

JOLANTA IWIN-GARZYŃSKA
UNIwersYTET SZCZECIŃSKI

AMORTYZACJA PODATKOWA JAKO INSTRUMENT WSPIERANIA INWESTYCJI MAŁYCH PRZEDSIĘBIORSTW W POLSCE

Streszczenie

Przedsiębiorstwo uzyskuje realny przepływ finansowy wynikający z działania podatkowej tarczy amortyzacyjnej. Widoczny jest więc związek między inwestycjami i podatkowym efektem amortyzacji oraz szczególna rola amortyzacji w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych przez MMSP. Celem artykułu jest podkreślenie znaczenia podatkowego efektu amortyzacji w stymulowaniu inwestycji sektora MMSP.

Słowa kluczowe: finanse przedsiębiorstwa, podatek dochodowy, amortyzacja podatkowa

Wprowadzenie

Podjęcie problematyki podatkowego efektu amortyzacji jako instrumentu wspierania inwestycji małych przedsiębiorstw w Polsce wymaga wskazania na szczególny charakter finansowej amortyzacji. Kategoria ta wiąże się z procesem rozłożenia w czasie obciążenia finansowego. Jest kosztem uzyskania przychodu w podatku dochodowym. Amortyzacja nie jest odrębną i samodzielną kategorią finansową. Jej istota przejawia się w stymulacji wielkości przepływów amortyzacyjnych.

W wypadku inwestycji w środki trwale przedsiębiorstwo uzyskuje realny przepływ finansowy wynikający z pomniejszenia podstawy opodatkowania z powodu zaliczenia amortyzacji do kosztów uzyskania przychodów i mniejszych wpływów płatności podatkowych. Na tej płaszczyźnie uwidacznia się związek między inwestycjami i podatkowym efektem amortyzacji oraz szczególna rola amortyzacji w podejmowaniu decyzji inwestycyjnych przez MMSP.

W pierwszej połowie 2014 roku Polska gospodarka rosła w tempie dwukrotnie szybszym niż w 2013 roku. Prawie 50% PKB wytworzyły mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa, które zatrudniają ok. 60% osób zatrudnionych w sektorze przedsiębiorstw (a pracuje w nich 70% pracujących w sektorze przedsiębiorstw). Inwestycje w ok. 50% realizowane są właśnie przez MMSP.

Celem artykułu jest podkreślenie znaczenia podatkowego efektu amortyzacji w stymulowaniu inwestycji sektora MMSP.

Istota amortyzacji w podatku dochodowym

Podatki dotyczą każdego podmiotu gospodarczego i wszelkiej działalności przedsiębiorstw, gdyż doskonała neutralizacja podatków w decyzjach podmiotów gospodarczych nie istnieje, nawet w przypadku podatków pośrednich¹. W doktrynie podatkowej wskazuje się, że system prawa podatkowego „nie powinien stanowić autonomicznej i samoistnej przesłanki decyzyjnej podatników”². Taki system prawa podatkowego można by określić mianem **neutralności ekonomicznej prawa podatkowego**. W praktyce finansów przedsiębiorstwa tak jednak nie jest, a w procesie inwestowania wpływ podatków jest szczególnie widoczny – także przez kategorię amortyzacji podatkowej.

Podatki dochodowe, które w systemach podatkowych państw europejskich pojawiły się w wieku XIX i na początku wieku XX, obejmowały zarówno osoby fizyczne, jak i prawne. Wyłączenie z zakresu opodatkowania tymi podatkami osób prawnych i obciążenie ich dochodu w ramach odrębnych podatków nastąpiło później i wiązało się ze specyfiką osoby fizycznej i osoby prawnej, jako podatnika podatku dochodowego³.

Specyfikę systemu podatku dochodowego w Polsce można określić przez miejsce tego podatku w systemie podatkowym. Przez dziesiątki lat podatek dochodowy uznawany był za najdoskonalszą postać podatku – głównie z tego względu, że najlepiej dostosowywał obciążenie podatkowe do zdolności płatniczej podatnika.

System podatku dochodowego od przedsiębiorstw oparty jest na powszechnej zasadzie, że wartość podatku, który zobowiązany jest zapłacić przedsiębiorca zależy od podstawy opodatkowania i stawki podatku. Podstawą opodatkowania będzie różnica między przychodami podlegającymi opodatkowaniu, pomniejszonymi o przychody zwolnione z opodatkowania a kosztami uzyskania przychodu.

Związek amortyzacji z finansami przedsiębiorstwa uwidacznia się na dwóch płaszczyznach: jako faktyczny przepływ wynikający z amortyzacyjnej tarczy podatkowej i jako przepływ finansowy w rachunku *cash flow*. Aby wskazać na praktyczny związek przepływów amortyzacyjnych z finansowaniem inwestycji rzeczowych, należy wyjaśnić jak jest zorientowana polityka finansowa państwa, której praktycznym przejawem są finansowe rozwiązania systemowe, na problemy inwestycji rzeczowych małych i średnich przedsiębiorstw. Polityka finansowa państwa nie może nie wpływać na wartość przepływów finansowych z inwestycji w środki trwałe przez przedsiębiorstwo. Stymulacja przepływów finansowych, przez finansowe rozwiązania systemowe, tym samym motywuje dbałość przedsiębiorstwa o trwały wzrost zysku i wymusza taki sposób zachowania się na rynku, który mu umożliwi dalszy rozwój.

Należy więc postawić pytanie – czy polityka finansowa państwa kształtująca stawki i zasady amortyzacyjne, stymuluje czy hamuje rozwój inwestycji MMSP?

¹ Por. S. Owsiak, *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, Polskie Wyd. Naukowe, <http://www.pte.pl>, s. 144–146.

² *Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewski, Warszawa 2005, s. 32.

³ *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, s. 66.

Podatkowe zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych

Realne możliwości oddziaływania efektu podatkowego amortyzacji na procesy inwestycyjne w przedsiębiorstwie są zależne od finansowych rozwiązań systemowych, które określają wielkość odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów uzyskania przychodu. W tym znaczeniu amortyzacja jest metodą pomniejszania dochodu podatkowego o koszty środka trwałego (budynku, urządzenia, pojazdu) zaliczane do kosztów uzyskania przychodu. Takie określenie amortyzacji jest zdefiniowaniem pojęcia amortyzacja podatkowa, z zastrzeżeniem, że nie należy utożsamiać pojęcia dochód podatkowy z pojęciem dochód księgowy. Dochód księgowy jest ustalany na podstawie norm prawnych obowiązujących w rachunkowości – głównie na podstawie Ustawy o rachunkowości z 29 września 1994 roku – i może znacząco różnić się od dochodu ustalanego przez przedsiębiorstwo dla celów podatkowych⁴.

Amortyzacja podatkowa jest określana przez system amortyzacji, którego cechą charakterystyczną jest fiskalność, co oznacza, że został on stworzony przede wszystkim w celach podatkowych. Koszt składnika majątku, ponoszony w formie amortyzacji w czasie użytkowania środka trwałego, powinien być usankcjonowany przez normy prawa finansowego kształtujące ten system. Koszty podatkowe amortyzacji muszą także spełniać warunek dotyczący związku przyczynowo-skutkowego między kosztem amortyzacji danego środka trwałego a przychodami z tytułu jego eksploatacji⁵.

Oceniając finansowe rozwiązania systemowe w aspekcie zależności między kosztami uzyskania przychodu w myśl norm prawa podatkowego a podatkowym efektem amortyzacji, czyli wartością amortyzacyjnej tarczy podatkowej, nie wolno zapomnieć o możliwości zastosowania przez podmiot różnych metod amortyzacji jako instrumentów stymulujących wielkość kosztów uzyskania przychodu.

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, w części dotyczącej amortyzacji, ustawodawca przewidział możliwość wykorzystania przez przedsiębiorstwo trzech metod dokonywania odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosz-

⁴ W polskim ustawodawstwie, począwszy od 1991 r. nastąpiło odejście od pojęcia dochodu podatkowego jako zysku brutto skorygowanego stosownie do przepisów prawa podatkowego. Zasady ustalania dochodu podatkowego określają wyłącznie przepisy prawa podatkowego i brakuje jakiegokolwiek odesłania do uregulowań prawa bilansowego. Odrębność zasad ustalania zysku brutto i dochodu podatkowego dla osób prawnych potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny stwierdzając w sentencji, że zapisy w księgach rachunkowych nie mogą tworzyć ani modyfikować obowiązku podatkowego, gdyż obowiązek ten może wynikać tylko z przepisów materialnego prawa podatkowego. Por. Wyrok NSA z 17.06.1991 r. (III S.A. 245/91), niepublikowany, za: *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Oficyna Wolter Kluwer, wyd. 6, Warszawa 2008, s. 178.

⁵ Zostało to potwierdzone przez NSA, który wskazał, że konstrukcja uwzględniania kosztu w postaci amortyzacji środka trwałego koresponduje z ogólną zasadą, w ramach której musi istnieć związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy kosztem w postaci amortyzacji środka trwałego a przychodem uzyskiwanym w następstwie wykorzystania w działalności gospodarczej tego właśnie środka. Por. Wyrok NSA z 27.03.2003 r., S.A./Bd 482/03 niepubl.

tów uzyskania przychodu. Są to metody: jednorazowa, liniowa i degresywna⁶. Przedsiębiorstwo dokonuje odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych podlegających amortyzacji od wartości początkowej, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek wprowadzono do ewidencji. Przedsiębiorstwo samodzielnie dokonuje wyboru jednej z metod amortyzacji przed rozpoczęciem amortyzacji i wybraną metodę stosuje do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego⁷. Ewentualna korekta odpisów amortyzacyjnych możliwa jest tylko w wyjątkowych sytuacjach, np. gdy przedsiębiorstwo nieprawidłowo ustaliło wysokość odpisów amortyzacyjnych, niewłaściwie określiło wartość początkową środków trwałych, zastosowało złą stawkę, ale tylko w przypadku stosowania metody liniowej i stawek zawartych w załączniku do ustawy⁸. W trakcie amortyzacji środka trwałego nie ma możliwości zmiany metody amortyzacji środka trwałego⁹.

Przedsiębiorstwo, w określonych prawem granicach, może dokonać wyboru metody amortyzacji, okresu umarzania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a w niektórych przypadkach nawet wysokości zastosowanej stawki. Z reguły każda decyzja w tym zakresie wywołuje różne skutki w sferze wysokości obciążeń podatkiem dochodowym¹⁰.

Zgodnie z zapisami ustawy nie występuje metoda jednorazowa jako sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Może to wynikać z faktu, że stosując odpis jednorazowy w przedsiębiorstwie nie wystąpią cykliczne odpisy amortyzacyjne. Dla celu analizy podatkowej tarczy amortyzacyjnej możliwość jednorazowego odpisu ma jednak duże znaczenie.

Metoda jednorazowa polega na jednorazowym wliczeniu do kosztów uzyskania przychodów wartości nabytego środka trwałego. W ustawie zapisano, że podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, których wartość początkowa nie przekracza 3500 zł, a wydatki na ich nabycie stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania do użytkowania¹¹. Jest to prawo przedsiębiorstwa, ale nie obowiązek. Zapis ma charakter fakultatywny.

Z możliwością jednorazowego zaliczenia wartości środków trwałych do kosztów uzyskania przychodów związany jest zapis ustawy, w którym przewidziano ją dla środków trwałych o wartości początkowej przekraczającej 3500 zł, jeżeli ze

⁶ Por. J. Głuchowski, D. Handor, J. Patyk, J. Szymańska, *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002, s. 193.

⁷ Zgodnie z zapisami ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych podatnicy zobowiązani są stosować raz wybraną metodę aż do pełnego zamortyzowania środka trwałego. Por. Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. DzU 2011, nr 74, poz. 397, art. 16h ust. 2.

⁸ Por. Wyrok NSA z 17.04.2008 r., II FSK 282/07, opubl. <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

⁹ Por. Wyrok NSA z 6.06.2006 r., II FSK 909/05, opubl. MoPod 2006/12/44.

¹⁰ Por. J. Sokołowski, *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995, s. 99.

¹¹ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 16d pkt. 1. Należy dodać, że podatnicy mają obowiązek wprowadzenia takiego środka trwałego do ewidencji prowadzonej zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości, najpóźniej w miesiącu przekazania go do użytkowania. Por. Ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości, t.j. DzU 2013, poz. 330, art. 17 ust. 1 pkt 1.

względem na okres przewidywanego używania równy lub krótszy niż rok nie zostaną zaliczone przez przedsiębiorstwo do środków trwałych¹².

Metoda liniowa to dokonywanie odpisów w równych miesięcznych lub kwartalnych ratach albo jednorazowo na koniec roku podatkowego; jest to podstawowa metoda amortyzacji. Metoda ta polega na tym, że odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji. W odniesieniu do tej metody ustawodawca przewidział możliwość zastosowania przez przedsiębiorstwa podwyższonych stawek amortyzacji i stawek indywidualnych.

Możliwość podwyższania stawek amortyzacyjnych dotyczy budynków i budowli użytkowanych w warunkach pogorszonych lub złych, środków trwałych podanych szybkiemu postępowi technicznemu, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych lub wymagających szczególnej sprawności technicznej¹³. Przedsiębiorstwo ma także możliwość obniżenia stawki amortyzacji

¹² Zgodnie z zapisami ustawy, jeżeli podatnicy nabędą lub wytworzą we własnym zakresie składniki majątku wymienione o wartości początkowej przekraczającej 3500 zł i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok, podatnicy są obowiązani, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął: 1) zaliczyć te składniki do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, przyjmując je do ewidencji w cenie nabycia albo koszcie wytworzenia; 2) zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych, przypadającą na okres ich dotychczasowego używania, obliczonych dla środków trwałych przy zastosowaniu stawek amortyzacyjnych określonych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, stanowiącym załącznik nr 1 do ustawy; 3) stosować stawki amortyzacji, o których mowa w pkt 2, w całym okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych; 4) wpłacić, w terminie do 20 dnia tego miesiąca, do urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok, i naliczoną kwotę odsetek wykazać w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1; odsetki od różnicy, o której mowa w pkt 2 są naliczane według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, obowiązującej w dniu zaliczenia składnika majątku do środków trwałych. Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 16e.

¹³ Zgodnie z zapisami ustawy Podatnicy mogą podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki podwyższać:

1) dla budynków i budowli używanych w warunkach:

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

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

2) dla maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyjątkiem morskiego taboru pływającego, używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej, przy zastosowaniu w tym okresie współczynników nie wyższych niż 1,4;

3) dla maszyn i urządzeń zaliczonych do grupy 4–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), wydanej na podstawie odrębnych przepisów, poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, przy zastosowaniu współczynników nie wyższych niż 2,0.

W razie wystąpienia bądź ustania warunków uzasadniających podwyższenie stawek, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 2, stawki te ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca

podanej w załączniku do ustawy. Możliwość taka nie jest warunkowana wystąpieniem jakichkolwiek okoliczności. Podkreśla to fiskalny charakter zapisów dotyczących zasad amortyzacji środków trwałych. Obniżając stawkę, przedsiębiorstwo może kierować się zasadą adekwatności kosztów amortyzacji do produktywności środka trwałego. Z punktu widzenia wartości podatkowego efektu amortyzacji jest to jednak rozwiązanie niekorzystne. W wyniku obniżenia stawki zwiększeniu ulega podstawa opodatkowania podatkiem dochodowym, zwiększają się płatności podatkowe, zmniejsza się podatkowy efekt amortyzacji w budżetowanych projektach inwestycyjnych.

Możliwość podwyższania i obniżania stawek amortyzacji jest przejawem zasady elastyczności rozwiązań podatkowych. Zasada jest jedną z podstawowych przy konstruowaniu wspólnej skonsolidowanej podstawy opodatkowania, koncepcji harmonizacji podatków dochodowym w państwach Unii Europejskiej. W koncepcji poszukuje się jednak rozwiązań sprzyjających standaryzacji i obiektywizacji ustalania dochodu podatkowego, a dzięki temu łatwiejszemu porównywaniu obciążeń podatkowych¹⁴.

Obowiązujący system amortyzacji środków trwałych stwarza przedsiębiorstwom możliwość stosowania indywidualnych stawek amortyzacji dla ulepszonych lub używanych składników majątku trwałego. Stawki dla tych środków ustala wprawdzie samo przedsiębiorstwo, jednak okres amortyzacji wynikający z zastosowanej przez nie stawki nie może być krótszy od podanego w ustawie dla poszczególnych grup środków trwałych¹⁵.

Podobnie jednak jak w wypadku możliwości podwyższania stawek amortyzacyjnych, możliwość zastosowania stawek indywidualnych przez podmiot jest bardzo ograniczona. Ograniczenia te wprowadzono w celu zapobieżeniu nadużyciom ze strony przedsiębiorstw, ale jednocześnie bardzo zawężono krąg podmiotów mogących skorzystać z tej preferencyjnej możliwości amortyzacji środków trwałych.

Podwyższone stawki amortyzacyjne w granicach określonych przez prawo podatkowe przedsiębiorstwo oblicza się za pomocą metody liniowej amortyzacji. Oprócz tej metody polskie prawo podatkowe umożliwia zastosowanie metody degressywnej amortyzacji, czyli amortyzacji przyspieszonej. Metoda ta jest uważana za formę preferencji podatkowych, gdyż zwiększone odpisy powodują, że zmniejszy się dochód firmy do opodatkowania, a w konsekwencji także podatek dochodowy.

Amortyzacja przyspieszona jest stosowana w wielu krajach, między innymi w Stanach Zjednoczonych, Niemczech i Japonii¹⁶. Szczególnie interesujący jest wprowadzony w Stanach Zjednoczonych zmodyfikowany system odzyskiwania kosztów MACRS. Stosowane w nim dwie podstawowe metody amortyzowania są

następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany. Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16i.

¹⁴ Por. M. Supera-Markowska, *Wspólna Skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 205

¹⁵ Por. H. Litwińczuk, *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, Warszawa 1996, s. 184.

¹⁶ Por. *Tax Guide for Small Business*, Internal Revenue Service, Washington D.C. 1993, s. 55–59.

oparte na metodzie degresywnej¹⁷. W Japonii natomiast stosuje się przyspieszoną metodę amortyzacji między innymi do komputerów, obrabiarek sterowanych numerycznie, niektórych działów elektroniki, energetyki atomowej¹⁸. W dyrektywach podatkowych Unii Europejskiej również mówi się, że podatnik powinien mieć prawo wyboru między amortyzacją przyspieszoną o charakterze degresywnym a amortyzacją liniową. Także w pracach nad koncepcją Wspólnej Jednolitej Podstawy Opodatkowania Osób Prawnych (CCCTB) wskazuje się na pozostawienie przedsiębiorcom możliwość wyboru między liniową a degresywną metodą amortyzacji, co umożliwiłoby im dopasowanie do danego składnika aktywów metody najlepiej oddającej jego zużycie¹⁹.

W Polsce amortyzacja przyspieszona o charakterze degresywnym została uregulowana w ustawach o podatkach dochodowych²⁰. Może być stosowana do maszyn i urządzeń zaliczanych zgodnie z klasyfikacją rodzajową środków trwałych GUS do grup 3–6 i 8 oraz środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych. Zgodnie z zapisami ustawy, w pierwszym roku używania środka trwałego przedsiębiorstwo stosuje stawki amortyzacji zawarte w wykazie, podwyższone o współczynnik nie wyższy niż 2, a w następnych latach podatkowych odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat używania. Wynika stąd, że podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest wartość netto środka trwałego. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej metodą liniową, przedsiębiorstwo dokonuje dalszych odpisów metodą liniową. Współczynnik podwyższenia stawki amortyzacyjnej przy stosowaniu metody degresywnej może wynieść maksymalnie 3, ale wyłącznie w przypadku używania środków trwałych, które mogą być tą metodą amortyzowane, w zakładzie położonym na terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną²¹.

W uregulowaniach dotyczących metody degresywnej zawarto także zapisy preferencyjne dla przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą oraz dla „małych podatników”²². Przedsiębiorcy ci mają możliwość skorzystania z amortyzacji

¹⁷ Por. J. Sokołowski, Zarządzanie..., s. 29.

¹⁸ Por. N. Ozaki, *An Outline of Japanese Taxes*, Tax Bureau Ministry of Finance, Tokyo 1988, s. 86–92.

¹⁹ Por. *An overview of the main issues that emerged at the first meeting of the subgroup on tax depreciation of assets*, CCCTB/WP/007/doc.en, Brussels, 23.2.2005, s. 3; *Summary Record of the Meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*, CCCTB/WP/013, Brussels, 8.7.2005, s. 5.

²⁰ Por. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych..., art. 16k.

²¹ Wykaz tych gmin ustala Rada Ministrów. Obecnie brakuje wykazu gmin o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym oraz gmin zagrożonych recesją i degradacją społeczną. Przepis ten nie znajduje praktycznego zastosowania.

²² Zgodnie z zapisami ustawy, „mały podatnik” to taki, u którego wartość przychodów ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku od towarów i usług) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1 200 000 euro. Kwota przeliczana jest na złote według średniego kursu euro ogłaszanego

cji obejmującej jednorazowym odpisem amortyzacyjnym do 100% wartości początkowej środka trwałego w pierwszym roku podatkowym (art. 16k ustawy). Dotyczy to środków trwałych z grup 3–8 Klasyfikacji Środków Trwałych, w tym maszyn, urządzeń i środków transportu, z wyłączeniem samochodów osobowych. Łączna kwota dokonanych według tej metody odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych wprowadzonych w danym roku do ewidencji, nie może przekroczyć równowartości kwoty 100 000 euro²³. Określony, preferencyjny, sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych stanowi pomoc *de minimis* udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w aktach prawa wspólnotowego²⁴.

W raportach Ministerstwa Finansów jedynie preferencyjne zapisy dla przedsiębiorców, którzy rozpoczęli działalność gospodarczą oraz dla „małych podatników” zostały uznane za preferencje podatkowe²⁵. Uwzględnienie tylko tej „ulgi amortyzacyjnej” wskazuje, że Ministerstwo nie dostrzega problemu ciężaru budżetowego innych rozwiązań z zakresu amortyzacji.

Amortyzacji podlegają również nabyte prawa majątkowe, takie jak: licencje, prawa autorskie, prawa własności przemysłowej oraz *know-how*, a także wartość firmy, koszty prac rozwojowych, czyli wartości niematerialne i prawne. Przy amortyzacji tych wartości stosuje się zasadę, że okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być krótszy niż ustawowo określona liczba miesięcy, np. od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące.

W metodzie degresywnej w początkowym okresie używania środka trwałego odpisy amortyzacyjne są największe i maleją wraz z upływem okresu użytkowania. Zastosowanie odpowiednich rozwiązań systemowych przez podmiot gospodarczy ma bezpośredni wpływ na wielkość ponoszonych kosztów uzyskania przychodu.

Hipotezą badawczą tego wycinka opracowania była analiza rozwiązań systemowych z zakresu amortyzacji (dokładnie – zapisów w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych) ze szczególnym uwypukleniem wpływu tych rozwiązań na wielkość podatkowej tarczy amortyzacyjnej w celu poznania wpływu polityki podatkowej państwa na wielkość środków pieniężnych pozostających w firmie na skutek amortyzacji. Poprzez wskazanie na metody amortyzacji podkreślono, że przedsiębiorstwa polskie, a szczególnie małe i średnie, mają możliwość kształtowa-

przez NBP na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w zaokrągleniu do 1000 zł.

²³ Ustawą z 5.03.2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU 2009, nr 69, poz. 587) zmieniono kwotę tego limitu (wcześniej była to kwota 50 tys. euro). Zgodnie z art. 5 powołanej ustawy, w latach podatkowych rozpoczynających się w 2009 r. i 2010 r., kwota limitu odpisów amortyzacyjnych, o której mowa w art. 16k ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynosiła 100 tys. euro w każdym z tych lat podatkowych.

²⁴ Zasady *de minimis* w ramach Wspólnoty określa rozporządzenie Komisji (WE) nr 1998/2006 w sprawie stosowania art. 87 i 88 traktatu pomocy *de minimis*. Przez pomoc *de minimis* rozumie się pomoc przyznaną temu samemu podmiotowi gospodarczemu w ciągu bieżącego roku budżetowego oraz dwóch poprzedzających go lat budżetowych, która nie przekroczy równowartości 200 tys. euro. Por. Dz.Urz. Wspólnoty Europejskiej L379/5 z 28.12.2006 r.

²⁵ Por. *Preferencje podatkowe w Polsce*, Raport Ministerstwa Finansów, zał. nr B: *Wartość preferencji podatkowych*, Warszawa 2010, s. 12

nia odpisów amortyzacyjnych, obniżania wielkości wpływów podatkowych, a w efekcie wpływania na swój potencjał inwestycyjny.

Podsumowanie

Małe i średnie przedsiębiorstwa borykają się z wieloma problemami, a jednym z nich jest jakość systemu podatkowego, a w tym zapisy dotyczące amortyzacji podatkowej. Analiza norm prawnych pozwala stwierdzić, że dla małych i średnich przedsiębiorstw ustawodawca stworzył rozwiązania, które bezpośrednio oddziałują na wielkość zobowiązania podatkowego i mogą być instrumentem stymulującym do inwestowania.

Literatura

- An overview of the main issues that emerged an the first meeting of the subgroup on tax depreciation of assets*, CCCTB/WP/007/doc.en, Brussels, 23.02.2005 r.
- Brzeziński B., *Podatek dochodowy dzisiaj – trudno o pozytywy*, „Doradca Podatkowy” 2013, nr 3.
- Głuchowski J., Handor D., Patyk J., Szymańska J., *Formy zmniejszania wysokości podatków w Polsce*, Wyd. Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Litwińczuk H., *Prawo podatkowe podmiotów gospodarczych*, KiK, Warszawa 1996.
- Ozaki N., *An Outline of Japanese Taxes*, Tax Bureau Ministry of Finance, Tokyo 1988.
- Owsiak S., *Harmonizacja podatków bezpośrednich warunkiem integracji gospodarczej Unii Europejskiej*, Polskie Wyd. Naukowe, www.pte.pl, s. 144–146.
- Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, red J. Marciniuk, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Prawo podatkowe przedsiębiorców*, red. H. Litwińczuk, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- Preferencje podatkowe w Polsce*, Raport Ministerstwa Finansów, zał. B: *Wartość preferencji podatkowych*, Warszawa 2010, 2011.
- Sokołowski J., *Zarządzanie przez podatki*, PWN, Warszawa 1995.
- Summary Record of the Meeting of the Common Consolidated Corporate Tax Base Working Group*, CCCTB/WP/013, Brussels, 8.07.2005.
- Wspólna korporacyjna podstawa opodatkowania w UE a opodatkowanie dochodu spółek w Polsce*, red. H. Litwińczuk, Oficyna Prawa Polskiego, Wydawnictwo Wiedza i Praktyka, Warszawa 2011.
- Supera-Markowska M., *Wspólna Skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Tax Guide for Small Business*, Internal Revenue Service, Washington D.C. 1993.
- Wstęp do nauki polskiego prawa podatkowego*, red. W. Modzelewskiego, Warszawa 2005.

**TAX DEPRECIATION AS AN INSTRUMENT TO SUPPORT INVESTMENT BY
SMALL BUSINESS IN POLAND****Summary**

The company obtain a real cash flow resulting from the operation of depreciation tax shield . The relationship between investments and the tax effect of depreciation and special role of amortization in making investment decisions by small business are visible . The aim of this paper is to underline the meaning of tax depreciation effect in stimulating the small business sector investment.

Keywords: corporate finance, income tax, tax depreciation

Translated by Jolanta Iwin-Garzyńska