

Amortyzacja środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych

- Czym jest amortyzacja
- Ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych
- Ujawnienie składnika majątku firmy po upływie roku
- Środki trwałe według KŚT
- Orzecznictwo sądów administracyjnych

GAZETA PRAWNA

Adres redakcji: 01-042 Warszawa, ul. Okopowa 58/72
tel. (22) 530 40 40; www.gazetaprawna.pl

Redakcja: Bogdan Świąder

DTP: Leszek Ogrodowczyk

Biuro Obsługi Klienta: 05-270 Marki, ul. Okólna 40
tel. (22) 761 30 30, 0 801 62 66 66; e-mail: bok@infor.pl

© Copyright by INFOR Biznes Sp. z o.o.

ISBN 978-83-63360-72-6

Wydanie luty 2012 r.

Spis treści

Wstęp	5
Czym jest amortyzacja.....	5
Definicja z przepisów podatkowych.....	6
Definicja z ustawy o rachunkowości.....	9
Z orzecznictwa sądów administracyjnych	11
Środek trwały musi być zdalny do użytku.....	11
Okres użytkowania musi być dłuższy niż rok.....	11
Wyodrębnione lokale to odrębne środki trwałe.....	11
Kompletność i zdalność do użytku.....	11
Zasady korzystania ze środka trwałego.....	12
Ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	13
Księgi rachunkowe.....	14
Ewidencja u podatników ryczałtu.....	15
Składniki majątku używane krócej niż rok.....	15
Jednorazowy odpis zakupu w koszty.....	16
Jednorazowy odpis amortyzacyjny.....	17
Jak rozliczyć składniki majątku powyżej 1,5 tys. zł.....	17
Kiedy wartość składnika nie przekracza 3,5 tys. zł.....	18
Oprogramowanie komputerów.....	20
Program napisany w pracy.....	20
Koszt wytworzenia.....	21
Z orzecznictwa sądów administracyjnych i pism organów podatkowych	22
Obowiązek prowadzenia ewidencji.....	22
Nieujęcie majątku w ewidencji.....	22
Wpis środka trwałego do ewidencji.....	22
Programy komputerowe.....	22
Zaliczenie do kosztów części zużytych do budowy zestawu modułów.....	22
Zakup zestawu komputerowego.....	23
Ustalenie wartości początkowej aportu.....	23
Zakup form do wyrobu obcasów.....	23
Zaliczenie do kosztów części zużytych do budowy zestawu modułów.....	23
Ujawnienie składnika majątku firmy po upływie roku	24

Korekta VAT w związku z zakupem środków trwałych	28
Jak ustalić wartość początkową środków trwałych	30
Metody ustalania wartości początkowej.....	31
Środki trwałe i wartości niematerialne nabyte w drodze kupna	32
Kiedy nie przysługuje zwrot VAT.....	33
Środki trwałe i wartości niematerialne nabyte za częściową odpłatnością.....	35
Środki trwałe i wartości niematerialne otrzymane nieodpłatnie.....	37
Środki trwałe i wartości niematerialne wytworzone we własnym zakresie	38
Wartość początkowa środków trwałych otrzymanych w drodze darowizny	38
Środki trwałe i wartości niematerialne nabyte w formie aportu	41
Wartość początkowa firmy	41
Wartość początkowa inwestycji w obcych środkach trwałych	42
Amortyzowane lokale mieszkalne	42
Połączenie i podział firm	43
Ulepszenia w środkach trwałych.....	45
Inwestycja w lokalu mieszkalnym	45
Prawa majątkowe, licencje, programy komputerowe.....	46
Odlączenie i przyłączenie części składowych	46
Wartość początkowa w prawie bilansowym	47
Z orzecznictwa sądów administracyjnych	48
Wartość początkowa środka trwałego	48
Oplaty z umowy licencyjnej.....	48
Zakres ulepszenia	49
Inwestycja w obcym środku trwałym.....	49
Decydowanie o amortyzacji	49
Ustalanie wartości firmy.....	49
Ustalenie wartości początkowej na podstawie cen rynkowych	50
Nakłady na obcy środek trwały	50
Ulepszenie środka trwałego.....	51
Stawki amortyzacji	51
Tabela ustawowych stawek amortyzacyjnych.....	52
Stawki amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych.....	62
Środki trwałe według KŚT	63
Metody amortyzacji	70
Terminy i sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych.....	73
Amortyzacja przyspieszona.....	75
Identyczne zasady stosują podatnicy CIT.....	81
Amortyzacja ekspresowa	83
Ograniczenie wysokości odpisów amortyzacyjnych.....	85
Środki trwałe w ewidencji księgowej	90

Wstęp

Każdy przedsiębiorca prędzej czy później musi zmierzyć się z tak egzotycznym zjawiskiem jak amortyzacja. Dlaczego? Dlatego, że żadnej działalności nie da się prowadzić bez podstawowego chociażby tylko wyposażenia, takiego jak komputer, drukarka, telefon czy samochód. Potrzebne jest też chociaż małe biuro, biurko, krzesło itd. Aby to wyposażenie zdobyć, najczęściej trzeba je dla firmy kupić, albo nabyć w jakikolwiek inny sposób, jeśli ten jest tylko legalny. I tu pojawia się kłopot zwany amortyzacją. Z przepisów podatkowych wynika bowiem wprost, że taki kupiony dla firmy sprzęt nie może być ot tak sobie wrzucony w koszty na podstawie faktury na jego zakup czy też innego dokumentu potwierdzającego nabycie jego własności. A raczej nie zawsze może być tak potraktowany.

Część firmowych zakupów rzeczowych musi być traktowana jako tzw. środek trwały, a jeśli zakup ma charakter zakupu nie rzeczy a prawa, jako wartość niematerialna i prawna.

Prawo podatkowe pozwala na dokonywanie amortyzacji określonych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Przy czym amortyzacja jest obowiązkiem, a nie prawem podatnika. Odpisów amortyzacyjnych należy dokonywać, nawet jeśli w świetle przepisów podatkowych nie są one zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Co ważne, ustawodawca nie pozwala wydatków i nakładów poniesionych na środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodu. Pozwala natomiast na stopniowe zaliczanie ich do kosztów poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Innymi słowy, jeśli środek trwały czy wartości niematerialne i prawne podlegają amortyzacji, nakłady poniesione na ich nabycie lub wytworzenie nie mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodu w dacie poniesienia wydatku. Kosztem będą dopiero odpisy amortyzacyjne dokonywane według zasad zawartych w ustawach o podatkach dochodowych.

Czym jest amortyzacja

Amortyzacja to pojęcie ekonomiczne oznaczające wartość zużycia trwałych składników majątku przedsiębiorstwa. Wartość ta odpowiada nakładom, jakie są konieczne do utrzymania sprawności technicznej oraz do ich odtworzenia (zastąpienia nowymi) składników majątku trwałego po tym, gdy się one zużywają. Przy czym przez pojęcie trwałe składniki majątku przedsiębiorstwa należy rozumieć takie składniki, które użytkowane są w dłuższym okresie czasu, a więc nie ulegają zużyciu w normalnym procesie produkcji.

Z punktu widzenia praktyki kluczowe znaczenia ma przede wszystkim amortyzacja podatkowa i bilansowa. Rozróżnienie to wynika z reguł, według których doko-

nuje się amortyzacji. Jeżeli są to reguły wynikające z prawa podatkowego, mamy do czynienia z amortyzacją podatkową. Jeżeli reguły prawa bilansowego (przepisy o rachunkowości) z amortyzacją bilansową.

Obecnie amortyzacja podatkowa to przede wszystkim kategoria kosztowa. Stanowi ona pewien sposób zaliczania wydatków ponoszonych przez przedsiębiorstwo na wytworzenie majątku trwałego, czyli takiego, który nie ulega szybkiemu zużyciu w normalnym cyklu produkcji, do kosztów działalności tego przedsiębiorstwa. Podstawowym kryterium zaliczenia składnika majątku do środków trwałych jest przewidywany okres ich używania dłuższy niż rok. Sama amortyzacja polega zaś na wpisywaniu w koszty określonej części wydatków poniesionych na zakup lub wytworzenie składnika majątku, np. określonej maszyny, linii technologicznej, ale też np. licencji itp. praw majątkowych. Z reguły odbywa się według określonej stawki procentowej. Jeśli np. stawka taka wynosi 20 proc., w ciągu roku kosztem jest tylko 1/5 wydatków poniesionych na ten cel, a amortyzacja, czyli wpisywanie takiego zakupu do kosztów uzyskania przychodów, trwa w sumie 5 lat. Stawka może też wynikać z przewidywanego okresu używania. W takim przypadku przepisy przewidują z reguły, że nie może to być krócej niż pewien z góry założony okres, np. 2 lata. Wówczas wiadomo, że maksymalna stawka amortyzacji to 50 proc. Odpisów dokonuje się albo miesięcznie, albo kwartalnie. Możliwe są też odpisy roczne lub jednorazowe.

Definicja z przepisów podatkowych

Prawo podatkowe pozwala na dokonywanie amortyzacji określonych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Przy czym amortyzacja jest obowiązkiem, a nie prawem podatnika. Co ważne, odpisów amortyzacyjnych należy dokonywać, nawet jeśli w świetle przepisów podatkowych nie są one zaliczane do kosztów uzyskania przychodów.

Amortyzacji podlegają, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- maszyny, urządzenia i środki transportu,
- inne przedmioty

- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1 ustawy o PIT. To właśnie takie składniki majątku nazywane są środkami trwałymi.

Amortyzacji podlegają również, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych, zwane inwestycjami w obcych środkach trwałych,

- budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie,
- składniki majątku, niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 23a pkt 1, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a ustawy odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający – które również zaliczane są do środków trwałych,
- tabor transportu morskiego w budowie, sklasyfikowany w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) w grupie statki o symbolu 35.11, zaliczone do branży 1051-1053 Systematycznego Wykazu Wyrobów (SWW) Głównego Urzędu Statystycznego.

W przypadku składników majątku nie dokonuje się amortyzacji. Zgodnie z obowiązującymi obecnie przepisami nie podlegają amortyzacji następujące wartości niematerialne i prawne:

- prawa wieczystego użytkowania gruntów,
- wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania, gdy przyjęte składniki majątku są zaliczane do składników majątku używającego,
- budynki mieszkalne wraz ze znajdującymi się w nich dźwigami lub lokale mieszkalne służące prowadzonej działalności gospodarczej lub wdzierzawiane albo wynajmowane na podstawie umowy, jeżeli podatnik nie podejmie decyzji o ich amortyzowaniu,
- dzieła sztuki i eksponaty muzealne.

Nie podlegają również składniki majątki (środki trwałe i wartości niematerialne i prawne), które nie są używane na skutek zaprzestania działalności, w której te wartości były używane. W tym przypadku wartości te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaprzestano tej działalności.

Wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi amortyzacji są nabyte i nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa do: wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych,
- wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how) – o ile przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok, a równocześnie są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez nie-

go działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencyjnej), umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

Ponadto wartościami niematerialnymi i prawnymi podlegającymi amortyzacji są również – i to niezależnie od przewidywanego okresu ich używania, wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:

- kupna,
- przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a ustawy, dokonuje korzystający (o tym, kiedy ma on do tego prawo, będą szerzej pisał w następnym podrozdziale).

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się także pod pewnymi warunkami koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika. Aby możliwe było zaliczenie wymienionych prac do wartości niematerialnych i prawnych, powinny być spełnione łącznie następujące warunki:

- produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz
- techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz
- z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Wymienione składniki zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych bez względu na przewidywany okres ich używania.

Amortyzacji podlegają również, niezależnie od przewidywanego okresu używania:

- spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa do: wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych,
- wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
 - niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, a wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy określonej w art. 23a pkt 1 ustawy o PIT, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości – jeżeli zgodnie

z przepisami rozdziału 4a wymienionej ustawy odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

Należy podkreślić, że podobnie jak ma to miejsce w przypadku środków trwałych, również w odniesieniu do wartości niematerialnych i prawnych kluczowe znaczenie dla uznania określonego składnika majątku podatnika za wartość niematerialną i prawną ma okres jej użytkowania (dłuższy niż rok), kryterium własności oraz fakt wykorzystywania jej na potrzeby działalności gospodarczej podatnika. Znaczenia takiego nie ma natomiast wartość początkowa. Mimo to może ona mieć wpływ na sposób traktowania i amortyzowania wartości niematerialnej i prawnej, pod warunkiem jednak, że nie przekracza 3,5 tys. zł

Definicja z ustawy o rachunkowości

Aby uznać dany składnik majątku za środek trwały i przyjąć go do używania, powinien on spełniać warunki określone w art. 3 ust. 1 pkt 15 ustawy o rachunkowości. Zgodnie z definicją zawartą w tym artykule, przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki.

Przede wszystkim, aby móc amortyzować środek trwały, musi on być kompletny i zdatny do użytku w momencie przekazania go do użytkowania.

Szczegółowa definicja mówi o tym, że na potrzeby prawa bilansowego przez środki trwałe rozumie się 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.

Środki trwałe oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy.

Z kolei przez środki trwałe w budowie rozumie się przez to zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego.

Do środków trwałych nie zalicza się tych składników majątku, które traktowane są jak inwestycje. Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości jako inwestycje rozumie się aktywa posiadane przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów, uzyskania przychodów w formie odsetek, dywidend (udziałów w zyskach) lub innych pożytków,

w tym również z transakcji handlowej, a w szczególności aktywa finansowe oraz te nieruchomości i wartości niematerialne i prawne, które nie są użytkowane przez jednostkę, lecz są posiadane przez nią w celu osiągnięcia tych korzyści. W przypadku zakładów ubezpieczeń i zakładów reasekuracji przez inwestycje rozumie się lokaty;

Jeżeli jednostka przyjęła do używania obce środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne na mocy umowy, zgodnie z którą jedna ze stron, zwana dalej finansującym, oddaje drugiej stronie, zwanej dalej korzystającym, środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne do odpłatnego używania lub również pobierania pożytków na czas oznaczony, środki te i wartości zalicza się do aktywów trwałych korzystającego, jeżeli umowa spełnia co najmniej jeden z następujących warunków:

- przenosi własność jej przedmiotu na korzystającego po zakończeniu okresu, na jaki została zawarta,
- zawiera prawo do nabycia jej przedmiotu przez korzystającego, po zakończeniu okresu, na jaki została zawarta, po cenie niższej od wartości rynkowej z dnia nabycia,
- okres, na jaki została zawarta, odpowiada w przeważającej części przewidywanemu okresowi ekonomicznej użyteczności środka trwałego lub prawa majątkowego, przy czym nie może być on krótszy niż $\frac{3}{4}$ tego okresu. Prawo własności przedmiotu umowy może być, po okresie, na jaki umowa została zawarta, przeniesione na korzystającego,
- suma opłat, pomniejszonych o dyskonto, ustalona w dniu zawarcia umowy i przypadająca do zapłaty w okresie jej obowiązywania, przekracza 90 proc. wartości rynkowej przedmiotu umowy na ten dzień. W sumie opłat uwzględnia się wartość końcową przedmiotu umowy, którą korzystający zobowiązuje się zapłacić za przeniesienie na niego własności tego przedmiotu. Do sumy opłat nie zalicza się płatności na rzecz korzystającego za świadczenia dodatkowe, podatków oraz składek na ubezpieczenie tego przedmiotu, jeżeli korzystający pokrywa je niezależnie od opłat za używanie,
- zawiera przyrzeczenie finansującego do zawarcia z korzystającym kolejnej umowy o oddanie w odpłatne używanie tego samego przedmiotu lub przedłużenia umowy dotychczasowej, na warunkach korzystniejszych od przewidzianych w dotychczasowej umowie,
- przewiduje możliwość jej wypowiedzenia, z zastrzeżeniem, że wszelkie powstałe z tego tytułu koszty i straty poniesione przez finansującego pokrywa korzystający,
- przedmiot umowy został dostosowany do indywidualnych potrzeb korzystającego. Może on być używany wyłącznie przez korzystającego, bez wprowadzania w nim istotnych zmian.

Z ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Środek trwały musi być zdalny do użytku

Przedsiębiorca nie może zaliczyć do kosztów odpisów amortyzacyjnych od zdewastowanej nieruchomości **niezdanej do użytku**. Zakaz ten obowiązuje, nawet jeśli faktycznie udaje mu się jej używać – **wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 lipca 2011 r., sygn. akt II FSK 245/10**

Okres użytkowania musi być dłuższy niż rok

Wartość samochodu zakupionego na cele osobiste, a następnie przekazanego na wyłączny użytek prowadzonej działalności gospodarczej, będzie stanowiła podstawę do zaliczenia tej wartości **bezpośrednio do kosztów** uzyskania przychodów (a nie poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych), **jeżeli przewidywany okres używania tego auta na potrzeby działalności gospodarczej będzie krótszy niż rok lub równy temu okresowi**. Nie ma przy tym znaczenia, że samochód zostanie przekazany na cele działalności gospodarczej po upływie trzech lat od chwili zakupu. Wartość samochodu do tego momentu nie może, na gruncie art. 22 ust. 1 ustawy o PIT, stanowić kosztu uzyskania przychodu. Dopiero po przekazaniu pojazdu na cele działalności gospodarczej będzie on służył osiągnięciu przychodu z tej działalności, i wartość rynkowa samochodu (uwzględniająca jego stan i stopień zużycia) z tej chwili może podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 28 lipca 2010 r., sygn. akt I SA/Bd 492/10**

Wyodrębnione lokale to odrębne środki trwałe

Skoro w kamienicy znajdowały się **cztery prawnie wyodrębnione lokale, stanowiące odrębny przedmiot własności**, to w istocie, z punktu widzenia ustawy o PIT, przedmiotem transakcji sprzedaży było pięć odrębnych składników majątku, stanowiących oddzielne środki trwałe w prowadzonej przez skarżącą pozarolniczej działalności gospodarczej, tj. cztery wyodrębnione lokale oraz pozostała część kamienicy wraz z dobudowanymi pawilonami handlowymi – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 5 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 160/10**

Kompletność i zdarność do użytku

Kompletność i zdarność do użytku w dniu przyjęcia do używania oznacza, że **środek trwały zawiera wymagane elementy konstrukcyjne pozwalające na jego funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem, jest sprawny technicznie**, a jeśli istnieją wymogi formalne, to także są one spełnione (np. wydano decyzję o pozwoleniu na użytkowanie budynku, choć nie jest to warunek przewidziany przez prawo podatkowe). Przekazanie środka trwałego do używania przez podatnika należy rozumieć jako rozpoczęcie

wykorzystywania go zgodnie z jego przeznaczeniem. Warunki kompletności i zdatności do użytku środka trwałego, o którym mowa w art. 22a ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT, są spełnione dopiero wówczas, gdy obiekt budowlany może na mocy decyzji o pozwoleniu na użytkowanie być legalnie przyjęty do użytkowania. Do czasu wydania takiej decyzji obiekt budowlany nie może być zaliczony do środków trwałych, a tym samym nie może być amortyzowany – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 16 października 2010 r., sygn. akt I SA/Lu 379/09**

Zasady korzystania ze środka trwałego

1. Prowadząc działalność gospodarczą, przedsiębiorca powinien prowadzić swą dokumentację w taki sposób, by nie tylko ów cel osiągnąć, lecz także, by móc skorzystać z wszelkich regulacji prawnych umożliwiających uiszczenie najbardziej korzystnego należnego podatku. Jest więc w interesie podmiotu gospodarczego branie udziału w postępowaniu podatkowym w sposób zdolny do udokumentowania celowości wydatków w stopniu, który nie niweczy tego celu wskutek braków, których organ podatkowy nie jest w stanie uniknąć.

2. Amortyzacja dotyczy zużycia środków trwałych w danym okresie, którego wyrazem jest określona wartość konieczna do utrzymania tych składników w dalszej eksploatacji lub odtworzenia po ich zużyciu. Jest ona zatem majątkowym obrazem zużycia danego środka trwałego w czasie. Funkcjonalnie wystarczające jest **wykazanie związku używania określonego środka trwałego z prowadzeniem działalności gospodarczej, w taki sposób, że dany środek służy przede wszystkim tejże działalności**. Z przyczyn prakseologicznych ustawa nie wymaga ani wykazania, ani zaistnienia wyłączności takiego związku. Przy ustaleniu głównego celu wykorzystania środka trwałego jego osobiste i uboczne wykorzystywanie przez podatnika lub członków jego rodziny nie jest wystarczającym powodem wyłączenia – **wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 stycznia 2009 r., sygn. akt II FSK 1470/07**

Ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych

Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów są obowiązani do prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zawierającej co najmniej:

- liczbę porządkową,
- datę nabycia,
- datę przyjęcia do używania,
- określenie dokumentu stwierdzającego nabycie,
- określenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej,
- symbol Klasyfikacji Środków Trwałych,
- wartość początkową,
- stawkę amortyzacyjną,
- kwotę odpisu amortyzacyjnego za dany rok podatkowy i narastająco za okres dokonywania tych odpisów, w tym także, gdy składnik majątku był kiedykolwiek wprowadzony do ewidencji (wykazu), a następnie z niej wykreślony i ponownie wprowadzony,
- zaktualizowaną wartość początkową,
- zaktualizowaną kwotę odpisów amortyzacyjnych,
- wartość ulepszenia zwiększającą wartość początkową, datę likwidacji oraz jej przyczynę albo datę zbycia.

Zapisów dotyczących środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się w ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego.

W razie zmiany formy opodatkowania podatnicy, zakładając ewidencję, uwzględniają w niej odpisy amortyzacyjne przypadające za okres opodatkowania w formie zryczałtowanego podatku dochodowego lub podatku tonażowego.

W razie braku ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywane odpisy amortyzacyjne nie stanowią kosztów uzyskania przychodów.

Wpisów w ewidencji środków trwałych dokonuje się na podstawie dokumentów, z których wynika wartość początkowa środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych.

Ewidencja środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych może przybrać dowolną formę. Może być prowadzona zarówno w postaci książeczki zakupionej w księgarni akcydensowej (gotowa ewidencja), wypełnionej ręcznie, jak i wydrukowanych z komputera kart z tabelkami, również wypełnionych ręcznie, jak i kartki z ręcznie narysowaną tabelką i wypełnionej ręcznie. Istotne jest jedynie, by zawierała wszystkie niezbędne informacje.

Księgi rachunkowe

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, każdy przedsiębiorca zobowiązany jest ewidencjonować majątek firmy. W tym celu tworzona jest ewidencja środków trwałych. Podatnicy prowadzący, zgodnie z przepisami o rachunkowości, księgi rachunkowe są obowiązani do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

Ewidencję środków trwałych prowadzona jest na koncie „Środki trwałe”. Na koncie „Środki trwałe” ewidencjonuje się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki. Przykładowo, jeżeli zakupiona maszyna będzie wymagała montażu, powinno to być ujawnione na koncie „Środki trwałe w budowie”. Dopiero w momencie gdy jednostka przyjmie maszynę do użytku, może zostać przeniesiona na konto „Środki trwałe”. Taki wymóg oznacza również, że na tym koncie nie powinny znajdować się składniki majątku w trakcie ulepszenia.

Ewidencję środków trwałych w budowie prowadzi się na odrębnym koncie „Środki trwałe w budowie”. Po stronie Winien tego konta ujmowane są następujące, typowe operacje gospodarcze:

- faktury VAT oraz rachunki za zakupione obiekty, za zakupione obce inwestycje rozpoczęte, za instalację obiektów, roboty budowlano-montażowe, dokumentację, nadzór itp. (w cenie zakupu netto – bez VAT lub brutto, zależnie od tego, czy VAT podlega odliczeniu lub zwrotowi, czy też jest elementem ceny nabycia);
- roboty wykonane w ramach działalności operacyjnej na rzecz działalności inwestycyjnej;
- wyroby własnej produkcji przekazane na rzecz działalności inwestycyjnej;
- wartość netto środka trwałego postawionego w stan likwidacji w związku z realizacją inwestycji;
- nieodpłatne przejęcie inwestycji rozpoczętych (w wartości brutto z naliczonym VAT);
- ujawnione nadwyżki w składnikach inwestycji rozpoczętych;
- odsetki, prowizje, ujemne różnice kursowe od kredytów, pożyczek i rozrachunków w walutach obcych ustalone w okresie realizacji inwestycji.

Po stronie Ma konta „Środki trwałe w budowie” ujmowane są następujące, typowe operacje gospodarcze:

- ujawnione niedobory i szkody w składnikach inwestycji rozpoczętych;
- dodatnie różnice kursowe od kredytów, pożyczek i rozrachunków w walutach obcych ustalone w okresie realizacji inwestycji;
- przyjęcie do eksploatacji zakończonego środka trwałego;
- nieodpłatne przekazanie środków trwałych w budowie;
- odpisanie środków trwałych w budowie, które nie przyniosły efektu użytecznego;
- wysięgowanie sprzedanych środków trwałych w budowie;
- odpisanie środków trwałych w budowie zniszczonych w wyniku zdarzeń losowych;

- zmniejszenie kosztów inwestycji (środków trwałych w budowie) w wyniku np. odzysków z likwidacji środków trwałych dokonanej w związku z realizacją inwestycji. Do konta „Środki trwałe w budowie” jednostka gospodarcza powinna prowadzić ewidencję szczegółową.

Ewidencja u podatników ryczałtu

Ryczałt od przychodów ewidencjonowanych jest uproszczoną formą opodatkowania podatkiem dochodowym (formą PIT). Polega on na tym, że podatek płacony jest według stałych stawek (różnych w przypadku różnych aktywności zarobkowych) od przychodu. Innymi słowy, podatek to pewna stała część uzyskanego przychodu. Oznacza to, że nie ma konieczności ustalania dochodu. Dlatego nie ustala się kosztów, w tym kosztów amortyzacji. Nie oznacza to jednak, że ryczałtowcy nie mają do czynienia z amortyzacją.

Mimo że nie ustalają oni kosztów, to jednak podatnicy oraz spółki, których wspólnicy są opodatkowani w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, są obowiązani posiadać i przechowywać dowody zakupu towarów, prowadzić wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ewidencję wyposażenia oraz, odrębnie za każdy rok podatkowy, ewidencję przychodów. Od tej zasady istnieje jeden wyjątek. Ewidencji takich nie muszą prowadzić osoby utrzymujące się z najmu, pod warunkiem jednak, że najem potwierdzony jest pisemną umową.

Obowiązek prowadzenia ewidencji, w tym także ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, powstaje od dnia, od którego ma zastosowanie opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

Zasady prowadzenia ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych przez ryczałtowców określa specjalne rozporządzenie ministra finansów.

W przypadku utraty prawa do ryczałtu lub zrzeczenia się tej formy opodatkowania (można to zrobić zawsze do 20 stycznia kolejnego roku podatkowego), konieczne staje się zweryfikowanie zasad rozliczania amortyzacji. W razie utraty warunków do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, podatnik jest obowiązany, poczynając od dnia, w którym nastąpiła utrata tych warunków, zaprowadzić właściwe księgi – chyba że jest zwolniony z tego obowiązku – i opłacać podatek dochodowy na ogólnych zasadach.

Składniki majątku używane krócej niż rok

Z definicji zarówno środków trwałych, jak i wartości niematerialnych i prawnych wynika, że amortyzacji podlegają te z nich, których przewidywany okres użytkowania jest dłuższy niż rok. O tym, jak długo będzie używana na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej określona wartość niematerialna i prawna, decyduje samodzielnie podatnik. Podejmując taką decyzję, musi on jednak pamiętać, że w przypadku, gdy najpierw zdecyduje, że określony składnik majątku będzie użytkowany krócej niż rok, a następnie użytkowany jednak dłużej, będzie zmuszony do prze-

kwalifikowania tego składnika majątku do wartości niematerialnych i prawnych lub środków trwałych oraz do skorygowania kosztów uzyskania przychodów i zapłacenia karnych odsetek.

Obowiązujące obecnie przepisy przewidują, że w przypadku gdy podatnik nabył składnik majątku o wartości początkowej przekraczającej 3,5 tys. zł, i ze względu na przewidywany przez niego okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczył go do wartości niematerialnych i prawnych lub środków trwałych, a faktyczny okres jego używania przekroczy rok – podatnik obowiązany jest, w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym ten rok upłynął:

- zaliczyć ten składnik do wartości niematerialnych i prawnych lub środków trwałych, przyjmując go do ewidencji w cenie nabycia,
- zmniejszyć koszty uzyskania przychodów o różnicę między ceną nabycia lub kosztem wytworzenia a kwotą odpisów amortyzacyjnych, przypadającą na okres dotychczasowego używania, obliczonych przy zastosowaniu zasad określonych w przepisach odpowiedniej ustawy o podatku dochodowym,
- stosować wymienione wyżej stawki amortyzacji, w całym okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych,
- wpłacić, w terminie do 20. dnia tego miesiąca, do właściwego urzędu skarbowego kwotę odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie tego składnika majątku do dnia, w którym okres jego używania przekroczył rok, i naliczoną kwotę odsetek wykazać w składanych deklaracjach lub zeznaniu.

Jednorazowy odpis zakupu w koszty

Podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, które są zaliczane do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli ich wartość początkowa nie przekracza 3,5 tys. zł. Decyzja w tej kwestii zależy wyłącznie od woli podatnika. Jeżeli podatnik zdecyduje się nie amortyzować takich składników majątkowych, wówczas wydatki poniesione na ich nabycie stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania. Wydatki takie zalicza się bezpośrednio do kosztów podatkowych jednorazowo i w pełnej wysokości.

PRZYKŁAD

Jednorazowe zaliczenie zakupu do kosztów podatkowych

Podatnik kupił zestaw komputerowy. Cena nabycia wyniosła 2,2 tys. zł. Podatnik zdecydował, że z uwagi na fakt, że wartość zestawu nie przekracza 3,5 tys. zł, nie będzie zaliczał jej do wartości niematerialnych i prawnych. W konsekwencji podatnik zaliczył całe 2,2 tys. zł jednorazowo w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Komputer został oddany do używania w maju 2010 roku. W związku z tym podatnik zaliczył ten wydatek do kosztów maja.

Jednorazowy odpis amortyzacyjny

W przypadku środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa nie przekracza 3,5 tys. zł, podatnicy mają także inną możliwość niż niezaliczanie takiego składnika do majątku trwałego przedsiębiorstwa. Mogą mianowicie zaliczyć je do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a następnie dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego stanowiącego koszt uzyskania przychodów. Efekt ekonomiczny jest dokładnie taki sam jak w przypadku opisanym wyżej, z tym jedynie zastrzeżeniem, że tak zamortyzowany środek trwały lub wartość niematerialna i prawna powinny być bezwzględnie wykazane w ewidencji wartości niematerialnych i prawnych.

Jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dokonuje się w miesiącu oddania do używania wartości niematerialnej i prawnej albo w miesiącu następnym.

PRZYKŁAD

Dokonanie odpisu jednorazowego

Żałóżmy teraz, że podatnik nabył licencję na system operacyjny za 2890 zł. Mimo faktu, że cena nie przekracza 3,5 tys. zł, podatnik postanowił zaliczyć tę licencję do wartości niematerialnych i prawnych. Licencję wpisał w związku z tym do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych. Z uwagi na to, że wartość licencji jest niższa niż 3,5 tys. zł, podatnik postanowił dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu oddania licencji do używania (załóżmy, że np. w maju 2010 r.). Dokonany w ten sposób odpis amortyzacyjny zaliczył do kosztów uzyskania przychodów tego właśnie miesiąca.

Jak rozliczyć składniki majątku powyżej 1,5 tys. zł

W przypadku gdy podatnik nie zaliczy rzeczowego składnika majątkowego (nie dotyczy to zatem wartości niematerialnych i prawnych, chodzi tu bowiem wyłącznie o składniki rzeczowe majątku firmy) do środków trwałych z uwagi na to, że jego wartość nie przekracza 3,5 tys. zł, to nie jest on traktowany jako środek trwały. Natomiast w każdym takim przypadku, gdy podatnik nie zaliczy tego składnika do środków trwałych, a jego wartość początkowa przekroczy 1,5 tys. zł, podatnik musi ujawnić go w prowadzonej obok podatkowej księgi przychodów i rozchodów ewidencji wyposażenia. Z przepisów dotyczących zasad prowadzenia tejże księgi wynika bowiem, że każdy składnik, który nie został zaliczony do środków trwałych, a którego wartość przekracza 1,5 tys. zł, stanowi wyposażenie.

Przepisy przewidują przy tym, że ewidencja wyposażenia powinna zawierać co najmniej następujące dane: numer kolejny wpisu, datę nabycia, numer faktury lub rachunku, nazwę wyposażenia, cenę zakupu wyposażenia lub koszt wytworzenia, numer pozycji, pod którą wpisano w księdze koszt związany z nabyciem wyposażenia,

datę likwidacji (w tym również datę sprzedaży lub darowizny) oraz przyczynę likwidacji wyposażenia.

Przepisy nie ustalają jednak urzędowego wzoru takiej ewidencji. Dopuszczalny jest zatem każdy wzór, jeśli tylko zawiera wskazane przez przepisy elementy.

Kiedy wartość składnika nie przekracza 3,5 tys. zł

Gdy wartość początkowa zakupionego składnika majątku jest nie wyższa niż 3,5 tys. zł, możemy albo zaliczyć taki zakup od razu jednorazowo w koszty, albo też dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Kłopot tylko w tym, że samo spojrzenie na fakturę dokumentującą nasz zakup nie wystarczy, aby ustalić, czy wartość początkowa jest większa, czy mniejsza niż 3,5 tys. zł. Jak zatem ustalić, ile jest warty nasz zakup? Otóż musimy ustalić, jaka jest cena nabycia środka trwałego.

Co do zasady, tak rozumiana cena nabycia to wartość netto zakupu, a zatem cena pomniejszona o VAT. Tyle tylko, że tak jest jedynie wówczas, gdy ktoś jest aktywnym podatnikiem tego podatku, a zatem gdy podatek zawarty w cenie może być potraktowany jako podatek naliczony. Innymi słowy, gdy mamy prawo odliczyć sobie taki VAT, wartość początkowa ustalana jest jako kwota netto (cena minus VAT). Wartość początkowa w kwocie brutto (cena całkowita z VAT) będzie brana pod uwagę wówczas, gdy w momencie dokonywania zakupu korzystamy ze zwolnienia z VAT albo też zakup ten ma związek ze sprzedażą nieopodatkowaną. W tych przypadkach VAT naliczony w cenie sprzedaży nie podlega bowiem odliczeniu. A skoro nie można go odliczyć, to nie pomniejsza on wartości początkowej dla potrzeb amortyzacji.

Chodzi tu o takie przypadki, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. Wspomniane odrębne przepisy to oczywiście przede wszystkim ustawa o VAT oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie.

PRZYKŁAD

Ustalenie wartości u płatnika VAT

Podatnik kupił komputer za 3 tys. zł netto. Cena z VAT (22 proc.) to 3,66 tys. zł. Jeśli podatnik ma prawo do odliczenia sobie 660 zł VAT w ramach rozliczeń VAT, to wartością początkową komputera dla celów amortyzacji będzie kwota netto, czyli 3 tys. zł. A zatem taki komputer podatnik będzie mógł albo uznać za środek trwały, albo też nie, w zależności od tego, co sam postanowi. Jeśli uzna, że nie chce go traktować jako środka trwałego, stanie się on wyposażeniem (z uwagi na to, że jego wartość przekracza 1,5 tys. zł), całe 3 tys. zł wpisze od razu w koszty, a 660 zł rozliczy jako podatek naliczony w ramach rozliczenia VAT.

Gdy jednak zakupu takiego jak w przykładzie dokonamy w momencie, gdy przysługuje nam zwolnienie z VAT albo w związku z prowadzeniem czynności, które z VAT są zwolnione, albo też w związku z wykonywaniem czynności, które w ogóle nie podlegają opodatkowaniu VAT, a zatem gdy nie będzie możliwości odliczenia VAT zawartego w cenie komputera, wartość początkowa wyniesie 3,66 tys. zł. Oznacza to, że komputer trzeba będzie amortyzować. I to w ratach, a nie jednorazowo. Chyba że zamierzamy używać go krócej niż rok. Takie przypadki zdarzają się jednak raczej rzadko.

Ustalając wartość początkową, a zatem i to, czy nasz nowy firmowy nabytek trzeba czy też nie trzeba amortyzować, musimy brać pod uwagę znacznie więcej rzeczy niż tylko VAT i cenę netto.

Nieco więcej komplikacji istnieje, gdy zakup związany jest zarówno ze sprzedażą opodatkowaną, jak i zwolnioną. O tym jednak szerzej dalej.

Gdy uporamy się już z rozstrzygnięciem kwestii, czy uwzględniamy cenę netto czy brutto, musimy zabrać się do ustalenia tego, co jeszcze trzeba do tej ceny doliczyć. A ustawodawca każe nam doliczać mnóstwo różnych rzeczy. Mówi mianowicie o konieczności doliczenia kosztów związanych z zakupem, naliczonych do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania.

Przepisy wyjaśniają od razu, że chodzi o takie koszty, jak koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji.

PRZYKŁAD

Uboczne koszty zakupu środka trwałego

Podatnik kupił komputer za 3,66 tys. zł brutto. Załóżmy, że przysługuje mu prawo do odliczenia VAT. A zatem do ustalenia wartości początkowej przyjmuje cenę netto 3 tys. zł. Zanim komputer się u podatnika znalazł, został jednak na jego koszt dostarczony (kurier), co kosztowało go 40 zł netto (VAT do odliczenia). Dodatkowe 100 zł netto kosztowało podatnika ubezpieczenie komputera w drodze (i znów VAT do odliczenia). I w końcu 400 zł netto zapłacił za instalację i konfigurację komputera do pracy w firmie (VAT znów do odliczenia). Jaka jest wartość początkowa komputera brana pod uwagę przy kwalifikowaniu jako środek trwały? Otóż wartość ta to 3540 tys. zł. A zatem o 40 zł za dużo, by móc nie zaliczać komputera do środków trwałych. Innymi słowy, w tym przypadku amortyzować komputer trzeba.

W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku. Te elementy trzeba zatem uwzględnić, gdy zakup dokonywany jest za granicą.

Oprogramowanie komputerów

W przypadku zakupu sprzętu komputerowego warto pamiętać o oprogramowaniu. Komputer i oprogramowanie do niego to odpowiednio środek trwały i wartości niematerialne i prawne, które nie są traktowane jako jeden składnik majątku firmy, a zatem podlegają odrębnej amortyzacji. W tym zakresie jest jednak jeden bardzo ważny wyjątek. System operacyjny traktowany jest jako część składowa komputera (laptopa), jako coś, bez czego nie byłby on zdalny do użytku. A zatem, gdy kupimy komputer za 2 tys. zł i system operacyjny dla niego za 500 zł, musimy brać pod uwagę, że nabyliśmy składnik majątku za 2,5 tys. zł.

Zarówno do środków trwałych, jak i licencji na programy komputerowe mają zastosowanie ogólne reguły amortyzacji. To oznacza, że gdy ich wartość nie przekracza 3,5 tys. zł, to mimo że ich użytkowanie potrwa dłużej niż rok, można wydatki na ich nabycie zaliczyć jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów (kosztów podatkowych). Jak już wyjaśniałem, robi się to w jeden z dwóch sposobów. Pierwszy to nieuznawanie takiego programu za wartość niematerialną i prawną. Jeśli wartość początkowa nie przekracza 3,5 tys. zł, podatek decyduje, czy coś ma być wartością niematerialną i prawną, czy też nie, podejmuje sam. Drugi sposób polega na uznaniu takiego zakupu za wartość niematerialną i prawną (licencja na programy) i dokonaniu jednorazowego odpisu amortyzacyjnego. Można też oczywiście zdecydować się na amortyzację w normalnym trybie. W przypadku gdy wartość początkowa przekracza 3,5 tys. zł, wyboru już nie ma. Nabyte oprogramowanie musi być amortyzowane w normalnym, zgodnym z przepisami ustaw o podatkach dochodowych trybie.

Program napisany w pracy

Nierzadko potrzebne oprogramowanie powstaje bezpośrednio w firmie, tworzone przez pracowników. W takim wypadku możliwe są dwie sytuacje. Otóż prawo autorskie przewiduje, że program taki od razu staje się własnością pracodawcy. To przy nim, a nie przy pracowniku są prawa autorskie do programu. Oznacza to, że program nie jest w żaden sposób nabywany, lecz zostaje wytworzony przez firmę we własnym zakresie. To pierwsza i najczęstsza sytuacja. Druga wiąże się z tym, że prawo autorskie dopuszcza, że pracodawca i pracownik mogą umówić się inaczej. Mogą postanowić, że przeniesienie praw autorskich (tu do programu komputerowego) odbywa się za odrębnym wynagrodzeniem. Ma to swoje konsekwencje w zakresie amortyzacji programu.

Gdy przeniesienie praw autorskich (lub udzielenie licencji) odbędzie się za odrębnym wynagrodzeniem, skutki są identyczne jak wtedy, gdy firma nabywa program na rynku. Program podlega amortyzacji lub nie w zależności od przewidywanego okresu jego użytkowania i możliwości, jakie daje podatnikowi wartość tego programu.

Inaczej rzecz się przedstawia, gdy program powstaje w ramach stosunku pracy. W takim wypadku prawa do programu od razu są przy pracodawcy. Nie ma zatem

nabycia licencji. Jest natomiast wytworzenie programu przez firmę we własnym zakresie. Kłopot w tym, że przepisy podatkowe nie przewidują amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych we własnym zakresie. Amortyzować można tylko wytworzone we własnym zakresie środki trwałe. Inaczej mówiąc, posiadany w firmie z podzespołów komputer podlega amortyzacji. Natomiast napisane do użytkowania na tym komputerze oprogramowanie już amortyzacji nie podlega.

Koszt wytworzenia

Wynagrodzenie pracownika, który program napisał, podlega od razu zaliczeniu do kosztów podatnika. Napisanie programu może się też wiązać z ponoszeniem innych wydatków, np. kosztów doradztwa (konsultacji) lub zakupu fragmentów kodu programu (gotowych modułów wykorzystywanych w pisaniu programu).

Otóż również takie wydatki podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia. Chyba że w ramach zakupu fragmentów kodu nabywana jest licencja na podprogram zdolny do samodzielnego użytkowania. Wówczas taki wydatek będziemy musieli potraktować jako nabycie odrębnej wartości niematerialnej i prawnej, podlegającej amortyzacji.

PRZYKŁAD

Zakup kodu źródłowego

Spółka zakupiła fragmenty kodu programu finansowo-księgowego. Następnie włączyła je do własnego programu. Zakup objął nabycie praw majątkowych autorskich do wykorzystywanego kodu źródłowego programu. Mimo zatem, że stworzony przez spółkę program nie będzie zaliczany do wartości niematerialnych i prawnych, wartość zakupionego wcześniej kodu wykorzystanego do jego stworzenia za wartość taką może być uznana. Spółka zakupiła jednak określone majątkowe prawa autorskie, a te uznawane są za wartości niematerialne i prawne.

PRZYKŁAD

Zakup oprogramowania

Spółka kupiła oprogramowanie bazodanowe. Wstępna opłata licencyjna wyniosła 20 tys. zł. Równocześnie z umowy licencyjnej wynika, że spółka zapłaci raz na kwartał 5 zł za każdego użytkownika logującego się do bazy. Liczba użytkowników bazy zmienia się dynamicznie w miarę wykupywania w spółce usług dostępu do danych. W takim przypadku wartością początkową zakupionej wartości niematerialnej i prawnej jest 20 tys. zł. Pozostała część opłaty jest faktycznie uzależniona od wysokości przychodów uzyskanych przez licencjobiorcę.

Z ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH I PISM ORGANÓW PODATKOWYCH

Obowiązek prowadzenia ewidencji

Podatnik ma obowiązek wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych składników majątku stanowiących środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 7 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Gl 575/09**

Nieujęcie majątku w ewidencji

Skoro podatnik posiadał dwa zbiorniki, których jednostkowa wartość według jego oświadczenia, nie kwestionowanego przez organy podatkowe, wynosiła równowartość ceny ilości odpowiadającego im wagowo złomu, nie miał obowiązku umieszczenia ich w ewidencji środków trwałych. Zatem samo stwierdzenie, że sporne zbiorniki nie zostały ujęte w ewidencji środków trwałych, nie jest wystarczającą podstawą do wniosku, że podatnik tych zbiorników nie posiadał – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 7 kwietnia 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 451/04**

Wpis środka trwałego do ewidencji

Sam fakt zakupienia środka trwałego, który wymaga jeszcze dodatkowych prac, nie pozwala na wpisanie środka do ewidencji i rozpoczęcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Środek ten musi być gotowy, aby móc go wykorzystywać do prowadzenia działalności gospodarczej – **wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 maja 2002 r., sygn. akt III SA 4340/00**

Programy komputerowe

Z istoty i pojęcia utworu jako przedmiotu autorskiego prawa osobistego i majątkowego wynika, że wartością niematerialną jest każdy przejaw działalności twórczej w zakresie programów komputerowych, przy czym jeżeli jego wartość w dniu przyjęcia do użytkowania jest wyższa niż 3500 zł, to podlega odpisom amortyzacyjnym – zgodnie z art. 22f ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2000 nr 14, poz. 176 ze zm.) – a zasady kompletności (art. 22a ust. 1 tej ustawy) oraz zwiększenia wartości początkowej o wartość ulepszeń (art. 22g ust. 17 tej ustawy) nie mają do tych wartości zastosowania – **wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 kwietnia 2007 r., sygn. akt II FSK 1346/06**

Zaliczenie do kosztów części zużytych do budowy zestawu modułów

W sytuacji, gdy zestaw modułów pompowych spełni przesłanki uznania za środek trwały, do kosztów uzyskania przychodów podatnik powinien zaliczyć odpisy

amortyzacyjne, natomiast gdy urządzenie nie spełni przesłanek środka trwałego lub wartość początkowa środka trwałego będzie równa lub niższa niż 3500 złotych, części zużyte do zmontowania urządzenia można odnieść bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów – **interpretacja podatkowa z 1 czerwca 2011 r., nr ILPB1/415-260/11-2/Agr**

Zakup zestawu komputerowego

Zakup zestawu komputerowego o wartości nieprzekraczającej 3500 złotych można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów działalności gospodarczej, przy wprowadzeniu go w miesiącu oddania do użytkowania do ewidencji wyposażenia – **interpretacja podatkowa z 4 marca 2010 r., nr ILPB1/415-1388/10-2/AMN**

Ustalenie wartości początkowej aportu

Wartość początkowa składników majątku na dzień wniesienia aportu może być ustalona na wysokości nie wyższej od wartości rynkowej z tego dnia. W przypadku, gdy wartość początkowa składników majątku nie przekracza wartości 3500 zł, podatnik może nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych i w dniu przyjęcia do użytkowania ująć je bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów. Gdyby ich wartość była wyższa od 3500 zł, podatnik powinien dokonać odpisów amortyzacyjnych począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki wprowadzono do ewidencji z zastosowaniem stawek amortyzacyjnych ustalonych zgodnie z wykazem stawek amortyzacyjnych – **interpretacja podatkowa z 2 grudnia 2010 r., nr IPPB1/415-772/10-5/MT**

Zakup form do wyrobu obcasów

Wydatki poniesione na zakup form, jako wydatki poniesione na nabycie środków trwałych, których wartość początkowa nie przekracza 3500 złotych, mogą zostać bezpośrednio zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do użytkowania. Zakup tych środków nie podlega ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych – **interpretacja podatkowa z 18 listopada 2010 r., nr IBPB1/415-830/10/KB**

Zaliczenie do kosztów części zużytych do budowy zestawu modułów

W sytuacji, gdy zestaw modułów pompowych spełni przesłanki uznania za środek trwały, do kosztów uzyskania przychodów podatnik powinien zaliczyć odpisy amortyzacyjne, natomiast gdy urządzenie nie spełni przesłanek środka trwałego lub wartość początkowa środka trwałego będzie równa lub niższa niż 3500 złotych, części zużyte do zmontowania urządzenia można odnieść bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów – **interpretacja podatkowa z 1 czerwca 2011 r., nr ILPB1/415-260/11-2/AGr**

Ujawnienie składnika majątku firmy po upływie roku

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje, że jeżeli podatnicy nabędą lub wytworzą we własnym zakresie składniki majątku o wartości początkowej przekraczającej 3,5 tys. zł i ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie zaliczą ich do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych, a faktyczny okres ich używania przekroczy rok, to są zobowiązani do ich ujawnienia, korekty kosztów uzyskania przychodów i zapłaty karnych odsetek. To właśnie dlatego decyzja o niezaliczaniu danego składnika majątku firmy do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) musi być dokładnie przemyślana.

Od początku 2009 roku odsetki te naliczane są według stawki, która jest stosowana dla zaległości podatkowych. Te zaś wynoszą obecnie 14 proc. w skali roku.

PRZYKŁAD

Sposób naliczania karnych odsetek

Żałujemy, że do ujawnienia dochodzi 25 grudnia 2011 r. po upływie roku. W takim przypadku zastosowanie znalazły nowe przepisy dotyczące stosowania stawki odsetek dla zaległości podatkowych. Stosuje się stawkę obowiązującą w dniu ujawnienia, więc w tym przypadku jest to 14 proc. Podstawa naliczania to 4 tys. zł. Podatnik musi zatem zapłacić 560 zł karnych odsetek (4 tys. zł x 14 proc.).

Odsetki te naliczane są przy tym według stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych obowiązującej w dniu zaliczenia składnika majątku do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Jeśli zatem zaliczenie takiego składnika do środków trwałych nastąpiło 10 września, odsetki naliczane są według stawki obowiązującej 10 września, a jeśli np. 5 czerwca, to według stawki obowiązującej 5 czerwca.

Podatnik musi wpłacić karne odsetki do urzędu skarbowego – jak wynika z przepisów – w terminie do 20. dnia pierwszego miesiąca, który następuje po miesiącu, w którym ten rok upłynął. Innymi słowy, gdy rok używania samochodu mija np. 20 kwietnia, odsetki trzeba zapłacić do 20 maja (oczywiście z zachowaniem zasad wynikających z Ordynacji podatkowej dotyczących terminów). Kwotę odsetek nalicza się za okres od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie samochodu do dnia, w którym okres jego używania przekroczył rok.

Naliczoną kwotę odsetek trzeba też wykazać w rocznym zeznaniu podatkowym. Przeznaczone są do tego specjalne pozycje. W przypadku podatników składających

zeznanie PIT-36 za 2011 rok będzie się tego dokonywało w części M (poz. 229-252), w której odsetki te można wpisać w podziale na miesiące, kiedy były płacone (jeśli zdarzyło się to w jednym miesiącu, wypełniana jest jedna rubryka). Jeśli składane będzie zeznanie PIT-36L, dokonywało się tego będzie w części L w pozycjach od 80 do 91.

PRZYKŁAD

Korekta kosztów w związku z niezaliczeniem do środków trwałych

Podatnik kupił na potrzeby firmy używaną maszynę za 10 tys. zł. Uznał, że chociaż będzie potrzebna mu tylko przejściowo, bardziej opłacalny jest jej zakup niż leasing lub inna forma czasowego użytkowania. Wydatek na zakup zaliczył jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów.

Po 90 dniach podatnik uznał jednak, że zatrzyma maszynę w firmie znacznie dłużej, bo jej stan techniczny okazał się dużo lepszy, niż początkowo przypuszczał. W związku z tym, że teraz ma zamiar użytkować ją dłużej niż rok, a jej wartość sporo przekracza 3,5 tys. zł, jest zmuszony zaliczyć ją do środków trwałych.

W takim przypadku podatnik musi naliczyć karne odsetki z powodu niezaliczenia przez niemal trzy miesiące rzeczowego składnika majątku do środków trwałych. Przyjmijmy, że zaliczenie do środków trwałych nastąpiło 10 czerwca 2011 r. po 90 dniach od zakupu i zaliczenia wydatku na ten cel do kosztów. 10 czerwca obowiązywała stawka odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynosząca 14 proc. To jednak stawka roczna. Aby ustalić stawkę odsetek, musimy ją zatem podzielić przez 365 dni. Otrzymamy wówczas stawkę z jeden dzień (0,03835616438 proc.). Stawkę tę stosujemy do wartości początkowej, czyli 10 tys. zł, a następnie wynik mnożymy przez 90 (za tyle dni należą się odsetki, a ustalona w poprzednim kroku kwota to odsetki za jeden dzień). W ten sposób ustaliliśmy, że podatnik musi zapłacić 2466 zł karnych odsetek (po zaokrągleniu do pełnych złotych).

Na tym jednak nie koniec. Podatnik musi jeszcze zweryfikować koszty. W tym celu musi wyksięgować z nich kwotę różnicy między 10 tys. zł a odpisami amortyzacyjnymi za okres dotychczasowego użytkowania. Ustala też prawidłowe koszty za ten okres (trzy miesiące) w oparciu o normalne zasady amortyzacji. Ich ustalenie wyglądałoby w sposób następujący:

Wartość początkowa: 10 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji wynikająca z wykazu: 20 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 2 tys. zł

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 166,66 zł

Koszty za okres korekty: 499,99 zł

A zatem do kosztów za okres użytkowania maszyny, który już minął, podatnik mógłby w miejsce poprzednich 10 tys. zł zaksięgować tylko niecały pięćset złotych. Z kosztów musi natomiast wyksięgować różnicę, czyli 9500,01 zł.

PRZYKŁAD**Naliczenie karnych odsetek po ujawnieniu przed upływem roku**

Podatnik kupił na potrzeby firmy ploter za 10 tys. zł. Uznał, że chociaż urządzenie to będzie potrzebne mu tylko przejściowo, bardziej opłacalny jest jego zakup niż leasing lub inna forma czasowego użytkowania. Wydatek na zakup zaliczył jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów. Po 120 dniach podatnik uznał jednak, że zatrzyma ploter w firmie. W związku z tym, że teraz ma zamiar użytkować go dłużej niż rok, a jego wartość sporo przekracza 3,5 tys. zł, jest zmuszony zaliczyć go do środków trwałych. Niestety, również w takim przypadku podatnik musi naliczyć karne odsetki z powodu niezaliczenia przez niemal cztery miesiące rzeczowego składnika majątku do środków trwałych. Przyjmijmy, że zaliczenie do środków trwałych nastąpiło 5 września po 90 dniach od zakupu i zaliczenia wydatku na ten cel do kosztów. Załóżmy, że 5 września obowiązywała stawka odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych wynosząca 10 proc. (uwaga to nie jest rzeczywista stawka odsetek za zwłokę). To jednak stawka roczna. Aby ustalić stawkę odsetek, musimy ją zatem podzielić przez 365 dni. Otrzymamy wówczas stawkę z jeden dzień (0,027397226 proc.). Stawkę tę stosujemy do wartości początkowej, czyli 10 tys. zł, a następnie wynik mnożymy przez 90 (za tyle dni należą się odsetki, a ustalona w poprzednim kroku kwota to odsetki za jeden dzień). W ten sposób ustaliliśmy, że podatnik musi zapłacić 2466 zł karnych odsetek (po zaokrągleniu do pełnych złotych). Odsetki te trzeba będzie wykazać w zeznaniu rocznym.

I znów podobnie jak w poprzednim przykładzie musimy ustalić korektę kosztów.

Wartość początkowa: 10 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji wynikająca z wykazu: 18 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 1,8 tys. zł

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 150 zł

Koszty za okres korekty: 600 zł

Korekta kosztów (do wyksięgowania): 9,4 tys. zł

PRZYKŁAD**Naliczenie karnych odsetek po roku używania**

Podatnik kupił na potrzeby firmy samochód o wartości początkowej 36 tys. zł. Postanowił jednak nie zaliczać go do środków trwałych, ponieważ założył, że przed upływem roku wymieni go na nowy bardziej odpowiadający potrzebom prowadzonej działalności, na który w momencie rozpoczynania działalności nie było go stać. Niestety, wpływy z prowadzonej działalności nie pozwoliły podatnikowi na taką wymianę i po upływie roku był on zmuszony nadal użytkować ten sam samochód. W związku z tym zmuszony jest zapłacić za cały okres, w którym samochód ten nie był zaliczany do środków trwałych, karne odsetki. Samochód

w firmie używany był przez 365 dni (rok), począwszy od 1 czerwca 2010 roku. Rok upłynął zatem 1 czerwca 2011 r. W tym dniu obowiązywała stawka odsetek w wysokości 13,5 proc. rocznie. Karne odsetki naliczane są od wartości początkowej, czyli od kwoty 36 tys. zł. Podatnik zobowiązany zatem jest zapłacić 4680 zł karnych odsetek (36 tys. zł x 13,5 proc.). Odsetki te musi zapłacić do 20. dnia miesiąca, następującego po miesiącu, w którym okres używania przekroczył rok, czyli w tym przypadku do 20 lipca 2011 r. Musi też dokonać korekty kosztów za poprzedni rok podatkowy w sposób przedstawiony już w poprzednim przykłdzie.

Na naliczeniu karnych odsetek rzecz cała jednak się nie kończy. Jeśli składnik majątku o wartości przekraczającej 3,5 tys. zł nie został przez przedsiębiorcę zaliczony do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), a upłynął rok jego użytkowania i użytkowanie to trwa nadal, podatnik musi składnik ten ujawnić (polega to z grubsza rzecz ujmując na wpisaniu go do ewidencji). Przede wszystkim podatnik powinien zatem zaliczyć te składniki do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), przyjmując je – co oczywiste – do ewidencji w cenie nabycia albo koszty wytworzenia. Związane to jest m.in. z ujawnieniem (wpisaniem) ich w odpowiednich ewidencjach, czyli w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

W kolejnym kroku podatnik powinien dokonać korekty kosztów uzyskania przychodów. Nie zaliczając wcześniej wydatków na nabycie takiego składnika majątku do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, podatnik zaliczył je jednorazowo w koszty, zawyżając tym samym koszty podatkowe i zaniżając zapłacony podatek. Dlatego teraz zobowiązany jest zmniejszyć koszty 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 o podatku dochodowym od osób fizycznych, a dla wartości niematerialnych i prawnych – przy zastosowaniu zasad określonych w art. 22m tej ustawy. Jeżeli wspomniana różnica jest wyższa od kosztów danego miesiąca, nierozliczona nadwyżka kosztów pomniejsza koszty w następnych miesiącach.

W przypadku ujawnienia po roku używania środka trwałego (wartości niematerialnej i prawnej) dodatkowym obowiązkiem (poza koniecznością zapłaty karnych odsetek) jest stosowanie do amortyzacji ujawnionego środka trwałego stawek amortyzacyjnych z wykazu zawartego w załączniku nr 1 do ustawy w całym okresie amortyzacji. Podatnik traci zatem prawo do podwyższenia tych stawek oraz stosowania przyspieszonej amortyzacji.

Opisane zasady stosuje się nie tylko wtedy, gdy składnik majątku o wartości przekraczającej 3,5 tys. zł jest używany dłużej niż rok, mimo że nie został zaliczony do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), lecz także w przypadku

zaliczenia wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie składników majątku o wartości początkowej przekraczającej 3,5 tys. zł do kosztów uzyskania przychodów, a następnie zaliczenia tych składników do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) przed upływem roku od dnia ich nabycia lub wytworzenia. W tym ostatnim przypadku odsetki nalicza się do dnia zaliczenia ich do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), czyli przez taką liczbę dni, przez jaką nie były one ujawnione jako środek trwały (wartość niematerialna i prawna).

Korekta VAT w związku z zakupem środków trwałych

Podobnie jak przy zakupach towarów i usług związanych ze sprzedażą opodatkowaną i zwolnioną, podatnik ma obowiązek skorygować po roku podatek naliczony od zakupionych środków trwałych. W zależności od wartości środka trwałego korekta może zostać przeprowadzona jednorazowo lub w ciągu kilku lat.

W przypadku towarów i usług, które na podstawie przepisów o podatku dochodowym są zaliczane przez podatnika do środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, a także gruntów i praw wieczystego użytkowania gruntów, jeżeli zostały zaliczone do środków trwałych nabywcy (z wyłączeniem tych, których wartość początkowa nie przekracza 15 tys. zł), dokonuje się korekty podatku naliczonego. Podatnik dokonuje jej w ciągu pięciu kolejnych lat, a w przypadku nieruchomości w ciągu dziesięciu lat, licząc, począwszy od roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Roczna korekta dotyczy 1/5, a w przypadku nieruchomości 1/10, kwoty podatku naliczonego przy ich nabyciu lub wytworzeniu.

Tak jak w przypadku innych zakupów, korekty dla środków trwałych dokonuje się w deklaracji podatkowej składanej za pierwszy okres rozliczeniowy roku następującego po roku podatkowym, za który dokonuje się korekty. W przypadku gdy w okresie korekty nastąpi sprzedaż towarów zaliczonych do środków trwałych, uważa się, że towary te są nadal używane na potrzeby czynności podlegających opodatkowaniu u tego podatnika, aż do końca okresu korekty. Korekta po sprzedaży powinna być dokonana jednorazowo w odniesieniu do całego pozostałego okresu korekty. Korekty dokonuje się w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż.

W przypadku gdy sprzedane środki trwałe, towary, zostaną:

- opodatkowane w celu dokonania korekty, przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru związane jest z czynnościami opodatkowanymi,
- zwolnione lub nie podlegałyby opodatkowaniu, do obliczenia korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi lub niepodlegającymi opodatkowaniu.

Przepisy dotyczące korekt stosuje się odpowiednio, w przypadku gdy podatnik miał prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru i dokonał takiego obniżenia albo nie

miał takiego prawa, a następnie zmieniło się to prawo, do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru.

Korekty po sprzedaży dokonuje się również, jeżeli towary nabyte do wytworzenia środka trwałego zostały zbyte lub zmieniono ich przeznaczenie przed oddaniem tego towaru do użytkowania.

Korekta podatku naliczonego związanego ze sprzedażą nieruchomości budowlanej wykorzystywanej w działalności gospodarczej podatnika VAT nie będzie miała zastosowania do nieruchomości, od których nie odliczono VAT przy zakupie.

Inwestycje w obcym środku trwałym stanowią u przedsiębiorcy odrębny od nieruchomości środek trwały i podlegają amortyzacji według zasad określonych dla takich środków trwałych, a nie według zasad odnoszących się do nieruchomości.

Oznacza to, że inwestycja w obcym środku trwałym stanowi odrębny od nieruchomości środek trwały, co ma wpływ na sposób dokonywania korekty rocznej VAT. Korekta podatku naliczonego odnoszącego się do takiego środka trwałego powinna być dokonywana w ciągu pięciu kolejnych lat, począwszy od roku, w którym oddano inwestycję do użytkowania, a nie jak w przypadku nieruchomości przez okres dziesięciu lat, począwszy od roku oddania budynku do użytkowania.

PRZYKŁAD

Korekta VAT przy środkach trwałych

W czerwcu 2011 r. podatnik nabył środek trwały, od którego odliczył VAT. Odliczenie VAT wyniosło 10 tys. zł. Za poprzedni, czyli 2010 rok, udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie, czyli proporcja, wyniósł 50 proc. (jest to wstępna proporcja na 2011 rok). W związku z tym w rozliczeniu za czerwiec 2010 roku podatnik odliczył VAT naliczony według wstępnej proporcji w kwocie 5 tys. zł (10 tys. zł \times 50 proc.).

Korekta w ciągu następnych pięciu lat, czyli proporcja właściwa, którą stosuje się do rozliczenia VAT naliczonego, wyniosła:

za 2011 rok – 60 proc. (pierwszy rok korekty),

za 2012 rok – 30 proc. (drugi rok korekty),

za 2013 rok – 50 proc. (trzeci rok korekty),

za 2014 rok – 20 proc. (czwarty rok korekty),

za 2015 rok – 80 proc. (piąty rok korekty).

Mając na uwadze to, że za każdy rok podatnik może dokonać korekty 1/5 podatku naliczonego przy nabyciu środka trwałego (czyli 10 tys. \times 1/5 = 2 tys. zł) i porównując z 1/5 kwoty dokonanego faktycznie odliczenia (czyli 5 tys. zł \times 1/5 = 1 tys. zł) – rozliczenie przedstawia się następująco:

za 2011 rok – 60 proc. \times 2 tys. zł = 1,2 tys. zł (zwiększenie, czyli korekta VAT do odliczenia 200 zł),

za 2012 rok – 30 proc. \times 2 tys. zł = 600 zł (zmniejszenie, czyli korekta VAT do odliczenia 400 zł),

za 2013 rok – 50 proc. \times 2 tys. zł = 1 tys. zł (za ten rok nie trzeba korygować VAT do odliczenia),

za 2014 rok – 20 proc. \times 2 tys. zł = 400 zł (zmniejszenie, czyli korekta VAT do odliczenia 600 zł),

za 2015 rok – 80 proc. \times 2 tys. zł = 1,6 tys. zł (zwiększenie, czyli korekta VAT do odliczenia 600 zł).

Jak ustalić wartość początkową środków trwałych

Podatnicy dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Oznacza to, że kluczowym zagadnieniem dla prawidłowego rozliczenia amortyzacji podatkowej, a więc także i dla właściwego ustalenia wysokości kosztów uzyskania przychodów, jest poprawne ustalenie wartości początkowej środków trwałych.

Przyjęty do używania środek trwały należy wycenić, tj. ustalić jego wartość początkową, która będzie podstawą naliczania odpisów amortyzacyjnych dla celów podatkowych. Wartość początkową środka trwałego ustala się według jednej z następujących metod:

- ceny nabycia,
- kosztu wytworzenia
- wartości rynkowej.

Ustalenie wartości początkowej powinno nastąpić nie później niż w miesiącu przyjęcia środka trwałego do używania. Raz ustalona wartość początkowa może być zmieniona tylko na skutek ulepszenia środka trwałego, a także w razie uprzedniego ustalenia wartości początkowej niezgodnie z przepisami oraz w przypadku przeprowadzenia aktualizacji wyceny środków trwałych.

Podatnicy, z wyjątkiem tych, którzy ze względu na ogłoszoną upadłość obejmującą likwidację majątku nie prowadzą działalności gospodarczej, dokonują odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Oznacza to, że kluczowym zagadnieniem dla prawidłowego rozliczenia amortyzacji podatkowej, a więc także i dla właściwego ustalenia wysokości kosztów uzyskania przychodów, jest poprawne ustalenie wartości początkowej środków trwałych. To od tej wartości dokonuje się bowiem odpisów amortyzacyjnych, które stanowią koszt podatkowy.

Warto pamiętać, że obydwie ustawy o podatkach dochodowych przewidują, że jeżeli tylko część nieruchomości, w tym budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego, jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej bądź wynajmowana lub wdzierżawiana, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w wysokości ustalonej od wartości początkowej nieruchomości, budynku lub lokalu odpowiadają-

cej stosunkowi powierzchni użytkowej wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, wynajmowanej lub wdzierżawianej, do ogólnej powierzchni użytkowej tej nieruchomości, budynku lub lokalu.

PRZYKŁAD

System operacyjny jednorazowo w koszty

Podatnik kupił wraz z zestawem komputerowym licencję na użytkowanie z tym zestawem systemu operacyjnego. Cena nabycia licencji wyniosła 1200 zł. Podatnik zdecydował, że z uwagi na to, iż wartość nabytej licencji nie przekracza 3500 zł, nie będzie zaliczał jej do wartości niematerialnych i prawnych. W konsekwencji podatnik zaliczył całe 1200 zł jednorazowo w ciężar kosztów uzyskania przychodów. Licencja została oddana do używania w styczniu 2011 r. W związku z tym podatnik zaliczył ten wydatek do kosztów stycznia.

PRZYKŁAD

System operacyjny jako wartość niematerialna i prawna

Załóżmy teraz, że wspomniany w poprzednim przykładzie podatnik nabył licencję na ten sam system operacyjny, za tę samą cenę i w tym samym czasie. Tym razem jednak postanowił zaliczyć tę licencję do wartości niematerialnych i prawnych. Licencję wpisał w związku z tym do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych. Z uwagi na to, że wartość licencji jest niższa niż 3500 zł, podatnik postanowił dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu oddania licencji do używania. Dokonany w ten sposób odpis amortyzacyjny zaliczył do kosztów uzyskania przychodów.

Metody ustalania wartości początkowej

Przepisy ustaw o podatkach dochodowych przewidują obecnie, że za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się:

- w razie nabycia w drodze kupna cenę ich nabycia,
- w razie częściowo odpłatnego nabycia cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu,
- w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia,
- w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości,
- w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej ustaloną przez współników na dzień wniesienia wkładu lub udziału, wartość poszczególnych środków trwałych oraz wartości

niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej, z dnia wniesienia wkładu.

W razie gdy składnik majątku stanowi współwłasność podatnika, wartość początkową tego składnika ustala się w takiej proporcji jego wartości, w jakiej pozostaje udział podatnika we własności tego składnika majątku. Co ważne, zasada ta nie ma zastosowania do składników majątku stanowiących wspólność majątkową małżonków, chyba że małżonkowie wykorzystują składnik majątku w działalności gospodarczej prowadzonej odrębnie.

Środki trwale i wartości niematerialne nabyte w drodze kupna

Jak już wspomniałem, przepisy podatkowe przewidują, że za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w razie nabycia w drodze kupna, uważa się cenę ich nabycia.

Cena nabycia to kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania oraz pomniejszona o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Wspomniane wcześniej koszty związane z zakupem, które zwiększają wartość początkową, to w szczególności koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek i prowizji.

Tak ustaloną cenę nabycia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Zgodnie z przepisami podatkowymi, gdy kwoty wyrażone są w walutach obcych, a między dniem ich zarachowania i dniem zapłaty występują różne kursy walut, koszty te odpowiednio podwyższa się lub obniża o różnice wynikające z zastosowania kursu sprzedaży walut z dnia zapłaty, ustalonego przez bank, z którego usług korzystał ponoszący koszt, oraz z zastosowania kursu średniego ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia zarachowania kosztów.

W przypadku ustalania wartości początkowej zastosowanie może też mieć przepis, zgodnie z którym koszty z tytułu różnic kursowych od własnych środków lub wartości pieniężnych w walutach obcych ustala się jako różnicę między wartością tych środków obliczoną przy zastosowaniu kursu sprzedaży walut z dnia faktycznej zapłaty oraz kursu kupna walut z dnia ich otrzymania albo kursu sprzedaży z dnia nabycia walut, ogłaszanego odpowiednio przez bank, z którego usług korzystał podatnik.

Jeżeli nie można ustalić ceny nabycia środków trwałych lub ich części nabytych przez podatników przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, wartość początkową tych środków przyjmuje się w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz stanu i stopnia ich zużycia.

PRZYKŁAD

Zakup znaków towarowych

Podatnik na początku 2011 r. nabył licencję na znaki towarowe o wartości 50 000 zł. Przygotowując plan amortyzacji wymienionych wartości niematerialnych i prawnych, podatnik przyjął, że będzie amortyzował je według stawki 10 proc. rocznie. Zgodnie z tym planem dokonał odpisów amortyzacyjnych w lutym 2011 r. W marcu tego samego roku podatnik zorientował się, że w przypadku licencji na znaki towarowe może stosować wyższą stawkę amortyzacji niż przyjęta przez niego w planie amortyzacji. Mimo to nie wolno mu już zmienić stawki amortyzacyjnej. Przyjęta na początku okresu amortyzacji stawka musi być bowiem stosowana aż do momentu zrównania się wartości początkowej licencji z sumą dokonanych od początku amortyzacji odpisów umorzeniowych lub do momentu wyzbycia się licencji.

Wartością początkową środka trwałego jest cena zakupu netto jedynie w przypadku podatników będących płatnikami VAT (niekorzystających ze zwolnienia). W przypadku pozostałych podatników wartość tę uwzględnia się w cenie brutto (łącznie z zapłaconym VAT).

Kiedy nie przysługuje zwrot VAT

Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika:

- usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób;
- towarów i usług, których nabycie: zostało udokumentowane fakturami otrzymanymi przed dniem utraty zwolnienia określonego w art. 113 ust. 1 lub 9 albo przed dniem rezygnacji z tego zwolnienia, z wyjątkiem przypadków określonych w art. 113 ust. 5 i 7, ustawy o VAT; nastąpiło w wyniku darowizny lub nieodpłatnego świadczenia usługi.

Nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne w przypadku gdy:

- sprzedaż została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi: wystawionymi przez podmiot nieistniejący; w których kwota podatku wykazana na oryginalnej fakturze lub faktury korygującej jest różna od kwoty wykazanej na kopii;
- transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku;
- wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż;
- wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne: stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane – w części dotyczącej tych czynności; podają kwoty niezgodne z rzeczywistością – w części dotyczącej tych pozycji, dla których podane zostały kwoty niezgodne z rzeczywistością; potwierdzają czynności, do których mają zastosowanie przepisy art. 58 i 83 kodeksu cywilnego – w części dotyczącej tych czynności;
- faktury, faktury korygujące wystawione przez nabywcę zgodnie z odrębnymi przepisami nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego;
- zaświadczenie, o którym mowa w art. 86 ust. 5 ustawy o VAT, zawiera informacje niezgodne ze stanem faktycznym;
- wystawiono faktury, w których została wykazana kwota podatku w stosunku do czynności opodatkowanych, dla których nie wykazuje się kwoty podatku na fakturze – w części dotyczącej tych czynności.

PRZYKŁAD

Ustalenie wartości początkowej w oparciu o cenę nabycia

Podatnik nabył w salonie samochód osobowy za 65 tys. zł. Równocześnie podatnik wykupił ubezpieczenie samochodu (pakiet) za 2,5 tys. zł oraz poniósł opłaty rejestracyjne i zakupił paliwo potrzebne do przejazdu z salonu do siedziby firmy. Wydatki te wyniosły w sumie kolejne 450 zł. Podatnik korzysta ze zwolnienia podmiotowego VAT, nie ma zatem prawa do odliczania podatku naliczonego. W takim przypadku przyjmując samochód do ewidencji środków trwałych powinien ustalić jego wartość początkową w wysokości 65 tys. zł (cena zakupu). Pozostałe wydatki (ubezpieczenie, rejestracja, paliwo związane z przetransferowaniem samochodu z salonu do firmy) nie zwiększają wartości początkowej samochodu. Mogą być natomiast jednorazowo zaliczone do kosztów podatkowych.

Ustalenie wartości środków trwałych w oparciu o wycenę możliwe jest w przypadku, gdy do ewidencji trafia środek trwały, nabyty przed założeniem tejże ewidencji. Jest tak np. wtedy, gdy zakładamy firmę w oparciu o posiadany już wcześniej majątek. A zatem, gdy do majątku firmy przenosimy składniki majątkowe, których właścicielami byliśmy już od jakiegoś czasu, ale nie podlegały one amortyzacji, z uwagi na to, że nie były wykorzystywane na cele firmowe.

Przepisy przewidują, że jeżeli nie można ustalić ceny środków trwałych lub ich części nabytych przed dniem założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu, wartość początkową tych środków przyjmuje się wówczas w wysokości wynikającej z wyceny dokonanej przez podatnika, z uwzględnieniem cen rynkowych środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia. Ponadto należy uwzględnić stan i stopień zużycia składników majątku wprowadzanych do ewidencji.

Możliwe jest ustalenie tej wartości również na podstawie wyceny dokonanej przez podatnika, ale tylko w przypadku gdy nie można ustalić jej ceny nabycia.

PRZYKŁAD

Ustalenie wartości początkowej w oparciu o wycenę

Podatnik wprowadził do ewidencji środków trwałych maszynę, którą wcześniej użytkował przez kilka lat prywatnie. W związku z tym podatnik nie był w stanie w momencie wprowadzania maszyny do ewidencji środków trwałych ustalić poprawnie jej wartości w oparciu o cenę nabycia. Postanowił zatem oszacować wartość maszyny na podstawie cen rynkowych podobnych urządzeń. Ustalił, że w mieście w którym założył firmę, w grudniu poprzedniego roku do sprzedania były dwa bardzo podobne urządzenia tego samego producenta, pochodzące z tego samego roku produkcji i mające zbliżone parametry. Jedno było oferowane do sprzedaży za 12 tys. zł, drugie za 14 tys. zł. Po ustaleniu telefonicznie, że maszyna oferowana za niższą cenę miała pewne uszkodzenia, podatnik uznał, że ceną, która bardziej odpowiada stanowi urządzenia wprowadzanego do firmy, jest cena 14 tys. zł. Taką też wartość wpisał w ewidencji środków trwałych. Równocześnie sporządził dokument, w którym wyjaśnił, na podstawie jakich cen ustalił wartość maszyny. Do dokumentu podpiął też kopie ofert na urządzenia, wartość których stała się podstawą wyceny maszyny. Przy takim oszacowaniu wartości początkowej nie powinno być kłopotów w przypadku kontroli ze strony organów podatkowych.

Środki trwale i wartości niematerialne nabyte za częściową odpłatnością

Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w razie częściowo odpłatnego nabycia, uważa się cenę ich nabycia powiększoną o wartość przychodu. Przy czym przychód ten ustala się na identycznych zasadach, jak w przypadku nieodpłatnych świadczeń oraz świadczeń odpłatnych częściowo.

Jeżeli świadczenia są częściowo odpłatne, przychodem podatnika jest różnica pomiędzy wartością tych świadczeń a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. Przy czym wartość pieniężną świadczeń w naturze określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku,

z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Wartość pieniężną innych nieodpłatnych świadczeń ustala się w zależności od tego, co jest przedmiotem świadczenia. Jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia, wartość taką ustala się według cen stosowanych wobec innych odbiorców. Jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione, ustala się ją według cen zakupu. Z kolei, gdy przedmiotem świadczeń jest udostępnienie lokalu lub budynku, wartość pieniężną nieodpłatnego świadczenia ustala się według równowartości czynszu, jaki przysługiwałby w razie zawarcia umowy najmu tego lokalu lub budynku. W pozostałych przypadkach wartość taką ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia.

Otrzymanie dotacji stanowi przesłankę do wydzielenia części odpisów amortyzacyjnych, odpowiadającej otrzymanemu zwrotowi nakładów na zakup środka trwałego i niezaliczania tak wydzielonej części odpisów do kosztów uzyskania przychodów. Zatem prawo do jednorazowej amortyzacji będzie przysługiwało jedynie od tej części wartości środka trwałego, która nie została sfinansowana otrzymaną dotacją. Wynika to bezpośrednio z przepisów, które przewidują, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych, według zasad określonych w art. 22a-22o, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie. Odpisy amortyzacyjne od tej części ich wartości, która została sfinansowana dotacją, nie będą stanowiły kosztów uzyskania przychodów.

SŁOWNIK

DAROWIZNA – kodeks cywilny przewiduje, że przez umowę darowizny darczyńca zobowiązuje się do bezpłatnego świadczenia na rzecz obdarowanego kosztem swego majątku.

SPADEK – kodeks cywilny nie podaje definicji spadku, lecz jedynie wskazuje, jakie prawa i obowiązki wchodzą, a jakie nie wchodzą w skład spadku. Do spadku wchodzi prawa i obowiązki: o charakterze cywilnoprawnym, o charakterze majątkowym, niezwiązane z osobą zmarłego w sposób ścisły, nieprzechodzące na określone osoby niezależnie od tego, czy są one spadkobiercami. Spadek otwiera się z chwilą śmierci spadkodawcy. Powołanie do spadku wynika z ustawy albo z testamentu. Dziedziczenie ustawowe co do całości spadku następuje wtedy, gdy spadkodawca nie powołał spadkobiercy, albo gdy żadna z osób, które powołał, nie chce lub nie może być spadkobier-

cą. Z zastrzeżeniem wyjątków w ustawie przewidzianych, dziedziczenie ustawowe co do części spadku następuje wtedy, gdy spadkodawca nie powołał do tej części spadkobiercy albo gdy którakolwiek z kilku osób, które powołał do całości spadku, nie chce lub nie może być spadkobiercą.

WARTOŚĆ RYNKOWA – to wartość rzeczy lub praw majątkowych określona na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Środki trwale i wartości niematerialne otrzymane nieodpłatnie

W myśl przepisów podatkowych dotyczących amortyzacji, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób uważa się wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości. Przy czym wartość początkową składników majątku wymagających montażu powiększa się o wydatki poniesione na ich montaż.

Przepisy dotyczące amortyzacji podatkowej nie wyjaśniają niestety, co należy rozumieć przez pojęcie „wartość rynkowa”. Ustawa o PIT termin ten jednak definiuje w innych przepisach. Definicję tam zawartą można przyjąć zatem za obowiązującą również na gruncie uregulowań dotyczących amortyzacji.

PRZYKŁAD

Ustalenie wartości początkowej samochodu nabytego poprzez darowiznę

Podatnik założył jednoosobową firmę w ramach tzw. samozatrudnienia. Aby ułatwić prowadzenie tej firmy, ojciec podatnika podarował mu samochód osobowy, który podatnik postanowił przyjąć do majątku firmy, czyli zaliczyć do środków trwałych. Z uwagi na to, że darowizna miał miejsce między osobami zaliczanymi do tzw. zerowej grupy podatkowej, zaś podatnik złożył po otrzymaniu darowizny zawiadomienie, że zamierza korzystać ze zwolnienia od podatku od darowizny, nie musiał on zapłacić tego podatku. Darowizna miała miejsce 15 czerwca. Cena rynkowa samochodu ustalona przez podatnika na podstawie cen stosowanych w miejscowości, w której podatnik prowadzi działalność, wyniosła 20 tys. zł – podatnik ustalił ją na podstawie cen dwóch samochodów oferowanych w tym czasie w miejscowości, w której mieszka, oraz sąsiedniej oddalonej o niecałe 40 km. Samochody brane pod uwagę przy ustalaniu ceny rynkowej pochodziły z tego samego rocznika oraz miały zbliżony przebieg oraz stan techniczny, jak samochód będący przedmiotem darowizny.

Środki trwale i wartości niematerialne wytworzone we własnym zakresie

Za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w razie wytworzenia we własnym zakresie, uważa się koszt wytworzenia.

Koszt wytworzenia to wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci, kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Jak pamiętamy, cena nabycia to kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania oraz pomniejszona (z pewnymi wyjątkami, o których była już mowa) o podatek od towarów i usług.

Koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej. Wyliczenia tych różnic dokonuje się na takich zasadach, jak w przypadku środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze kupna.

Wartość początkowa środków trwałych otrzymanych w drodze darowizny

Wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób stanowi wartość rynkowa z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości. W razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku lub darowizny łączną wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi suma ich wartości rynkowej, nie wyższa jednak od różnicy pomiędzy wartością tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowaną częścią a wartością składników mienia, niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, określoną dla celów podatku od spadków i darowizn. Przepis wskazuje sposób określenia łącznej wartości początkowej środków trwałych. Jednakże, aby można było je amortyzować, należy ustalić wartość początkową odrębnie dla każdego z nich. W tym celu należy najpierw określić ich łączną wartość początkową, następnie otrzymaną wartość podzielić na poszczególne środki trwale oraz wartości niematerialne i prawne, w wyniku czego otrzymamy wartość przypadającą na dany środek trwały (oraz wartość przypadającą na wartości niematerialne i prawne), którą następnie należy porównać z wartością (ceną) rynkową danego środka z dnia nabycia, wartość początkową środka trwałego, w tym przypadku, zawsze wyznacza wartość niższa.

Ustalona w ten sposób wartość początkowa dla poszczególnych środków trwałych stanowić będzie podstawę do dokonywania odpisów amortyzacyjnych i w takiej wartości powinny być one wprowadzone do ewidencji (wykazu) środków trwałych. (...)

Warto też wiedzieć, że jeżeli podatnik nie może ustalić kosztu wytworzenia, wartość początkową środków trwałych ustala się w wysokości określonej z uwzględnieniem cen rynkowych przez biegłego powołanego przez podatnika.

Z przyjętej w obydwu ustawach o podatkach dochodowych definicji wartości niematerialnych i prawnych wynika, że uznaje się za nie wyłącznie takie składniki majątku, które zostały przez podatnika nabyte i nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania. Przepisy te nic nie wspominają o możliwości wytworzenia wartości niematerialnych i prawnych we własnym zakresie, choć w praktyce obrotu gospodarczego zdarza się to stosunkowo często. Przykładem wytworzenia wartości niematerialnej i prawnej we własnym zakresie może być np. napisany w firmie na jej potrzeby program komputerowy. Oznacza to, że obowiązujące obecnie przepisy nie przewidują możliwości zaliczenia wartości wytworzonych przez podatnika we własnym zakresie za wartości niematerialne i prawne.

Do wartości niematerialnych i prawnych będzie można natomiast moim zdaniem zaliczyć te wartości, które jednostka nabyła po to, by za ich pomocą wytworzyć inne wartości (niezaliczane już do wartości niematerialnych i prawnych) we własnym zakresie. Przykładem może być wiedza potrzebna do napisania nowej aplikacji (know-how) czy też wykorzystane przy jej tworzeniu o objęte stosownymi licencjami fragmenty kodu źródłowego określonego programu.

PRZYKŁAD

Wytworzenie programu we własnym zakresie

Spółka zakupiła fragmenty kodu programu finansowo-księgowego. Następnie włączyła je do własnego programu. Zakup objął nabycie praw majątkowych autorskich do wykorzystywanego kodu źródłowego programu. Mimo zatem, że stworzony przez spółkę program nie będzie zaliczany do wartości niematerialnych i prawnych, wartość zakupionego wcześniej kodu wykorzystanego do jego stworzenia za wartość taką może być uznana. Spółka zakupiła wszak określone majątkowe prawa autorskie, a te uznawane są za wartości niematerialne i prawne.

PRZYKŁAD

Opłaty licencyjne za program komputerowy

Spółka kupiła oprogramowanie bazodanowe. Wstępna opłata licencyjna wyniosła 20 000 zł. Równocześnie z umowy licencyjnej wynika, że spółka zapłaci raz na kwartał 5 zł za każdego użytkownika logującego się do bazy. Liczba użytkowników bazy zmienia się dynamicznie w miarę wykupywania w spółce usług dostępu do danych. W takim przy-

padku wartością początkową zakupionej wartości niematerialnej i prawnej jest 20 000 zł. Pozostała część opłaty jest bowiem faktycznie uzależniona od wysokości przychodów uzyskanych przez licencjodawcę.

SŁOWNIK

APORT – to wkład w utworzenie lub powiększenie majątku spółki, który daje prawo do udziału w zyskach. Jeżeli wkładem do spółki w celu pokrycia udziału ma być w całości albo w części wkład niepieniężny (aport), umowa spółki powinna szczegółowo określać przedmiot tego wkładu oraz osobę wspólnika wnoszącego aport, jak również liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów.

SPÓŁKA CYWILNA – kodeks cywilny przewiduje, że przez umowę spółki wspólnicy zobowiązują się dążyć do osiągnięcia wspólnego celu gospodarczego przez działanie w sposób oznaczony, w szczególności przez wniesienie wkładów.

SPÓŁKI PRAWA HANDLOWEGO – spółkami handlowymi są: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna.

SPÓŁKI OSOBOWE – zgodnie z kodeksem handlowym spółki osobowe to: spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa i spółka komandytowo-akcyjna. Spółka osobowa może we własnym imieniu nabywać prawa, w tym własność nieruchomości i inne prawa rzeczowe, zaciągać zobowiązania, pozywać i być pozywana. Spółka osobowa prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą.

SPÓŁKA JAWNA – w myśl kodeksu handlowego to spółka osobowa, która prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą, a nie jest inną spółką handlową. Każdy wspólnik odpowiada za zobowiązania spółki bez ograniczenia całym swoim majątkiem solidarnie z pozostałymi wspólnikami oraz ze spółką.

SPÓŁKA PARTNERSKA – w myśl kodeksu handlowego to spółka osobowa, utworzona przez wspólników (partnerów) w celu wykonywania wolnego zawodu w spółce prowadzącej przedsiębiorstwo pod własną firmą. Spółka może być zawiązana w celu wykonywania więcej niż jednego wolnego zawodu, chyba że odrębna ustawa stanowi inaczej.

SPÓŁKA KOMANDYTOWA – w myśl kodeksu handlowego to spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a odpowiedzialność co najmniej jednego wspólnika (komandytariusza) jest ograniczona.

SPÓŁKA KOMANDYTOWO-AKCYJNA – spółka osobowa mająca na celu prowadzenie przedsiębiorstwa pod własną firmą, w której wobec wierzycieli za zobowiązania spółki co najmniej jeden wspólnik odpowiada bez ograniczenia (komplementariusz), a co najmniej jeden wspólnik jest akcjonariuszem.

Środki trwale i wartości niematerialne nabyte w formie aportu

W razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:

- wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
- wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
- wartość określoną zgodnie z art. 19 ustawy o PIT – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie.

Przepisy te stosuje się odpowiednio w przypadku składnika majątku wnoszonego w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki niebędącej osobą prawną przez wspólnika, który składnik ten otrzymał w następstwie likwidacji spółki niebędącej osobą prawną bądź wystąpienia z takiej spółki.

Wartość początkowa firmy

Przepisy podatkowe przewidują, że wartość początkową firmy stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania albo wniesionego do spółki przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania albo wniesienia do spółki.

Za cenę nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego, albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony, albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Cenę nabycia ustala się w takim przypadku na ogólnych zasadach, pamiętając o tym, że koryguje się o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Wartość początkowa inwestycji w obcych środkach trwałych

Wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych oraz budynków i budowli wybudowanych na obcym gruncie ustala się, stosując przepisy dotyczące ceny nabycia i kosztu wytworzenia. Reguły te były już opisywane, nie ma zatem sensu ponownie ich powtarzać. Trzeba tylko pamiętać, że tak ustaloną cenę nabycia oraz koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, zgodnie z przedstawionymi już wcześniej zasadami.

W przypadku budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie ich wartość początkową ustala się również według kosztu wytworzenia lub ceny nabycia, w zależności od tego, w jaki sposób podatnik nabył te środki trwałe. Przy wycenie nie uwzględnia się wartości gruntu.

Amortyzowane lokale mieszkalne

Podatnicy mogą ustalić wartość początkową budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych: wynajmowanych, wdzierżawianych albo używanych przez właściciela na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przyjmując w każdym roku podatkowym wartość stanowiącą iloczyn metrów kwadratowych wynajmowanej, wdzierżawianej lub używanej przez właściciela powierzchni użytkowej tego budynku lub lokalu i kwoty 988 zł, przy czym za powierzchnię użytkową uważa się powierzchnię przyjętą dla celów podatku od nieruchomości.

Powierzchnię pomieszczeń lub ich części oraz część kondygnacji o wysokości w świetle od 1,40 m do 2,20 m zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50 proc., a jeżeli wysokość jest mniejsza niż 1,40 m, powierzchnię tę pomija się.

Jak już wcześniej wspomniałem, obowiązujące obecnie ustawy o podatkach dochodowych przewidują, że od zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych: własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej odpisów amortyzacyjnych dokonuje się według stawki rocznej wynoszącej 2,5 proc. W przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych możliwe jest dokonywanie odpisów amortyzacyjnych także według innej metody, którą często określa się mianem uproszczonej metody amortyzacji mieszkań.

Metodę tę można stosować do własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, jeżeli jest to prawo do lokalu, którego tylko część wykorzystywana jest na potrzeby działalności gospodarczej bądź wynajmowana lub wdzierżawiana. W takim przypadku odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w wysokości ustalonej od wartości początkowej tego prawa majątkowego, odpo-

wiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej lokalu, wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, wynajmowanej lub wdzierżawianej, do ogólnej powierzchni użytkowej lokalu. Przy czym przy ustalaniu wartości początkowej własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych mogą stosować zasadę, polegającą na przyjęciu w każdym roku podatkowym wartości stanowiącej iloczyn metrów kwadratowych wynajmowanej, wdzierżawianej lub używanej przez podatnika powierzchni użytkowej lokalu i kwoty 988 zł. Za powierzchnię użytkową uważa się powierzchnię przyjętą dla celów podatku od nieruchomości.

PRZYKŁAD

Uproszczona amortyzacja mieszkań

Podatnik wykorzystuje na potrzeby prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej 100-metrowe mieszkanie spółdzielcze. Dla ułatwienia sobie sprawy podatnik postanowił ustalić wartość początkową przysługującego mu własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego z wykorzystaniem metody uproszczonej. Wartość początkową ustala się w takim przypadku przemnażając powierzchnię mieszkania przez kwotę 988 zł. Zatem w przypadku podatnika wyniesie ona $988 \text{ zł} \times 100 \text{ mkw.} = 98\,800 \text{ zł}$. Od tak ustalonej wartości początkowej podatnik może dokonać odpisów według stawki 1,5 proc. Roczny odpis amortyzacyjny wyniesie zatem 1482 zł, zaś odpis miesięczny 123,50 zł.

Połączenie i podział firm

W razie zmiany formy prawnej, a także połączenia albo podziału podmiotów dokonywanych na podstawie odrębnych przepisów – wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji (wykazie) podmiotu o zmienionej formie prawnej, podzielonego albo połączonego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do spółek niebędących osobami prawnymi.

Zasady te stosuje się odpowiednio w razie:

- podjęcia działalności przez podmiot po przerwie trwającej nie dłużej niż 3 lata,
- zmiany formy prawnej prowadzonej działalności, polegającej na połączeniu lub podziale dotychczasowych podmiotów albo zmianie współników spółki niebędącej osobą prawną,
- zmiany działalności wykonywanej samodzielnie przez jednego z małżonków na działalność wykonywaną samodzielnie przez drugiego z małżonków – jeżeli przed przerwą lub zmianą składniki majątku były wprowadzone do ewidencji (wykazu).

W razie nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi:

- suma ich wartości rynkowej w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy;
- różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, w przypadku niewystąpienia dodatniej wartości firmy.

W razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku lub darowizny łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi suma ich wartości rynkowej, nie wyższa jednak od różnicy pomiędzy wartością tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowaną częścią a wartością składników mienia, niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, określona dla celów podatku od spadków i darowizn.

SŁOWNIK

ADAPTACJA – przystosowanie do innego użytku, przerobienie dla nadania innego charakteru, np. budynku. Dokonać, dokonywać adaptacji; przystosować, dostosować.

CZĘŚCI SKŁADOWE – składająca się na całość czegoś, będąca częścią całości.

CZĘŚCI PERYFERYJNE – część mniej ważna niż część składowa, uboczna, drugoplanowa.

MODERNIZACJA – unowocześnienie, uwspółcześnienie czegoś; modernizowanie.

PRZEBUDOWA – zmiana istniejącego stanu czegoś na inny; ulepszenie, poprawienie czegoś.

ROZBUDOWA – powiększenie, rozszerzenie budowli, obszaru już zabudowanego; dobudowywanie nowych elementów, budowanie nowych obiektów. Zwiększenie liczby składników czegoś; dodanie nowych jednostek; rozszerzenie, rozwinięcie.

W razie nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi: suma ich wartości rynkowej w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy albo różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części a wartością składników majątkowych niebędących środkami trwałymi ani wartościami niematerialnymi i prawnymi, w przypadku niewystąpienia dodatniej wartości firmy.

W przypadku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze spadku lub darowizny łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowi suma ich wartości rynkowej, nie wyższa jednak od różnicy pomiędzy wartością tego przedsiębiorstwa albo jego zorganizowaną częścią a wartością składników mienia, niebędących środkami trwałymi ani

wartościami niematerialnymi i prawnymi, określoną dla celów podatku od spadków i darowizn.

Ulepszenia w środkach trwałych

Jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków, ustaloną zgodnie z opisanymi już wcześniej zasadami, powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500 zł.

Środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Rozważmy jeszcze ten problem na przykładzie programów komputerowych. Podobnie bowiem, jak środki trwałe, podlegają one często przebudowie (polegającej na zmianie lub poprawieniu istniejącego oprogramowania), rozbudowie (polegającej na powiększeniu lub rozszerzeniu funkcjonalności i możliwości oprogramowania), adaptacji (polegającej na przystosowaniu lub przerobieniu określonej aplikacji do wykorzystania w innym celu, niż było jej pierwotne przeznaczenie albo nadaniu jej nowych cech użytkowych), modernizacji (polegającej na unowocześnieniu oprogramowania, np. wymianie na nowszą wersję poprzez tzw. upgrade).

Najczęściej w wyniku przeprowadzenia opisanych działań powstaje nowa wersja oprogramowania. Jest ona oferowana również tym klientom, którzy korzystają już z wersji wcześniejszych. Sposób ujęcia ewidencyjnego nowej wersji wcześniej zakupionego oprogramowania zależy od tego, czy jest to wersja, która będzie stosowana na nowych stanowiskach komputerowych, czy też jest to uaktualnienie wersji użytkowych na dotychczasowych stanowiskach.

W pierwszym przypadku, jeśli wartość programu jest odpowiednio wysoka, przyjmuje się go na ewidencję wartości niematerialnych i prawnych jako osobną pozycję. W drugim przypadku istnieją dwa rozwiązania. Jeśli wartość uaktualnienia przekracza 3500 zł, uaktualnienie takie traktujemy jako osobną pozycję w wartościach niematerialnych i prawnych. W przeciwnym wypadku uaktualnienie można jednorazowo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Podobnie postępujemy z dodatkowymi modułami systemów zintegrowanych, tzn. traktujemy je po prostu jako uaktualnienie.

Inwestycja w lokalu mieszkalnym

Przepisy podatkowe nie regulują instytucji ulepszenia wartości niematerialnych i prawnych. W sytuacji zatem, gdy podatnik nabył od spółdzielni prawo do lokalu

mieszkalnego, w którym następnie wykonuje prace wykończeniowe i modernizacyjne, wydatki poniesione na ten cel nie mogą być uznane za ulepszające to prawo, gdyż wykonane prace odnoszą się do lokalu jako rzeczy materialnej, przystosowując ją do potrzeb uprawnionego do tego lokalu członka spółdzielni. Lokal ten, nie stanowiąc jednak własności członka spółdzielni, nie jest jego środkiem trwałym, gdyż znajduje się on w zasobach środków trwałych spółdzielni. Tym samym wszelkie nakłady poniesione przez podatnika na przystosowanie omawianego lokalu do jego użytku należy uznać za odrębny środek trwały nazwany inwestycją w obcym środku trwałym i dokończyć od niego odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej odpowiadającej sumie poniesionych nakładów, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu przyjęcia lokalu do używania.

Warto jeszcze wyjaśnić, że regulujący problematykę ulepszeń art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości przewiduje, że wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegające na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami.

Przepis ten odnosi się bezpośrednio do środków trwałych. Nie ma i nie może mieć natomiast zastosowania do wartości niematerialnych i prawnych.

Prawa majątkowe, licencje, programy komputerowe

Wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjodawcę albo nabywcę przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.

Odlączenie i przyłączenie części składowych

Przepisy podatkowe przewidują, że w razie trwałego odlączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odlączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odlądzonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.

Jeżeli natomiast odlądzona część zostanie następnie przyłączona do innego środka trwałego, w miesiącu połączenia zwiększa się wartość początkową tego innego środka o różnicę ustaloną w identyczny sposób jak w przypadku odlądzenia.

Wartość początkowa w prawie bilansowym

Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości za wartość początkową środków trwałych przyjmować należy cenę nabycia lub koszt wytworzenia. Cena nabycia i koszt wytworzenia co do zasady obejmują ogół kosztów poniesionych przez jednostkę w okresie budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia do dnia bilansowego lub dnia przyjęcia do używania danego składnika majątku.

W myśl przepisów ustawy o rachunkowości przez cenę nabycia rozumie się cenę zakupu środka trwałego, obejmującą kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. W przypadku importu cenę nabycia powiększa się o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem środka trwałego do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu – łącznie z kosztami transportu, załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu. Obniża się ją natomiast o rabaty, opusty oraz inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności składnika przyjętego nieodpłatnie – w tym w formie darowizny – jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu (zob. art. 28 ustawy o rachunkowości).

W cenę nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych wlicza się również: niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy; koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania oraz związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu; cła importowe i bezzwrotne podatki od zakupu oraz wszystkie inne koszty poniesione w celu doprowadzenia składnika do stanu zdolności użytkowej (zgodnego z jego zamierzonym użytkowaniem), a pozwalające bezpośrednio się przyporządkować do danego składnika aktywów.

Do ceny nabycia środka trwałego możemy wliczyć w szczególności koszty: transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek i prowizji.

W przypadku wytworzenia we własnym zakresie składników majątkowych, które uznane zostaną za środki trwałe, za wartość początkową uznaje się koszt ich wytworzenia. Za koszt wytworzenia uważa się wartość – w cenie nabycia ustalonej zgodnie z przytoczoną definicją – zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku; wykorzystanych usług obcych; kosztów wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi; innych kosztów dających się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych, w tym: odsetki i prowizje naliczone do dnia oddania środka trwałego do używania, różnice kursowe naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego, wydatki poniesione na montaż środka trwałego.

Do kosztu wytworzenia środków trwałych nie zalicza się odpowiedniej części: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży, pozostałych kosztów operacyjnych oraz kosztów operacji finansowych, a w szczególności odsetek od pożyczek (kredy-

tów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

W przypadku nieodpłatnego nabycia składników majątkowych zaliczanych do środków trwałych za ich wartość początkową przyjmuje się wartość rynkową z dnia nabycia lub wartość wynikającą z umowy darowizny albo umowy o nieodpłatnym przekazaniu, jeżeli umowa określa tę wartość w niższej wysokości niż wartość rynkowa. Należy przy tym zaznaczyć, że wartość rynkową powinno określać się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

Wartość początkową stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową. Wartość tę mierzy się okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych przy pomocy ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. Należy zwrócić uwagę, że ustawa nie definiuje pojęć przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji i modernizacji i dlatego też należy odwołać się do słownikowej definicji tych pojęć (zob. art. 31 ustawy o rachunkowości).

Środki trwałe w budowie wykazuje się w ewidencji w cenie ich nabycia lub – jeżeli jednostka wyprodukowała je we własnym zakresie – w koszcie wytworzenia. Obejmują one wszystkie poniesione na nie koszty, począwszy od ich zakupu, względnie podjęcia decyzji o budowie, aż do czasu oddania do eksploatacji w stanie zdatnym do użytkowania.

Do ceny nabycia środków trwałych w budowie zalicza się m.in. cenę dokumentacji projektowej, kwoty zapłacone za nabycie gruntów i przygotowanie terenu, koszty budowy budynków, cenę nabycia maszyn wraz z kosztami ich montażu, w tym również w obiektach obcych, nadzór nad budową, odsetki, prowizje, różnice kursowe od kredytów i zobowiązań w okresie realizacji danej inwestycji, a także naliczony podatek od towarów i usług, który nie podlega odliczeniu.

Z ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Wartość początkowa środka trwałego

Wartość początkowa środka trwałego, wykorzystywanego uprzednio w innej działalności gospodarczej, powinna być ustalana wg wartości rynkowej z dnia nabycia – wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1896/09

Opłaty z umowy licencyjnej

Jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów

z licencji lub praw uzyskanych przez licencjobiorcę albo nabywcę – przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia. Jeżeli wynagrodzenie licencjodawcy ustalone jest wyłącznie w wysokości procentu od zysków, dane prawo nie będzie stanowić wartości niematerialnej i prawnej podlegającej amortyzacji. Jego wartość początkowa stanowić będzie zero, a zatem nie będzie podstawy, od której można by dokonywać odpisów amortyzacyjnych – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 17 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Kr 1696/10**

Zakres ulepszenia

Zakres prac ulepszeniowych wyraża się zmianą dotychczasowej funkcji środka trwałego, zmianą jego standardu i przeznaczenia, w tym przystosowania go do potrzeb wynikających z danego rodzaju działalności gospodarczej – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 2 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1656/10**

Inwestycja w obcym środku trwałym

Dla celów podatkowych za „inwestycje w obcych środkach trwałych” uznać należy ogół kosztów poniesionych przez podatnika od dnia rozpoczęcia inwestycji do dnia przyjęcia do użytkowania odnoszących się do niestanowiących jego własności środka trwałego, które zmierzają do jego ulepszenia, tzn. polegają na jego przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji lub polegają na stworzeniu składnika majątku mającego cechy środka trwałego – **wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12 listopada 2010 r., sygn. akt II FSk 998/09**

Decydowanie o amortyzacji

Skoro ustawodawca podatkowy wprowadził zasadę, że wydatku na nabycie środka trwałego oraz jego ulepszenie nie można bezpośrednio zaliczyć w koszty uzyskania przychodów, a tylko poprzez odpisy amortyzacyjne i jednocześnie – co do określonych środków trwałych (budynków mieszkalnych), które co do zasady nie podlegają amortyzacji – decyzję o amortyzowaniu pozostawił podatnikowi, to konsekwencją wynikającą z takich regulacji musi być konstatacja o braku możliwości zaliczenia poniesionego wydatku na ulepszenie środka trwałego bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 21 września 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1071/10**

Ustalanie wartości firmy

1. Sposób ustalania wartości początkowej składników majątku w razie ich nabycia w drodze kupna lub przyjęcia do odpłatnego korzystania w ramach przedsiębiorstwa lub zorganizowanej jego części zależy od tego, czy wystąpi dodatnia wartość firmy.

W sytuacji gdy nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wiąże się z powstaniem dodatniej wartości początkowej firmy po uwzględnieniu art. 22g ust. 14 pkt 1 ustawy o PIT, za wartość początkową tych składników należy przyjąć sumę ich wartości rynkowej. Jeżeli natomiast wiąże się z powstaniem ujemnej wartości początkowej firmy, ich wycena powinna przebiegać w oparciu o art. 22g ust. 14 pkt 2 ustawy o PIT.

2. Pojęcie dodatniej wartości firmy nie jest ograniczone jedynie do przypadku kiedy przedsiębiorstwo lub jego część zostaje nabyta w drodze kupna. Dodatnia wartość firmy może powstać również wówczas, gdy przedsiębiorstwo zostanie wniesione do spółki w formie wkładu niepieniężnego. Nie podlega ona jednak wówczas amortyzacji, ale może mieć jednak wpływ na wartość początkową wniesionych jako aport środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, jednakże tylko wtedy, gdy składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego nie były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podmiot wnoszący wkład niepieniężny – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z 15 kwietnia 2010 r., sygn. akt I SA/Po 108/10**

Ustalenie wartości początkowej na podstawie cen rynkowych

Wobec braku innych w tym zakresie ustaleń należy uznać, że przedsiębiorstwo skarżącego przejęło tenże środek trwały z datą 1 stycznia 2008 r. W tej sytuacji, uwzględniając brzmienie art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT, należy przyjąć, że podstawą ustalenia wartości początkowej tegoż środka trwałego dla potrzeb dokonywanej przez przedsiębiorstwo skarżącego amortyzacji winny być ceny rynkowe środków trwałych tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji, a więc z grudnia 2007 r. – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 13 sierpnia 2009 r., sygn. akt I SA/Gd 374/09**

Nakłady na obcy środek trwały

Nakłady na inwestycję w obcym środku trwałym, wpisana do ewidencji środków trwałych (wykazu), której wartość początkową ustalono zgodnie z normą art. 22g ust. 7 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie tworzą nowej inwestycji tylko powiększając wartość już istniejącej. Z uwagi na to, że środek trwały (inwestycja w obcym obiekcie) już raz został ujawniony w ewidencji środków trwałych – w dacie przyjęcia środka trwałego do używania, zasady dotyczące momentu rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych określone w art. 22h ust. 1 pkt 1 i pkt 4 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nie będą miały zastosowania do nakładów inwestycyjnych, które nie tworzą nowej inwestycji, lecz jedynie powodują wzrost wartości użytkowej ujawnionej w ewidencji (wykazie) inwestycji w obcym środku trwałym w stosunku do jej wartości z dnia przyjęcia tej inwestycji do używania. W świetle powyższego decydującym o zwiększeniu wartości

początkowej ulepszonego środka trwałego (inwestycji w obcym środku trwałym) nie jest sam dokument OT, lecz dokumenty potwierdzające poniesienie nakładów inwestycyjnych powodujących jego ulepszenie – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 511/08**

Ulepszenie środka trwałego

1. Decydujący wpływ na zwiększenie wartości początkowej ulepszonego środka trwałego ma charakter poniesionych wydatków inwestycyjnych, a nie fakt ich wykazania w ewidencji (wykazie).

2. Nakłady na inwestycję w obcym środku trwałym, wpisaną do ewidencji środków trwałych (wykazu), której wartość początkową ustalono zgodnie z normą art. 22g ust. 7 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie tworzą nowej inwestycji, tylko powiększają wartość już istniejącej. Z uwagi na to, że środek trwały (inwestycja w obcym obiekcie) już raz został ujawniony w ewidencji środków trwałych – w dacie przyjęcia środka trwałego do używania, zasady dotyczące momentu rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych określone w art. 22 h ust. 1 pkt 1) i pkt 4) ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych nie będą miały zastosowania do nakładów inwestycyjnych, które nie tworzą nowej inwestycji, lecz jedynie powodują wzrost wartości użytkowej ujawnionej w ewidencji (wykazie) inwestycji w obcym środku trwałym w stosunku do jej wartości z dnia przyjęcia tej inwestycji do używania. W świetle powyższego decydującym o zwiększeniu wartości początkowej ulepszonego środka trwałego (inwestycji w obcym środku trwałym) nie jest sam dokument przyjęcia środka trwałego, lecz dokumenty potwierdzające poniesienie nakładów inwestycyjnych powodujących ulepszenie.

3. Moment rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie jest uzależniony od daty wprowadzenia podwyższonej wartości tego środka do ewidencji (wykazu). – **wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 16 lutego 2009 r., sygn. akt I SA/Bk 471/08**

Stawki amortyzacji

Obowiązujące stawki amortyzacyjne dla poszczególnych środków trwałych zostały określone w wykazie stawek amortyzacyjnych stanowiącym załącznik do obu ustaw o podatkach dochodowych. Stawki te w niektórych przypadkach mogą być podwyższone lub obniżane na zasadach określonych w przepisach ustawy.

Podatnik dokonujący amortyzacji może wybrać metodę liniową lub degresywną. Odpisów amortyzacyjnych w przypadku metody liniowej dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji (wykazu), aż do końca tego miesiąca, w którym następu-

je zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór. Przy czym suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Metoda degresywna charakteryzuje się tym, że roczne odpisy amortyzacyjne są zróżnicowane, najwyższe w pierwszym roku eksploatacji i sukcesywnie maleją w kolejnych latach użytkowania środka trwałego. Polega ona na tym, że na początku miesięczne raty amortyzacji można podwyższać współczynnikiem nie wyższym niż 2,0, a w następnych latach podatkowych nalicza się je od wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. 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 zgodnie z amortyzacją liniową.

TABELA USTAWOWYCH STAWEK AMORTYZACYJNYCH

Pozycja	Stawka %	Symbol KŚT (grupa lub podgrupa, lub rodzaj)	Nazwa środków trwałych	Powiązanie z KRŚT
1	2	3	4	5
01	1,5	11	Budynki mieszkalne	15, 16
		122	Lokale mieszkalne	
	2,5	10	Budynki niemieszkalne	10,11,12 13,14,15 17,18,19
		110	Z rodzaju 110 placówki opiekuńczo-wychowawcze, domy opieki społecznej bez opieki medycznej	154, 159
		121	Lokale niemieszkalne	
	4,5	102	Podziemne garaże i zadaszone parkingi	227
oraz budynki kontroli ruchu powietrznego (wieże)			293	
	104	Zbiorniki, silosy oraz magazyny podziemne, zbiorniki i komory podziemne	200 202	

1	2	3	4	5
			(z wyłączeniem budynków magazynowych i naziemnych)	203, 205, 209, 220, 221, 222
	10	103	Kioski towarowe o kubaturze poniżej 500 m ³ – trwale związane z gruntem	125
		109	Domki kempingowe, budynki zastępcze – trwale związane z gruntem	169, 198
		010	Plantacje wikliny	001
02	2,5	224	Budowle wodne, z wyjątkiem melioracji, doków stałych załadunkowych, wałów i grobli	250, 251, 253, 254, 255, 259, 293, 297
		21	Budowle sklasyfikowane jako budowle do uzdatniania wód, z wyjątkiem studni wierconych	256
		290	Budowle sportowe i rekreacyjne, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	28
		291	Wieże przeciwpożarowe	291
		225	Melioracje podstawowe	01
		226	Melioracje szczegółowe	01
	4,5	2	Obiekty inżynierii lądowej i wodnej, z wyłączeniem ogrodów i parków publicznych, skwerów, ogrodów botanicznych i zoologicznych	2
	10	211	Przewody sieci technologicznych wewnętrzzakładowych	651
		221	Urządzenia zabezpieczające ruch pociągów	680
	14	202	Z rodzaju 202 wieże ekstrakcyjne	507
	20	200	Z rodzaju 200 wieże wiertnicze, wieżomaszty	510
03	7	3	Kotły i maszyny energetyczne	3
	14	323	Silniki spalinowe na paliwo lekkie	323

1	2	3	4	5
		324	Silniki spalinowe na paliwo ciężkie	324
		325	Silniki spalinowe na paliwo gazowe	325
		326	Silniki powietrzne	326
		343	Z rodzaju 343 zespoły elektroenergetyczne przenośne z silnikami spalinowymi na paliwo lekkie	343
		344	Zespoły elektroenergetyczne z silnikami spalinowymi na paliwo ciężkie	344
			Reaktory jądrowe	349
04	7	431	431 – 0 filtry (prasy) błotniarki 431 – 4 cedzidla mechaniczne	431
		450	Piece do przerobu surowców (z wyjątkiem 450 – 50 piece do przerobu surowca wielokomorowe)	450
		451	Piece do przetwarzania paliw (z wyjątkiem 451 – 0 piece koksownicze)	451
		454	Piece do wypalania tunelowe	454
		475	Aparaty bębnowe	475
		477	Suszarki komorowe: 477-0 do 4 oraz 477-6 do 8	477
	10	4	Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania	4
	14	41	Obrabiarki do metali	40,41
		44	Maszyny i urządzenia do przetłaczania i sprężania cieczy i gazów	44
		46	Aparaty do wymiany ciepła (z wyjątkiem rodzaju 465 i 469-0)	46
		47	Maszyny, urządzenia i aparaty do operacji i procesów materiałowych (z wyjątkiem rodzaju 474, 475, 477-0 do 4 i 6-8 oraz 479-0)	47
	18	449	Z rodzaju 449-90 urządzenia dystrybucyjne do benzyny i olejów elektryczne i przepływomierze składowe do cieczy i paliw płynnych	449

1	2	3	4	5
		465	Z rodzaju 465 wymienniki płynów obiegowych przy produkcji sody	465
		469	469-0 chłodnice odmulin i prób kołowych rozkładni gazu	469
		474	Kolumny nitracyjne i denitracyjne	474
		479	479-0 odbieralnice hydrauliczne rozkładni gazu	479
		481	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem chemicznym i elektrolizacyjnym	481
		482	Aparaty i urządzenia do powierzchniowej obróbki metali sposobem cieplnym	482
		484	484-0 urządzenia do spawania i napawania łukowego w ochronie gazów oraz do spawania i napawania plazmowego Z rodzaju 484-1 wytwornice acetylenowe przenośne wysokiego ciśnienia, 484-3 zgrzewarki odporowe i tarcicowe Z rodzaju 484-6 urządzenia do metalizacji natryskowej i do natryskiwania tworzywami sztucznymi	484
		490	Maszyny i urządzenia do przygotowywania maszynowych nośników danych oraz maszyny analityczne	490
		492	Samodzielne urządzenia do automatycznej regulacji i sterowania procesami	492
		493	Z rodzaju 493 roboty przemysłowe	493
	20	434	434-01 maszyny do zamykania słoisk Z rodzaju 434-02 maszyny do zamykania puszek	434
		465	Wymienniki przeponowe rurowe sklasyfikowane jako chłodnice kwasu siarkowego	465
	30	491	Zespoły komputerowe	491

1	2	3	4	5	
05	7	506	506-1 i 506-2 aparaty do rektyfikacji powietrza	506	
		507	507-2 i 507-3 krystalizatory 507-4 komory potne	507	
		548	548-0 maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji materiału zecerskiego	548	
		583	583-0 koparki i zwałowarki w kopalniach odkrywkowych węgla 583-1 koparki w piaskowniach przemysłu węglowego	583	
	10	512	512	Maszyny i urządzenia do eksploatacji otworów wiertniczych	512
			513	Maszyny i urządzenia do przeróbki mechanicznej rud i węgla	513
		514	514-0 maszyny i urządzenia aglomerowni 514-1 maszyny i urządzenia wielkopieczowe 514-2 maszyny i urządzenia hutnicze stalowni Z rodzaju 514-3 do 6 nożyce hutnicze do cięcia na gorąco, tabor hutniczy, walcowniczy 514-9 inne maszyny, urządzenia i aparaty hutnicze	514	
			520	Z rodzaju 520 maszyny i urządzenia przemysłu kamieniarskiego: 520-0 i 520-1 traki ramowe i tarczowe 520-2 cyrkulaki 520-3 szlifierki 520-4 tokarki i wiertarki do kamienia 520-5 kombajny do robót przygotowawczych	520
				523	Maszyny i urządzenia przemysłu cementowego
		525	525-31 autoklawy	525	
		529	Z rodzaju 529 maszyny i urządzenia do produkcji materiałów budowlanych:		

1	2	3	4	5
			529-81 do produkcji elementów z łastryko 529-82 do produkcji sztucznego kamienia	529
		56	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów rolnych	56
		582	Z rodzaju 582-1 pojemniki do bitumu stalowe powyżej 20.000 l pojemności oraz z rodzaju 582-2 odśnieżarki o mocy silników powyżej 120 KM	582
	14	50	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu chemicznego	50
		517	Maszyny i urządzenia torfiarskie	517
		52	Maszyny dla przemysłu surowców mineralnych	52
		53	Maszyny do produkcji wyrobów z metali i tworzyw sztucznych	53
		54	Maszyny, urządzenia i aparaty do obróbki i przerobu drewna, produkcji wyrobów z drewna oraz maszyny i aparaty papiernicze i poligraficzne	54
		55	Maszyny i urządzenia do produkcji wyrobów włókienniczych i odzieżowych oraz do obróbki skóry i produkcji z niej	55
		561	561-6 maszyny, urządzenia i aparaty do produkcji napoi	561
		568	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu piekarniczego (z wyjątkiem 568-40 do 48)	568
		57	Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów spożywczych	57
		59	Maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i gospodarki leśnej	59
	18	505	505-1 piece prażalnicze fluidezyjne	505
		51	Maszyny, urządzenia i aparaty wiertnicze, górnicze, gazownicze, odlewnicze, torfiarskie oraz geodezyjne i kartograficzne	51

1	2	3	4	5
		58	Maszyny do robót ziemnych, budowlanych i drogowych	58
	20	506	506-3 odgazowywacze	506
		510	Maszyny i urządzenia wiertnicze	510
		511	Obudowy zmechanizowane	511
		518	Z rodzaju 518 aparaty i urządzenia do: 518-01 pomiarów magnetycznych 518-02 pomiarów geologicznych 518-03 pomiarów sejsmicznych i radiometrycznych 518-1 elektrycznego profilowania odwiertów, karotażu gazowego, perforacji otworów wiertniczych	518
		535	Z rodzaju 535-0 aparaty specjalne do wytwarzania kwasu wolframowego i maszyny do redukcyjnych, próżniowych i specjalnych wytopów metali Z rodzaju 535-1 maszyny do produkcji węglanów i past emulsyjnych Z rodzaju 535-7 urządzenia do produkcji półprzewodników	535
		579	579-000 dystrybutory 579-003 młynki młotkowe 579-01 maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych na mąkę pastewną i tłuszcze utylizacyjne 579-09 inne maszyny i urządzenia do przerobu odpadów zwierzęcych	579
		580	Maszyny do robót ziemnych i fundamentowych	580
		581	Maszyny do robót budowlanych	581
	582	582-3 szczotki mechaniczne i osprzęt do utrzymania dróg	582	
	25	501	501-0 aparaty szklane i porcelanowe do destylacji	501
			501-1 porcelanowe młyny kulowe	

1	2	3	4	5
		511	Maszyny górnicze, z wyłączeniem obudów zmechanizowanych	511
		524	Z rodzaju 524 piece do topienia żużla wielkopieczowego i bazaltu	524
		571	571-8 autoklawy do hydrolizy 571-30 i 571-31 neutralizatory stalowe oraz neutralizatory i hydrolizatory betonowe lub murowane	571
		581	581-2 wibratory 581-4 wibromłoty oraz z rodzaju 581-3 zacieraczki do tynku	581
06	4,5	600	Zbiorniki naziemne ceglane	600
		601	Zbiorniki naziemne betonowe (z wyjątkiem z wykładziną chemoodporną dla kwasu ponitracyjnego)	601
		623	623-7 urządzenia telefoniczne systemów nośnych na liniach WN	623
		641	Z rodzaju 641-7 wyciągi kopalniane (bez wyciągów przy głębinieniu szybów)	641
		648	Towarowe kolejki linowe i dźwignie linowe	648
		657	Akumulatory hydrauliczne	657
		660	Wagi pojazdowe, wagonowe i inne wbudowane	660
	10	6	Urządzenia techniczne	6
	18	61	Z podgrupy 61 urządzenia rozdzielcze i aparatura energii elektrycznej przevożna	610 do 615
		641	Dźwigniki, wciągarki i wciągniki przejezdne oraz nieprzejezdne, kołowroty, wyciągniki (z wyjątkiem rodzaju 641-63 oraz z rodzaju 641-7 wyciągniki kopalniane łącznie z wyciągami przy głębinieniu szybów, a także wyciągi kolei i kolejek linowych)	641

1	2	3	4	5	
		662	662-1 projektory przenośne 16 mm i 35 mm	662	
		681	Kontenery	681	
	20	629	Telefony komórkowe	629	
		669	Kasy fiskalne i rejestrujące (z wyjątkiem zaliczonych do poz. 04 - zespoły komputerowe)	669	
		633	Baterie akumulatorów elektrycznych stacjonarnych	633	
		634	Baterie akumulatorów elektrycznych zasadowych	634	
		662	662-5 ekrany kinowe	662	
		644	644-0 do 4 przenośniki w kopalniach i zakładach przetwórczych rud i węgla	644	
		664	Z rodzaju 664 urządzenia do przeprowadzania badań technicznych	664	
	25	644	644-0 przenośniki zgrzeblowe ciężkie i lekkie	644	
	07	7	70	Kolejowy tabor szynowy naziemny	70
			71	Kolejowy tabor szynowy podziemny	71
			72	Tramwajowy tabor szynowy	72
73			Pozostały tabor szynowy naziemny	73	
77			Tabor pływający	77	
14		700	700-7 drezyny i przyczepy do drezyn	700-7	
		710	710-01 lokomotywy akumulatorowe 710-02 i 710-03 lokomotywy ognioszczelnej typu „Karlik” 710-10 do 14 wozy kopalniane	710 do 03 710-02 i 710-03 710-10 do 14	
		770	770-13 kontenerowce	770-13	
		773	773-1010 wodoloty	773-1010	
		780	Samoloty	780	
		781	Śmigłowce	781	
		743	Samochody specjalne	743	

1	2	3	4	5	
		745	Z rodzaju 745 trolejbusy i samochody ciężarowe o napędzie elektrycznym	745	
		746	Ciągniki	746	
		747	Naczepy	747	
		748	Przyczepy	748, 750, 751, 752, 753, 754	
		76	Pozostały tabor bezszynowy (wózki jezdniowe akumulatorowe, widłowe i inne wózki jezdniowe)	76	
	18	745	Z rodzaju 745 pozostałe sam. o nap. elektr.	745	
		783	Balony	783	
		788	Inne środki transportu lotniczego	788	
		79	Środki transportu pozostałe		
	20	740	Motocykle, przyczepy i wózki motocyklowe	740	
		741	Samochody osobowe	741	
		742	Samochody ciężarowe	742	
		744	Autobusy i autokary	744	
		782	Szybowce	782	
	08	10	805	Z rodzaju 805 wyposażenie kin, teatrów, placówek kulturalno-oświatowych oraz instrumenty muzyczne	805
			806	Kioski, budki, baraki, domki kempingowe – niezwiązane trwale z gruntem	806
		14	803	803-0 do 1 maszyny biurowe 803-30 dalekopisy do maszyn matem.	803
		20	8	Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie	8
		25	801	801-0 elektroniczna aparatura kontr-pom. do przeprowadzania badań laboratoryjnych	801
			802	802-0 aparaty i sprzęt do hydro- i mechanoterapii	802
		804	Z rodzaju 804 wyposażenie cyrkowe	804	

Objaśnienia:

1. Za pogorszone warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 22i ust. 2 pkt 1 lit. a) ustawy, uważa się używanie tych środków trwałych pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu.
2. Za złe warunki używania budynków i budowli, o których mowa w art. 22i ust. 2 pkt 1 lit. b) ustawy, uważa się używanie tych środków trwałych pod wpływem niszczących środków chemicznych, a zwłaszcza gdy służą one produkcji, wytwarzaniu lub przechowywaniu żrących środków chemicznych. Dotyczy to również przypadków silnego działania na budynek lub budowlę niszczących środków chemicznych rozproszonych w atmosferze, wodzie lub wydzielających się w postaci oparów, których źródłem są inne obiekty znajdujące się w pobliżu.
3. Przez maszyny, urządzenia i środki transportu wymagające szczególnej sprawności technicznej, o których mowa w art. 22i ust. 2 pkt 2 ustawy, rozumie się te obiekty, które używane są w pracy na trzy zmiany, mimo że nie działają ze swej istoty w ruchu ciągłym, używane w warunkach terenowych, w warunkach leśnych, pod ziemią lub innych wskazujących na bardziej intensywne zużycie.
4. Przez maszyny i urządzenia grupy 4-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), podanych szybkiemu postępowi technicznemu, o których mowa w art. 22i ust. 2 pkt 3 ustawy, 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.

Stawki amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych

Tabela stawek amortyzacyjnych nie dotyczy wartości niematerialnych i prawnych, dla których ustawa określiła minimalne stawki lub okres amortyzacji. I tak zgodnie z obowiązującymi obecnie przepisami dla wartości niematerialnych i prawnych, które nie zostały wyłączone z obowiązku naliczania odpisów amortyzacyjnych, roczne stawki amortyzacyjne wynoszą:

- od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – nie mniej niż 50 proc.,
- od licencji na wyświetlanie filmów oraz emisję programów radiowych i telewizyjnych – nie mniej niż 50 proc., z tym że, jeżeli wynikający z umowy okres używania tych praw majątkowych jest krótszy od 24 miesięcy, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy,
- od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – nie mniej niż 33,33 proc.,
- od własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni

mieszkaniowej 2,5 proc., z tym że w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych możliwe jest dokonywanie odpisów amortyzacyjnych również według innej jeszcze metody, dla której stawka odpisów amortyzacyjnych wynosi tylko 1,5 proc.,

- od tych, których wartość początkowa jest niższa lub równa 3,5 tys. zł, a podatnik zaliczył je do wartości niematerialnych i prawnych, stawka może wynosić 100 proc.
- od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – nie mniej niż 20 proc.

Koniecznym jest przy tym pamiętać, że podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Oznacza to, że raz ustalonych stawek nie można później już zmieniać.

PRZYKŁAD

Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych

Podatnik na początku 2010 roku nabył licencje na znaki towarowe o wartości 50 tys. zł. Przygotowując plan amortyzacji, podatnik przyjął, że będzie amortyzował je według stawki 10 proc. rocznie. Zgodnie z tym planem dokonał odpisów amortyzacyjnych w lutym 2010 roku. W marcu tego samego roku podatnik zorientował się, że w przypadku licencji na znaki towarowe może stosować wyższą stawkę amortyzacji niż przyjęta przez niego w planie amortyzacji. Mimo to nie wolno mu już zmienić stawki amortyzacyjnej. Przyjęta na początku okresu amortyzacji stawka musi być stosowana aż do momentu zrównania się wartości początkowej licencji z sumą dokonanych od początku amortyzacji odpisów umorzeniowych lub do momentu wyzbycia się licencji.

Środki trwałe według KŚT

Przyjmując do używania środki trwałe, podatnik musi określić, do jakiego grupowania Klasyfikacji Środków Trwałych on należy, i przyporządkować mu określony symbol tej klasyfikacji. Przepisy dotyczące amortyzacji posługują się bowiem symboliką KŚT m.in. w celu przyporządkowania środków trwałych do konkretnych stawek amortyzacyjnych.

Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) jest usystematyzowanym zbiorem obiektów majątku trwałego służącym m.in. do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych. W Klasyfikacji Środków Trwałych za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. Jedynie w nielicznych przypadkach dopuszcza się w ewidencji przyjęcie za pojedynczych

obiekt, tzw. obiekt zbiorczy, którym może być np. zespół przewodów rurociągowych lub zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, zespoły komputerowe itp. Klasyfikacja Środków Trwałych stosowana jest w sprawozdawczości statystycznej i w ewidencji księgowej środków trwałych. Klasyfikacja Środków Trwałych została wprowadzona rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. (Dz.U. nr 242, poz. 1622). Aktualna Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) zastąpiła Klasyfikację Środków Trwałych (KRŚT) wydaną rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 30 grudnia 1999 r. (Dz.U. nr 112, poz. 1317 z późn. zm.).

Zgodnie z Klasyfikacją Środków Trwałych (KŚT) przez środki trwałe rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdadne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki lub oddane do używania na podstawie najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze.

Do środków trwałych zalicza się w szczególności:

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

Klasyfikacja wyodrębnia 10 następujących grup środków trwałych:

- Grupa 0 - Grunty,
- Grupa 1 - Budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu niemieszkalnego,
- Grupa 2 - Obiekty inżynierii lądowej i wodnej,
- Grupa 3 - Kotły i maszyny energetyczne,
- Grupa 4 - Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- Grupa 5 - Specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty,
- Grupa 6 - Urządzenia techniczne,
- Grupa 7 - Środki transportu,
- Grupa 8 - Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie,
- Grupa 9 - Inwentarz żywy.

Za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się w Klasyfikacji Środków Trwałych pojedynczy element majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. Może nim być np. budynek, maszyna, pojazd mechaniczny itp. Jedynie w nielicznych przypadkach dopuszcza się w ewidencji przyjęcie za pojedynczy obiekt tzw. obiekt zbiorczy, którym może być np. zespół przewodów rurociągowych lub zespół latarni jednego typu użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, zespołu komputerowego itp.

Grupa 0 - Grunty - obejmuje w KŚT grunty według ich przeznaczenia użytkowego, tj. użytki rolne, grunty leśne oraz znajdujące się na nich sady, zasadzenia wieloletnie, plantacje, drzewostany itp., grunty zabudowane i zurbanizowane, użytki ekologiczne, nieużytki, tereny wód morskich wewnętrznych i śródlądowych oraz pozostałe tereny, w tym również prawo użytkowania wieczystego gruntu, klasyfikowane w odpowiednich grupowaniach, w zależności od rodzaju gruntu, którego dotyczy. Grupa ta nie obejmuje budynków i obiektów inżynierii lądowej i wodnej na tych terenach. Schemat zaklasyfikowania gruntów według ich przeznaczenia użytkowego do podgrup i rodzajów został ustalony w oparciu o rozporządzenie ministrów gospodarki przestrzennej i budownictwa oraz rolnictwa i gospodarki żywnościowej z dnia 17 stycznia 1996 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (Dz.U. nr 158, poz. 813 z późn. zm.).

Grupa 1 - Budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu niemieszkalnego - obejmuje wszystkie budynki oraz znajdujące się w nich lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu niemieszkalnego.

Budynki są to obiekty budowlane, trwale związane z gruntem, wydzielone z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych oraz posiadające fundamenty i dach. Budynki mieszkalne, według Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), są to obiekty budowlane, których co najmniej połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana do celów mieszkalnych. W przypadkach, gdy mniej niż połowa całkowitej powierzchni użytkowej jest wykorzystywana na cele mieszkalne, budynek taki jest klasyfikowany jako niemieszkalny zgodnie z jego przeznaczeniem. Budynki niemieszkalne są to obiekty budowlane wykorzystywane głównie dla potrzeb niemieszkalnych. Podział budynków na mieszkalne i niemieszkalne oparto na podstawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), co znalazło swój wyraz w powiązaniu każdej pozycji KŚT z odpowiednimi grupowaniami tej klasyfikacji. W kategorii budynków niemieszkalnych wprowadzono w nawiązaniu do PKOB dalszy podział na rodzaje (symbole trzycyfrowe).

Podział grupy 1 - Budynki i lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu niemieszkalnego - wygląda następująco:

- 10 Budynki niemieszkalne,
- 11 Budynki mieszkalne,
- 12 Lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu niemieszkalnego.

Grupa 2 - Obiekty inżynierii lądowej i wodnej - obejmuje obiekty budowlane naziemne i podziemne o charakterze stałym nieklasyfikowane jako budynki, tj. kompleksowe budowle na terenach przemysłowych, rurociągi, linie telekomunikacyjne

i elektroenergetyczne, infrastrukturę transportu oraz pozostałe obiekty inżynierii lądowej i wodnej. Grupa nie obejmuje gruntów klasyfikowanych w grupie 0.

Podział obiektów inżynierii lądowej i wodnej oparto na Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB), co znalazło swój wyraz w powiązaniu każdej pozycji KŚT z odpowiednimi grupowaniami tej klasyfikacji. O zaliczeniu obiektu budowlanego do odpowiedniej podgrupy decyduje jego przeznaczenie oraz konstrukcja i wyposażenie. Za odrębny obiekt uważa się w zasadzie każdy samodzielny obiekt inżynierii lądowej lub wodnej wraz z fundamentem i konstrukcją nośną. Przy budowłach liniowych, do których zalicza się m.in. rurociągi, drogi, linie energetyczne i telekomunikacyjne, obiektami są poszczególne ich odcinki, odpowiadające bądź istniejącemu podziałowi administracyjnemu lub eksploatacyjnemu, bądź charakteryzujące się odmienną konstrukcją, ewentualnie innymi cechami technicznymi.

Podział grupy 2 – Obiekty inżynierii lądowej i wodnej:

- 20 Kompleksowe budowle na terenach przemysłowych,
- 21 Rurociągi, linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne,
- 22 Infrastruktura transportu,
- 29 Pozostałe obiekty inżynierii lądowej i wodnej.

Grupa 3 – Kotły i maszyny energetyczne – obejmuje kotły grzejne i parowe, maszyny napędowe pierwotne niezespalone konstrukcyjnie z zasilanym obiektem, maszyny elektryczne wirujące niezespalone oraz agregaty (zespoły) elektroenergetyczne wytwórcze i przetwórcze, które traktuje się jako samodzielne obiekty.

O zaliczeniu do odpowiedniej podgrupy decyduje przeznaczenie oraz konstrukcja i wyposażenie. Za odrębny obiekt w grupie 3 uważa się każdy oddzielny kocioł, turbinę, prądnicę prądu stałego, maszynę parową tłokową, koło wodne, silnik, prądnicę synchroniczną, kompensator wirujący, układ napędowy elektryczny skojarzony, turbozespół, zespół elektroenergetyczny, zespół wiatrowo-elektryczny i przetwornicę. Maszyny współpracujące ze sobą, powiązane konstrukcyjnie w zestaw technologiczny, np. w formie agregatu, stanowią jeden obiekt. W skład poszczególnego obiektu, oprócz właściwego agregatu, wchodzi fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia oraz wyposażenie specjalistyczne. Nie należy uważać za samodzielne obiekty maszyn wbudowanych konstrukcyjnie w inne maszyny, urządzenia lub aparaty, jak np. silników elektrycznych powiązanych konstrukcyjnie z obrabiarkami, pompami, sprężarkami, agregatami itp.

Podział grupy 3 – Kotły i maszyny energetyczne:

- 31 Kotły grzejne i parowe,
- 32 Maszyny napędowe pierwotnie niezespalone,
- 33 Maszyny elektryczne wirujące niezespalone
- 34 Turbozespoły i zespoły (agregaty) elektroenergetyczne wytwórcze i przetwórcze oraz reaktory jądrowe.

Grupa 4 – Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania – obejmuje maszyny ogólnego zastosowania, np. obrabiarki, maszyny i urządzenia do obróbki plastycznej metali i tworzyw sztucznych, maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania używane w przemyśle rolnym i spożywczym, maszyny i urządzenia do przetłaczania i sprężania cieczy i gazów, piece przemysłowe, urządzenia do wymiany ciepła, maszyny i urządzenia do operacji i procesów materiałowych, zespoły komputerowe, urządzenia do regulacji i sterowania procesami, roboty i inne.

Za odrębne obiekty objęte grupą 4 uważa się poszczególne maszyny, urządzenia i aparaty (w tym maszyny automatyczne i półautomatyczne) oraz agregaty i zespoły urządzeń wraz ze stałym wyposażeniem (powiązane konstrukcyjno-technologicznie ze sobą w agregaty, zespoły lub linie obróbki albo w ciąg technologiczny).

W skład poszczególnych obiektów, oprócz właściwej maszyny, urządzenia, aparatu, zespołu, agregatu, wchodzi fundamenty, podpory, konstrukcje wsporcze, ogrodzenia i obudowy ochronne oraz normalne wyposażenie należące do obiektu. W skład poszczególnych obiektów wchodzi również wyposażenie dodatkowe i specjalne związane na stałe z danym obiektem. Maszyny i urządzenia powiązane konstrukcyjno-technologicznie w agregaty, zespoły, linie obróbkowe należy traktować jako jeden obiekt inwentarzowy. O zaliczeniu maszyny, urządzenia lub aparatu do odpowiedniej podgrupy decyduje jej przeznaczenie oraz konstrukcja i wyposażenie.

Podział grupy 4 – Maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania:

- 41 Obrabiarki do metali,
- 42 Maszyny do obróbki plastycznej metali i tworzyw sztucznych,
- 43 Maszyny, urządzenia i aparaty w przemyślach rolnych i spożywczych ogólnego zastosowania,
- 44 Maszyny i urządzenia do przetłaczania i sprężania cieczy i gazów,
- 45 Piece przemysłowe,
- 46 Aparaty do wymiany ciepła,
- 47 Maszyny, urządzenia i aparaty do operacji i procesów materiałowych,
- 48 Pozostałe maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- 49 Pozostałe maszyny, urządzenia i aparaty specjalizowane i specjalne ogólnego zastosowania.

Grupa 5 – Specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty – obejmuje maszyny, urządzenia i aparaty technologiczne specjalnie dostosowane do technologii wytwarzania w poszczególnych działach wytwórczości. O zaliczeniu maszyny, urządzenia lub aparatu do odpowiedniej podgrupy decyduje jej przeznaczenie oraz konstrukcja i wyposażenie. Za odrębny obiekt uważa się z reguły poszczególne maszyny, urządzenia i aparaty wraz z wyposażeniem normalnym lub dodatkowym i specjalnym stałym.

Obiekty złożone konstrukcyjnie i powiązane ze sobą w ciąg technologiczny w zespoły maszyn lub maszyn i urządzeń, agregaty ekstrakcyjne itp. wraz z wyposażeniem należy traktować jako jeden obiekt inwentarzowy. W skład poszczególnego obiektu

inwentarzowego, oprócz właściwej maszyny, urządzenia aparatu lub zespołu, wchodzi fundamenty oraz konstrukcje wsporcze i ochronne.

Podział grupy 5 – Specjalistyczne maszyny, urządzenia i aparaty:

- 50 Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłu chemicznego,
- 51 Maszyny, urządzenia i aparaty wiertnicze, górnicze, gazownicze, odlewnicze, torfiarskie oraz geodezyjne i kartograficzne,
- 52 Maszyny dla przemysłu surowców mineralnych,
- 53 Maszyny do produkcji wyrobów z metali i tworzyw sztucznych,
- 54 Maszyny, urządzenia i aparaty do obróbki i przerobu drewna, produkcji wyrobów z drewna oraz maszyny, urządzenia i aparaty papiernicze i poligraficzne,
- 55 Maszyny i urządzenia do produkcji wyrobów włókienniczych i odzieżowych oraz do obróbki skóry i produkcji wyrobów z niej,
- 56 Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów rolnych,
- 57 Maszyny, urządzenia i aparaty przemysłów spożywczych,
- 58 Maszyny do robót ziemnych, budowlanych i drogowych,
- 59 Maszyny, urządzenia i narzędzia rolnicze i gospodarki leśnej.

Grupa 6 – Urządzenia techniczne – obejmuje:

- zbiorniki naziemne wewnątrz budynków i budowli,
- urządzenia rozdzielcze i aparaturę energii elektrycznej, jak np. urządzenia rozdzielcze i aparaturę prądu zmiennego i stałego, urządzenia nastawcze prądu zmiennego i stałego, stacje transformatorowe itp.,
- urządzenia telewizyjne i radiotechniczne, jak np. urządzenia nadawcze i odbiorcze radia i telewizji,
- urządzenia elektroakustyczne, transmisji przewodowej i bezprzewodowej,
- urządzenia sygnalizacyjne i alarmowe,
- urządzenia telefoniczne,
- urządzenia elektroenergetyczne przetwórcze i zasilające, jak np. transformatory, zespoły prostownikowe, kondensatory statyczne i baterie akumulatorów elektrycznych,
- dźwigi i przenośniki (transportery), jak np. dźwigi osobowe i towarowe, dźwigniki, wciągniki, kołowroty, wyciągi, żurawie-przenośniki i podnośniki, sunnice, wsadzaraki, obrotnice, wywrotnice, mechanizmy napędowe kolejek linowych itp.,
- pozostałe urządzenia przemysłowe, jak np. przekładnie, urządzenia klimatyzacyjne i wentylacyjne,
- urządzenia do oczyszczania wody, powietrza, ścieków i gazów oraz odpopielania i odżużłania,
- akumulatory hydrauliczne; urządzenia pralni,
- wagi pojazdowe, wagonowe i inne wbudowane,
- urządzenia projekcyjne i teatralne; urządzenia do przeprowadzania badań technicznych oraz pozostałe urządzenia techniczne.

O zaliczeniu urządzenia technicznego do odpowiedniej podgrupy środków trwałych decyduje jego przeznaczenie, konstrukcja oraz wyposażenie. Za odrębny obiekt uważa się samodzielne maszyny, aparaty, agregaty, zespoły techniczne itp., które w omawianej klasyfikacji określa się jako urządzenia techniczne. W skład poszczególnego obiektu, oprócz właściwego urządzenia technicznego, wchodzi – o ile występują – fundamenty, konstrukcje wsporcze i ochronne oraz stałe normalne, jak i specjalne (dodatkowe) wyposażenie.

Podział grupy 6 – Urządzenia techniczne:

- 60 Zbiorniki naziemne,
- 61 Urządzenia i aparatura energii elektrycznej,
- 62 Urządzenia telewizyjne i radiotechniczne, urządzenia i aparaty dla telefonii,
- 63 Urządzenia elektroenergetyczne przetwórcze i zasilające,
- 64 Dźwigi i przenośniki,
- 65 Urządzenia przemysłowe,
- 66 Urządzenia nieprzemysłowe,
- 68 Pozostałe urządzenia techniczne.

Grupa 7 – Środki transportu – obejmuje kolejowy tabor szynowy naziemny i podziemny o różnej szerokości toru, tramwajowy tabor szynowy, pojazdy mechaniczne, jak np. samochody, autobusy, mikrobusy, trolejbusy, motocykle, ciągniki, naczepy, przyczepy, tabor pływający i lotniczy oraz pozostały tabor bezszynowy, jak np. wózki jezdniowe, poduszki.

O zaliczeniu środka transportu do odpowiedniej podgrupy środków trwałych decyduje jego przeznaczenie oraz konstrukcja i wyposażenie. Nie należy zaliczać do grupy 7 samobieżnych maszyn rolniczych, budowlanych lub przemysłowych zakwalifikowanych do grupy 5.

Podział grupy 7 – Środki transportu:

- 70 Kolejowy tabor szynowy naziemny,
- 71 Kolejowy tabor szynowy podziemny,
- 72 Tramwajowy tabor szynowy,
- 73 Pozostały tabor szynowy naziemny,
- 74 Pojazdy mechaniczne – obejmują takie środki trwałe jak: motocykle, przyczepy i wózki motocyklowe; samochody osobowe; samochody ciężarowe; samochody specjalne; autobusy i autokary; trolejbusy i samochody o napędzie elektrycznym; ciągniki; naczepy; przyczepy,
- 75 Tabor konny,
- 76 Pozostały tabor bezszynowy,
- 77 Tabor pływający – obejmuje takie środki trwałe, jak tabor transportu morskiego, tabor rybołówstwa morskiego, tabor techniczny i ratownictwa morskiego, tabor transportu śródlądowego, tabor techniczny i ratowniczy śródlądowy, inny tabor pływający,

- 78 Tabor lotniczy – obejmuje takie środki trwałe jak samoloty, śmigłowce, szybowce, balony, inne środki transportu lotniczego,
- 79 Pozostałe środki transportu.

Podział grupy 8 – Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie:

- 80 Narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, które obejmują takie środki trwałe jak: narzędzia, przyrządy, sprawdziany itp.; wyposażenie, aparaty i sprzęt laboratoryjny; wyposażenie, aparaty i sprzęt medyczny; wyposażenie techniczne dla prac biurowych; wyposażenie i sprzęt cyrkowy; wyposażenie i sprzęt kin, teatrów, placówek kulturalno-oświatowych itp.; kioski, budki, baraki, domki campingowe itp.; narzędzia, przyrządy, ruchomości i pozostałe wyposażenie.

Grupa 9 – Inwentarz żywy obejmuje jedynie inwentarz żywy.

Metody amortyzacji

Podatnik dokonujący amortyzacji może wybrać metodę liniową lub degresywną. Odpisów amortyzacyjnych w przypadku metody liniowej dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji (wykazu), aż 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. Przy czym suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Metoda degresywna charakteryzuje się tym, że roczne odpisy amortyzacyjne są zróżnicowane, najwyższe w pierwszym roku eksploatacji i sukcesywnie maleją w kolejnych latach użytkowania środka trwałego. Polega ona na tym, że na początku miesięczne raty amortyzacji można podwyższać współczynnikiem nie wyższym niż 2,0, a w następnych latach podatkowych nalicza się je od wartości początkowej pomniejszonej o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne, ustalonej na początek kolejnych lat ich używania. 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 zgodnie z amortyzacją liniową.

Podatnicy sami dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonych w ustawie. Wyboru muszą dokonać przed jej rozpoczęciem i wybraną metodę stosować do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego. Jak już wspominałem, dwie podstawowe metody to metoda liniowa i degresywna.

Jeśli zdecydujemy się na to, by wydatki na zakup składnika majątku firmy zaliczyć do kosztów jednorazowo, bezpieczniej jest uznać, że składnik taki nie jest środkiem trwałym. Ułatwia to też późniejsze rozliczenia. Niestety, nie zmienia to zbyt wiele w sytuacji osób zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych. Te i tak muszą bowiem dla potrzeb rachunkowości składnik taki amortyzować.

PRZYKŁAD**Liniowa amortyzacja samochodu**

Podatnik kupił w czerwcu 2011 roku nowy środek trwały o wartości początkowej 96 tys. zł. W tym samym miesiącu został on przekazany do używania i wykazany w ewidencji środków trwałych. Podatnik zdecydował się na amortyzację metodą liniową. W takim przypadku amortyzacja wyglądałaby w sposób następujący:

Rok 1 (2012)

Wartość początkowa: 96 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji (z wykazu stosownie do klasyfikacji środka trwałego): 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 6

Amortyzacja roczna: 9,6 tys. zł

Rok 2 (2013)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 86,4 tys. zł (96 tys. zł – 9,6 tys. zł)

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 12

Amortyzacja roczna: 19,2 tys. zł

Rok 3 (2014)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 67,2 tys. zł (84,6 tys. zł – 19,2 tys. zł)

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 12

Amortyzacja roczna: 19,2 tys. zł

Rok 4 (2015)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 48 tys. zł (67,2 tys. zł – 19,2 tys. zł)

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 12

Amortyzacja roczna: 19,2 tys. zł

Rok 5 (2016)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 28,8 tys. zł (48 tys. zł – 19,2 tys. zł)

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 12

Amortyzacja roczna: 19,2 tys. zł

Rok 6 (2017)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 9,6 tys. zł (28,8 tys. zł – 19,2 tys. zł)

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 6

Amortyzacja roczna: 9,6 tys. zł

Pełne zamortyzowanie środka trwałego nastąpiłoby zatem w czerwcu 2016 roku, czyli po 60 miesiącach.

PRZYKŁAD

Degresywna metoda amortyzacji samochodu

Podatnik kupił w czerwcu 2011 roku nowy środek trwały o wartości początkowej 96 tys. zł. W tym samym miesiącu samochód został przekazany do używania i wykazany w ewidencji środków trwałych. Podatnik zdecydował się na amortyzację samochodu metodą degresywną. W takim przypadku amortyzacja wyglądałaby w sposób następujący:

Rok 1 (2012)

Wartość początkowa: 96 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji: 40 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 3,2 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 6

Amortyzacja roczna: 19,2 tys. zł

Rok 2 (2013)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 76,8 tys. zł (96 tys. zł – 19,2 tys. zł)

Roczna stawka amortyzacji: 40 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 2,56 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 12

Amortyzacja roczna: 30,72 tys. zł

Rok 3 (2014)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 46,08 tys. zł (76,8 tys. zł – 30,72 tys. zł)

Roczna stawka amortyzacji: 40 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1536 zł. Odpis ten jest niższy od odpisu dokonywanego metodą liniową (96 tys. zł x 20 proc./12 = 1,6 tys. zł). Oznacza to, że podatnik przechodzi w tym roku na liniową metodę amortyzacji, którą będzie już stosował do pełnego zamortyzowania środka trwałego. A zatem:

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 12

Amortyzacja roczna: 19,2 tys. zł

Rok 4 (2015)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 26,88 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 12

Amortyzacja roczna: 19,2 tys. zł

Rok 5 (2016)

Wartość początkowa (niezamortyzowana): 7,68 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,6 tys. zł

Liczba odpisów miesięcznych: 5

Amortyzacja roczna: 7,68 tys. zł

Pełne zamortyzowanie środka trwałego nastąpiłoby zatem w maju 2015 roku, czyli po 47 miesiącach.

Terminy i sposób dokonywania odpisów amortyzacyjnych

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wprowadzonych do ewidencji poszczególnych samochodów (środków trwałych) w równych ratach co miesiąc, co kwartał lub jednorazowo na koniec roku podatkowego, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym samochód przyjęto do używania, 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.

Ani przepisy ustawy o CIT, ani też ustawy o PIT nie definiują pojęcia kwartału w jakiś specyficzny sposób. Termin ten należy zatem rozumieć dokładnie tak, jak wynika to z przypisywanego mu potocznie znaczenia. Nie chodzi tu zatem o okres trzech kolejno następujących po sobie miesięcy, ale o kolejne kwartały roku w znaczeniu kalendarzowym. Pierwszy kwartał obejmuje zatem okres od stycznia do marca. Drugi od kwietnia do czerwca itd.

PRZYKŁAD

Wybór częstotliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych

Podatnik przyjął w grudniu do ewidencji środek trwały o wartości 84 tys. zł. Podatnik ma do wyboru jedną z trzech metod wpisywania dokonywania odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszt: miesięcznie, kwartalnie lub rocznie. Odpisy takie wyglądałyby zatem w sposób następujący:

Wartość początkowa: 84 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Odpisy miesięczne

Amortyzacja rocznie: 16,8 tys. zł

Odpis amortyzacyjny miesięczny: 1,4 tys. zł

Koszty podatkowe amortyzacji miesięcznie: 1,4 tys. zł

Liczba odpisów rocznie: 12

Odpisy kwartalne

Amortyzacja rocznie: 16,8 tys. zł

Odpis amortyzacyjny kwartalny: 4,2 tys. zł

Koszty podatkowe amortyzacji kwartalnie: 4,2 tys. zł

Liczba odpisów rocznie: 4

Odpis roczny

Amortyzacja rocznie: 16,8 tys. zł

Odpis amortyzacyjny roczny: 16,8 tys. zł

Koszty podatkowe amortyzacji roczne: 16,8 tys. zł

Liczba odpisów rocznie: 1

Suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego. Oznacza to, że gdy normalnie suma odpisów dokonywanych przez cały rok wynosi np. 12 tys. zł, to w pierwszym roku użytkowania, gdy amortyzacja rozpoczyna się później niż w styczniu, odpisy te będą niższe, proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których amortyzacji dokonywano. A zatem np. gdy pierwszego odpisu dokonano w kwietniu, odpis roczny w pierwszym roku wyniesie 9 tys. zł.

PRZYKŁAD

Wysokość odpisów amortyzacyjnych w pierwszym roku amortyzacji

Podatnik przyjął w czerwcu do ewidencji środek trwały o wartości początkowej 84 tys. zł. Podatnik zastosował stawkę amortyzacji rocznej 20 proc. Odpisów będzie dokonywał co miesiąc. Pierwszego odpisu powinien dokonać w miesiącu bezpośrednio następującym po miesiącu przyjęcia środka trwałego do ewidencji, czyli w lipcu. W takim przypadku amortyzacja w pierwszym roku będzie wyglądała w sposób następujący:

Wartość początkowa: 84 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji z wykazu: 20 proc.

Amortyzacja rocznie: 16,8 tys. zł

Odpis amortyzacyjny miesięczny: 1,4 tys. zł

Koszty podatkowe miesięcznie: 1,4 tys. zł

Liczba odpisów rocznie: 12

Liczba odpisów w pierwszym roku: 6

Amortyzacja roczna w pierwszym roku: 8,4 tys. zł

Roczne koszty podatkowe amortyzacji w pierwszym roku: 8,4 tys. zł

Pierwszy rok amortyzacji

Miesiąc	Stawka roczna	Odpis amortyzacyjny	k.u.p.*
Lipiec	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Sierpień	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Wrzesień	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Październik	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Listopad	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Grudzień	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Razem		8,4 tys. zł	8,4 tys. zł

Drugi rok amortyzacji

Miesiąc	Stawka roczna	Odpis amortyzacyjny	k.u.p.*
Styczeń	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Luty	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Marzec	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Kwiecień	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Maj	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Czerwiec	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Lipiec	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Sierpień	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Wrzesień	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Październik	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Listopad	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Grudzień	20 proc.	1,4 tys. zł	1,4 tys. zł
Razem		16,8 tys. zł	16,8 tys. zł

*k.u.p. = koszty uzyskania przychodów

Amortyzacja przyspieszona

Przepisy ustawy o PIT, regulujące zasady amortyzacji, pozwalają na zastosowanie przez podatnika tzw. przyspieszonej (skróconej) amortyzacji. Polega ona na zastosowaniu podwyższonych rocznych stawek amortyzacji. Przy tej metodzie standardowa stawka amortyzacji rocznej przemnażana jest przez określony przez przepisy wskaźnik lub ustalana jest na podstawie minimalnego okresu amortyzacji.

W przypadku stosowania współczynników przemnożenia dokonuje się maksymalnie przez zastosowanie współczynnika 2,0 do standardowej stawki amortyzacji. Oznacza to, że skoro normatywna stawka amortyzacji wynosi np. 20 proc. rocznie, to stawka w przypadku amortyzacji przyspieszonej (skróconej) może wynieść maksymalnie 40 proc. (standardowe 20 proc. przemnożone przez współczynnik 2,0). W ten sposób okres amortyzacji może być skrócony z pięciu lat do dwóch i pół roku (do 30 miesięcy). Kwota odpisu zaliczanego do kosztów podatkowych (kosztów uzyskania przychodów) będzie też dwukrotnie wyższa niż przy zastosowaniu standardowych stawek amortyzacyjnych.

W przypadku natomiast, gdy przyspieszonej amortyzacji dokonuje się z zastosowaniem minimalnych okresów amortyzacji, ustalenia stawek amortyzacyjnych dokonuje się poprzez podzielenie 100 proc. przez liczbę miesięcy (stawka miesięczna) i przemnożenie tej wartości przez 12 (stawka roczna). I tak np. gdy minimalny okres amortyzacji wynosi 30 miesięcy, stawka wyniesie: $(100 : 30) \times 12 = 40$ proc. i jest to stawka roczna. Gdyby natomiast minimalny okres amortyzacji wyniósł 48 miesięcy, stawka wyniosłaby: $(100 : 48) \times 12 = 25$ proc.

Co istotne, wynikające z przepisów współczynniki „przyspieszenia” amortyzacji podatek może przyjąć w niższej wysokości, niż wynika to z przepisów, np. zamiast współczynnika 2,0 przyjąć współczynnik 1,5. Ważne, by było to gospodarczo uzasadnione oraz by przyjęty współczynnik nie przekraczał ustawowego maksimum (czyli w opisywanym przykładzie by nie był wyższy niż 2,0). To samo zastrzeżenie dotyczy także minimalnych okresów amortyzacji, tzn. gdy normalny, wynikający z zastosowania standardowych stawek amortyzacji okres dokonywania odpisów wynosi 60 miesięcy, zaś minimalny okres z zastosowaniem amortyzacji przyspieszonej (skróconej) 30 miesięcy, podatnik może zdecydować, że będzie dokonywał amortyzacji przez 36 miesięcy. Byłby okres amortyzacji nie był w takim przypadku krótszy niż wspomniane minimum, czyli 30 miesięcy.

Podatnik, podwyższając stawkę, musi wskazać szczególne okoliczności, które uzasadniają jej przyjęcie.

PRZYKŁAD

Różnica w amortyzacji samochodu nowego i używanego

Podatnik nabył do majątku firmy dwa środki trwałe o wartości 60 tys. zł każdy. Pierwszy jest fabrycznie nowy. Drugi został kupiony na wtórnym rynku i był wcześniej użytkowany przez rok, na co podatnik posiada stosowne dokumenty. W takim przypadku amortyzacja wyglądałaby w następujący sposób:

Środek trwały 1 (nowy)

Stawka amortyzacji rocznej: 20 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 12 tys. zł

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1 tys. zł

Środek trwały 2 (używany)

Stawka amortyzacji rocznej: 40 proc.
 Roczny odpis amortyzacyjny: 24 tys. zł
 Miesięczny odpis amortyzacyjny: 2 tys. zł

Roczne koszty podatkowe (koszty uzyskania przychodów w zł)

Rok	1	2	3	4	5
Środek trwały 112 000		12 000	12 000	12 000	12 000
Środek trwały 224 000		24 000	12 000	0	0

Niestety o tym, czy zastosowanie amortyzacji przyspieszonej (skróconej) jest w ogóle możliwe podatnik nie decyduje swobodnie. Przypadki, w których możliwe jest jej stosowanie, określone są bezpośrednio w przepisach. W przypadku ustawy o PIT są to przepisy art. 22i i art. 22j. Natomiast podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych stosują przepisy art. 16j i art. 16k ustawy o CIT.

Z przepisów ustawy o PIT wynika, że przyspieszoną (skróconą) amortyzację można zastosować m.in. do środków transportu używanych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej. I tak np. dla samochodów (dotyczy to zarówno samochodów ciężarowych i specjalistycznych, jak i osobowych) użytkowanych w taki właśnie sposób stawka amortyzacyjna ustalana jest z zastosowaniem współczynnika nie wyższego niż 1,4. Oznacza to, że zamiast stawki 20 proc. można stosować roczną stawkę amortyzacji w wysokości maksymalnie 28 proc.

Taka podwyższona stawka amortyzacji może być stosowana tylko w okresie, gdy środek trwały eksploatowany jest w ten właśnie sposób. Dlatego przepisy przewidują, że stawki amortyzacji ulegają podwyższeniu lub obniżeniu od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany. Jeżeli zatem środek trwały jest przez dwa lata użytkowany bardziej intensywnie niż w przeciętnych warunkach, a następnie przez dwa lata z normalną intensywnością, to w okresie pierwszych dwóch lat można będzie stosować stawkę amortyzacji 28 proc. rocznie. W drugim natomiast stawka będzie musiała być ustalona na poziomie 20 proc. rocznie (normatywna, zwykła stawka amortyzacji samochodu).

Dokładnie takie same zasady przewiduje także ustawa o CIT.

PRZYKŁAD

Okresowe przyspieszenie amortyzacji

Podatnik kupił samochód osobowy za 60 tys. zł. Amortyzację rozpoczyna w styczniu. Do połowy marca samochód eksploatowany jest w normalnych warunkach. W okresie od połowy marca do połowy sierpnia samochód wykorzystywany jest w trudnych

warunkach leśnych. Po tym czasie podatnik znów zaczyna wykorzystywać samochód w normalnych warunkach. W takim przypadku ma prawo do podwyższenia amortyzacji w okresie od kwietnia do sierpnia. Amortyzacja samochodu wyglądałaby zatem w następujący sposób:

Miesiąc	Stawka roczna	Odpis amortyzacyjny
Styczeń	20 proc.	1 tys. zł
Luty	20 proc.	1 tys. zł
Marzec	20 proc.	1 tys. zł
Kwiecień	28 proc.	1,4 tys. zł
Maj	28 proc.	1,4 tys. zł
Czerwiec	28 proc.	1,4 tys. zł
Lipiec	28 proc.	1,4 tys. zł
Sierpień	28 proc.	1,4 tys. zł
Wrzesień	20 proc.	1 tys. zł
Październik	20 proc.	1 tys. zł
Listopad	20 proc.	1 tys. zł
Grudzień	20 proc.	1 tys. zł
Razem		14 tys. zł

Gdyby podatnik nie zastosował okresowego podwyższenia odpisów amortyzacyjnych ich suma wyniosłaby 12 tys. zł. Koszty podatkowe podatnika byłyby zatem niższe o 2 tys. zł, co wpłynęłoby na to, że zapłaciłby on wyższy podatek dochodowy w tym okresie.

Niestety wskazane przepisy nie wyjaśniają szczegółowo, jak należy rozumieć pojęcie „bardziej intensywnego użytkowania niż w warunkach przeciętnych”, ani też kiedy można uznać, że samochód wymaga „szczególnej sprawności technicznej”. Pewne wskazówki zawierają natomiast objaśnienia do wykazu stawek amortyzacyjnych, do których przepisy te odsyłają. Dużo trudniejsze jest ustalenie, jak należy rozumieć pojęcie „bardziej intensywnego użytkowania”. Objasnienia do wykazu stawek amortyzacyjnych nie definiują w żaden sposób tego pojęcia.

PRZYKŁAD

Amortyzacja przyspieszona (skrócona) z zastosowaniem wskaźnika 1,4

Podatnik kupił środek trwały za 60 tys. zł. Stawka amortyzacyjna z wykazu wynosi dla takiego środka trwałego 20 proc. rocznie. Będzie on jednak wykorzystywany w systemie dwuzmianowym. Amortyzację rozpoczyna w styczniu. Środek trwały jest używany

niezwykle intensywnie, bardziej intensywnie niż w przypadku przeciętnego użytkownika podobnych urządzeń. W takim przypadku podatnik może przyspieszyć amortyzację stosując współczynnik 1,4. Amortyzacja wyglądałaby zatem w następujący sposób:

Miesiąc	Stawka roczna	Odpis amortyzacyjny
Styczeń	28 proc.	1,4 tys. zł
Luty	28 proc.	1,4 tys. zł
Marzec	28 proc.	1,4 tys. zł
Kwiecień	28 proc.	1,4 tys. zł
Maj	28 proc.	1,4 tys. zł
Czerwiec	28 proc.	1,4 tys. zł
Lipiec	28 proc.	1,4 tys. zł
Sierpień	28 proc.	1,4 tys. zł
Wrzesień	28 proc.	1,4 tys. zł
Październik	28 proc.	1,4 tys. zł
Listopad	28 proc.	1,4 tys. zł
Grudzień	28 proc.	1,4 tys. zł
Razem		16,8 tys. zł

Gdyby podatnik nie zastosował podwyższenia odpisów amortyzacyjnych, ich suma wyniosłaby 12 tys. zł. Koszty podatkowe podatnika byłyby zatem niższe o 4,8 tys. zł, co wpłynęłoby na to, że zapłaciłby on wyższy podatek dochodowy w tym okresie. Łatwo to zilustrować przykładem. Załóżmy, że podatnik opłaca podatek według liniowej stawki PIT i uzyskał w tym roku 100 tys. przychodów oraz poniósł inne koszty niż amortyzacja na poziomie 60 tys. zł. W wariantcie z normalną amortyzacją zapłaciłby 5320 zł podatku. W wariantcie z amortyzacją przyspieszoną 4408 zł. Podatek byłby zatem niższy o 912 zł.

W przypadku podwyższenia stawek amortyzacyjnych, podanych w wykazie stawek amortyzacyjnych przy zastosowaniu współczynników, należy dla poszczególnych samochodów stosować jeden wybrany współczynnik, przez który mnoży się stawkę amortyzacyjną właściwą dla danego środka trwałego, przyjętą z Wykazu stawek amortyzacyjnych. Jeśli zatem środków trwałych jest kilka, podatnik może dla każdego z nich ustalić inną stawkę amortyzacji wynikającą z zastosowania współczynników podwyższających stawki amortyzacji.

PRZYKŁAD

Amortyzacja przyspieszona (skrócona) według różnych stawek

Podatnik nabył do majątku firmy cztery środki trwale o wartości 72 tys. zł każdy. Normatywna stawka amortyzacji wynosi 20 proc. rocznie. Pierwsze trzy są fabrycznie nowe. Czwarty został

kupiony na rynku wtórnym i był wcześniej użytkowany przez rok, na co podatnik posiada stosowne dokumenty. Dwa pierwsze podatnik będzie wykorzystywał w warunkach intensywnej eksploatacji. Dwa pozostałe, w tym używany, w warunkach normalnej eksploatacji. Z danych tych wynika, że podatnik może przyspieszyć amortyzację dwóch pierwszych środków trwałych z zastosowaniem współczynnika 1,4. Zaś czwarty amortyzować jako używany w 30 miesięcy. Podatnik zastosował ten wariant, z tym że dla pierwszego auta wybrał współczynnik przyspieszenia 1,2, a dla drugiego 1,3. Obniżył też amortyzację dla trzeciego do 15 proc. rocznie. W takim przypadku amortyzacja samochodów wyglądałaby w następujący sposób:

Środek trwały 1 (nowy – używany intensywnie)

Stawka amortyzacji rocznej: 24 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 17,28 tys. zł

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,44 tys. zł

Środek trwały 2 (nowy – używany intensywnie)

Stawka amortyzacji rocznej: 26 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 18,72 tys. zł

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 1,56 tys. zł

Środek trwały 3 (nowy – normalna eksploatacja)

Stawka amortyzacji rocznej: 15 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 10,8 tys. zł

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 900 zł

Środek trwały 4 (używany – normalna eksploatacja)

Stawka amortyzacji rocznej: 40 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 28,8 tys. zł

Miesięczny odpis amortyzacyjny: 2,4 zł

Roczne koszty podatkowe (koszty uzyskania przychodów w zł)

Rok	1	2	3	4	5
Środek trwały 1	17 280	17 280	17 280	17 280	2880
Środek trwały 2	18 720	18 720	18 720	0	15 840
Środek trwały 3	10 800	10 800	10 800	10 800	10 800
Środek trwały 4	28 800	28 800	14 400	0	0

Kolejny przypadek, w którym możliwe jest zastosowanie przyspieszonej (skróconej) amortyzacji, dotyczy używanych lub ulepszonych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika. W takim przypadku podatnicy PIT

mogą amortyzować je w okresie nie krótszym niż 30 miesięcy. Oznacza to, że stosują stawkę amortyzacji rocznej w wysokości nie wyższej niż 40 proc. Mogą też oczywiście zastosować inną stawkę. Nie wolno im tylko przekraczać wskazanego maksimum.

Identyczne zasady stosują podatnicy CIT

Z przepisów obydwu ustaw o podatkach dochodowych wynika, że środek trwały uznaje się za używany, jeżeli podatnik udowodni, że przed jego nabyciem był on wykorzystywany co najmniej przez okres 6 miesięcy. Warto przy tym zwrócić uwagę, że to podatnik musi udowodnić (udokumentować), że środek trwały był już przed nim użytkowany przez odpowiedni czas.

Z kolei za ulepszone uważa się środek trwały wtedy, gdy przed wprowadzeniem do ewidencji wydatki poniesione przez podatnika na jego ulepszenie stanowiły co najmniej 20 proc. wartości początkowej.

Należy także pamiętać, że podwyższone w ten sposób stawki amortyzacyjne, nie mogą być dodatkowo zwiększone (podwyższone) z uwagi na użytkowanie środka trwałego bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagających szczególnej sprawności technicznej.

PRZYKŁAD

Amortyzacja przyspieszona według indywidualnego planu amortyzacji

Podatnik nabył do majątku firmy środek trwały na wtórnym rynku. Był on wcześniej użytkowany przez rok, na co podatnik posiada stosowne dokumenty. Wartość w momencie zakupu wynosiła 84 tys. zł. Z uwagi na to, że środek trwały jest używany, podatnik zdecydował się na przyspieszoną amortyzację. Maksymalna stawka to w takim przypadku 40 proc., podatnik zdecydował się jednak przyjąć ją w niższej wysokości i ustalił, że wyniesie ona 30 proc. W takim przypadku plan amortyzacji wyglądałaby w następujący sposób:

ROK 1

Miesiąc	Stawka roczna	Odpis amortyzacyjny
Styczeń	30 proc.	2,1 tys. zł
Luty	30 proc.	2,1 tys. zł
Marzec	30 proc.	2,1 tys. zł
Kwiecień	30 proc.	2,1 tys. zł
Maj	30 proc.	2,1 tys. zł
Czerwiec	30 proc.	2,1 tys. zł
Lipiec	30 proc.	2,1 tys. zł

Sierpień	30 proc.	2,1 tys. zł
Wrzesień	30 proc.	2,1 tys. zł
Październik	30 proc.	2,1 tys. zł
Listopad	30 proc.	2,1 tys. zł
Grudzień	30 proc.	2,1 tys. zł
Razem		25,2 tys. zł

ROK 2

Miesiąc	Stawka roczna	Odpis amortyzacyjny
Styczeń	30 proc.	2,1 tys. zł
Luty	30 proc.	2,1 tys. zł
Marzec	30 proc.	2,1 tys. zł
Kwiecień	30 proc.	2,1 tys. zł
Maj	30 proc.	2,1 tys. zł
Czerwiec	30 proc.	2,1 tys. zł
Lipiec	30 proc.	2,1 tys. zł
Sierpień	30 proc.	2,1 tys. zł
Wrzesień	30 proc.	2,1 tys. zł
Październik	30 proc.	2,1 tys. zł
Listopad	30 proc.	2,1 tys. zł
Grudzień	30 proc.	2,1 tys. zł
Razem		25,2 tys. zł

ROK 3

Miesiąc	Stawka roczna	Odpis amortyzacyjny
Styczeń	30 proc.	2,1 tys. zł
Luty	30 proc.	2,1 tys. zł
Marzec	30 proc.	2,1 tys. zł
Kwiecień	30 proc.	2,1 tys. zł
Maj	30 proc.	2,1 tys. zł
Czerwiec	30 proc.	2,1 tys. zł
Lipiec	30 proc.	2,1 tys. zł
Sierpień	30 proc.	2,1 tys. zł
Wrzesień	30 proc.	2,1 tys. zł
Październik	30 proc.	2,1 tys. zł
Listopad	30 proc.	2,1 tys. zł
Grudzień	30 proc.	2,1 tys. zł
Razem		25,2 tys. zł

ROK 4

Miesiąc	Stawka roczna	Odpis amortyzacyjny
Styczeń	30 proc.	2,1 tys. zł
Luty	30 proc.	2,1 tys. zł
Marzec	30 proc.	2,1 tys. zł
Kwiecień	30 proc.	2,1 tys. zł
Maj	30 proc.	0
Czerwiec	30 proc.	0
Lipiec	30 proc.	0
Sierpień	30 proc.	0
Wrzesień	30 proc.	0
Październik	30 proc.	0
Listopad	30 proc.	0
Grudzień	30 proc.	0
Razem		8,4 tys. zł

Amortyzacja ekspresowa

Zgodnie z obowiązującymi obecnie przepisami, podatnicy, w roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, oraz mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych. Odpisu dokonuje się w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 tys. euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych. W roku 2011 było to w złotych 197 000 zł. W roku 2012 będzie to 222 000 zł.

Przepis wyklucza możliwość dokonywania jednorazowo odpisów amortyzacyjnych w stosunku do niektórych środków trwałych, m.in. samochodów osobowych oraz niektórych grup podatników: niespełniających kryteriów małego podatnika, a także osób rozpoczynających prowadzenie działalności w określonych warunkach. To ostatnie wyłączenie dotyczy 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 niemającej osobowości prawnej lub działalność taką prowadził małżonek tej osoby, jeżeli między małżonkami istniała w tym czasie wspólność majątkowa.

Korzystając z takiej ekspresowej amortyzacji, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały

wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Alternatywnie mogą też dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. W tym ostatnim przypadku suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego.

Od następnego roku podatkowego podatnicy korzystający z amortyzacji ekspresowej dokonują odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych. Suma odpisów amortyzacyjnych, w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów nie może przekroczyć wartości początkowej tych środków trwałych.

Przy określaniu limitu (50 tys. euro) nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od nieprzekraczającej 3,5 tys. zł wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych o wartości początkowej nieprzekraczającej 3,5 tys. zł.

W przypadku samochodów amortyzacja ekspresowa (jednorazowa) możliwa jest tylko w przypadku samochodów innych niż osobowe.

Zgodnie z przepisami ustawy o PIT mały podatnik, to podatnika 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; przeliczenia kwot wyrażonych w euro dokonuje się według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego, w zaokrągleniu do 1000 zł. W roku 2011 była to kwota 4 736 000 zł. W 2012 jest to 5 324 000 zł.

PRZYKŁAD

Amortyzacja ekspresowa

Podatnik rozpoczynający w 2011 roku działalność gospodarczą kupuje trzy nowe samochody ciężarowe o wartości netto 240 tys. zł każdy. Podatnik ten może skorzystać z ekspresowej amortyzacji. Limit 50 tys. euro to 197 tys. zł. Skorzystanie z ekspresowej amortyzacji umożliwi podatnikowi jednorazowe zaliczenie do kosztów kwoty 197 tys. zł. Jeśli samochody np. w czerwcu wpisze do ewidencji środków trwałych, koszt ten będzie mógł ująć w tym samym miesiącu. Podatnik ustali też od razu roczną stawkę amortyzacji (dla samochodów wynosi ona np. 20 proc. rocznie). Począwszy od stycznia 2012 r. podatnik będzie mógł amortyzować nadwyżkę ponad limit 50 tys. euro (a więc 523 tys. zł). Jeśli zdecyduje się na umorzenia w cyklu rocznym, będzie mógł wliczać w koszty 66,4 tys. zł (amortyzacji naliczonej od wszystkich trzech samochodów).

Ograniczenie wysokości odpisów amortyzacyjnych

W przypadku samochodów osobowych istnieją pewne ograniczenia dotyczące wysokości odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do kosztów podatkowych. Ich celem jest limitowanie wydatków na droższe auta osobowe. Przepisy przewidują, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej równowartość 20 tys. euro przeliczonej na złote według kursu średniego euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski z dnia przekazania samochodu do używania.

Ograniczenia te nie dotyczą samochodów innych niż osobowe. A zatem samochody ciężarowe i specjalistyczne (takie, których przepisy podatkowe nie zaliczają do osobowych) mogą być amortyzowane od pełnej wartości, nawet jeśli ta znacznie przekracza równowartość 20 tys. euro.

Należy też podkreślić, że nie jest zgodne z przepisami twierdzenie, że samochodu osobowego nie amortyzuje się od wartości powyżej 20 tys. euro. Amortyzacja taka występuje, tyle że koszt generowany przez tę amortyzację jest wyłączony z kosztów uzyskania przychodu. Oznacza to, że odpis amortyzacyjny wykazany w ewidencji środków trwałych będzie wyższy, niż wpisana do kosztów (zaewidencjonowana) kwota. W takim przypadku nic nie stoi na przeszkodzie, by ewidencja środków trwałych zawierała nie tylko informację o kwocie odpisów amortyzacyjnych, ale także tej części odpisu, która stanowi koszt podatkowy (koszt uzyskania przychodów). Identycznie powinien być rozpisany plan amortyzacji takiego samochodu.

Podobne informacje warto zamieścić także w części uwagi, w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. Ułatwia to uniknięcie zawiłych wyjaśnień w przypadku kontroli.

PRZYKŁAD

Ograniczenie odpisów amortyzacyjnych

Podatnik kupił na potrzeby firmy cztery samochody osobowe o wartości kolejno: 45, 52, 96 i 120 tys. zł. Przekazanie do używania nastąpiło 1 października 2009 r. W tym dniu obowiązywał kurs NBP, zgodnie z którym 1 euro to 4,2228 zł. A zatem limit 20 tys. euro dla zakupionych samochodów wynosi 84 456 zł.

Samochód 1

Wartość początkowa: 45 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 9 tys. zł

Roczny odpis uznawany za koszty: 9 tys. zł

Odpisy amortyzacyjne:

– 1 rok: 9 tys. zł

- 2 rok: 9 tys. zł
- 3 rok: 9 tys. zł
- 4 rok: 9 tys. zł
- 5 rok: 9 tys. zł

Koszty uzyskania przychodów:

- 1 rok: 9 tys. zł
- 2 rok: 9 tys. zł
- 3 rok: 9 tys. zł
- 4 rok: 9 tys. zł
- 5 rok: 9 tys. zł

Suma odpisów zaliczonych do kosztów: 45 tys. zł

Samochód 2

Wartość początkowa: 52 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 10,4 tys. zł

Roczny odpis uznawany za koszty: 10,4 tys. zł

Odpisy amortyzacyjne:

- 1 rok: 10,4 tys. zł
- 2 rok: 10,4 tys. zł
- 3 rok: 10,4 tys. zł
- 4 rok: 10,4 tys. zł
- 5 rok: 10,4 tys. zł

Koszty uzyskania przychodów:

- 1 rok: 10,4 tys. zł
- 2 rok: 10,4 tys. zł
- 3 rok: 10,4 tys. zł
- 4 rok: 10,4 tys. zł
- 5 rok: 10,4 tys. zł

Suma odpisów zaliczonych do kosztów: 52 tys. zł

Samochód 3

Wartość początkowa: 96 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 19,2 tys. zł

Roczny odpis uznawany za koszty: 16 861,20 zł

Odpisy amortyzacyjne:

- 1 rok: 20 tys. zł
- 2 rok: 20 tys. zł
- 3 rok: 20 tys. zł
- 4 rok: 20 tys. zł
- 5 rok: 20 tys. zł

Koszty uzyskania przychodów:

- 1 rok: 16 861,20 zł
- 2 rok: 16 861,20 zł
- 3 rok: 16 861,20 zł
- 4 rok: 16 861,20 zł
- 5 rok: 16 861,20 zł

Suma odpisów zaliczonych do kosztów: 84 456 zł

Wartość samochodu niestanowiąca kosztów: 11 544 zł

Samochód 4

Wartość początkowa: 120 tys. zł

Roczna stawka amortyzacji: 20 proc.

Roczny odpis amortyzacyjny: 24 tys. zł

Roczny odpis uznawany za koszty: 16 861,20 zł

Odpisy amortyzacyjne:

- 1 rok: 24 tys. zł
- 2 rok: 24 tys. zł
- 3 rok: 24 tys. zł
- 4 rok: 24 tys. zł
- 5 rok: 24 tys. zł

Koszty uzyskania przychodów:

- 1 rok: 16 861,20 zł
- 2 rok: 16 861,20 zł
- 3 rok: 16 861,20 zł
- 4 rok: 16 861,20 zł
- 5 rok: 16 861,20 zł

Suma odpisów zaliczonych do kosztów: 84 456 zł

Wartość samochodu niestanowiąca kosztów: 35 544 zł

JAK ROZLICZYĆ KOSZT ZAKUPU KOMPUTERA

6 KROKÓW

Podatnicy nie muszą dokonywać odpisów amortyzacyjnych od komputerów i zestawów komputerowych, jeżeli ich wartość początkowa nie przekracza 3500 zł. Przy tak niskiej wartości początkowej mogą zaliczyć je do środków trwałych i dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego.

Zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych amortyzacji podlegają, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania: budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu i umów podobnych.

Niemniej jednak komputer, który spełnia przedstawione warunki, ale kosztował w sumie mniej niż 3500 zł, wcale do środków trwałych zaliczany być nie musi. Spróbujmy zatem wyjaśnić, w jaki sposób zakup komputera dla firmy powinien być rozliczony przez podatnika, który prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów.

1. Ustal, jakiego komputera potrzebujesz

Dziś firma bez komputerów nie może praktycznie sprawnie funkcjonować bez względu na to, czy jest to mała firma jednoosobowa czy duża spółka giełdowa. Jednak różnica w tym, czego potrzebuje mała firma i duża spółka, jest zasadnicza. Nie każdej firmie potrzeba stacji roboczych i serwerów z górnej półki, których wartość nierzadko przekracza kilka czy kilkadziesiąt tysięcy złotych. Małej firmie z pewnością wystarczy zwykły, niekoniecznie markowy komputer. Dokonując wyboru, co kupić, warto dobrze rozważyć, jaki sprzęt będzie nam potrzebny, i starać się wybierać komputery o wartości, która nie przekracza 3500 zł. Taki wydatek łatwiej bowiem zaliczyć od razu w koszty. Droższy komputer trzeba już amortyzować.

2. Ustal wartość początkową

Za wartość początkową komputera w przypadku nabycia go w drodze kupna uważa się cenę nabycia. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania komputera do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych.

wych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami VAT nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o VAT.

3. Sprawdź, czy musisz amortyzować

Podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od zakupionych komputerów, których wartość początkowa nie przekracza 3500 zł. Wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania. W przypadku takich komputerów nie trzeba ich wówczas uznawać za środek trwały i wykazywać w ewidencji środków trwałych. Niemniej jeżeli ich wartość początkowa ustalona w poprzednim kroku przekracza 1500 zł, a podatnik prowadzi podatkową księgę przychodów i rozchodów, komputer musi być wykazany w ewidencji wyposażenia.

4. Zdecyduj, jak rozliczyć koszty

Obowiązkowo odpisów amortyzacyjnych dokonuje się, gdy wartość początkowa komputera w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 3500 zł. W przypadku komputerów, których wartość początkowa nie przekracza 3500 zł, podatnicy mogą zaliczyć je do środków trwałych podlegających amortyzacji, a następnie dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego stanowiącego koszt uzyskania przychodów. Efekt ekonomiczny jest dokładnie taki sam, jak w przypadku opisanym w poprzednim kroku, z tym jedynie zastrzeżeniem, że tak zamortyzowany komputer powinien być bezwzględnie wykazany w ewidencji środków trwałych. Jednorazowego odpisu amortyzacyjnego dokonuje się w miesiącu oddania komputera do używania albo w miesiącu następnym. Można też zdecydować się na amortyzację na zasadach ogólnych. Wówczas należy postąpić w sposób opisany w kolejnym kroku.

5. Wpisz komputer do ewidencji

Jeśli wartość początkowa komputera przekracza 3500 zł, a przewidywany okres jego używania przekracza rok, powinien być on uznany za środek trwały i wpisany do ewidencji środków trwałych. Ta sama zasada dotyczy komputerów o niższej wartości, jeśli podatnik zdecyduje się je amortyzować (także w postaci odpisu jednorazowego). Jeśli natomiast zdecyduje się nie zaliczać takiego komputera do środków trwałych, wydatki związane z jego nabyciem księguje bezpośrednio w podatkowej księdze przychodów i rozchodów. Jeśli wartość komputera będzie wyższa niż 1500 zł (co w większości przypadków nawet

przy tanich zestawach będzie regułą), konieczne będzie wykazanie takiego komputera w ewidencji wyposażenia.

6. Ustal amortyzację

O ile wartość komputera jest wyższa niż 3500 zł lub gdy przy niższej wartości podatnik zrezygnuje z zaliczania wydatków na jego zakup do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio lub w formie jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, konieczne jest dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. Dlatego od ustalonej w sposób opisany w poprzednich krokach wartości początkowej podatnik dokonuje odpisów amortyzacyjnych, które stanowią koszt uzyskania przychodu. Podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Ważne, by suma odpisów amortyzacyjnych od zakupionego na potrzeby działalności gospodarczej komputera dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym został on wprowadzony do ewidencji, nie przekroczyła wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia komputera do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego. W przypadku metody liniowej zastosowanie ma bezpośrednio stawka określona w przepisach, która dla komputerów wynosi 30 proc. rocznie.

Środki trwale w ewidencji księgowej

Środki trwale, które nie zostały przekazane do użytku, nie są kompletne i zdadne do użytku, nie powinny być ewidencjonowane na koncie „Środki trwałe”, lecz na koncie „Środki trwałe w budowie”.

Zgodnie z art. 31 ustawy o rachunkowości wartość początkową środka trwałego stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego powiększają koszty jego ulepszenia.

Wycena początkowa środka trwałego wprowadzanego do ewidencji będzie zależna od sposobu, w jaki jednostka weszła w jego posiadanie. Czy został on wytworzony we własnym zakresie, otrzymany w formie aportu lub darowizny czy nabyty odpłatnie. W przypadku więc:

- odpłatnego nabycia – wartością początkową będzie cena nabycia. Obejmuje ona cenę zakupu i inne koszty poniesione w związku z zakupem, takie jak: koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, opłaty notarialne, skarbowe. Wartość początkową w tym przypadku powiększają również koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu nabycia środka trwałego, np.: różnice kursowe, prowizje, odsetki, koszty ustanowienia zabezpieczenia. Cena nabycia nie obejmuje natomiast podatku od towarów i usług, chyba że zgodnie z ustawą o VAT podatnikowi nie przysługuje obniżenie podatku należnego o podatek naliczony.

- wytworzenia we własnym zakresie wartością początkową będzie koszt wytworzenia. Obejmuje on (w cenach nabycia) wartość składników majątku zużytych do wytworzenia danego środka trwałego oraz wykorzystanych w związku z tym usług obcych. Także koszty wynagrodzeń za pracę oraz inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzenia środka trwałego. Ponadto do kosztu wytworzenia zalicza się odsetki od kredytów, prowizje, różnice kursowe do dnia przekazania środka trwałego do używania.
- nabycia nieodpłatnie (spadek, darowizna) wartością początkową będzie wartość rynkowa z dnia nabycia.

Środki trwałe podlegają amortyzacji, która polega na systematycznym i planowym dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych (strona Wn konta „Amortyzacja”, strona Ma konta „Umorzenie środków trwałych”).

W odróżnieniu do zasad amortyzacji podatkowej, którą rozpoczyna się w miesiącu następującym po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji, prawo bilansowe zezwala na rozpoczęcie dokonywania odpisów już w miesiącu, w którym środek trwały został przyjęty do używania.

Określenie stawki i okresu amortyzacji uzależnione jest przede wszystkim od okresu ekonomicznej użyteczności danego środka trwałego, na który ma wpływ:

- liczba zmian, na których pracuje środek trwały,
- to, jak szybko następują zmiany technologiczne,
- wydajność danego środka trwałego mierzona np. liczbą godzin jego pracy lub ilością wytwarzanych produktów,
- ograniczenie używania środka trwałego np. określonymi przepisami prawa,
- przewidywana przy likwidacji cena sprzedaży netto istotnej pozostałości środka trwałego.

Prawo bilansowe dopuszcza stosowanie dowolnej metody amortyzacji. Ważne jest tylko, aby wybrana metoda odzwierciedlała zużycie środka trwałego. Należy pamiętać, że nie zawsze jest to uzależnione od okresu użytkowania danego składnika majątku.

W przypadku więc, gdy intensywność wykorzystania środka trwałego zmienia się w czasie, głównym czynnikiem wpływu na utratę wartości będzie intensywność jego używania.

Każda jednostka powinna w swojej polityce rachunkowości określić, jaką metodą amortyzuje poszczególne grupy środków trwałych, np. liniowo czy w sposób degresywny. Spółki mogą odpisywać jednorazowo w koszty środki niskocenne, których wartość nie przekracza 3,5 tys. zł. Jeżeli firma korzysta z tej metody, musi i tę informację zawrzeć w swoich zasadach rachunkowości.

Dla celów sprawozdania finansowego wartość środka trwałego ustala się zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości. Wartość środków trwałych ustala się według ceny nabycia, kosztów wytworzenia lub wartości przeszacowanej (po aktuali-

zacji wyceny środków trwałych), pomniejszając o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Z trwałą utratą mamy według art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości do czynienia wtedy, gdy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych.

Do ksiąg rachunkowych odpis aktualizujący jest wprowadzany w zależności od tego, czy wcześniej na mocy odrębnych przepisów wartość danego środka trwałego została zaktualizowana (ostatnia taka aktualizacja została dokonana na 1 stycznia 1995 r.). Jeżeli więc takie zdarzenie miało miejsce i został utworzony kapitał z aktualizacji wyceny, trwała utrata wartości zostanie odzwierciedlona zapisem:

- do wysokości różnicy z aktualizacji wyceny (jeżeli została dokonana na podstawie odrębnych przepisów): strona Wn konta „Kapitał z aktualizacji wyceny”, strona Ma konta „Umorzenie środków trwałych”.
- pozostała kwota: strona Wn konta „Pozostałe koszty operacyjne” (lub konto „Odpisy z tytułu aktualizacji wartości aktywów niefinansowych”), strona Ma konta „Odpisy aktualizujące wartość środków trwałych”.

W razie ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu aktualizującego z tytułu trwałej utraty wartości, równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu zwiększa wartość danego składnika aktywów i będzie podlegało zaliczeniu do pozostałych przychodów operacyjnych (art. 35c ustawy o rachunkowości).

Środki trwałe, które są w posiadaniu jednostki, a nie widnieją w ewidencji księgowej, należy niezwłocznie wprowadzić do ksiąg rachunkowych. Ten fakt może zostać ujawniony w czasie przeprowadzanej inwentaryzacji. Istotne jest jednak upewnienie się, czy nie są one przypadkiem użytkowane w firmie np. na podstawie umowy leasingu operacyjnego i nie widnieją przykładowo na koncie pozabilansowym.

Ujawniony środek trwały należy ująć w księgach rachunkowych za pośrednictwem konta 265 „Rozliczenie nadwyżek”. Istotna w tym momencie będzie jego odpowiednia wycena. Jeżeli nie ma możliwości ustalenia jego wartości zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 ustawy o rachunkowości, który nakazuje wycenę takiego składnika majątku według ceny nabycia lub kosztu wytworzenia, należy ustalić wartość, po której ujawniony środek trwały mógłby być w tym momencie sprzedany. Następnie należy wprowadzić go do ksiąg rachunkowych zapisem: strona Wn konto „Środki trwałe”, strona Ma konta „Rozliczenie nadwyżek”. Natomiast rozliczenie w ten sposób powstałej nadwyżki będzie ujęte za pomocą konta przychodów: strona Wn konta „Rozliczenie nadwyżek”, strona Ma „Pozostałe przychody operacyjne”.

Środek trwały, który pozostaje w posiadaniu firmy, może wymagać remontu. Należy jednak rozróżnić tego typu wydatki od ponoszonych na ulepszenie. Będzie miało to kluczowe znaczenie dla ewidencji księgowej poniesionych przez firmę kosztów.

Nieprawidłowa kwalifikacja będzie miała wpływ na oszacowanie nieprawidłowego wyniku finansowego na koniec okresu sprawozdawczego. Przykładowo, w przypadku gdy wydatek remontowy zostanie zaksięgowany jako ulepszenie, wynik zostanie zawyżony.

Ustawa o rachunkowości nie definiuje działań uznawanych za remont. Jednak zgodnie z prawem budowlanym remont stanowi wykonanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót mających na celu odtworzenie stanu pierwotnego.

Koszty poniesione w tym celu będą ujmowane w ewidencji księgowej jako koszty operacyjne w okresie ich poniesienia.

Jeżeli ujęcie kosztów w ten sposób wpływa według oceny jednostki istotnie na wynik finansowy, konieczne będzie rozliczenie kosztów w czasie za pomocą konta „Rozliczenie międzyokresowe kosztów”. Ewidencja w tym przypadku może więc przebiegać w następujący sposób:

- Obciążenie kosztów działalności operacyjnej kosztami remontu: strona Wn konta „Koszty według rodzaju”, strona Ma konta „Rozliczenie zakupu”;
- Zarachowanie kosztów do rozliczenia w przyszłych okresach: strona Wn 640 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów” (lub np. konto „Koszty remontów środków trwałych rozliczanych w czasie”), strona Ma „Rozliczenie kosztów”.

Rozliczanie kosztów remontu w kolejnych okresach powinno rozpocząć się od miesiąca następującego po miesiącu, w którym wykonano remont. W takim przypadku koszty przypadające na poszczególne okresy należy ująć przykładowo zapisem: strona Wn konta „Koszty ogólnozakładowe”, strona Ma konto „Koszty remontów środków trwałych”.

Ulepszenie własnego środka trwałego w odróżnieniu od remontu powoduje wzrost jego wartości w stosunku do ujęcia początkowego. Powstaje nowa podstawa ustalania odpisów amortyzacyjnych. Z ulepszeniem zgodnie z art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości mamy do czynienia w przypadku przebudowy, rozbudowy, modernizacji lub rekonstrukcji. Wynikiem przeprowadzenia takich prac jest wzrost wartości aktywów trwałych w stosunku do momentu wprowadzenia ich do ksiąg rachunkowych. Miarą takiego ulepszenia zgodnie z prawem bilansowym są korzyści wynikające z wydłużenia okresu używania środka trwałego, zwiększenia możliwości wytwórczych, lepszej jakości produktów.

W wyniku wzrostu wartości własnego środka trwałego należy dokonać odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych. Po pierwsze w okresie, gdy podlega on ulepszeniu, należy pamiętać, aby przeksięgować go na konto „Środki trwałe w budowie” (strona Wn konto „Środki trwałe w budowie”, strona Ma konta 010 „Środki trwałe”). Do zakończenia prac wszystkie wydatki odnosi się w ciężar tego konta „Środki trwałe w budowie”.

Przykładowa ewidencja usługi w związku z ulepszeniem, która powiększy wartość środka trwałego:

- Otrzymanie faktury od usługodawcy w wartości brutto
 - wartość usługi netto: strona Wn konta „Rozliczenie zakupu”, strona Ma konta „Rozrachunki z dostawcami”,
 - wartość VAT naliczonego: strona Wn konta „VAT naliczony i jego rozliczenie”, strona Ma konta „Rozrachunki z dostawcami”,
- Zapłata za fakturę; strona Wn konto Rozrachunki z dostawcami”, strona Ma „Rachunek bankowy”,
- Zarachowanie usługi w ciężar kosztów środka trwałego w budowie w wartości netto: strona Wn konta „Środki trwałe w budowie”, strona Ma konta „Rozliczenie zakupu”.

Wyksięgowanie środka trwałego z ewidencji następuje między innymi w momencie, kiedy środek trwały nie jest dłużej zdalny do użytku i należy go zlikwidować. Z ewidencji księgowej należy również wyksięgować środek trwały nieodpłatnie przekazany lub który firma sprzedała.

Postawienie środka trwałego w stan likwidacji powinno być potwierdzone dokumentem LT. Jeżeli nie został on umorzony w całości, zapis usunięcia będzie wyglądał w następujący sposób: strona Ma konta „Środki trwałe”, strona Wn konta „Umorzenie środków trwałych” – do wysokości dotychczasowego umorzenia i konta „Pozostałe koszty operacyjne” – w wysokości nieumorzonej.

Należy jednak pamiętać, że w przypadku gdy likwidacja jest skutkiem zdarzeń losowych, to część nieumorzona obciąża konto „Straty nadzwyczajne”.

Usunięcie środka trwałego z ewidencji księgowej w związku z jego sprzedażą będzie wyglądało jak wyżej przedstawiona likwidacja. Natomiast wprowadzenie faktury za sprzedany środek trwały należy dokonać zapisem: strona Wn konta „Rozrachunki z odbiorcami”, strona Ma konta „Pozostałe przychody operacyjne” (w wartości netto) i Ma konto 224 „VAT należny” – wartość VAT należnego.

Firma będzie musiała wyksięgować środek trwały również wtedy, gdy zostanie on przekazany w formie aportu lub darowizny).

PRZYKŁAD

Amortyzacja kasy fiskalnej

Zaewidencjonowanie w księgach rachunkowych zakupu kas rejestrujących dokonywane jest według zasad obowiązujących przy ewidencjonowaniu środków trwałych. Oznacza to, że zakup kasy rejestrującej oraz wprowadzenie jej do ewidencji bilansowej składników majątku trwałego jednostki ujmuje się w księgach rachunkowych w sposób następujący:

1. Zaksięgowanie faktury VAT wystawionej dla jednostki przez sprzedawcę w związku z zakupem kasy rejestrującej:

Wartość zakupu brutto (cena obejmująca VAT)

- Wn „Rozliczenie zakupu” (konto 300)
 - Ma „Rozrachunki z dostawcami” (konto 201)
- Wartość zakupu netto (cena kasy bez VAT)
- Wn „Inwestycje” (konto 080)
 - Ma „Rozliczenie zakupu” (konto 300)
- VAT naliczony podlegający odliczeniu od podatku należnego
- Wn „Rozliczenie naliczonego VAT” (konto 223)
 - Ma „Rozliczenie zakupu” (konto 300).
2. Przyjęcie zakupionej kasy rejestrującej do używania wg wartości w cenie zakupu netto wynikającej z faktury VAT (rozliczenie kosztów zwiększających wartość początkową kasy rejestrującej związanych z instalacją kasy oraz przystosowaniem jej do używania, w tym m.in. kosztów transportu, przy założeniu, że jednostce przysługuje prawo odliczenia podatku naliczonego przy zakupie):
- Wartość usług obcych w cenie zakupu brutto (łącznie z VAT)
- Wn „Rozliczenie zakupu” (konto 300)
 - Ma „Rozrachunki z dostawcami” (konto 201)
- VAT naliczony podlegający odliczeniu od podatku należnego
- Wn „Rozliczenie naliczonego VAT” (konto 223)
 - Ma „Rozliczenie zakupu” (konto 300)
- Wartość usług obcych w cenie zakupu netto (bez VAT)
- Wn „Inwestycje” (konto 080)
 - Ma „Rozliczenie zakupu” (konto 300)
- Przyjęcie zakupionej kasy do używania (kwota zwiększająca wartość początkową środka trwałego – wartość usług obcych w cenie zakupu netto + cena zakupu netto kasy)
- Wn „Środki trwałe” (konto 010)
 - Ma „Inwestycje” (konto 080)
3. Zapłata kwoty należności wynikającej z faktur wystawionych w związku z zakupem kasy rejestrującej (w cenach zakupu brutto zaksięgowanych uprzednio na koncie „Rozrachunki z dostawcami”)
- Wn „Rozrachunki z dostawcami” (konto 201)
 - Ma w zależności od formy płatności Kasa (konto 100) lub „Rachunek bankowy” (konto 130).
4. Amortyzacja kasy fiskalnej według obowiązującej stawki 20,0 proc. lub w przypadku zestawu komputerowego 30 proc. według wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych.
- po stronie Wn konta 406 „Amortyzacja”
 - po stronie Ma konta 070 „Umorzenie środków trwałych”
- Rozliczenie przychodów przyszłych okresów w wysokości dokonanych odpisów amortyzacyjnych równoległe do tych odpisów:
- po stronie Wn konta 845 „Przychody przyszłych okresów”
 - po stronie Ma konta 760 „Pozostałe przychody operacyjne”.