

PORADNIK GAZETY PRAWNEJ

UKAZUJE SIĘ OD 1995 ROKU

ŚRODKI TRWAŁE WYCENA, AMORTYZACJA I LIKWIDACJA

- Jak prawidłowo ustalać wartość początkową środków trwałych
- Jaki rodzaj amortyzacji wybrać
- Które odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów podatkowych
- Jak właściwie rozliczyć likwidację i sprzedaż środków trwałych

INDEKS 331783



ISSN 1234-5695



Partner merytoryczny

 **INFOR** | **IFK** Platforma
Księgowych i Kadrowych

CERTYFIKOWANE WIDEOSZKOLENIA

księgowych i kadrowych

**PONAD
700 LEKCJI**

Wersje audio i wideo

**AKTUALNA
TEMATYKA**

Prawo pracy
Podatki dochodowe
Finanse publiczne
VAT

**ALERT
SZKOLENIOWY**

Aplikacja informująca
o najnowszych
wideoszkoleniach

**CERTYFIKATY
WIEDZY**

www.wideoakademia.infor.pl

Zawsze online!
Zawsze tam, gdzie Ty!

Spis treści

1. ŚRODKI TRWAŁE – CHARAKTERYSTYKA I WYCENA	5
1.1. Charakterystyka środków trwałych	5
1.2. Ustalenie wartości początkowej środków trwałych	7
1.2.1. Wartość początkowa według ustawy o rachunkowości	7
1.2.2. Wartość początkowa według przepisów podatkowych	12
1.2.3. Zwiększenie wartości początkowej – ulepszenie środka trwałego	15
1.2.4. Zmniejszenie wartości początkowej	21
1.3. Aktualizacja środków trwałych	23
1.4. Środki trwałe w budowie	28
1.5. Inwestycje w obcych środkach trwałych	32
1.6. Przyjęcie środka trwałego do używania	34
1.7. Ewidencja niskocennych składników majątku	38
2. AMORTYZACJA ŚRODKÓW TRWAŁYCH	43
2.1. Amortyzacja dla celów bilansowych	44
2.2. Amortyzacja dla celów podatkowych	45
2.3. Metody amortyzacji	46
2.3.1. Amortyzacja liniowa	49
2.3.2. Amortyzacja degresywna	50
2.3.3. Amortyzacja według stawek indywidualnych	51
2.4. Amortyzacja środków trwałych ulepszonych	53
2.5. Amortyzacja inwestycji w obcym środku trwałym	55
2.5.1. Amortyzacja inwestycji w obcych środkach trwałych a amortyzacja budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie	56
2.5.2. Amortyzacja po nabyciu środka trwałego będącego przedmiotem inwestycji w obcym środku trwałym	57
2.6. Amortyzacja jednorazowa	57
2.7. Amortyzacja środków trwałych używanych sezonowo	59
2.8. Odpisy amortyzacyjne niestanowiące kosztów uzyskania przychodów	60
2.8.1. Odpisy amortyzacyjne samochodów o wartości przekraczającej równowartość 20 000 euro	60
2.8.2. Odpisy amortyzacyjne dotyczące części wartości początkowej zwróconej w jakiegokolwiek formie	61
2.8.3. Pozostałe niestanowiące kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne	62
3. LIKWIDACJA I SPRZEDAŻ ŚRODKÓW TRWAŁYCH	62
3.1. Likwidacja środka trwałego	62
3.1.1. Odłączenie części składowej lub peryferyjnej środka trwałego	65
3.2. Likwidacja środka trwałego w związku z jego sprzedażą	68
3.2.1. Sprzedaż środka trwałego jednorazowo umorzonego dla celów podatkowych	70
3.2.2. Sprzedaż środka trwałego sfinansowanego dotacją	71
3.3. Likwidacja środków trwałych w budowie	72
3.4. Likwidacja inwestycji w obcym środku trwałym	73
3.5. Likwidacja niskocennych składników majątku	75
3.6. Prezentacja zysku/straty na sprzedaży środków trwałych	76
3.7. Odroczone podatek dochodowy	76

4. ODPOWIEDZI NA PYTANIA CZYTELNIKÓW	78
4.1. Czy różnica między amortyzacją bilansową i podatkową zawsze powoduje powstanie odroczonego podatku dochodowego	78
4.2. Jak optymalnie ustalić odpisy amortyzacyjne w przypadku samochodów osobowych o cenie nabycia przewyższającej 20 000 euro	80
4.3. Czy wyposażenie i środki trwałe trzeba wykazać w remanencie i opodatkować VAT	81
4.4. Jakie są skutki podatkowe wyburzenia części budynku	82
4.5. Kiedy amortyzować środek trwały zakupiony na raty z zastrzeżeniem prawa własności	84
4.6. Czy można amortyzować środki trwałe udostępnione kontrahentom	85
4.7. Jak ujmować w księgach rachunkowych koszty zabezpieczenia czasowo wstrzymanej budowy	86
4.8. Czy można częściowo jednorazowo amortyzować środek trwały	88
4.9. Jak rozliczyć w kosztach zakup telefonu na raty	89
4.10. Czy umieszczenie reklamy na samochodzie można ująć bezpośrednio w kosztach podatkowych	90
4.11. Czy można zaliczyć do środków trwałych opakowania zwrotne	90
4.12. Czy zakup opon zimowych/letnich jest ulepszeniem samochodu	91
4.13. Czy przeprowadzony remont samochodu przed przyjęciem go do użytkowania zwiększa jego wartość początkową	91
4.14. Czy koszty transportu środka trwałego wraz z towarem powinny proporcjonalnie zwiększyć wartość początkową	92
4.15. Czy instalacja sieci komputerowej zwiększa wartość początkową serwera czy budynku	92
4.16. Czy opłaty rejestracyjne zwiększają wartość początkową samochodu	93
4.17. Czy koszty obsługi kredytu zwiększają wartość początkową zakupionego samochodu	94
4.18. Czy wykupienie rozszerzonej gwarancji na środek trwały zwiększa jego wartość początkową	95
4.19. Czy oprogramowanie „w chmurze” zwiększa wartość początkową komputera	95
4.20. Czy podatek od gruntu zwiększa wartość początkową budowanej na nim nieruchomości	95
4.21. Czy wydatek na opracowanie wniosku o dotację zwiększa wartość początkową zakupionego z niej środka trwałego	96
4.22. Czy zestaw mebli o wartości łącznej powyżej 3500 zł można zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów	96

Środki trwałe

wycena, amortyzacja i likwidacja

1. Środki trwałe – charakterystyka i wycena

Środki trwałe są w wielu (jeśli nie w większości) przedsiębiorstwach kluczowym zasobem prowadzonej działalności gospodarczej. Im większy jest ich udział w ogólnej wartości aktywów, tym większego znaczenia nabiera problematyka prawidłowej ich wyceny nie tylko według prawa bilansowego, ale w szczególności według uregulowań ustaw o podatku dochodowym.

Podstawowa trudność związana jest z wyborem, czy dany wydatek musi stanowić element wartości początkowej środka trwałego, czy też możliwe jest ujęcie go bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodu.

1.1. Charakterystyka środków trwałych

W myśl zapisów ustawy o rachunkowości środki trwałe to rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Zalicza się do nich w szczególności:

- nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- inwentarz żywy.

W bilansie rzeczowe aktywa trwałe wykazuje się w podziale na: środki trwałe, środki trwałe w budowie oraz zaliczki na środki trwałe w budowie. Przez środki trwałe w budowie rozumie się, zaliczane do aktywów trwałych, środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Do środków trwałych nie zalicza się m.in.:

- nieruchomości, które nie są użytkowane przez jednostkę do realizacji jej zadań statutowych (operacyjnych), lecz zostały nabyte lub wytworzone w celu osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu ich wartości, uzyskania z nich przychodów lub innych pożytków, które wykazuje się jako inwestycje,
- u finansującego (leasingodawcy) – składników majątku oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z warunków określonych w art. 3 ust. 4 ustawy o rachunkowości (dalej uor). W takim przypadku zalicza się je u finansującego do aktywów finansowych odpowiednio jako długoterminowe bądź krótkoterminowe aktywa.

UWAGA



Jednostki, które za poprzedni rok obrotowy nie przekroczyły co najmniej dwóch z następujących trzech wielkości:

- 1) 17 000 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
 - 2) 34 000 000 zł – w przypadku przychodów netto ze sprzedaży towarów i produktów za rok obrotowy,
 - 3) 50 osób – w przypadku średniorocznego zatrudnienia w przeliczeniu na pełne etaty
- oraz jednostki samorządu terytorialnego mogą dokonywać kwalifikacji umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych.

Zapisy MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe

W myśl zapisów MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe to środki trwałe, które są utrzymywane w celu wykorzystania ich w procesie produkcyjnym lub przy dostawach dóbr i świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych, oraz którym towarzyszy oczekiwanie, iż będą wykorzystywane przez czas dłuższy niż jeden okres.

Z kolei przepisy podatkowe składniki należące do podlegających amortyzacji środków trwałych wymieniają w art. 22a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej ustawa o PIT lub updof) oraz art. 16a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej ustawa o CIT lub updog). Wskazane tymi przepisami składniki majątku dzielą się na dwie grupy, tj.:

- 1) składniki majątku uważane za środki trwałe, jeżeli ich przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok (dotyczy składników wykorzystywanych przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddanych do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu w rozumieniu art. 23a pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 17a pkt 1 ustawy o CIT),
- 2) składniki majątku uważane za środki trwałe niezależnie od przewidywanego okresu używania.

Tabela 1. Środki trwałe według ustaw podatkowych

Składniki majątku uważane za środki trwałe, jeżeli ich przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok	Składniki majątku uważane za środki trwałe niezależnie od przewidywanego okresu używania
<p>Stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, 2) maszyny, urządzenia i środki transportu, 3) inne przedmioty 	<ol style="list-style-type: none"> 1) inwestycje w obcych środkach trwałych, tj. przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, 2) budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie, 3) składniki majątku należące do sąsiedniej grupy (tj. budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty), niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu (w rozumieniu art. 23a pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 17a pkt 1 ustawy o CIT) zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami ustaw o podatku dochodowym odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

Ponadto przepisy art. 22c ustawy o PIT oraz art. 16c ustawy o CIT określają składniki majątku, które są środkami trwałymi, ale nie podlegają amortyzacji.

Tabela 2. Środki trwałe niepodlegające amortyzacji według ustaw o podatkach dochodowych

Środki trwałe niepodlegające amortyzacji	Uwagi
1	2
Grunty i prawa wieczystego użytkowania gruntów	
Budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami lub lokale mieszkalne, służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wdzierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzowaniu	tylko na gruncie ustawy o PIT

1	2
Budynki, lokale, budowle i urządzenia zaliczane do spółdzielczych zasobów mieszkaniowych lub służących działalności społeczno-wychowawczej prowadzonej przez spółdzielnie mieszkaniowe	tylko na gruncie ustawy o CIT
Dzieła sztuki i eksponaty muzealne	
Składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane	w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność

Tabela 3. Zestawienie różnic w sposobie kwalifikacji składników majątku do środków trwałych dla celów uor i ustaw podatkowych

Według ustawy o rachunkowości	Według ustaw podatkowych
Do środków trwałych zalicza się:	
<ul style="list-style-type: none"> ■ prawo wieczystego użytkowania gruntu, ■ prawa do lokali spółdzielczych, ■ inwentarz żywy, ■ u korzystającego – składniki przyjęte w leasing finansowy zgodnie z ustawą. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ nieruchomości kwalifikowane dla celów bilansowych jako inwestycje, ■ u korzystającego – składniki przyjęte w leasing uznany za finansowy zgodnie z przepisami podatkowymi.
Do środków trwałych nie zalicza się:	
<ul style="list-style-type: none"> ■ nieruchomości kwalifikowane dla celów bilansowych jako inwestycje, ■ u finansującego – składników przekazanych w leasing finansowy, ■ u korzystającego – składników używanych na podstawie umów leasingu operacyjnego. 	<ul style="list-style-type: none"> ■ prawa wieczystego użytkowania gruntu, ■ prawa do lokali spółdzielczych, ■ inwentarza żywego, ■ u korzystającego – składników przyjętych w leasing podatkowo uznany za operacyjny, ■ u finansującego – składników przekazanych w leasing podatkowo uznany jako finansowy, amortyzowanych przez korzystającego.

1.2. Ustalenie wartości początkowej środków trwałych

Środki trwałe należy ujmować w księgach rachunkowych w wartości początkowej. Wartość początkowa środka trwałego stanowi podstawę do ustalenia i dokonywania odpisów amortyzacyjnych. W zależności od sposobu ich pozyskania, to znaczy – zakupu czy wytworzenia we własnym zakresie, wartość początkowa środka trwałego będzie się różnie kształtować. Środki trwałe pozyskane w drodze zakupu wycenia się według ceny nabycia, a wytworzone we własnym zakresie – według kosztu wytworzenia.

Zarówno w ustawie o rachunkowości, jak i w ustawach o podatkach dochodowych znajdziemy wskazówki dotyczące sposobu ustalenia wartości początkowej środków trwałych. W przepisach podatkowych wartość początkowa środka trwałego została uregulowana bardziej szczegółowo niż w przepisach ustawy o rachunkowości.

1.2.1. Wartość początkowa według ustawy o rachunkowości

Środki trwałe mogą być nabyte lub wytworzone przez jednostki. Wartość początkową nabytego środka trwałego stanowi cena nabycia. Cena nabycia środków trwałych określona jest w art. 28 ust. 2 i 8 uor.

Schemat 1. Cena nabycia środka trwałego

cena zakupu bez podlegających odliczeniu VAT i akcyzy
+
cło (w przypadku importu) i niepodlegające odliczeniu VAT i akcyza
+
koszty bezpośrednio związane z zakupem środka trwałego
+
koszty bezpośrednio związane z przystosowaniem środka trwałego do stanu zdatnego do używania
+
koszty transportu
+
koszty załadunku, wyładunku
+
koszty składowania
+
koszty wprowadzenia do obrotu
-
rabaty, opusty, inne zmniejszenia
-
odzyski
+
koszty montażu
+
ulepszenia
+
koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu finansowania środka trwałego
+
różnice kursowe związane z zobowiązaniami zaciągniętymi w celu ich finansowania

W przepisach rachunkowych nie wymienia się szczegółowo, co stanowi cenę nabycia w przypadku innych form nabycia niż zakup. Zgodnie z ogólną zasadą w każdej sytuacji jest to cena nabycia, ale w niektórych przypadkach może się okazać, że trudno będzie określić, jaką kwotę przyjąć za cenę nabycia. Przy zwykłym zakupie cena nabycia wynika z faktur. Jeśli dojdzie do nabycia środka trwałego w formie aportu, jest to wartość papierów wartościowych, które jednostka przekazała w zamian za aport. W przypadku otrzymania środka trwałego w formie darowizny jest to wartość wynikająca z umowy darowizny. Jeżeli wartość przekazanego środka trwałego nie jest określona w umowie darowizny, to wyceny należy dokonać według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu.

UWAGA



Za cenę nabycia prawa wieczystego użytkowania gruntu przyjmuje się wartość pierwszej opłaty.

PRZYKŁAD 1

Jednostka kupiła nową maszynę produkcyjną z kraju UE.

Na cenę nabycia maszyny składają się:

- cena zakupu maszyny: 1 000 000 zł,
- koszty transportu i montażu maszyny: 200 000 zł netto plus VAT,
- koszt przystosowania maszyny do użytkowania (zmiana wersji językowej): 50 000 zł netto plus VAT.

W celu zakupu maszyny jednostka zaciągnęła kredyt bankowy na kwotę 300 000 zł. Do dnia wprowadzenia maszyny do użytkowania jednostka poniosła także następujące koszty związane z pozyskaniem finansowania:

- prowizję od udzielonego kredytu: 1500 zł,
- odsetki od kredytu naliczone do dnia wprowadzenia maszyny do ewidencji środków trwałych: 1000 zł.

Ewidencja księgową:

1. Faktura zakupu maszyny:			
Wn „Środki trwałe w budowie”	1 000 000		
Ma „Pozostałe zobowiązania”	1 000 000		
2. Naliczenie VAT:			
Wn „VAT naliczony”	230 000		
Ma „VAT należny”	230 000		
3. Faktura za transport i montaż maszyny:			
Wn „Środki trwałe w budowie”	200 000		
Wn „VAT naliczony”	46 000		
Ma „Pozostałe zobowiązania”	246 000		
4. Faktura za przystosowanie maszyny do użytkowania (zmiana wersji językowej):			
Wn „Środki trwałe w budowie”	50 000		
Wn „VAT naliczony”	11 500		
Ma „Pozostałe zobowiązania”	61 500		
5. Wpływ na rachunek jednostki kredytu bankowego pomniejszonego o prowizję za udzielenie kredytu:			
Wn „Rachunek bankowy”	298 500		
Wn „Środki trwałe w budowie”	1 500		
Ma „Kredyt bankowy”	300 000		
6. Odsetki od kredytu naliczone do dnia wprowadzenia maszyny do środków trwałych:			
Wn „Środki trwałe w budowie”	1 000		
Ma „Rozliczenia międzyokresowe”	1 000		
7. Przyjęcie środka trwałego do używania – dokument OT: 1 000 000 + 200 000 + 50 000 + 1500 + 1000 = 1 252 500			
Wn „Środki trwałe”	1 252 500		
Ma „Środki trwałe w budowie”	1 252 500		

Środki trwałe w budowie		Pozostałe zobowiązania	
1)	1 000 000	1 252 500	(7)
3)	200 000		(3)
4)	50 000		(4)
5)	1 500		
6)	1 000		

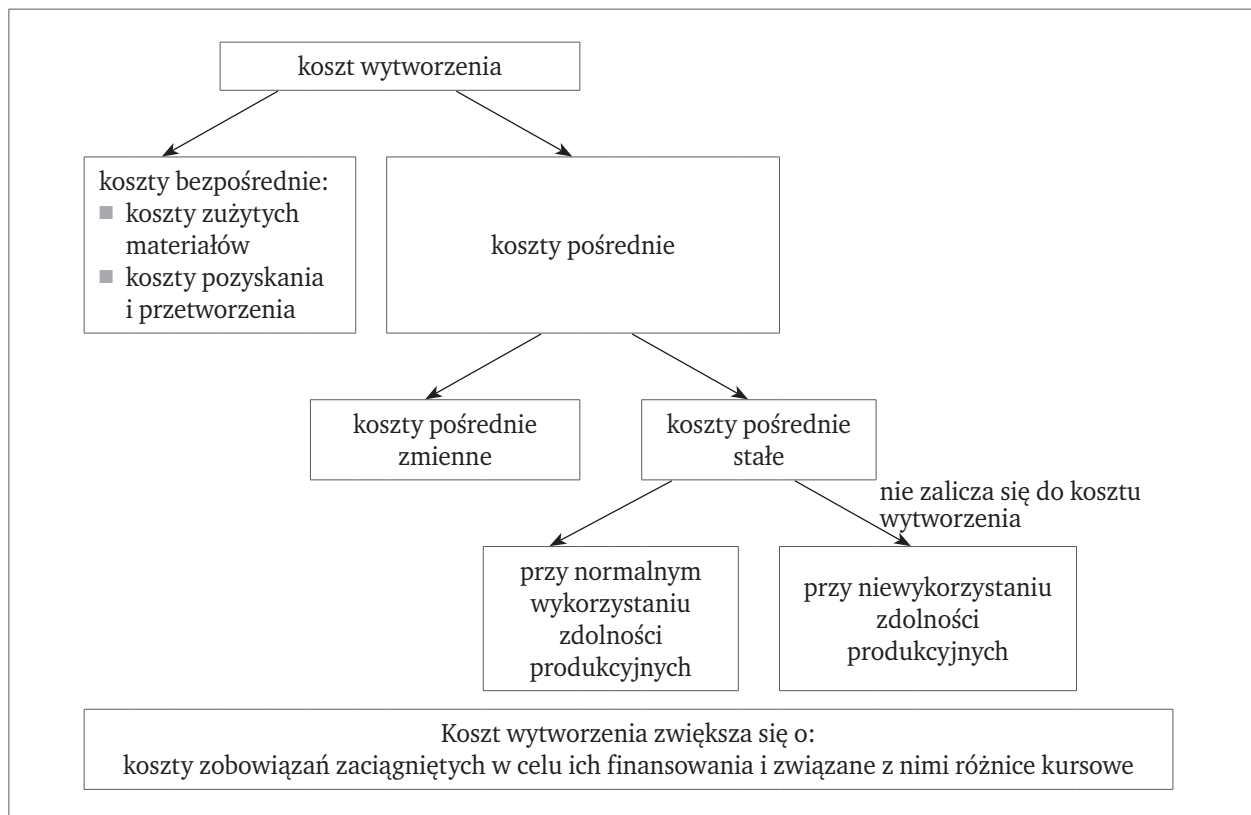
VAT naliczony		VAT należny	
2)	230 000	230 000	(2)
3)	46 000		
4)	11 500		

Rachunek bankowy		Kredyt bankowy	
5)	298 500	300 000	(5)

Środki trwałe		Rozliczenia międzyokresowe	
7)	1 252 500	1 000	(6)

Środek trwały może być nabywany, ale także jednostka może go wytworzyć we własnym zakresie. W takim przypadku wartością początkową środka trwałego będzie koszt wytworzenia.

Schemat 2. Koszty wytworzenia według ustawy o rachunkowości



Do kosztu wytworzenia środka trwałego nie można zaliczyć kosztów:

- będących konsekwencją niewykorzystanych zdolności produkcyjnych,
- ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
- sprzedaży.

Wskazówki przy ustalaniu wartości początkowej środka trwałego wynikające z MSR 16

W odpowiedzi na pytanie, jakie koszty można zaliczyć do wartości początkowej środka trwałego, można sięgnąć po MSR 16 Rzeczowe aktywa trwałe, w którym wymienia się nie tylko koszty, które mogą być zaliczone do wartości początkowej środka trwałego. W MSR 16 znajduje się też lista kosztów, które nie mogą być elementem wartości początkowej środka trwałego.

Schemat 3. Cena nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych według MSR 16

