji w obcym środku trwałym” można również stosować stawki z Wykazu stawek amortyzacyjnych [zob. komentarz do art. 16i]. Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) określa, że ulepszenia w obcych środkach trwałych są klasyfikowane w odpowiednich grupach (od 0 do 9), w zależności od środka trwałego, którego dotyczą [zob. komentarz do art. 16a]. Dla „inwestycji w obcym środku trwałym” można więc zastosować stawkę amortyzacyjną z Wykazu przypisaną dla środka trwałego, w którym inwestycja została dokonana. ■

4. „Inwestycje w obcych środkach trwałych” a rozwiązanie umowy przed końcem okresu amortyzacji

Kwestią stwarzającą podatnikom najwięcej problemów jest sytuacja, w której umowa na używanie obcego środka trwałego kończy się wcześniej niż wynosi normatywny okres amortyzacji inwestycji w owym środku. Jest to sytuacja dosyć częsta i wynikająca nie tylko z przedterminowego rozwiązania umowy, ale przede wszystkim z ograniczenia swobody kształtowania stawek amortyzacyjnych i wprowadzenia minimalnego okresu amortyzacji. W takiej sytuacji powstaje pytanie, czy owa niezamortyzowana w momencie rozwiązania (wygaśnięcia) umowy część inwestycji stanowi dla podatnika koszt uzyskania przychodu.

W momencie rozwiązania umowy najemca (dzierżawca) traci prawo do korzystania z wynajmowanego środka trwałego, a tym samym prawo do wykorzystywania poczynionych w nim ulepszeń (nakładów). Powinien wówczas daną „inwestycję w obcym środku trwałym” wykreślić z własnej ewidencji środków trwałych i zaprzestać dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Zdaniem autorów moment wykreślenia środka trwałego z ewidencji środków trwałych to likwidacja danego środka trwałego u konkretnego podatnika. Zgodnie z art. 16a ust. 2 upod. „inwestycje w obcym środku trwałym” to środek trwały. W wyniku tej analizy stwierdzamy, iż wykreślenie z ewidencji środków trwałych danej „inwestycji w obcym środku trwałym” jest likwidacją środka trwałego.

W praktyce pojawia się problem z jednolitą interpretacją pojęcia „likwidacja”. Organy skarbowe przyjmują z reguły wąską interpretację tego pojęcia, zrównując je z fizycznym unicestwieniem środka trwałego. Ich zdaniem, jeżeli nie następuje fizyczna likwidacja, nie ma możliwości uznania niezamortyzowanej wartości „inwestycji w obcym środku trwałym” za koszt uzyskania przychodów u najemcy. Powołują się przy tym na pisma wydane przez Ministerstwo Finansów (pismo z 3.01.2002 r., PB5/IMD/MC-068-323/01, oraz pismo z 4.08.2005 r., www.mofnet.gov.pl). Stanowisko takie podzielił również w swoim wyroku z 6.06.2007 r. WSA w Gdańsku (I SA/Gd 114/2007).

Zgodnie ze *Słownikiem języka polskiego* „likwidacja” to: „zniesienie, usunięcie, rozwiązanie czegoś”. Posiłkując się słownikowym określeniem „likwidacji”, twierdzimy, iż w wyniku rozwiązania umowy najmu, w konsekwencji czego następuje usunięcie (wykreślenie) „inwestycji w obcym środku trwałym” z ewidencji środków trwałych, mamy do czynienia z „likwidacją” środka trwałego. Tę szerszą interpretację przyjął w swoim wyroku z 13.03.2007 r. WSA we Wrocławiu: *W orzecznictwie NSA pojęcie to zostało zinterpretowane w szerokim znaczeniu, uznając za likwidację nie tylko fizyczne unicestwienie środka trwałego, ale także przekazanie środka trwałego innemu podmiotowi czy to poprzez darowiznę, czy sprzedaż, zmianę metody prowadzenia działalności gospodarczej, likwidację środ-*

ka trwałego w związku z jego zużyciem technicznym, technologicznym lub „moralnym”, wycofanie go z ewidencji (I SA/Wr 53/2007).

Uregulowania Kodeksu cywilnego w praktyce pozostawiają woli stron kwestię rozliczenia nakładów między wynajmującym a najemcą. Jedynie w przypadku braku w umowie unormowania tej sprawy, jak wynika z art. 676 k.c. wynajmujący może według swego wyboru albo zatrzymać ulepszenie za zapłatą sumy odpowiadającej ich wartości w chwili zwrotu, albo żądać przywrócenia stanu poprzedniego.

Podatnicy ponoszą wydatki na inwestycje w najmowanych środkach trwałych. Wydatek taki jest ponoszony w celu osiągnięcia, zachowania lub zabezpieczenia przychodu w związku z wykonywaną działalnością gospodarczą. W wyniku racjonalnych decyzji wynajmującego lub najemcy dochodzi do rozwiązania umowy najmu. Racjonalne decyzje przedsiębiorcy podejmowane w ramach prowadzonej działalności, to decyzje podejmowane w celu osiągnięcia przychodu. Strony w wyniku negocjacji mogą ustalić różne warianty, np.:

- najemca pozostawi wynajmowany obiekt bez konieczności przywrócenia stanu pierwotnego, ale i bez prawa do wynagrodzenia za przejęte przez właściciela nakłady;
- najemca pozostawi wynajmowany obiekt bez konieczności przywrócenia stanu pierwotnego, a właściciel po zakończeniu umowy zapłaci umówioną kwotę za przejęte ulepszenie;
- najemca usunie ulepszenie na własny koszt, przywracając najmowany obiekt do stanu pierwotnego;
- kombinacja wymienionych wyżej rozwiązań.

Jeśli najemca nie posiada tytułu własności do „inwestycji w obcym środku trwałym”, to właściciel przedmiotu najmu (dzierżawy) jest również właścicielem dokonanych ulepszeń przez najemcę. Zatem nie może dojść do odpłatnego zbycia środka trwałego będącego „inwestycją w obcym środku trwałym”, o którym to mówi przepis art. 16 ust. 1 pkt 1 updog. Najemca dysponuje ograniczonym prawem majątkowym do poczynionych „inwestycji w obcym środku trwałym”. Może otrzymać wynagrodzenie od wynajmującego albo kolejnego najemcy za pozostawione „inwestycje w obcym środku trwałym”. Naszym zdaniem wynagrodzenie to stanowi dla podatnika (najemcy) przychód podlegający opodatkowaniu, a niezamortyzowana wartość „inwestycji w obcym środku trwałym” stanowi koszt uzyskania przychodów.

Niestety, stanowisko aparatu skarbowego jest w tym zakresie niekorzystne dla podatników. Według organów skarbowych, które powołują się na art. 12 ust. 4 pkt 6a updog, otrzymana przez najemcę kwota nie jest przychodem tego podatnika. Naszym zdaniem stanowisko organów jest błędne. Artykuł 12 ust. 4 pkt 6a updog wskazuje, że do przychodów nie zalicza się zwróconych innych wydatków niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów. A przecież część poczynionych wydatków stanowiących „inwestycje w obcym środku trwałym” stanowi

koszt uzyskania przychodu w formie już dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Wynajmujący z najemcą ewentualne wynagrodzenie za pozostawiane ulepszenie ustalają nie w oparciu o część niezamortyzowaną, ale w odniesieniu do całości faktycznych nakładów z uwzględnieniem ich zużycia i bieżącego stanu.

Sytuację, w której najemca nie uzyskuje żadnego przychodu w momencie rozwiązania umowy z tytułu pozostawienia ulepszeń właścicielowi, należy potraktować w odmienny sposób. W takiej sytuacji mamy do czynienia z likwidacją środka trwałego stanowiącego „inwestycję w obcym środku trwałym”, a najemca, który nie zmienił rodzaju prowadzonej działalności, ma prawo zaliczyć w koszty uzyskania przychodów niezamortyzowaną wartość „inwestycji w obcym środku trwałym”. Przepis art. 16 ust. 1 pkt 6 updop nie pozwala zaliczyć w koszty uzyskania przychodów strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność na skutek zmiany rodzaju działalności [zob. komentarz do art. 16 ust.1 pkt 6]. Podatnik, którym jesteśmy zainteresowani, nie zmienił rodzaju prowadzonej działalności, a więc może zaliczyć w koszty niezamortyzowaną wartość „inwestycji w obcym środku trwałym”. Stanowisko takie podzielili również w swoim wyroku z 13.03.2007 r. WSA we Wrocławiu (I SA/Wr 53/2007): *Jeżeli podatnik, który poczynił nakłady na obcy środek trwały traci władztwo nad tym środkiem z innych przyczyn niż zmiana rodzaju działalności, np. z powodów ekonomicznych, to nie można zakładać, że powstała w ten sposób strata nie jest kosztem uzyskania przychodu*. Analogicznej wykładni powołanego przepisu dokonano w wyrokach: WSA w Gdańsku z 16.04.2009 r. (I SA/Gd 194/09); WSA w Krakowie z 29.09.2005 r. (I SA/Kr 2032/02); NSA z 4.11.2008 r. (II FSK 1035/07); WSA we Wrocławiu z 14.03.2008 r. (I SA/Wr 1702/07).

W przypadku gdy właściciel oddanego w najem (dzierżawę) środka trwałego zwrotu takiego nie dokona, a najemca pozostawi poczynione nakłady, wówczas może u właściciela powstać nieodpłatne świadczenie, które podwyższa przychód dla celów podatku dochodowego [zob. komentarz do art. 12]. ■

Literatura

- Toński P., Stańczyk M., *Inwestycje w obcych środkach trwałych*, Prawo i Podatki 1/2007.

Art. 16k.

1. Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać od wartości początkowej maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, w pierwszym podatkowym roku ich używania przy zastosowaniu stawek podanych w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonych, z zastrzeżeniem ust. 2, o współczynnik nie wyższy niż 2,0, a w następnych latach podatkowych od ich wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyza-