



Minister Finansów

Warszawa, 6 lutego 2025 roku

Sprawa: odpowiedź na interpelację poselską nr 7671
Znak sprawy: DD6.054.1.2025
Kontakt: Kancelaria MF
tel.: +48 22 694 55 55
e-mail: kancelaria@mf.gov.pl

Pan Szymon Hołownia
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku,

w odpowiedzi na interpelację nr 7671 wniesioną przez Pana Posła Grzegorza Gażę „w sprawie jednorazowej amortyzacji środków trwałych”, przedstawiam wyjaśnienia w odniesieniu do postawionych pytań.

„1. Czy z jednorazowej amortyzacji w pierwszym roku działalności gospodarczej może korzystać także spółka z o.o. powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej?”

Tytułem wstępu należy wskazać, że instytucja jednorazowej amortyzacji została unormowana w przepisach art. 16k ust. 7-21 ustawy CIT¹ oraz art. 22k ust. 7-21 ustawy PIT².

W świetle powołanych regulacji:

- mali podatnicy i rozpoczynający działalność mogą (z zastrzeżeniem wyłączeń przewidzianych w ust. 11) skorzystać z jednorazowych odpisów amortyzacyjnych do 100% wartości początkowej środków trwałych, zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji Środków, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 50.000 euro

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, z późn. zm.). – dalej „ustawa CIT”.

² Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2024 r. poz. 226, z późn. zm.). – dalej „ustawa PIT”.

(art. 16k ust. 7-13 i ust. 20 ustawy CIT oraz art. 22k ust. 7-13 i ust. 20 ustawy PIT);

- wszyscy podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej nabytych fabrycznie nowych środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym kwoty 100.000 zł. Przy czym przedmiotowy mechanizm stosuje się pod warunkiem że:

- wartość początkowa jednego środka trwałego wynosiła co najmniej 10.000 zł lub
- łączna wartość początkowa co najmniej dwóch środków trwałych wynosiła co najmniej 10.000 zł, a wartość początkowa każdego z nich przekraczała 3.500 zł

(art. 16k ust. 14-21 ustawy CIT i art. 22k ust. 14-21 ustawy PIT).

W kontekście postawionego pytania dotyczącego podatnika podatku CIT (spółka z o.o. powstała z przekształcenia jednoosobowej działalności gospodarczej) należy wskazać na treść art.16k ust. 11 ustawy CIT. Przepis ten wyłącza prawo do stosowania jednorazowej amortyzacji z ust. 7³ w stosunku do podatników rozpoczynających działalność, którzy zostali utworzeni:

- 1) w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo
- 2) w wyniku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną, albo
- 3) 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; wartość tych składników oblicza się stosując odpowiednio art. 14.

³ Na gruncie ustawy PIT zgodnie z art. 22k ust. 11 przepis ust. 7 nie ma zastosowania do podatnika rozpoczynającego prowadzenie działalności gospodarczej, który 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.

Prezentowane podejście ustawodawcy stanowi odstępstwo od ogólnej zasady kontynuacji w prawie podatkowym⁴ wynikającej z właściwych przepisów ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18)⁵ w korelacji z zasadami następstwa prawnego unormowanymi przepisami art. 93-93e ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111).

Oznacza to, że podatnik powstały w wyniku wyszczególnionych form przekształceń nie ma prawa do skorzystania z preferencji w postaci dokonywania jednorazowo odpisów amortyzacyjnych. Niniejsze obostrzenie stanowi na gruncie ustawy CIT przypadek szczególny, umotywowany względami zapobiegnięcia stosowanym przez podatników nadużyciom przy interpretowaniu przepisów (np. poprzez dokonywanie restrukturyzacji ukierunkowanych na zmianę formuły działalności lub sztuczne dostosowywanie jej rozmiarów – wyłącznie celem skorzystania z preferencyjnych rozwiązań). Regulacje te (przewidujące, że podatnika przekształconego kwalifikuje się jako rozpoczynającego działalność) należy zatem traktować, zgodnie z intencją ustawodawcy, jako wyjątek od zasady kontynuacji uwypuklony na gruncie wszystkich przepisów ustawy CIT poprzez literalne ich wyartykułowanie (dedykowanie w ten sposób jedynie indywidualnym, konkretnym sytuacjom/zdarzeniom).

„2. Czy dla dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego stanowi przeszkodę fakt, że w dacie wpisania do ewidencji środków trwałych samochodu o masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony podatnik nie posiadał niezbędnego dodatkowego badania technicznego oraz wpisu do dowodu rejestracyjnego, ale badanie takie oraz wpis uzyskał jeszcze w roku zakupu pojazdu jednak stało się to po kilku miesiącach od dokonania wpisu do ewidencji środków trwałych?”

W odwołaniu do odpowiedzi na pytanie 1, na podstawie art. 16k ust. 7 i 8 ustawy CIT i art. 22k ust. 7 i 8 ustawy PIT podatnicy, którzy rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej oraz mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych do kwoty 50 000 euro rocznie. Dotyczy to środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji Środków Trwałych, z wyjątkiem samochodów osobowych. Jednorazowej amortyzacji dokonuje się w roku podatkowym, w którym

⁴ Związanej ze zdarzeniami prawnymi określanymi jako: łączenie (zawiązanie), przejęcie, przekształcenie, podział, a także komercjalizacja i prywatyzacja przedsiębiorstw państwowych, wyrażającej się w sukcesji praw i obowiązków, a zatem wstąpieniu we wszystkie przewidziane przepisami prawa podatkowego prawa i obowiązki podatnika (poprzednika prawnego), w tym również nabyte na mocy decyzji wydawanych na podstawie regulacji podatkowych.

⁵ Tytuł IV Łączenie, podział i przekształcenie spółek, Dział III Przekształcenia spółek (art. 551-584¹³) – regulujących w odrębnych rozdziałach przekształcenie: spółki osobowej w spółkę kapitałową (art. 571-574), spółki kapitałowej w spółkę osobową (art. 575-576¹), spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową (art. 577-580), spółki osobowej w inną spółkę osobową (art. 581-584), a także (niebędącego spółką) przedsiębiorcy w spółkę kapitałową (art. 584¹-584¹³).

środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Podatnicy mogą dokonywać jednorazowej amortyzacji do 50 000 euro nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Pierwszym miesiącem zatem, w którym podatnik może dokonać jednorazowej amortyzacji jest miesiąc, w którym wprowadził środek trwały do ewidencji.

Wobec powyższego, przesłanki warunkujące zastosowanie jednorazowej amortyzacji na podstawie art. 16k ust. 7 ustawy CIT i art. 22k ust. 7 ustawy PIT w odniesieniu do środka trwałego, o którym mowa w interpelacji, od którego będzie dokonywana jednorazowa amortyzacja, powinny być spełnione w dacie ujęcia tego środka w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W dacie tej powinny zatem być spełnione wymagania dla pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 4a pkt 9a i art. 4c ustawy CIT i art. 5a pkt 19 i art. 5d ustawy PIT.

„3. Czy pojęcie „roku poprzedzającego” z art. 16k ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych należy rozumieć jako rok kalendarzowy czy też podatkowy (rozdzielenie nabiera praktycznego znaczenia w przypadku lat podatkowych innych niż kalendarzowe oraz trwających dłużej lub krócej niż dwanaście miesięcy)?(…)”

Zgodnie z dyspozycją art. 16k ust. 12 ustawy CIT w sytuacjach wymagających przeliczenia na złote kwoty, o których mowa ust. 7 i ust. 11 pkt 3 tej regulacji, przeliczenia takiego dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiły zdarzenia, o których mowa w tych przepisach, w zaokrągleniu do 1000 zł.

Brzmienie zacytowanego przepisu wskazuje zatem wprost na jaki dzień podatnik powinien dokonać stosowanej kalkulacji - pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiły określone zdarzenia. Przy czym, wskazanie właściwej daty zależeć będzie od zaistniałego, indywidualnego stanu faktycznego, przy uwzględnieniu obowiązujących przepisów ustawy CIT regulujących pojęcie roku podatkowego.

Należy bowiem zauważyć, że w świetle art. 8 ust. 1 ustawy CIT rokiem podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 2, 2a, 3 i 6, jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników; wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.

Zastrzeżenia przewidziane w ust. 2, 2a, 3 i 6 uwzględniają zatem sytuacje, w których rok podatkowy nie jest (może nie być) tożsamy z rokiem kalendarzowym (w

przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności⁶; w przypadku rozpoczęcia działalności w drugiej połowie roku kalendarzowego i wybrania roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym⁷; w przypadku zmiany roku podatkowego⁸; w przypadku obowiązku, wynikającego z odrębnych przepisów, zamknięcia ksiąg rachunkowych/sporzządzenia bilansu przed upływem przyjętego przez podatnika roku podatkowego⁹).

Brzmienie zacytowanego przepisu wskazuje zatem wprost na jaki dzień podatnik powinien dokonać stosowanej kalkulacji - pierwszy dzień roboczy października roku poprzedzającego rok podatkowy, w którym wystąpiły określone zdarzenia.

Z wyrazami szacunku

Z upoważnienia Ministra Finansów

Jarosław Neneman
Podsekretarz Stanu

⁶ Wówczas pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych (art. 8 ust. 2 ustawy CIT).

⁷ Wówczas pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność (art. 8 ust. 2a ustawy CIT).

⁸ Wówczas za pierwszy po zmianie rok podatkowy uważa się okres od pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca roku podatkowego nowo przyjętego. Okres ten nie może być krótszy niż dwanaście i dłuższy niż dwadzieścia trzy kolejne miesiące kalendarzowe (art. 8 ust. 3 ustawy CIT).

⁹ Wówczas za rok podatkowy uważa się okres od pierwszego dnia miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do dnia zamknięcia ksiąg rachunkowych. W tym przypadku za następny rok podatkowy uważa się okres od dnia otwarcia ksiąg rachunkowych do końca przyjętego przez podatnika roku podatkowego (art. 8 ust. 6 ustawy CIT).