

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 (dalej: uor) 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 uor. W takim przypadku zalicza się je u finansującego do aktywów finansowych odpowiednio jako długoterminowe bądź krótkoterminowe aktywa.

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

- 1) 25 500 000 zł – w przypadku sumy aktywów bilansu na koniec roku obrotowego,
- 2) 51 000 000 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,

mogą dokonywać kwalifikacji umów leasingu według zasad określonych w przepisach podatkowych.

Z kolei przepisy podatkowe wymieniają składniki należące do podlegających amortyzacji środków trwałych w art. 22a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: ustawa o PIT lub updog) oraz w 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
1	2
Stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania: 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, 2) maszyny, urządzenia i środki transportu, 3) inne przedmioty.	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 wymienione w art. 22a ust. 1 ustawy o PIT oraz art. 16a ust. 1 ustawy o CIT, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane

1	2
	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.

W zakresie tym z początkiem 2022 r. dokonane zostały istotne zmiany. Otóż od 1 stycznia 2022 r. budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, należące dotychczas do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, zostały zaliczone do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych niepodlegających amortyzacji. A zatem w obecnym stanie prawnym wyłączona jest możliwość amortyzacji podatkowej (a w konsekwencji zaliczania do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych) budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych oraz wskazanych praw.

Wyjątkowo tylko do końca 2022 r. umożliwiono kontynuację amortyzacji i zaliczanie do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych dotyczących budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, spółdzielczych własnościowych praw do lokali mieszkalnych oraz praw do domów jednorodzinnych w spółdzielniach mieszkaniowych, nabytych lub wytworzonych przed 1 stycznia 2022 r. (zob. art. 71 ust. 2 ustawy nowelizującej wprowadzającej Polski Ład). Z dniem 1 stycznia 2023 r. podatnicy definitywnie utracą możliwość amortyzacji budynków mieszkalnych, lokali mieszkalnych stanowiących odrębną nieruchomość, spółdzielczych własnościowych praw do lokali mieszkalnych oraz praw do domów jednorodzinnych w spółdzielniach mieszkaniowych.

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, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, służące prowadzonej	PIT

1	2
działalności gospodarczej lub wydierżawiane albo wynajmowane na podstawie umowy (PIT)	
Budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomości, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (CIT)	CIT
Dziela sztuki i eksponaty muzealne	
Składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów dotyczących zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej albo za przestania działalności, w której te składniki były używane	w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono tę działalność albo jej zaprzestano

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. Jednak od 2017 r. jednostki mogą korzystać, w zakresie nieuregulowanym w uor, z rozwiązań Krajowego Standardu Rachunkowości nr 11 (dalej: KSR 11).

Warto zwrócić uwagę, że korzystanie z rozwiązań wprowadzanych przez KSR 11 nie jest obowiązkowe (art. 10 ust. 3 uor). Jednak ich stosowanie daje pewność, że spełniony zostanie obowiązek wynikający z art. 4 ust. 1 uor, tj. rzetelnego i jasnego przedstawienia sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego jednostki.

Należy także pamiętać o tym, że zapis w polityce (zasadach) rachunkowości mówiący o wyborze stosowania choćby jednego ze Standardów zobowiązuje jednostkę do stosowania wszystkich dotyczących jej Standardów w sprawach nieuregulowanych ustawą. Zgodnie z pkt 3.2.2 KSR 7 „Zmiany zasad (polityki) rachunkowości, wartości szacunkowych, poprawianie błędów, zdarzenia następujące po dniu bilansowym – ujęcie i prezentacja” nie jest właściwe powoływanie się na stosowanie Krajowych Standardów Rachunkowości i jednocześnie wybiórcze stosowanie niektórych z nich lub ich części i niestosowanie innych.