

METODY AMORTYZACJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH W PRAKTYCE

I. METODA LINIOWA	str. 3
1. W trakcie amortyzacji niemożliwa jest zmiana stawki z Wykazu na indywidualną stawkę amortyzacyjną	str. 4
2. Amortyzacja po dokonaniu wpisu spółki z o.o. w organizacji do Krajowego Rejestru Sądowego	str. 5
3. Moment podwyższenia stawki amortyzacyjnej, gdy rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy	str. 6
4. Kontynuacja metody amortyzacji przez małżonka przejmującego środki trwałe do swojej działalności	str. 6
5. Indywidualna stawka amortyzacyjna dla środka trwałego ulepszanego przed wprowadzeniem go do ewidencji	str. 7
II. METODA DEGRESYWNA	str. 8
1. Obniżenie stosowanej stawki amortyzacyjnej	str. 9
2. Środek trwały używany przez przedsiębiorcę sezonowo	str. 10
3. Nakłady poniesione przez podatnika na ulepszenie środka trwałego	str. 12
4. Rok podatkowy dłuższy niż kalendarzowy nie wpływa na wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego	str. 14
5. Stosowanie współczynnika podwyższającego dla środka trwałego poddanego szybkiemu postępowi technicznemu	str. 15
III. JEDNORAZOWA AMORTYZACJA DLA MAŁYCH PODATNIKÓW	
I ROZPOCZYNAJĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ	str. 16
1. Przekwalifikowanie samochodu ciężarowego na samochód osobowy	str. 17
2. Jednorazowa amortyzacja kiosku	str. 18
3. Ustalenie przychodów wpływających na uznanie spółki z o.o. za małego podatnika	str. 19
4. Moment skorzystania z jednorazowej amortyzacji przez podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej	str. 19

5. Ustalenie limitu pomocy de minimis w firmie transportowej str. 20
 6. Ulepszenie środka trwałego zamortyzowanego jednorazowo..... str. 21
 7. Jednorazowa amortyzacja u małżonków prowadzących firmy str. 23

IV. JEDNORAZOWA AMORTYZACJA FABRYCZNIE NOWYCH

ŚRODKÓW TRWAŁYCHstr. 23

1. Jednorazowa amortyzacja obejmująca część wartości początkowej str. 25
 2. Maszyna wyprodukowana na zamówienie..... str. 26
 3. Moment dokonania jednorazowego odpisu str. 27
 4. Możliwość skorzystania z dwóch jednorazowych amortyzacji str. 29
 5. Amortyzacja po zmianie formy opodatkowania ze skali podatkowej
 na ryczałt ewidencjonowany str. 30
 6. Jednorazowa amortyzacja w spółce niebędącej osobą prawną..... str. 31

V. AMORTYZACJA ŚRODKÓW TRWAŁYCH O WARTOŚCI

POCZĄTKOWEJ NIEPRZEKRACZAJĄCEJ 10.000 ZŁstr. 33

1. Rodzaje środków trwałych podlegających jednorazowej amortyzacji str. 33
 2. Ulepszenie składnika majątku str. 34
 3. Uznanie składników majątku za środki trwałe..... str. 35

Dla Prenumeratorów GOFINU !



Interpretacje urzędowe **www.interpretacje.gofin.pl**

W tym serwisie internetowym udostępniamy **WIELKĄ bazę interpretacji** podatkowych, ZUS, z prawa pracy i innych, publikowanych na stronach Ministerstwa Finansów, Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, oraz innych organów państwa.

Naszą bazę interpretacji urzędowych **stale uzupełniamy i aktualizujemy**. Wybrane interpretacje zawierają też **odnośniki do artykułów** ze wszystkich Czasopism naszego Wydawnictwa oraz dziennika Gazeta Podatkowa, w których dane interpretacje są opisane szerzej. Szybki dostęp do poszukiwanej interpretacji uzyskasz za pomocą **wyszukiwarki** lub **podziału tematycznego**.

Baza zawiera ponad 14 300 interpretacji

Więcej informacji na temat pozostałych **POMOCNIKÓW Księgowego**
 na stronie **www.pomocnikksiwegowego.gofin.pl**

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509; ost. zm. w Dz. U. poz. 2246) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036; ost. zm. w Dz. U. poz. 2245) – zwanych dalej odpowiednio: updog i ustawą o PIT oraz updog i ustawą o CIT.

I. METODA LINIOWA

Zakres podmiotowy i przedmiotowy

Z amortyzacji metodą liniową może skorzystać każdy podatnik w odniesieniu do każdego środka trwałego. Przy tej metodzie odpisy amortyzacyjne nalicza się od stałej podstawy i według tej samej stawki, w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Suma odpisów amortyzacyjnych środka trwałego dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środek ten został wprowadzony do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia go do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego. Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z jego wartością początkową lub w którym postawiono go w stan likwidacji, zbyto bądź stwierdzono jego niedobór (suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodu).

Stawki amortyzacyjne

Podstawowe stawki amortyzacyjne są określone w Wykazie stawek amortyzacyjnych, który stanowi załącznik do ustaw o podatku dochodowym. Stawki te mogą być podwyższone, jeżeli wystąpią ku temu przesłanki, o których mowa w art. 22i updog i art. 16i updog. Stawki amortyzacyjne mogą być także ustalane indywidualnie, jeżeli wystąpiłyby okoliczności, o których mowa w art. 22j updog i art. 16j updog. Możliwe jest także obniżenie stawek amortyzacyjnych.

Przykład

Założenia:

- *środkiem trwałym podlegającym amortyzacji jest maszyna produkcyjna,*
- *wartość początkowa środka trwałego wynosi 150.000 zł,*
- *stawka amortyzacyjna określona w Wykazie stawek amortyzacyjnych wynosi 14%,*
- *środek trwały został oddany do użytkowania i wpisany do ewidencji środków trwałych w listopadzie 2018 r.*

Amortyzacja metodą liniową ma następujący przebieg:

Lata podatkowe	Wyliczenie rocznego odpisu amortyzacyjnego	Roczny odpis amortyzacyjny	Łączny odpis amortyzacyjny (liczony od rozpoczęcia amortyzacji)
2018 (XII)	$[(150.000 \text{ zł} \times 14\%) : 12 \text{ m-cy}] \times 1 \text{ m-c}$	1.750 zł	1.750 zł

2019	150.000 zł x 14%	21.000 zł	22.750 zł
2020	150.000 zł x 14%	21.000 zł	43.750 zł
2021	150.000 zł x 14%	21.000 zł	64.750 zł
2022	150.000 zł x 14%	21.000 zł	85.750 zł
2023	150.000 zł x 14%	21.000 zł	106.750 zł
2024	150.000 zł x 14%	21.000 zł	127.750 zł
2025	150.000 zł x 14%	21.000 zł	148.750 zł
2026 (I)	$[(150.000 \text{ zł} \times 14\%) : 12 \text{ m-cy}] \times 1 \text{ m-c}^*$	1.250 zł	150.000 zł

* do zrównania sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową środka trwałego

1. W trakcie amortyzacji niemożliwa jest zmiana stawki z Wykazu na indywidualną stawkę amortyzacyjną

Osoba fizyczna prowadząca działalność gospodarczą zakupiła w ubiegłym roku budynek niemieszkalny. Budynek ten został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i rozpoczęto jego amortyzację metodą liniową przy zastosowaniu stawki w wysokości 2,5%. W tym roku poprzedni właściciel oświadczył, że budynek, o którym mowa był używany od 20 lat. Czy w 2018 r. podatnik mógł indywidualnie ustalić stawkę amortyzacyjną?

☞ Nie. Po rozpoczęciu amortyzacji podatnik nie mógł indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjnej.

Przepisy ustawy o PIT dają możliwość ustalania indywidualnie stawki amortyzacyjnej w odniesieniu m.in. do używanych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika. Ustalenia tych stawek należy dokonać z uwzględnieniem minimalnych okresów amortyzacji i rodzaju środka trwałego.

Na podstawie art. 22j ust. 1 pkt 4 updof, dla budynków niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu wynosi 2,5%, minimalny okres amortyzacji oblicza się, odejmując od 40 lat pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do użytkowania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika. Przy czym tak ustalony okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

Po rozpoczęciu amortyzacji metodą liniową przy zastosowaniu podstawowej stawki amortyzacyjnej podatnik nie może już indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjnej. Zabrania tego art. 22h ust. 2 updof, w myśl którego podatnicy, z zastrzeżeniem art. 22i i 22ł updof (te przepisy nie mają zastosowania w opisanej sytuacji), dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji, określonej w art. 22i-22k updof dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji; wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

Z powołanego art. 22h ust. 2 updof wynika, że:

- wyboru metody amortyzacji środka trwałego dokonuje się przed rozpoczęciem amortyzacji,
- raz wybraną metodę stosuje się do pełnego zamortyzowania danego środka, co oznacza zakaz zmiany metody amortyzacji w trakcie trwania tego procesu,

– przez metody amortyzacji, o których mowa w ustawie o PIT, rozumie się metody opisane w art. 22i-22k updof.

Zatem rozpoczęcie w 2017 r. amortyzacji według metody liniowej przesądza, że ta metoda musi być konsekwentnie stosowana przez podatnika aż do zakończenia amortyzacji. Zmiana stosowanej metody jest już niemożliwa.

2. Amortyzacja po dokonaniu wpisu spółki z o.o. w organizacji do Krajowego Rejestru Sądowego

Spółka z o.o. w organizacji kupiła używany budynek niemieszkalny. Ujęła go w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i rozpoczęła jego amortyzację przy zastosowaniu 2,5% stawki amortyzacyjnej. Czy spółka z o.o., którą z chwilą wpisu do KRS stała się spółka z o.o. w organizacji, ma prawo zmienić stawkę amortyzacyjną na indywidualną, tj. wyższą od stawki podstawowej?

☞ Spółka z o.o., którą z chwilą wpisu do KRS stała się spółka z o.o. w organizacji, nie ma prawa zmienić stawki amortyzacyjnej na indywidualną.

Na podstawie art. 151 § 1 Kodeksu spółek handlowych, spółka z o.o. może być utworzona przez jedną lub więcej osób w każdym celu prawnie dopuszczalnym, chyba że ustawa stanowi inaczej. Do powstania spółki z o.o. wymagane jest m.in. zawarcie umowy spółki.

W momencie podpisania umowy spółki z o.o. powstaje spółka z o.o. w organizacji (art. 161 K.s.h.). Spółka zachowuje status spółki w organizacji do czasu wpisu do KRS. Z chwilą uzyskania tego wpisu spółka z o.o. w organizacji staje się spółką z o.o. i uzyskuje osobowość prawną. Z chwilą tą staje się ona podmiotem praw i obowiązków spółki z o.o. w organizacji (art. 12 K.s.h.).

Spółka z o.o. w organizacji jest formą przejściową spółki z o.o. Jej celem jest doprowadzenie do powstania i rozpoczęcia działalności spółki z o.o. Niemniej jednak może ona we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana (art. 11 K.s.h.). Jest tzw. ułomną osobą prawną.

Na gruncie podatkowym spółka z o.o. w organizacji jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (art. 1 ust. 1 updof). Oznacza to, że w celu prawidłowego ustalenia zobowiązania podatkowego powinna m.in. prawidłowo naliczać odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Jak wynika z treści pytania, spółka z o.o. w organizacji nabyła budynek użytkowy, zaliczyła go do środków trwałych i dokonywała odpisów amortyzacyjnych według metody liniowej przy zastosowaniu stawki amortyzacyjnej z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych.


Niestety spółka z o.o. nie ma obecnie prawa zmienić tej metody amortyzacji. Jak wynika z art. 16h ust. 2 updof, podatnicy, z pewnym nieistotnym tu zastrzeżeniem, dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonych w art. 16i-16k updof dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji. Wybraną metodę stosują do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego.

Z uwagi na ciągłość prawną pomiędzy spółką z o.o. w organizacji a spółką z o.o., spółka z o.o. zobowiązana jest kontynuować przyjętą metodę amortyzacji z uwzględnieniem dokonanych odpisów amortyzacyjnych.

Zmiana stawki amortyzacyjnej (tu spółce zależy na jej podwyższeniu) byłaby możliwa jedynie wówczas, gdyby budynek był używany w warunkach pogorszonych bądź złych.

3. Moment podwyższenia stawki amortyzacyjnej, gdy rok podatkowy jest inny niż kalendarzowy

Spółka z o.o. rozpoczęła swoją działalność w sierpniu 2018 r. Pierwszy rok podatkowy spółki zakończy się 31 grudnia 2019 r. Działalność spółki polega na tworzeniu programów komputerowych na zamówienie. Wykorzystywane do tej działalności zespoły komputerowe były zakupione w sierpniu 2018 r. Ich amortyzacja rozpoczęła się we wrześniu 2018 r. metodą liniową przy zastosowaniu stawki podstawowej. Spółka chce podwyższyć stawkę amortyzacyjną stosowaną dla tych zespołów komputerowych. Czy od stycznia 2019 r. może podwyższyć tę stawkę?

 Nie. Spółka może podwyższyć obecnie stosowaną stawkę amortyzacyjną dla zespołów komputerowych z początkiem przyjętego przez siebie roku podatkowego, a nie kalendarzowego. Oznacza to, że może ona podwyższyć stawkę amortyzacyjną dopiero od stycznia 2020 r.


Podstawowa roczna stawka amortyzacyjna w przypadku zespołu komputerowego wynosi 30%. Spółka może jednak podwyższyć stawkę amortyzacyjną, korzystając z art. 16i ust. 2 pkt 3 updop. Przepis ten pozwala podwyższyć stawkę amortyzacyjną dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4-6 i 8 KŚT, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, o współczynnik nie wyższy niż 2,0. Zgodnie z objaśnieniami do Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych (który stanowi załącznik do ustawy o CIT), przez maszyny i urządzenia poddane szybkiemu postępowi technicznemu 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. Powszechnie akceptowany jest pogląd, że większość zespołów komputerowych spełnia tę definicję. Zatem podstawową stawkę amortyzacyjną można podwyższyć do 60% rocznie ($30\% \times 2,0$).

Podwyższenie stawki ze względu na szybki postęp techniczny, dopuszczalne jest w ściśle określonym momencie: albo począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, albo (jeśli podwyższenie nie nastąpi w tym terminie) od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego (art. 16i ust. 4 updop).

W opisanym przypadku następny rok podatkowy spółki rozpocznie się 1 stycznia 2020 r. Wobec tego podwyższenie stawek amortyzacyjnych stosowanych przez spółkę do amortyzacji zespołów komputerowych będzie możliwe dopiero od stycznia 2020 r.

4. Kontynuacja metody amortyzacji przez małżonka przejmującego środki trwałe do swojej działalności


Mam zamiar zlikwidować działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży mebli. Działalność w tym zakresie otworzy mój mąż, z którym pozostaję we wspólności majątkowej. Na potrzeby działalności gospodarczej przekażę mężowi samochód będący w mojej firmie środkiem trwałym (w trakcie amortyzacji). Czy mąż nadal będzie mógł amortyzować ten samochód metodą liniową?

 Mąż będzie mógł amortyzować wspomniany samochód metodą liniową na zasadzie kontynuacji.

W sytuacji opisanej w pytaniu nie ma przeszkód, aby samochód przekazany mężowi był przez niego przyjęty na stan środków trwałych i amortyzowany. W przypadku zmiany działalności wykonywanej samodzielnie przez jednego z małżonków na działalność wykonywaną samodzielnie przez drugiego z małżonków znajdzie zastosowanie art. 22g ust. 13 pkt 5 updof. Przepis ten nakazuje amortyzację objętego przez małżonka środka trwałego z uwzględnieniem jego wartości początkowej wynikającej z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych małżonka, który go przekazał. Pociąga to za sobą konieczność stosowania tej samej metody amortyzacji oraz uwzględnienia dokonanych odpisów amortyzacyjnych (art. 22h ust. 3 updof).

5. Indywidualna stawka amortyzacyjna dla środka trwałego ulepszanego przed wprowadzeniem go do ewidencji

Przedsiębiorca na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej nabył lokal mieszkalny w celu wynajmowania go. Lokal ten był wcześniej zamieszkały. Ze względu na niski standard jego wykończenia przedsiębiorca poniósł nakłady w celu zaadaptowania lokalu do wynajmu. W lokalu przeprowadzono wiele prac budowlanych, sanitarno-hydraulicznych, stolarskich i malarskich (m.in. wyburzono ściany i postanowiono nowe w innym miejscu, położono nowe podłogi, glazury i terakoty, zamontowano nowe drzwi wejściowe, nowe grzejniki, wygładzono i pomalowano ściany). Kwota poniesionych nakładów przekroczyła 30% wartości początkowej. Czy dla amortyzacji lokalu przedsiębiorca może przyjąć indywidualną stawkę amortyzacyjną w wysokości 10%?

 W opisanej sytuacji przedsiębiorca może przyjąć indywidualną stawkę amortyzacyjną w wysokości 10%.

Lokal mieszkalny może być amortyzowany podstawową metodą amortyzacji, jaką jest metoda liniowa z zastosowaniem stawki amortyzacyjnej z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, tj. stawki w wysokości 1,5%.

Aby zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną, należy udowodnić, że środek trwały spełnia warunki zawarte w art. 22j ust. 1-3 updof. Tak więc zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych jest możliwe przy amortyzacji środków trwałych spełniających następujące warunki:

- muszą być wpisane po raz pierwszy do ewidencji danego podatnika,
- uznaje się je za ulepszone lub używane.

W odniesieniu m.in. do lokalu mieszkalnego wydatki na ulepszenie powinny stanowić co najmniej 30% wartości początkowej, by uznać ten środek trwały za ulepszony. Z kolei będzie on uznany za używany, jeżeli podatnik wykaże, że przed jego nabyciem był wykorzystywany co najmniej przez okres 60 miesięcy.

Dla celów podatkowych przyjmuje się, że przez ulepszenie środka trwałego należy rozumieć:

- przebudowę – zmianę (poprawienie) istniejącego stanu środka trwałego na inny,
- rozbudowę – powiększenie (rozszerzenie) składnika majątkowego,
- rekonstrukcję – odtworzenie (odbudowanie) zużytego całkowicie lub częściowo składnika majątkowego,

- adaptację – przystosowanie (przerobienie) składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż ten, do którego był pierwotnie przeznaczony, albo nadanie mu nowych cech użytkowych,
- modernizację – unowocześnienie środka trwałego.

Aby poniesione wydatki zakwalifikować do ulepszenia środka trwałego, wystarczy stwierdzenie, że występuje przynajmniej jeden z wymienionych elementów ulepszenia. W sytuacji opisanej w pytaniu, biorąc pod uwagę zakres wykonanych prac, należy uznać, że przedsiębiorca przed wprowadzeniem lokalu do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych poniósł nakłady na jego ulepszenie (przebudowę, modernizację). Skoro wydatki te przekroczyły równowartość co najmniej 30% wartości początkowej tego lokalu, to przedsiębiorca ma prawo stosować indywidualną stawkę amortyzacyjną w wysokości 10%.

II. METODA DEGRESYWNA

Zakres przedmiotowy

Amortyzacja środka trwałego metodą degresywną przewidziana jest tylko dla składników majątkowych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 KŚT oraz środków transportu (z wyjątkiem samochodów osobowych).

Metoda degresywna nie może być stosowana do amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, budynków, lokali, obiektów inżynierii lądowej i wodnej oraz samochodów osobowych.

Zasady naliczania odpisów

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w specyficzny sposób. Polega on na tym, że przy zastosowaniu stawki podanej w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższonej o współczynnik nie wyższy niż 2,0, podatnik ustala odpisy w pierwszym roku używania środka trwałego – od jego wartości początkowej, natomiast w latach następnych – od jego wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat jego używania. Dopiero poczynając od roku podatkowego, w którym roczna kwota amortyzacji określona we wskazany sposób miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej, podatnik ma obowiązek przejść na ustalanie amortyzacji metodą liniową od wartości początkowej środka trwałego. Wynika to z art. 16k ust. 1 updop (odpowiednio art. 22k ust. 1 updof).

Odpisów amortyzacyjnych metodą degresywną dokonuje się:

- w równych ratach co miesiąc albo
- w równych ratach co kwartał, albo
- jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Przy tej metodzie ustawodawca nie przewidział w przepisach możliwości obniżenia (ani podwyższenia) stawki amortyzacyjnej.

Degresywna metoda amortyzacji charakteryzuje się wysokimi kwotami rocznej amortyzacji w pierwszych latach użytkowania środka trwałego.

Przykład


W listopadzie 2018 r. podatnik nabył i przyjął do używania środek trwały (maszyna produkcyjna) o wartości początkowej 150.000 zł. Stawka amortyzacyjna według Wykazu wyniosła 20%. W związku z przyjęciem metody degresywnej zastosowano współczynnik podwyższający w wysokości 2,0. Pierwszego odpisu amortyzacyjnego dokonano w grudniu 2018 r.

Amortyzacja metodą degresywną ma następujący przebieg:

Lata podatkowe	Wyliczenie rocznego odpisu amortyzacyjnego	Roczny odpis amortyzacyjny	Łączny odpis amortyzacyjny (liczony od rozpoczęcia amortyzacji)
2018 (XII)	$(150.000 \text{ zł} \times 40\% : 12 \text{ m-cy}) \times 1 \text{ m-c}$	5.000 zł	5.000 zł
2019	$(150.000 \text{ zł} - 5.000 \text{ zł}) \times 40\%$	58.000 zł	63.000 zł
2020	$(150.000 \text{ zł} - 63.000 \text{ zł}) \times 40\%$	34.800 zł	97.800 zł
2021	W tym roku podatkowym odpis liczony metodą degresywną byłby niższy od liczonego metodą liniową. Zatem od tego roku środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową. $150.000 \text{ zł} \times 20\%$	30.000 zł	127.800 zł
2022 (I – IX)	$150.000 \text{ zł} \times 20\% : 12 \text{ m-cy} \times 8 \text{ m-cy} + 2.200 \text{ zł}$	22.200 zł	150.000 zł

1. Obniżenie stosowanej stawki amortyzacyjnej

Spółka z o.o. posiada środki trwałe amortyzowane metodą degresywną. W ramach dokonywanej amortyzacji stosuje stawki określone w Wykazie stawek amortyzacyjnych powiększone o współczynnik 2. Czy spółka może obniżyć stawkę amortyzacyjną stosowaną do środków trwałych amortyzowanych metodą degresywną?

 Spółka będzie mogła obniżyć stawkę amortyzacyjną dopiero po przejściu na amortyzację metodą liniową.

Przed przejściem na amortyzację metodą liniową ustawodawca nie przewidział w przepisach możliwości obniżenia (ani podwyższenia) stawki amortyzacyjnej. Wyraźnie wskazał, że stawka amortyzacyjna dla danego środka trwałego nie może być inna niż przyjęta z Wykazu i podwyższona współczynnikiem nie wyższym niż 2,0. Z tego wynika, że podatnik przed rozpoczęciem amortyzacji ma możliwość wybrać współczynnik niższy niż 2,0, ale nie ma prawa dokonywać jego zmian. Dopiero począwszy od roku podatkowego, w którym podatnik będzie realizował odpisy według zasad określonych w art. 16i updop (odpowiednio art. 22i updog), tj. metodą liniową, pojawi się możliwość obniżania podanych w Wykazie stawek dla poszczególnych środków trwałych.

Przykład

W lutym 2017 r. spółka z o.o., której rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, przyjęła do używania i wprowadziła do ewidencji środków trwałych

oraz wartości niematerialnych i prawnych porcelanowy młyn kulowy o wartości początkowej 48.000 zł. Stawka amortyzacyjna dla tego urządzenia wynikająca z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 25%. Spółka jako metodę amortyzacji wybrała amortyzację degresywną, przy zastosowaniu współczynnika 2,0. Przebieg tej amortyzacji przedstawia się następująco:


- 2017 r. $[(48.000 \text{ zł} \times 25\% \times 2) : 12 \text{ m-cy}] \times 10 \text{ m-cy} = 20.000 \text{ zł}$,
- 2018 r. $(48.000 \text{ zł} - 20.000 \text{ zł}) \times 50\% = 14.000 \text{ zł}$.

W 2019 r. amortyzacja przy zastosowaniu metody degresywnej byłaby niższa od amortyzacji dokonanej metodą liniową, gdyż wyniosłaby 7.000 zł, tj. $(48.000 \text{ zł} - 20.000 \text{ zł} - 14.000 \text{ zł}) \times 50\%$. Zatem od 1 stycznia 2019 r. spółka będzie musiała amortyzować urządzenie metodą liniową. Roczny odpis amortyzacyjny przy zastosowaniu stawki wynikającej z Wykazu wyniesie 12.000 zł $(48.000 \text{ zł} \times 25\%)$.

Po przejściu na metodę liniową (tj. począwszy od 2019 r.) spółka może obniżyć stawkę amortyzacyjną określoną w Wykazie dla tego środka trwałego.

2. Środek trwały używany przez przedsiębiorcę sezonowo

W czerwcu 2019 r. zamierzam kupić kombajn zbożowy z przystawką do zbioru kukurydzy. W tym samym miesiącu chciałbym oddać go do używania. Zakładam, że kombajn będzie wykorzystywany do świadczenia usług przez cztery miesiące w roku, tj. w okresach zbioru zbóż (w lipcu i sierpniu) oraz kukurydzy (w październiku i listopadzie). W celu maksymalizacji wysokości odpisów amortyzacyjnych chciałbym stosować degresywną metodę amortyzacji. Czy używany sezonowo kombajn można amortyzować tylko metodą liniową, czy również metodą degresywną?

 Podatnik może dokonywać odpisów amortyzacyjnych tylko w okresach wykorzystywania tego kombajnu. Nie ma przy tym przeszkód, aby amortyzował go metodą degresywną.

Ze składnikami majątku używanymi sezonowo mamy do czynienia, w sytuacji gdy nie są one wykorzystywane ciągle, a jedynie przez część roku. Wspomniany w pytaniu kombajn jest przykładem składnika majątku wykorzystywanego sezonowo. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przewidują szczególne rozwiązania dotyczące amortyzacji środków wykorzystywanych przez kilka miesięcy w roku.

Regulacje dotyczące amortyzacji środków trwałych używanych sezonowo zawiera art. 22h ust. 1 pkt 3 updof. Określono w nim, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania. W tym przypadku wysokość odpisu miesięcznego ustala się jednym z dwóch sposobów, tj. przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez:

- liczbę miesięcy w sezonie lub
- 12 miesięcy w roku.

Podatnik może dokonywać odpisów tylko w okresach faktycznego użytkowania środka trwałego. Przez ten czas ma jednak prawo uwzględnić w kosztach całość rocznego odpisu amortyzacyjnego. Podatnik osiągnie taki efekt, wybierając pierwszy z wymienionych sposobów amortyzacji, tj. dzieląc roczną kwotę odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie. Wybór drugiego sposobu spowoduje wydłużenie okresu ujmowania w kosztach wartości składnika majątku.

Wybór degresywnej metody amortyzacji leży, co do zasady, w gestii przedsiębiorcy. Przy metodzie degresywnej ograniczeniem jest przedmiot amortyzacji. Kombajn zbożowy klasyfikuje się do grupy 5 KŚT „Maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne”, podgrupy 59 „Maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i gospodarki leśnej”. Zatem można go amortyzować metodą degresywną.

Przykład

Podatnik kupi kombajn zbożowy z przystawką do zbioru kukurydzy. W czerwcu 2019 r. wprowadzi go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz odda do użytkowania. Kombajn będzie wykorzystywany do świadczenia usług w zakresie zbioru zbóż i kukurydzy. Zakładamy, że kombajn będzie używany w miesiącach: lipiec, sierpień, październik i listopad, a jego wartość początkowa wyniesie 1.200.000 zł. Podatnik będzie amortyzował go metodą degresywną, stosując stawkę amortyzacyjną według Wykazu stawek amortyzacyjnych – 14% podwyższoną o współczynnik 2,0. Miesięczny odpis amortyzacyjny wyliczy przez podzielenie wysokości rocznego odpisu amortyzacyjnego przez ilość miesięcy, w których kombajn będzie używany.

Amortyzacja metodą degresywną środka trwałego (tu: kombajnu) wykorzystywanego sezonowo będzie miała następujący przebieg:

Lata podatkowe	Roczna kwota odpisów amortyzacyjnych	Wysokość odpisu miesięcznego	Łączny odpis amortyzacyjny (liczony od rozpoczęcia amortyzacji)
2019	$1.200.000 \text{ zł} \times 14\% \times 2,0$: 12 m-cy x 6 m-cy = 168.000 zł	168.000 zł : 4 m-ce = 42.000 zł (VII, VIII, X, XI)	168.000 zł
2020	$(1.200.000 \text{ zł} - 168.000 \text{ zł})$ $\times 14\% \times 2,0 = 288.960 \text{ zł}$	288.960 zł : 4 m-ce = 72.240 zł (VII, VIII, X, XI)	456.960 zł
2021	$(1.200.000 \text{ zł} - 456.960 \text{ zł})$ $\times 14\% \times 2,0 = 208.051,20 \text{ zł}$	208.051,20 zł : 4 m-ce = 52.012,80 zł (VII, VIII, X, XI)	665.011,20 zł
2022	W tym roku podatkowym odpis liczony metodą degresywną byłby niższy od liczonego metodą liniową. Zatem od tego roku środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową. $1.200.000 \text{ zł} \times 14\% = 168.000 \text{ zł}$	168.000 zł : 4 m-ce = 42.000 zł (VII, VIII, X, XI)	833.011,20 zł
2023	$1.200.000 \text{ zł} \times 14\% = 168.000 \text{ zł}$	168.000 zł : 4 m-ce = 42.000 zł (VII, VIII, X, XI)	1.001.011,20 zł
2024	$1.200.000 \text{ zł} \times 14\% = 168.000 \text{ zł}$	168.000 zł : 4 m-ce = 42.000 zł (VII, VIII, X, XI)	1.169.011,20 zł
2025	$1.200.000 \text{ zł} - 1.169.011,20 \text{ zł}$ = 30.988,80 zł	30.988,80 zł (VII)	1.200.000 zł

3. Nakłady poniesione przez podatnika na ulepszenie środka trwałego

Jak rozliczyć nakłady poniesione przez podatnika na ulepszenie środka trwałego amortyzowanego metodą degresywną?

☞ Rozliczenie nakładów na ulepszenie środka trwałego amortyzowanego metodą degresywną zależy od roku ich poniesienia. Szczegóły w dalszej części odpowiedzi.

Co do zasady wydatków poniesionych na ulepszenie środka trwałego nie można bezpośrednio zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu. Powiększają one wartość początkową, od której są dokonywane odpisy amortyzacyjne. Przy metodzie degresywnej należy uważać, by we właściwym momencie podwyższyć wartość początkową środka trwałego amortyzowanego tą metodą. Odmiennie bowiem ustala się ten moment w pierwszym roku amortyzacji i w latach następnych.

Stosownie do art. 22g ust. 17 updof i art. 16g ust. 13 updop, wydatki poniesione na ulepszenie środka trwałego powiększają jego wartość początkową. Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy:

- suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację, w danym roku podatkowym przekracza 10.000 zł i
- wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania; wzrost wartości użytkowej środka trwałego mierzy się w szczególności: okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych oraz kosztami eksploatacji.

W przypadku gdy ulepszenie łączy się z koniecznością nabycia części składowych lub peryferyjnych, ich wartość powiększa wartość początkową środka trwałego, o ile jednostkowa cena nabycia przekracza 10.000 zł.

Z kolei z art. 22h ust. 1 pkt 1 updof i art. 16h ust. 1 pkt 1 updop wynika, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się:

- od wartości początkowej środków trwałych,
- począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek wprowadzono do ewidencji (wykazu), do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór.

Przepisy te stosuje się także w przypadku ulepszenia. Co za tym idzie, jeżeli środek trwały został ulepszony, to od miesiąca następującego po tym, w którym miało miejsce ulepszenie, odpisy amortyzacyjne są naliczane od wartości początkowej uwzględniającej poniesione nakłady na ulepszenie. Tak jest w przypadku amortyzacji metodą liniową. W innym momencie jednak dokonuje się powiększenia wartości początkowej, w przypadku gdy ulepszany środek trwały amortyzowany jest metodą degresywną. Wynika to z tego, że przy tej metodzie amortyzacji, zmianie ulega sposób ustalania podstawy naliczania odpisów amortyzacyjnych. W pierwszym roku jest to wartość początkowa danego środka trwałego. W latach następnych natomiast jest to wartość początkowa pomniejszona o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, którą ustala się na początku każdego kolejnego roku podatkowego. Nie może ona ulec zmianie w trakcie roku. Oznacza to, że w pierwszym roku amortyzacji wartość początkowa może zostać zmieniona wskutek ulepszenia, od miesiąca następującego po tym, w którym to ulep-

szenie miało miejsce. Natomiast w przypadku ulepszeń w latach następnych, ze zmianą wartości początkowej trzeba poczekać do następnego roku podatkowego.

Przykład

W styczniu 2018 r. podatnik nabył i przyjął do używania środek trwały o wartości początkowej 100.000 zł. Postanowił go amortyzować metodą degresywną. Pierwszego odpisu amortyzacyjnego dokonał za luty. W październiku 2018 r. doszło do ulepszenia tego środka trwałego. Wartość ulepszenia wyniosła netto 11.000 zł i powiększa wartość początkową środka trwałego. Ulepszenie to miało miejsce w roku oddania środka trwałego do używania, więc odpisy amortyzacyjne od zwiększonej wartości początkowej (111.000 zł) są dokonywane od listopada 2018 r.

Przykład

W czerwcu 2017 r. podatnik nabył środek trwały o wartości netto 50.000 zł, który przekazał do używania w miesiącu jego nabycia. Od lipca 2017 r. rozpoczął jego amortyzację metodą degresywną. W listopadzie 2018 r. dokonał ulepszenia tego środka trwałego. Ulepszenie to wyniosło netto 11.000 zł. Z uwagi na to, że ulepszenie miało miejsce w drugim roku amortyzacji degresywnej, zwiększy ono wartość początkową środka trwałego dopiero od początku 2019 r.

Metodę degresywną stosuje się, dopóki ustalony na jej podstawie roczny odpis amortyzacyjny jest wyższy od odpisu ustalonego metodą liniową. Poczynając od roku, w którym odpis ten jest niższy, aż do zrównania dokonanych odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową, należy stosować metodę liniową. Stosowanie metody liniowej powoduje, że wartość początkową środka trwałego można zwiększyć o nakłady na ulepszenie w miesiącu następującym po dokonaniu ulepszenia. Taki sposób postępowania ma zastosowanie także w przypadku ulepszenia już zamortyzowanych środków trwałych.

Przykład

W lutym 2015 r. podatnik kupił środek trwały kwalifikujący się do amortyzacji degresywnej, którego wartość początkowa wynosi 280.000 zł. Stawka amortyzacyjna właściwa dla tego środka trwałego wynosi 14%. Środek trwały został oddany do użytku i wpisany do ewidencji środków trwałych w lutym 2015 r. Od marca 2015 r. podatnik rozpoczął jego amortyzację metodą degresywną.

W 2018 r. odpis amortyzacyjny liczony metodą degresywną byłby niższy od liczonego metodą liniową. Zatem od tego roku środek trwały jest amortyzowany metodą liniową.

W styczniu 2018 r. podatnik dokonał ulepszenia środka trwałego. Wartość ulepszenia wyniosła netto 11.000 zł. Począwszy od lutego 2018 r. odpisy amortyzacyjne naliczane są od zwiększonej wartości początkowej, tj. od kwoty 291.000 zł.

Przykład

Podatnik posiada zamortyzowany środek trwały o wartości początkowej wynoszącej 90.000 zł. Amortyzacja odbywała się metodą degresywną. W maju

2018 r. nastąpiło ulepszenie środka trwałego. Wartość ulepszenia wyniosła netto 11.000 zł.

W tym przypadku ulepszenia dokonano po przejściu na metodę liniową, więc począwszy od czerwca 2018 r. podatnik ponownie rozpocznie naliczanie odpisów amortyzacyjnych metodą liniową od zwiększonej wartości początkowej (101.000 zł).

Środek trwały będzie amortyzowany do momentu, gdy suma wszystkich odpisów amortyzacyjnych wyniesie 101.000 zł.

4. Rok podatkowy dłuższy niż kalendarzowy nie wpływa na wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego

Spółka z o.o. podjęła działalność w drugiej połowie 2018 r. i przyjęła, że jej pierwszy rok podatkowy będzie dłuższy niż 12 miesięcy i skończy się 31 grudnia 2019 r. Spółka nabyła w październiku 2018 r. samochód ciężarowy, który od listopada amortyzuje metodą degresywną. Czy przyjęcie za pierwszy rok podatkowy roku dłuższego niż 12 miesięcy wpływa na wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego?

☞ Nie. Przyjęcie za pierwszy rok podatkowy roku dłuższego niż 12 miesięcy nie wpływa na wysokość miesięcznego odpisu amortyzacyjnego. Jego wysokość będzie taka sama jak w roku podatkowym składającym się z 12 miesięcy.

Wykaz stawek amortyzacyjnych, do których ustawodawca odwołuje się w art. 16k ust. 1 updop, to wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych. Skoro stawki określone są w skali roku, należy przyjąć, że dotyczą one okresu 12 miesięcy. Zatem miesięczny odpis amortyzacyjny powinien być ustalony poprzez podzielenie rocznego odpisu amortyzacyjnego przez 12 miesięcy. W metodzie degresywnej roczną kwotę odpisu, w pierwszym roku używania środka trwałego, stanowi iloczyn wartości początkowej oraz rocznej stawki amortyzacyjnej podwyższonej o współczynnik nie wyższy niż 2,0.

Przykład

Spółka z o.o. podjęła działalność gospodarczą w sierpniu 2018 r. Jej pierwszy rok podatkowy będzie trwał od 1 sierpnia 2018 r. do 31 grudnia 2019 r. (tj. 17 miesięcy).

W październiku 2018 r. spółka zakupiła samochód ciężarowy o wartości początkowej 180.000 zł i wprowadziła go do ewidencji środków trwałych. Od listopada 2018 r. rozpoczęła jego amortyzację metodą degresywną.


W tym roku podatkowym do kosztów uzyskania przychodów będzie mogła co miesiąc zaliczać odpis w kwocie 6.000 zł, co wynika z następującego wyliczenia:

- $180.000 \text{ zł} \times (20\% \times 2) = 72.000 \text{ zł}$
- $72.000 \text{ zł} : 12 \text{ miesięcy} = 6.000 \text{ zł}$.

Oznacza to, że suma odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej tego pojazdu do końca roku podatkowego wyniesie 84.000 zł (6.000 zł x 14 miesięcy).

5. Stosowanie współczynnika podwyższającego dla środka trwałego poddanego szybkiemu postępowi technicznemu

Środek trwały był amortyzowany metodą degresywną. Od początku tego roku jest amortyzowany przy zastosowaniu metody liniowej, gdyż roczna kwota amortyzacji metodą degresywną byłaby niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej. Czy po przejściu na metodę liniową można zastosować współczynnik podwyższający ze względu na to, że ten środek trwały jest poddany szybkiemu postępowi technicznemu?

 Tak. Po przejściu z metody degresywnej na metodę liniową stawkę określoną w Wykazie stawek amortyzacyjnych podatnik ma prawo podwyższyć przy zastosowaniu odpowiedniego współczynnika.

Sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych metodą degresywną jest określony w art. 22k ust. 1 updog i art. 16k ust. 1 updog. Metoda degresywna polega na tym, że podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest zmniejszana w każdym roku podatkowym o sumę odpisów dokonanych w poprzednich latach. Tak ustaloną podstawę mnoży się przez stawkę amortyzacyjną określoną w Wykazie stawek amortyzacyjnych, podwyższoną współczynnikiem nie wyższym niż 2,0. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej, podatnicy dokonują dalszych odpisów amortyzacyjnych według metody liniowej.

W trakcie amortyzacji metodą degresywną ustawodawca nie przewidział w przepisach możliwości obniżenia (ani podwyższenia) stawki amortyzacyjnej. Wyraźnie wskazał, że stawka amortyzacyjna dla danego środka trwałego nie może być inna niż przyjęta z Wykazu i podwyższona współczynnikiem nie wyższym niż 2,0. Z tego wynika, że podatnik przed rozpoczęciem amortyzacji ma możliwość wybrać współczynnik niższy niż 2,0, ale nie ma prawa dokonywać jego zmian.

Jednak począwszy od roku podatkowego, w którym roczna kwota amortyzacji dokonywanej zgodnie z art. 22k ust. 1 updog lub art. 16k ust. 1 updog miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie stawek amortyzacyjnych, dalszych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się według zasad określonych w art. 22i updog lub art. 16i updog. Przepisy te dopuszczają możliwość podwyższenia stawki określonej w Wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu odpowiedniego współczynnika.

Stosownie do art. 22i ust. 2 pkt 3 updog i art. 16i ust. 2 pkt 3 updog, w przypadku maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4-6 i 8 KŚT, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, podstawową stawkę amortyzacyjną można podwyższyć o współczynnik nie wyższy niż 2,0.

Zgodnie z objaśnieniami do Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych (który stanowi załącznik do obu ustaw o podatku dochodowym), przez maszyny i urządzenia z grupy 4-6 i 8 KŚT poddane szybkiemu postępowi technicznemu 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 doświadczalnie-produkcyjną.

III. JEDNORAZOWA AMORTYZACJA DLA MAŁYCH PODATNIKÓW I ROZPOCZYNAJĄCYCH DZIAŁALNOŚĆ

Zakres podmiotowy i przedmiotowy

Z jednorazowej amortyzacji na zasadach określonych w art. 22k ust. 7-13 updog i art. 16k ust. 7-13 updog mogą skorzystać:

- mali podatnicy (małym podatnikiem jest podatnik, o którym mowa w art. 5a pkt 20 updog i art. 4a pkt 10 updog),
- podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą, za wyjątkiem wymienionych w tabeli.

Podatnicy rozpoczynający w 2018 r. działalność nieuprawnieni do jednorazowej amortyzacji	
podatnik PIT	podatnik CIT
<p>podatnik, który:</p> <ul style="list-style-type: none"> – w roku rozpoczęcia tej działalności, a także – w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadził działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niebędącej osobą prawną lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa 	<p>podatnik, który został utworzony:</p> <ul style="list-style-type: none"> – w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo – w wyniku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną, 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 w złotych kwoty co najmniej 10.000 euro

Uprawnieni podatnicy mogą dokonać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych zaliczonych do:

- grupy 3 KŚT – kotły i maszyny energetyczne,
- grupy 4 KŚT – maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- grupy 5 KŚT – maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne,
- grupy 6 KŚT – urządzenia techniczne,
- grupy 7 KŚT – środki transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych,
- grupy 8 KŚT – narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane.

Limit amortyzacji

Łączna wartość jednorazowych odpisów amortyzacyjnych nie może przekroczyć równowartości kwoty 50.000 euro. Przy określaniu tego limitu nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 10.000 zł wartości początkowej środków trwałych, o których mowa w art. 22f ust. 3 updog oraz art. 16f ust. 3 updog.

W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu odpisów amortyzacyjnych odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających na wspólników tej spółki.


Moment dokonania jednorazowego odpisu

Jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dokonuje się w roku podatkowym, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jednak nie wcześniej niż w miesiącu jego wprowadzenia do tej ewidencji lub w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał albo jednorazowo na koniec tego roku. Jeżeli wartość początkowa środka trwałego jest wyższa od jednorazowego odpisu, to od następnego roku podatkowego podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w:

- art. 22i updof i art. 16i updop, czyli przy zastosowaniu stawek z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, które mogą być podwyższone lub obniżone, lub
- art. 22k ust. 1 updof i art. 16k ust. 1 updop, czyli według metody degresywnej.

1. Przekwalifikowanie samochodu ciężarowego na samochód osobowy

Dwa lata temu podatnik kupił samochód ciężarowy, który na podstawie przepisów o ruchu drogowym był klasyfikowany jako van. W roku jego nabycia dokonał jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. W br. pojazd został przystosowany do przewozu 5 osób i zarejestrowany na samochód osobowy. Czy podatnik powinien dokonać korekty jednorazowej amortyzacji, a w konsekwencji również kosztów podatkowych?

 W związku z przekwalifikowaniem samochodu ciężarowego na samochód osobowy podatnik nie powinien dokonywać korekty jednorazowej amortyzacji, ani kosztów podatkowych.

W przypadku środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych, możliwe jest dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego na podstawie art. 22k ust. 7 updof i art. 16k ust. 7 updop. Przy czym odpisów takich mogą dokonywać wyłącznie mali podatnicy oraz podatnicy, którzy w danym roku podatkowym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej. Zatem jednorazowej amortyzacji podlega pojazd, jeśli spełnione są warunki o uznaniu go za samochód inny niż samochód osobowy. Jak wynika z definicji zawartej w art. 5a pkt 19a updof i art. 4a pkt 9a updop, samochód osobowy to pojazd samochodowy w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony, konstrukcyjnie przeznaczony do przewozu nie więcej niż 9 osób łącznie z kierowcą, z wyjątkiem:

- a) pojazdu samochodowego mającego jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą:
 - klasyfikowanego na podstawie przepisów o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van lub
 - z otwartą częścią przeznaczoną do przewozu ładunków,
- b) pojazdu samochodowego, który posiada kabinę kierowcy z jednym rzędem siedzeń i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu,
- c) pojazdu specjalnego, jeżeli z dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym wynika, że dany pojazd jest pojazdem specjalnym, i jeżeli spełnione są również warunki zawarte w odrębnych przepisach, określone dla następujących przeznaczeń:
 - agregat elektryczny/spawalniczy,

- do prac wiertniczych,
 - koparka, koparko-spycharka,
 - ładowarka,
 - podnośnik do prac konserwacyjno-montażowych,
 - żuraw samochodowy,
- d) pojazdu samochodowego określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 86a ust. 16 ustawy o podatku od towarów i usług.


Stosownie do art. 5d updof i art. 4c updop, spełnienie wymagań dla pojazdów samochodowych określonych:

- pod lit. a i b – stwierdza się na podstawie dodatkowego badania technicznego przeprowadzonego przez okręgową stację kontroli pojazdów, potwierdzonego zaświadczeniem wydanym przez tę stację, oraz dowodu rejestracyjnego pojazdu zawierającego odpowiednią adnotację o spełnieniu tych wymagań,
- pod lit. c – stwierdza się na podstawie dokumentów wydanych zgodnie z przepisami o ruchu drogowym.

Skoro przedmiotowy środek trwały został już zamortyzowany prawidłowo, zgodnie z przepisem art. 22k ust. 7 updof lub art. 16k ust. 7 updop, dokonane w nim późniejsze zmiany konstrukcyjne nie będą miały wpływu na zmianę metody amortyzacji. Nie powodują także konieczności skorygowania dokonanych odpisów amortyzacyjnych.

2. Jednorazowa amortyzacja kiosku

Prowadzę działalność handlową w kiosku zlokalizowanym w galerii handlowej. Czy mając status małego podatnika, mogę ten kiosk jednorazowo zamortyzować?

 Naszym zdaniem, przedmiotowy kiosk może być jednorazowo zamortyzowany.

Jednorazowy odpis amortyzacyjny, na zasadach określonych w art. 22k ust. 7-13 updof, można stosować w odniesieniu do środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych. Ta metoda amortyzacji nie dotyczy więc wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych sklasyfikowanych w grupie 1 i 2 KŚT (np. budynków, lokali i obiektów inżynierii lądowej i wodnej), a także ujętych w grupie 7 KŚT samochodów osobowych.


Według Klasyfikacji Środków Trwałych (stanowiącej załącznik do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) – Dz. U. poz. 1864), grupa 8 obejmuje m.in. kioski wolnostojące niezwiązane trwale z gruntem. Są one sklasyfikowane w rodzaju 806. Z kolei do grupy 1 KŚT, rodzaju 103, klasyfikuje się budynki kiosków towarowych na trwale związanych z gruntem.

Naszym zdaniem, kiosk zlokalizowany w galerii handlowej nie jest na trwale związany z gruntem, a więc jest obiektem z grupy 8 KŚT. W związku z tym mógłby być jednorazowo zamortyzowany przez małego podatnika (w rozumieniu ustawy o PIT). W przeciwnym razie, tj. gdyby jednak był on związany na trwale z gruntem, to nie podlegałby jednorazowej amortyzacji.

Pragniemy zaznaczyć, że to podatnik, posiadając informacje dotyczące cech technicznych środka trwałego, powinien dokonać jego klasyfikacji do odpowiedniej grupy KŚT. W przypadku wątpliwości dotyczących odpowiedniej klasyfikacji, może zwrócić się z wnioskiem o pomoc w jej dokonaniu do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi, ul. Suwalska 29, 93-176 Łódź, e-mail: KlasyfikacjeUSLDZ@stat.gov.pl.

3. Ustalenie przychodów wpływających na uznanie spółki z o.o. za małego podatnika

W 2017 r. spółka z o.o. otrzymała zaliczkę na poczet wykonania usługi w 2018 r. Płatność została udokumentowana fakturą zaliczkową. W br. chciałaby skorzystać z jednorazowej amortyzacji jako mały podatnik. Czy przy wyliczaniu przychodu uprawniającego do uznania spółki za małego podatnika w 2018 r. powinna uwzględniać otrzymaną zaliczkę?

 Dla ustalenia, czy spółka spełnia wymogi uznania jej za małego podatnika nie należy uwzględniać otrzymanej zaliczki.


Definicję małego podatnika zawiera art. 4a pkt 10 updop. W myśl tego przepisu, małym podatnikiem jest podatnik, u którego wartość przychodu 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. Do przeliczenia tej kwoty przyjmuje się średni kurs euro ogłaszany przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1.000 zł.

Oznacza to, że w limicie małego podatnika należy uwzględniać wartość przychodu ze sprzedaży. Chodzi tu o wartość wszelkich przychodów uzyskanych ze sprzedaży, w tym m.in. ze sprzedaży usług, towarów, środków trwałych.

Jeżeli kwota wynikająca z faktury zaliczkowej nie ma ostatecznego, definitywnego charakteru, to na dzień wystawienia tej faktury przychód do celów podatkowych nie powstanie. Jak bowiem stanowi art. 12 ust. 4 pkt 1 updop, do przychodów nie zalicza się m.in. pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych. Przychody takie powstają dopiero w dacie wykonania (częściowego wykonania usługi) albo wystawienia faktury końcowej.

4. Moment skorzystania z jednorazowej amortyzacji przez podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej

Podatnik PIT w kwietniu 2018 r. rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej. W lipcu br. zakupił na potrzeby tej działalności samochód ciężarowy. Czy może on skorzystać z jednorazowej amortyzacji, jeżeli kupił ten samochód w innym miesiącu niż miesiąc rozpoczęcia działalności gospodarczej?

 Podatnik może korzystać z jednorazowej amortyzacji przez cały rok, w którym rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej.

W 2018 r. prawo do jednorazowej amortyzacji, o której mowa w art. 22k ust. 7-13 updof, mają:

- mali podatnicy, tj. podatnicy, u których w 2017 r. wartość przychodu ze sprzedaży, wraz z kwotą należnego VAT, nie przekroczyła 5.176.000 zł,
- podatnicy, którzy rozpoczęli w 2018 r. prowadzenie działalności gospodarczej.


Jednorazowych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w roku podatkowym, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jednak nie wcześniej niż w miesiącu ich wprowadzenia do tej ewidencji.

Odpisów można dokonywać również w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec tego roku.

Ustawodawca nie ograniczył możliwości dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych wyłącznie do miesiąca, w którym podatnik rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej. Podatnik rozpoczynający działalność gospodarczą może ich dokonywać przez cały rok podatkowy, w którym tę działalność rozpoczął. Tym samym podatnik, który rozpoczął działalność gospodarczą w kwietniu 2018 r. ma prawo skorzystać z jednorazowej amortyzacji w odniesieniu do samochodu ciężarowego zakupionego w lipcu 2018 r. (nie wcześniej niż w miesiącu, w którym wprowadzi go do ewidencji środków trwałych).

5. Ustalenie limitu pomocy de minimis w firmie transportowej

Firma prowadząca działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług transportowych planuje jednorazowo zamortyzować w ramach limitu de minimis naczepę kupioną za 49.200 zł (kwota netto 40.000 zł). Którą z tych kwot należy uwzględnić w celu ustalenia pomocy de minimis wykorzystanej w formie jednorazowej amortyzacji?

 Żadna z wymienionych kwot nie odzwierciedla pomocy de minimis. Kwotę tej pomocy w formie jednorazowej amortyzacji określa się według ustalonego wzoru, jako ekwiwalent dotacji brutto.

Ustalając prawo do jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, należy pamiętać, że jednorazowy odpis amortyzacyjny stanowi pomoc de minimis udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis. Oznacza to, że jednorazowy odpis amortyzacyjny nie ma zastosowania, w przypadku gdy w świetle przepisów dotyczących pomocy publicznej, nie jest dopuszczalne udzielenie podatnikowi pomocy de minimis.

Limit takiej pomocy dla jednego przedsiębiorcy wynosi 200.000 euro w okresie trzech lat podatkowych. Przy czym w odniesieniu do przedsiębiorstw prowadzących działalność zarobkową w zakresie drogowego transportu towarów limit ten wynosi 100.000 euro. W przypadku tych przedsiębiorstw pomoc de minimis nie może zostać wykorzystana na nabycie pojazdów przeznaczonych do transportu drogowego towarów. Tak stanowi art. 3 ust. 2 rozporządzenia Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu UE do pomocy de minimis.

W limicie uwzględnieniu podlega całkowita kwota pomocy de minimis przyznana w ciągu danego roku podatkowego oraz w dwóch poprzedzających latach podatkowych, co oznacza, że ustalając prawo skorzystania z takiej pomocy w 2018 r., należy wziąć pod uwagę lata 2016-2017.

Stosownie do art. 3 ust. 6 powołanego rozporządzenia, do celów stosowania wskazanych pułapów kwot pomocy pomoc wyraża się jako dotację pieniężną. Wszystkie podane wartości są wartościami brutto, czyli nie uwzględniają potrąceń z tytułu podatków ani innych opłat. W przypadku gdy pomoc przyznawana jest w formie innej niż dotacja, kwotę pomocy stanowi ekwiwalent dotacji brutto pomocy.

W przypadku jednorazowej amortyzacji ekwiwalent dotacji brutto (w skrócie: EDB) ustala się na podstawie § 4 pkt 22 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 11 sierpnia 2004 r. w sprawie szczegółowego sposobu obliczania wartości pomocy publicznej udzielanej w różnych formach (Dz. U. z 2018 r. poz. 461). W tym celu trzeba zastosować jeden z dwóch określonych w tym


przepisie wzorów. Wybór właściwego wzoru zależy od tego, czy podatnik jednorazowo zamortyzował 100% wartości danego środka trwałego, czy niższy procent tej wartości.

Dodajmy, że w przypadku jednorazowej amortyzacji nie wymaga się zaświadczenia o pomocy de minimis, a co więcej przepisy nie nakazują także informowania naczelnika urzędu skarbowego o skorzystaniu z niej. Niemniej jednak chcąc upewnić się, że pomoc de minimis w postaci jednorazowego odpisu amortyzacyjnego została ustalona prawidłowo, podatnik może wystąpić o zaświadczenie o pomocy de minimis. Do wniosku o zaświadczenie o tej pomocy trzeba dołączyć szereg dokumentów, m.in. dowód zakupu środka trwałego (np. kserokopię faktury), dokonania odpisu amortyzacyjnego (np. kserokopię ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych).

Wydając zaświadczenie o udzielonej pomocy de minimis, urząd skarbowy ustali m.in. dopuszczalność oraz zgodność jej wykorzystania z przepisami obowiązującymi w tym zakresie. Gdyby się okazało, że podatnik realizując jednorazową amortyzację, nie miał prawa do pomocy de minimis, np. w przypadku przekroczenia limitu pomocy, wówczas powinien dokonać korekty kosztów podatkowych.

6. Ulepszenie środka trwałego zamortyzowanego jednorazowo

W tym roku planuję kupić maszynę, która kwalifikuje się do grupy 5 KŚT. Chciałbym oddać ją do użytkowania i dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w ramach pomocy de minimis. W przyszłości zakupię do niej części peryferyjne. Jak powinienem rozliczyć wydatki na ulepszenie środka trwałego zamortyzowanego jednorazowo?

 Wydatki na ulepszenie powinny zwiększyć wartość początkową środka trwałego zamortyzowanego jednorazowo i mogą obciążać firmowe koszty podatkowe w czasie poprzez odpisy amortyzacyjne (o ile nie zajdą przesłanki do wyłączenia ich z kosztów podatkowych).

Zasady jednorazowej amortyzacji zostały określone w art. 22k ust. 7-13 updof. Na podstawie tych regulacji, prawo do jednorazowej amortyzacji mają:

- podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli działalność oraz
- tzw. mali podatnicy, o których mowa w art. 5a pkt 20 updof i art. 4a pkt 10 updof.

Jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Odpisu dokonuje się do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50.000 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych.

Podatnicy mogą dokonywać jednorazowych odpisów nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub stosować zasady ogólne, tj. dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku.

Ulepszenie w roku jednorazowej amortyzacji

Stosownie do art. 22g ust. 17 updof, środek trwały uważa się za ulepszony, gdy suma wydatków poniesionych w danym roku podatkowym na jego przebudowę, rozbudowę, rekon-

struktury, adaptację lub modernizację jest wyższa od kwoty 10.000 zł, a efektem ich poniesienia jest wzrost jego wartości użytkowej w stosunku do tej wartości z dnia przyjęcia go do użytkowania. Nakłady na ulepszenie spełniające te kryteria zwiększają wartość początkową zmodernizowanego środka trwałego i podlegają rozliczeniu w kosztach uzyskania przychodów w czasie poprzez odpisy amortyzacyjne. Naliczanie amortyzacji danego środka trwałego po jego ulepszeniu musi być kontynuowane według dotychczas stosowanej metody.

Jeśli do ulepszenia środka trwałego dojdzie w tym samym roku, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i zamortyzowany jednorazowo, podatnik może jednorazowo wartość nakładów poniesionych na ulepszenie zaliczyć do kosztów podatkowych.

Przykład

Przedsiębiorca będący osobą fizyczną, spełniający warunki uznania go za małego podatnika, w lutym 2018 r. nabył maszynę kwalifikowaną do grupy 5 KŚT. W tym samym miesiącu wprowadził ją do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ustalając jej wartość początkową na kwotę 70.000 zł. Jednocześnie pełną kwotę poniesioną na nabycie tego środka trwałego zaliczył do kosztów podatkowych.

W grudniu 2018 r. maszyna została ulepszona. Wydatki na ulepszenie wyniosły 11.000 zł. W grudniu wartość tego środka trwałego została podwyższona i w tym samym miesiącu przedsiębiorca zaliczył pełną kwotę poniesioną na ulepszenie do kosztów uzyskania przychodów.

Trzeba przy tym pamiętać, że jednorazowy odpis amortyzacyjny podlega limitowaniu. Może więc wystąpić sytuacja, w której tylko część nakładów na ulepszenie zostanie rozliczona w formie jednorazowego odpisu.

Przykład

Założmy, że maszyna, o której mowa w poprzednim przykładzie kosztowała 200.000 zł, a na jej ulepszenie podatnik wyda 30.000 zł.

W miesiącu ulepszenia środka trwałego, tj. w grudniu 2018 r., podatnik zwiększył jego wartość początkową do wysokości 230.000 zł. W grudniu zaliczył do kosztów podatkowych 16.000 zł jednorazowego odpisu, wykorzystując w ten sposób w całości limit jednorazowej amortyzacji na 2018 r. (tj. 216.000 zł).

Ulepszenie w latach następnych

Jeżeli do ulepszenia jednorazowo zamortyzowanego środka trwałego dochodzi w roku innym niż rok wprowadzenia go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, poniesione nakłady powinny zwiększyć jego wartość początkową. Podkreślenia wymaga, że nie ma możliwości, by podatnik dokonywał jednorazowych odpisów od danego środka trwałego w latach następujących po roku, w którym wprowadził go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Wobec tego rozliczenie nakładów na ulepszenie nastąpi poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane według przyjętej metody amortyzacji – liniowej lub degresywnej.

7. Jednorazowa amortyzacja u małżonków prowadzących firmy

W 2018 r. rozpocząłem prowadzenie samodzielnej działalności gospodarczej w zakresie usług transportowych. Dla potrzeb tej działalności zakupiłem używany samochód ciężarowy. Moja żona od kilku lat prowadzi działalność gospodarczą w zakresie usług krawieckich. Czy mogę dokonać jednorazowej amortyzacji tego samochodu, skoro moja żona prowadzi działalność gospodarczą w innym zakresie niż ja?

☞ Jeśli w latach 2016-2018 między małżonkami istniała wspólność majątkowa, to w 2018 r., tj. roku rozpoczęcia działalności podatnik nie ma możliwości skorzystania z prawa do jednorazowej amortyzacji. Dla określenia możliwości jednorazowej amortyzacji nie ma znaczenia, że podatnik i jego małżonka prowadzą działalności gospodarcze w różnych branżach.

Osoba fizyczna rozpoczynająca działalność gospodarczą nie może skorzystać z prawa do jednorazowej amortyzacji, określonego w art. 22k ust. 7 updof, jeżeli w roku rozpoczęcia działalności, a także w okresie dwóch lat, licząc od końca roku poprzedzającego rok jej rozpoczęcia, prowadziła działalność gospodarczą samodzielnie lub jako wspólnik spółki niebędącej osobą prawną lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby, jeżeli w tym czasie między małżonkami istniała wspólność majątkowa (art. 22k ust. 11 updof).

W opisanej sytuacji małżonka podatnika od kilku lat prowadzi działalność gospodarczą. Jeżeli w latach 2016-2018 między małżonkami istniała wspólność majątkowa, to podatnik nie może skorzystać z jednorazowej amortyzacji w roku rozpoczęcia działalności gospodarczej. Gdyby jednak w tym okresie takiej wspólności nie było, to podatnik miałby możliwość skorzystać z jednorazowej amortyzacji samochodu ciężarowego.

IV. JEDNORAZOWA AMORTYZACJA FABRYCZNIE NOWYCH ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Zakres podmiotowy i przedmiotowy

Z jednorazowej amortyzacji na zasadach określonych w art. 22k ust. 14-21 updof i art. 16k ust. 14-21 updop mogą korzystać podatnicy PIT prowadzący działalność gospodarczą oraz podatnicy CIT.

Prawo do omawianej jednorazowej amortyzacji przysługuje wyłącznie w odniesieniu do nabywanych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do:

- grupy 3 KŚT – kotły i maszyny energetyczne,
- grupy 4 KŚT – maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- grupy 5 KŚT – maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne,
- grupy 6 KŚT – urządzenia techniczne,
- grupy 8 KŚT – narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej nieklasyfikowane.

Omawiana metoda amortyzacji nie ma zastosowania do środków transportu, które zaliczone są do grupy 7 KŚT. Metoda ta nie obejmuje też środków trwałych sklasyfikowanych w grupie 1 i 2 KŚT, m.in. budynków, lokali, obiektów inżynierii lądowej i wodnej.

Limit amortyzacji

Wysokość jednorazowo dokonanych odpisów nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty 100.000 zł. Jednocześnie wartość początkowa środka trwałego powinna wynosić co najmniej 10.000 zł, przy czym przepisy dopuszczają uwzględnienie w limicie 10.000 zł wartości co najmniej dwóch środków trwałych, gdy wartość każdego z tych środków jest wyższa niż 3.500 zł.

W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu jednorazowo dokonanych odpisów amortyzacyjnych w roku podatkowym (100.000 zł) odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających na wspólników tej spółki.

Moment dokonania jednorazowego odpisu

Podatnik może dokonać jednorazowego odpisu w roku podatkowym, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ale nie wcześniej niż w miesiącu, w którym wprowadził ten środek trwały do ewidencji. Jednorazowy odpis może być również dokonywany w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Jeżeli wartość początkowa środka trwałego jest wyższa od jednorazowego odpisu, to w kolejnych latach środek ten podlega amortyzacji na zasadach określonych w art. 22i updof i art. 16i updop (przy zastosowaniu stawek z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, które mogą być podwyższone lub obniżone) lub art. 22k ust. 1 updof i art. 16k ust. 1 updop (metodą degresywną).

Wpłaty na poczet nabycia środka trwałego

Podatnicy mają możliwość zaliczenia bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów (do wysokości 100.000 zł) kwot z tytułu wpłat (zaliczek) uiszczonych na poczet nabycia wskazanych środków trwałych, których dostawa zostanie wykonana w następnych okresach sprawozdawczych. Wówczas limit 100.000 zł obejmuje sumę wpłat na poczet nabycia środka trwałego zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów oraz sumę odpisów amortyzacyjnych od nabytego środka trwałego. Wpłaty te uwzględnia się poprzez pomniejszenie kwoty jednorazowych odpisów amortyzacyjnych.

Jeżeli podatnik zaliczył do kosztów uzyskania przychodów wpłatę na poczet nabycia środka trwałego, a następnie:

- 1) przed nabyciem środka trwałego:
 - a) zlikwidował działalność gospodarczą albo
 - b) zmienił formę opodatkowania na zryczałtowaną formę opodatkowania określoną odpowiednio w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym... (w przypadku podatników PIT), w ustawie o podatku tonażowym albo w ustawie o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych, albo
- 2) po nabyciu środka trwałego:
 - a) nie dokonał jednorazowego odpisu amortyzacyjnego od środka trwałego lub
 - b) zbył odpłatnie środek trwały

– jest obowiązany do zwiększenia przychodów o wpłatę na poczet nabycia środka trwałego, zaliczoną do kosztów uzyskania przychodów, odpowiednio na ostatni dzień prowadze-


nia działalności przed jej likwidacją, na ostatni dzień prowadzenia działalności przed zmianą formy opodatkowania, na dzień, w którym podatnik dokonał pierwszego odpisu na podstawie art. 22k ust. 1 lub art. 22i updog (odpowiednio art. 16k ust. 1 lub art. 16i updog), albo na dzień odpłatnego zbycia środka trwałego.

Zbieg uprawnień

W praktyce może mieć miejsce sytuacja, że w związku z nabyciem środka trwałego podatnik ma prawo do dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego zarówno na podstawie zasad wynikających z art. 22k ust. 7-13 updog i art. 16k ust. 7-13 updog, jak i zasad określonych w art. 22k ust. 14-21 updog i art. 16k ust. 14-21 updog. W przypadku zbiegu tych dwóch uprawnień podatnik ma możliwość dokonania wyboru, które z nich zastosuje do danego środka trwałego. Tym samym podatnik będący małym podatnikiem lub rozpoczynający prowadzenie działalności gospodarczej może w 2018 r. skorzystać z jednorazowej amortyzacji w ramach dwóch limitów, tj. do wysokości 50.000 euro, jak i do wysokości 100.000 zł, jeżeli każdy z odpisów dotyczy innego środka trwałego.

1. Jednorazowa amortyzacja obejmująca część wartości początkowej

W br. spółka z o.o. kupiła fabrycznie nowy środek trwały i dokonała jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Odpis w ramach limitu 100.000 zł nie objął całości wartości początkowej. Czy nadwyżkę ponad 100.000 zł można zamortyzować jednorazowo w styczniu przyszłego roku w ramach limitu przysługującego na kolejny rok?

 Nie. Jednorazowy odpis amortyzacyjny może być dokonywany wyłącznie w roku, w którym dany środek trwały został wprowadzony do ewidencji. W kolejnym zaś roku odpisów amortyzacyjnych należy dokonywać przy zastosowaniu metody liniowej lub degresywnej.

Do jednorazowej amortyzacji fabrycznie nowych środków trwałych, o których mowa w art. 16k ust. 14 updog, stosuje się odpowiednio art. 16k ust. 8 updog. Tak stanowi art. 16k ust. 18 updog.

Z kolei z art. 16k ust. 8 updog wynika, że jednorazowego odpisu dokonuje się nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub odpisów dokonuje się w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Jeżeli wartość początkowa środka trwałego jest wyższa od jednorazowego odpisu, to w kolejnym roku podatkowym podatnicy kontynuują amortyzację środka trwałego:

- metodą liniową z zastosowaniem stawek z Wykazu stawek amortyzacyjnych (z ewentualną możliwością ich podwyższenia lub obniżenia) lub
- metodą degresywną.

Tak więc podatnicy, którzy skorzystają z jednorazowej amortyzacji, od następnego roku podatkowego dokonują odpisów amortyzacyjnych metodą liniową określoną w art. 16i updog lub metodą degresywną, o której mowa w art. 16k ust. 1 updog. Przy czym suma dokonanych odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego (w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1 updog) i wpłaty na poczet nabycia środka trwałego, o której mowa w art. 15 ust. 1zd updog, zaliczonej do kosztów uzyskania przychodów, nie może przekroczyć wartości początkowej tego środka.

W opisanym przypadku spółka w br. dokonała jednorazowego odpisu amortyzacyjnego od wartości początkowej środka trwałego, wykorzystując ustawowy limit 100.000 zł przewidziany dla jednorazowej amortyzacji. Nie doszło jednak do pełnego zamortyzowania tego środka trwałego. W 2019 r. nie będzie mogła ponownie skorzystać z jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w odniesieniu do niezamortyzowanej wartości początkowej środka trwałego. Od stycznia 2019 r. może amortyzować ten środek trwały przy zastosowaniu stawek z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, które mogą być podwyższone lub obniżone, lub metodą degresywną.

Przykład

Spółka z o.o. w listopadzie 2018 r. kupiła maszynę do robót drogowych za kwotę 300.000 zł. W tym samym miesiącu ujęła ją w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a jej wartość początkową do kwoty 100.000 zł zamortyzowała jednorazowo. Stawka amortyzacyjna dla tej maszyny określona została w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych w wysokości 10%. W 2019 r. będzie ją amortyzowała metodą liniową lub metodą degresywną.

Amortyzacja liniowa


Wartość początkowa	300.000 zł.
Roczny odpis amortyzacyjny (300.000 zł x 10%)	30.000 zł.
Do zamortyzowania w kolejnych latach pozostanie (300.000 zł – 100.000 zł – 30.000 zł)	170.000 zł.

Amortyzacja degresywna

Wartość początkowa	300.000 zł.
Podstawa naliczania amortyzacji w 2019 r. (300.000 zł – 100.000 zł)	200.000 zł.
Odpis amortyzacyjny za 2019 r. przy współczynniku (200.000 zł x 2 x 10%)	40.000 zł.
Do zamortyzowania w kolejnych latach pozostanie (300.000 zł – 100.000 zł – 40.000 zł)	160.000 zł.

2. Maszyna wyprodukowana na zamówienie

W 2018 r. spółka z o.o. zakupiła dokumentację maszyny. Na jej podstawie w tym samym roku inna firma zbudowała dla spółki maszynę. Zdaniem spółki sytuacja jest równoznaczna z nabyciem fabrycznie nowego środka trwałego. Czy spółka mogła skorzystać z prawa do jednorazowej amortyzacji do 100.000 zł?

 Jeżeli spółka prawidłowo oceniła, kierując się umową zawartą z wykonawcą maszyny, że w tym przypadku miało miejsce nabycie tej maszyny, a nie jej wytworzenie we własnym zakresie, to w 2018 r. mogła skorzystać z prawa do jednorazowej amortyzacji na zasadach określonych w art. 16k ust. 14 updop.

Jednorazowa amortyzacja może być stosowana do nabytych środków trwałych. Wynika tak z art. 3 ustawy z dnia 7 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. poz. 1448), która wprowadziła nowe zasady w jednorazowej amortyzacji.


Dla rozstrzygnięcia kwestii poruszonej w pytaniu istotne znaczenie ma wyjaśnienie pojęcia fabrycznie nowych środków trwałych. Z uzasadnienia do powołanej ustawy (druk sejmowy nr 1602), wynika, że pod pojęciem „fabrycznie nowe” należy rozumieć środki trwałe, które nie były jeszcze wykorzystywane ani przez sprzedawcę, ani przez nabywcę.

Nie wymaga się więc, by dla celów jednorazowej amortyzacji środek trwały pochodził z masowej produkcji. Należy jednak zwrócić uwagę, że jednorazowa amortyzacja, o której mowa w art. 16k ust. 14 updop, obejmuje nabyte fabrycznie nowe składniki majątku. Ważne jest więc, by środek trwały był nabyty, a nie wytworzony we własnym zakresie. W przepisach o amortyzacji podatkowej wyróżnia się te dwa zdarzenia. W sposób odmienny ustala się wartość początkową nabytego środka trwałego i wytworzonego we własnym zakresie. Za wartość początkową odpłatnie nabytego środka trwałego uważa się cenę nabycia, którą ustala się na podstawie art. 16g ust. 3 updop. Podstawowym elementem ceny nabycia jest kwota należna zbywcy. Z kolei gdy środek trwały został wytworzony we własnym zakresie, jego wartość początkową ustala się w oparciu o koszt wytworzenia. Na koszt wytworzenia, stosownie do art. 16g ust. 4 updop, składa się przede wszystkim wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, koszty wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty, które dają się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych.

W opisanej sytuacji, w zależności od warunków umowy między zamawiającym a wykonawcą, maszyna wyprodukowana na zamówienie mogła być nabyta lub wytworzona we własnym zakresie (w rozumieniu ustawy o CIT). Zdaniem spółki sytuacja jest równoznaczna z nabyciem środka trwałego, a jak już wcześniej wyjaśniliśmy, maszyna wykonana na zamówienie może być fabrycznie nowym środkiem trwałym, o którym mowa art. 16k ust. 14 updop – stąd wniosek jak na wstępie.

3. Moment dokonania jednorazowego odpisu

W artykułach o nowej jednorazowej amortyzacji piszecie Państwo, że podatnik może dokonać jednorazowych odpisów nie wcześniej niż w miesiącu, w którym wprowadził środki trwałe do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Tymczasem z przepisów wynika, że jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dokonuje się w roku podatkowym, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Naszym zdaniem oznacza to, że jednorazowego odpisu można dokonać w dowolnym miesiącu roku podatkowego. Czy prawidłowo interpretujemy ten przepis?

 Nie. Nieprawidłowe jest twierdzenie, że podatnik może dokonać jednorazowej amortyzacji w dowolnym miesiącu roku podatkowego. Podatnik może dokonać jednorazowych odpisów nie wcześniej niż w miesiącu, w którym wprowadził środki trwałe do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Zatem pierwszym miesiącem, w którym może dokonać jednorazowej amortyzacji, jest miesiąc, w którym wprowadził środek trwały do tej ewidencji.

W myśl art. 22k ust. 14 updof i art. 16k ust. 14 updop, podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych

i prawnych. Odpisów tych dokonuje się do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100.000 zł.

Do odpisów amortyzacyjnych od omawianych środków trwałych stosuje się odpowiednio art. 22k ust. 8 updof i art. 16k ust. 8 updop. Tak stanowi art. 22k ust. 18 updof i art. 16k ust. 18 updop.

Z kolei z art. 22k ust. 8 updof i art. 16k ust. 8 updop wynika, że jednorazowego odpisu dokonuje się nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub odpisów dokonuje się w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Jeżeli wartość początkowa środka trwałego jest wyższa od jednorazowego odpisu, to w kolejnym roku podatkowym podatnicy kontynuują amortyzację środka trwałego:

- metodą liniową z zastosowaniem stawek z Wykazu stawek amortyzacyjnych (z ewentualną możliwością ich podwyższenia lub obniżenia) lub
- metodą degresywną.

Środki trwałe wprowadza się do wymienionej ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia składnika majątku do ewidencji uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Tak wynika z art. 22d ust. 2 updof i art. 16d ust. 2 updop.

Z powołanych przepisów jednoznacznie wynika, że podatnicy mogą dokonywać jednorazowych odpisów amortyzacyjnych nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Stąd wniosek, że jednorazowa amortyzacja nie może być dokonana wcześniej niż w miesiącu, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji. Nieprawdziwe jest więc twierdzenie, że amortyzacji tej można dokonać w dowolnym miesiącu roku podatkowego. Z kolei wprowadzenie do ewidencji powinno nastąpić nie później niż w miesiącu przekazania środka trwałego do używania.

Przykład

W sierpniu 2018 r. spółka z o.o. kupiła fabrycznie nową maszynę z grupy 5 KŚT o wartości 60.000 zł. W październiku oddała ją do używania i wpisała do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W związku z tym, że wartość maszyny nie przekracza limitu przewidzianego w danym roku dla jednorazowego odpisu, o którym mowa w art. 16k ust. 14 updop, spółka postanowiła skorzystać z możliwości ujęcia w kosztach jednego roku całości wydatku poniesionego na zakup tej maszyny. Spółka może dokonać jednorazowego odpisu:

- w miesiącu wprowadzenia maszyny do ewidencji środków trwałych, tj. w październiku lub
- w listopadzie, albo
- w grudniu 2018 r.

Przypominamy, że przy innych metodach amortyzacji niż amortyzacja jednorazowa, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

4. Możliwość skorzystania z dwóch jednorazowych amortyzacji

Podatnik (osoba fizyczna) jest małym podatnikiem, w rozumieniu ustawy o PIT. Dotychczas nie korzystał z pomocy de minimis. W jednym roku podatkowym planuje zakupić koparkę z grupy 5 KŚT (wartość około 60.000 zł) i samochód ciężarowy z grupy 7 KŚT (wartość około 15.000 zł). Z jakiej formy jednorazowej amortyzacji może skorzystać?

☞ Samochód ciężarowy będzie mógł być zamortyzowany jednorazowo tylko w ramach jednorazowej amortyzacji określonej w art. 22k ust. 7 updof. Natomiast w odniesieniu do koparki podatnik będzie mógł dokonać wyboru jednej z dwóch obowiązujących jednorazowych amortyzacji, tj. określonej w ust. 7 albo w ust. 14 art. 22k updof, pod warunkiem, że zakupiona przez niego koparka będzie fabrycznie nowa. Jeśli taka nie będzie, to podatnik będzie mógł zastosować do niej jedynie jednorazową amortyzację określoną w art. 22k ust. 7 updof.

Podatnicy mogą korzystać z jednorazowej amortyzacji na zasadach określonych w:

- art. 22k ust. 7-13 updof (jednorazowy odpis amortyzacyjny do wysokości 50.000 euro), do której prawo mają mali podatnicy i podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą,
- art. 22k ust. 14-21 updof (jednorazowy odpis do wysokości 100.000 zł), z której mogą skorzystać wszyscy podatnicy prowadzący działalność gospodarczą.

Stosownie do art. 22k ust. 20 updof, jeżeli w związku z nabyciem środka trwałego podatnik ma prawo do dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o którym mowa w art. 22k ust. 7 i 14 updof, to dokonuje on odpisu amortyzacyjnego na podstawie art. 22k ust. 7 albo 14 updof. Oznacza to, że podatnik będący małym podatnikiem lub rozpoczynającym działalność gospodarczą może w tym samym roku podatkowym zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów zarówno jednorazowy odpis amortyzacyjny do wysokości 50.000 euro, jak i do wysokości 100.000 zł, jeżeli każdy z odpisów amortyzacyjnych dotyczy innego środka trwałego i spełnione są przesłanki, o których mowa w art. 22k ust. 7 i 14 updof. Potwierdził to resort finansów w piśmie otrzymanym przez nas 22 września 2017 r.

Zatem podatnik będący małym podatnikiem lub rozpoczynający prowadzenie działalności gospodarczej może w danym roku podatkowym skorzystać z jednorazowej amortyzacji w ramach dwóch limitów, tj. do wysokości 50.000 euro, jak i do wysokości 100.000 zł.

W omawianym przypadku podatnik spełnia kryteria małego podatnika, w rozumieniu ustawy o PIT i nie korzystał z pomocy de minimis. Zatem ma prawo do dokonania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 22k ust. 7 i 14 updof. Musi jednak zdecydować, które zasady amortyzacji będzie stosował do danego środka trwałego. Przed podjęciem decyzji musi sprawdzić, czy dany środek trwały podlega jednorazowej amortyzacji na zasadach określonych w tych przepisach.

Otóż jednorazowej amortyzacji określonej w art. 22k ust. 7 updof podlegają środki trwałe (zarówno używane przez poprzedniego właściciela, jak i fabrycznie nowe) zaliczane do:

- grupy 3 KŚT – kotły i maszyny energetyczne,
- grupy 4 KŚT – maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- grupy 5 KŚT – maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne,
- grupy 6 KŚT – urządzenia techniczne,


- grupy 7 KŚT – środki transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych,
- grupy 8 KŚT – narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej nieklasyfikowane.

Zatem w opisanym przypadku podatnik mógłby w ramach jednorazowej amortyzacji określonej w art. 22k ust. 7 updof zamortyzować zarówno koparkę z grupy 5 KŚT, jak i samochód ciężarowy z grupy 7 KŚT.

Z kolei jednorazowa amortyzacja, o której mowa w art. 22k ust. 14 updof może być stosowana do mniejszej grupy składników majątkowych. Przewidziana jest bowiem tylko dla nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 oraz 8 KŚT, czyli bez grupy 7, która obejmuje środki transportu. Wobec tego w ramach amortyzacji limitowanej do wysokości 100.000 zł podatnik nie może amortyzować samochodu ciężarowego. W ramach tego limitu mógłby jednorazowo zamortyzować koparkę, o ile w chwili zakupu będzie ona fabrycznie nową, czyli nigdy wcześniej nie była używana przez podatnika, który ją zakupił, ani przez żadną inną osobę.

5. Amortyzacja po zmianie formy opodatkowania ze skali podatkowej na ryczałt ewidencjonowany

Podatnik opłacający podatek według skali podatkowej (prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów) dokonał jednorazowej amortyzacji w ramach limitu 100.000 zł. W następnym roku planuje zmienić formę opodatkowania na ryczałt ewidencjonowany. Czy po zmianie formy opodatkowania ma obowiązek w jakiś sposób „oddac” zaliczoną w koszty jednorazową amortyzację?

 Po zmianie formy opodatkowania na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych podatnik nie ma obowiązku „oddawać” jednorazowej amortyzacji rozliczonej w kosztach w roku podatkowym, w którym opłacał podatek według skali podatkowej.

Podatnicy opodatkowani według skali podatkowej mają obowiązek amortyzacji składników majątku trwałego. Odpisy amortyzacyjne, co do zasady, zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów. Ustalenie kosztów z tytułu tych odpisów możliwe jest dzięki ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, której prowadzenie wymaga ustawa o PIT. W przypadku braku takiej ewidencji, nie można zaliczyć odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów (art. 22n ust. 6 updof). U podatników prowadzących podatkową księgę przychodów i rozchodów ewidencja powinna zawierać co najmniej informacje wymienione w art. 22n ust. 2 updof.

Podatnicy opodatkowani ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych na podstawie ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2157 ze zm.) nie prowadzą ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Jednak zgodnie z art. 15 ust. 1 tej ustawy, zobowiązani są do prowadzenia wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.


Wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych jest zbliżony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, nie zawiera jedynie informacji o odpisach amortyzacyjnych. Prawidłowo prowadzona ewidencja spełnia więc wymagania postawione dla wykazu. Zatem w razie zmiany formy opodatkowania ze skali podatkowej na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych podatnik nie musi zakładać wykazu

środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Możliwość taką przewiduje § 14 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 701).

Gdy dochodzi do zmiany formy opodatkowania, w sytuacji takiej jak opisana w pytaniu, tj. ze skali podatkowej na ryczałt ewidencjonowany, podatnik nie ma obowiązku rozliczyć się z korzyści osiągniętej przez obciążenie kosztów jednorazowym odpisem amortyzacyjnym. Co więcej, jeśli w efekcie obciążenia kosztów jednorazowym odpisem amortyzacyjnym u podatnika powstanie strata z działalności gospodarczej, będzie mógł ją rozliczyć podatkowo na zasadach określonych w art. 9 ust. 3 updof (w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach, do 50% rocznie). W przypadku bowiem podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych strata z lat poprzednich polega odliczeniu od podstawy opodatkowania, tj. przychodu. Tak wynika z art. 9 ust. 5 updof i art. 11 ust. 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Przy czym, jeżeli podatnik osiąga przychody opodatkowane różnymi stawkami ryczałtu, wówczas odliczeń dokonuje od każdego rodzaju przychodu w takim stosunku, w jakim w roku podatkowym pozostają poszczególne przychody opodatkowane różnymi stawkami w ogólnej kwocie przychodów.

6. Jednorazowa amortyzacja w spółce niebędącej osobą prawną

W świetle nowych zasad jednorazowej amortyzacji wysokość jednorazowo dokonanych odpisów nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty 100.000 zł. Czy w przypadku spółki niebędącej osobą prawną limit ten odnosi się łącznie do wszystkich wspólników tej spółki, czy może oddzielnie do każdego z nich?

 Kwota 100.000 zł odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających na wspólników spółki niebędącej osobą prawną, czyli do spółki, a nie oddzielnie do każdego z jej wspólników.

W przypadku spółki niebędącej osobą prawną kwota limitu jednorazowo dokonanych odpisów amortyzacyjnych w roku podatkowym odnosi się do łącznej wartości odpisów przypadających zgodnie z art. 8 updof i art. 5 updop na wspólników tej spółki. Tak wynika z art. 22k ust. 19 updof i art. 16k ust. 19 updop.

Przepis art. 8 ust. 1 updof, stanowi, że przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną u każdego wspólnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (w przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że prawa wspólników do udziału w zysku takiej spółki są równe). Zasady te stosuje się odpowiednio do rozliczania m.in. kosztów uzyskania przychodów (art. 8 ust. 2 updof). Analogiczne regulacje zawarte są w art. 5 ust. 1 i 2 updop. W efekcie niezależnie od tego, czy spółka osiągnie zysk czy poniesie stratę na prowadzonej działalności, uzyskane przez nią przychody oraz ponoszone koszty będą – w proporcji do praw do udziału w jej zyskach – uznawane za przychody i koszty każdego z jej wspólników. W przypadku podatnika będącego osobą fizyczną przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną i koszty uzyskania przychodu uznaje się za przychody ze źródła, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 3 updof, czyli za przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Podkreślenia wymaga jednak, że w przypadku jednorazowej amortyzacji decydujące znaczenie ma to, kto prowadzi ewidencję środków trwałych i dokonuje odpisów amortyzacyjnych.

W myśl art. 24a ust. 1 updog, osoby fizyczne, spółki cywilne osób fizycznych, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie wykonujące działalność gospodarczą, są obowiązane prowadzić:

- podatkową księgę przychodów i rozchodów (z zastrzeżeniem niemającego znaczenia dla omawianej kwestii) albo
- księgi rachunkowe.

Są one obowiązane także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a-22o updog.

Skoro zarówno przychody, jak i koszty podatkowe ewidencjonowane są przez podmioty prowadzące działalność gospodarczą, to w przypadku spółki niebędącej osobą prawną dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych należy wiązać ze spółką, a nie z jej wspólnikami. W konsekwencji jednorazowego odpisu amortyzacyjnego od środków trwałych może dokonać spółka, pod warunkiem, że nabyte przez nią środki trwałe (środek trwały) będą spełniały (będzie spełniał) wymienione wcześniej kryteria, a nakłady poniesione przez nią na te środki trwałe (ten środek trwały) przekroczy 10.000 zł.

Przykład

Spółkę niebędącą osobą prawną tworzy 5 wspólników, którzy mają równe udziały zyskach i stratach spółki (każdy wspólnik ma 20% udziału).

Spółka zakupiła środek trwały o wartości 300.000 zł. Korzystając z prawa do jednorazowej amortyzacji, dokonała jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w kwocie 100.000 zł (do wysokości obowiązującego limitu). Każdy wspólnik mógł zaliczyć do kosztów uzyskania przychodu odpis amortyzacyjny, w części, w jakiej przysługuje mu prawo do udziału w spółce, czyli w wysokości 20%. W związku z tym na każdego wspólnika przypada 20.000 zł kosztów z tytułu tego odpisu.

Przykład

Podatnik, będący osobą fizyczną, jest wspólnikiem dwóch spółek (spółki X i spółki Y) niebędących osobami prawnymi. W spółce X ma 90% udziału, a w spółce Y – 50%.

Spółka X zakupiła fabrycznie nową maszynę (grupa 4 KŚT). Wartość początkowa tej maszyny wynosi 100.000 zł. Spółka dokonała jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w ramach limitu 100.000 zł. W związku z tym podatnik ujął w kosztach uzyskania przychodów z działalności gospodarczej kwotę 90.000 zł.

W tym samym roku podatkowym jednorazowego odpisu amortyzacyjnego (w ramach limitu 100.000 zł) dokonała również spółka Y. Odpis ten dotyczył także fabrycznie nowej maszyny (grupa 4 KŚT) i wynosił 80.000 zł (tyle wynosi wartość początkowa tej maszyny). Podatnik ujął w kosztach uzyskania przychodów z działalności gospodarczej kwotę 40.000 zł.

V. AMORTYZACJA ŚRODKÓW TRWAŁYCH O WARTOŚCI POCZĄTKOWEJ NIEPRZEKRACZAJĄCEJ 10.000 ZŁ

Opcje rozliczenia wydatków na składniki majątku o niskiej wartości

W przypadku zakupu składnika majątku o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł, który spełnia warunki do uznania go za środek trwały, ustawodawca wprowadził kilka możliwości rozliczenia takiego zakupu.


Pierwszą z nich jest uznanie go za środek trwały. Przypomnijmy, że nabyty przez podatnika składnik majątku może być uznany za środek trwały, gdy stanowi jego własność lub współwłasność, jest kompletny i zdalny do użytku w dniu przyjęcia do używania, przewidywany okres jego używania jest dłuższy niż rok i będzie wykorzystywany na potrzeby prowadzonej przez niego działalności gospodarczej albo zostanie oddany do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu. Uznanie składnika majątku za środek trwały powoduje, że podatnik będzie mógł:

- amortyzować go w czasie na zasadach ogólnych zgodnie z art. 22h-22m updof lub
- dokonać odpisu amortyzacyjnego jednorazowo w miesiącu oddania go do używania albo w miesiącu następnym (art. 22f ust. 3 updof).

Drugą opcją jest nieuznanie tego składnika majątku za środek trwały. Możliwe to jest z uwagi na fakt, że jego wartość początkowa nie przekracza 10.000 zł. Wówczas wydatek na jego nabycie podlega zaliczeniu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania składnika majątku do używania. Wynika to z art. 22d ust. 1 updof.

1. Rodzaje środków trwałych podlegających jednorazowej amortyzacji

Podatnik zakupił nieruchomość (budynek magazynowy), o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł. Czy w przypadku takiej nieruchomości można zastosować jednorazowy odpis amortyzacyjny?

 W przypadku budynku o wartości początkowej nieprzekraczającej 10.000 zł, podatnik może skorzystać z jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.

Nabyta przez podatnika nieruchomość (budynek magazynowy) może być uznana za środek trwały, gdy stanowi jego własność lub współwłasność, jest kompletna i zdalna do użytku w dniu przyjęcia do używania, przewidywany okres jej używania jest dłuższy niż rok i będzie wykorzystywana na potrzeby prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej.


W przypadku zakupu nieruchomości o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł spełniającej wymienione warunki do uznania jej za środek trwały, podatnik może wybrać sposób rozliczenia poniesionego z tego tytułu wydatku. Jedną z możliwości jest dokonanie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Takie rozwiązanie wynika z art. 22f ust. 3 updof. Przepis ten do-

puszcza, że gdy wartość początkowa środka trwałego jest równa lub niższa niż 10.000 zł, to podatnik może dokonać odpisu amortyzacyjnego jednorazowo – w miesiącu oddania do używania tego środka trwałego albo w miesiącu następnym.

Ustawodawca nie zawęży możliwości skorzystania z jednorazowego odpisu amortyzacyjnego do określonych grup środków trwałych. Tym samym nieruchomości (budynek magazynowy), której wartość początkowa nie przekracza 10.000 może być zamortyzowana jednorazowo.

2. Ulepszenie składnika majątku

Na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej podatnik nabył składnik majątku o wartości netto 5.250 zł. Następnie poniósł wydatki na jego ulepszenie. Jak w tej sytuacji rozliczyć koszty ulepszenia w podatkowej księdze przychodów i rozchodów?

 W opisanych okolicznościach sposób rozliczenia kosztów ulepszenia zależy od tego, czy nabyty składnik majątku został zaliczony do środków trwałych czy do wyposażenia.

W myśl przepisów rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz. U. z 2017 r. poz. 728 ze zm.), osoby fizyczne prowadzące na potrzeby działalności gospodarczej podatkową księgę, obowiązane są m.in. do prowadzenia:

- ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z art. 22n ust. 2-6 updof, zwanej dalej ewidencją środków trwałych,
- ewidencji wyposażenia, w której ujmuje się związane z wykonywaną działalnością gospodarczą rzeczowe składniki majątku o wartości przekraczającej 1.500 zł niezaliczone, zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do środków trwałych.

Natomiast z uregulowań zawartych w art. 22d oraz art. 22f ust. 3 updof wynika, że w przypadku zakupu składnika majątku, którego wartość początkowa jest równa lub niższa niż 10.000 zł, podatnicy mogą:

- ująć cały wydatek poniesiony na jego nabycie bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania; takiego składnika majątku nie wprowadza się do ewidencji środków trwałych, lub
- ująć taki składnik majątku w ewidencji środków trwałych i zamortyzować go jednorazowo w miesiącu oddania do używania lub w miesiącu następnym albo dokonywać odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych.

Sposób postępowania w przypadku poniesienia kosztów ulepszenia określa z kolei art. 22g ust. 17 updof. Przepis ten stanowi, że gdy środek trwały został ulepszony w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji i suma wydatków na ulepszenie w danym roku podatkowym przekroczyła 10.000 zł, a wydatki te spowodowały wzrost wartości użytkowej środka trwałego, wówczas o wydatki te powiększa się jego wartość początkową. W rezultacie stanowią one koszt uzyskania przychodu poprzez odpisy amortyzacyjne.

Z pytania wynika, że wartość początkowa nabytego składnika majątku wynosiła 5.250 zł (netto), nie wiemy jednak, jak został on zakwalifikowany przez podatnika. Należy zatem stwierdzić, że niezależnie od tego czy podatnik uznał dany składnik majątku za środek trwały czy za wyposażenie, jeżeli roczna wysokość wydatków na jego ulepszenie nie przekroczy

kwoty 10.000 zł, to powinny być one ujęte bezpośrednio do kosztów podatkowych w dacie poniesienia.


Z kolei, w przypadku gdy nakłady na ulepszenie danego składnika majątku przewyższą kwotę 10.000 zł, to konieczne będzie:

- zwiększenie o kwotę poniesionych wydatków wartości początkowej ulepszanego składnika majątku, gdy podatnik uprzednio ujął go w ewidencji środków trwałych,
- wpisanie tego składnika majątku do ewidencji środków trwałych; przy czym za jego wartość początkową podatnik powinien przyjąć jedynie wartość dokonanego ulepszenia; nie należy natomiast zwiększać tej wartości początkowej o koszty zakupu tego składnika majątku uprzednio zaliczone do kosztów podatkowych; takich wyjaśnień udzieliło nam Ministerstwo Finansów w odpowiedzi na pytanie naszego Wydawnictwa, otrzymanej 1 października 2012 r.

W obu tych sytuacjach, wydatki na ulepszenie będą odnoszone do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne sukcesywnie dokonywane od wartości początkowej.

3. Uznanie składników majątku za środki trwałe

Od 1 stycznia 2018 r., jeżeli wartość środka trwałego przekroczy 10.000 zł, to podatnik musi wprowadzić go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i amortyzować zgodnie z zasadami określonymi w ustawie o podatku dochodowym. Spółka z o.o. chce od stycznia 2019 r. przyjąć zasadę, że dla celów podatkowych oraz bilansowych nie będzie ujmować w wymienionej ewidencji składników majątku trwałego o wartości początkowej nieprzekraczającej 5.000 zł. Czy dla celów podatkowych ma prawo przyjąć taką zasadę?

 Od 1 stycznia 2018 r. podatnik ma prawo przyjąć zasadę, że nie będzie wprowadzać do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych składników majątku trwałego o wartości początkowej nieprzekraczającej 5.000 zł, a wydatki poniesione na ich nabycie będzie zaliczać do kosztów uzyskania przychodów.

Nabyty składnik majątku jest uznawany za środek trwały w sytuacji określonej w art. 16a ust. 1 updop. Stosownie do tego przepisu rzeczowy składnik majątku stanowi środek trwały, jeżeli jego przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok, został przeznaczony do wykorzystywania na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddany do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, stanowi własność lub współwłasność podatnika oraz jest kompletny i zdalny do użytku w dniu przyjęcia do używania.

Środki trwałe wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia składnika majątku do ewidencji uznaje się za jego ujawnienie. Tak wynika z art. 16d ust. 2 updop. Jeżeli jednak wartość składnika majątku nie przekracza 10.000 zł, można nie wprowadzać go do wspomnianej ewidencji, a wydatek na jego nabycie można odnieść bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania (art. 16d ust. 1 updop).

Składnik majątku o wartości początkowej nieprzekraczającej 10.000 zł może również zostać wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W takim przypadku dopuszczalna jest jego jednorazowa amortyzacja w miesiącu oddania go do używania albo w miesiącu następnym. Ponadto możliwa też jest jego amortyzacja według zasad ogólnych. Tak wynika z art. 16f ust. 3 updop.

Zatem od 1 stycznia 2018 r. w odniesieniu do każdego środka trwałego o wartości początkowej nieprzekraczającej 10.000 zł spółka może wybrać jedno z wymienionych rozwiązań. Nic nie stoi więc na przeszkodzie, by przyjęła zasadę, że będzie amortyzować środki trwałe, których wartość początkowa przekracza 5.000 zł, a wydatki na nabycie środków trwałych o mniejszej wartości początkowej będzie bezpośrednio zaliczać do kosztów uzyskania przychodów.

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
Dodatek opracowała: Renata Kościuszko
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: przeglad@gofin.pl

NAKŁAD 12 610

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60



PRENUMERATA 2019 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

Numer kompletu	Komplety z nagrodami w PRENUMERACIE 2019	Cena podstawowa	RABAT	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	2375 zł	20%	1898 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1977 zł	14%	1698 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	947 zł	7%	880 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA		
			2019		2018
			cały rok	I półrocze	IV kwartał
1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	549,00 zł	274,50 zł	137,25 zł
2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line	dwutygodnik	366,00 zł	183,00 zł	91,50 zł
3.	Poradnik VAT + on-line	dwutygodnik	354,00 zł	177,00 zł	88,50 zł
4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line	dwutygodnik	360,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line	dwutygodnik	348,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego	patrz poz. 1-5	1698,00 zł	988,50 zł	494,25 zł
7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	459,00 zł	229,50 zł	114,75 zł

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. nr: 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: Internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopismach nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.