



www.gofin.pl

PRZEGŁĄD PODATKU DOCHODOWEGO DODATEK

20.03.2016 r.

ISSN 2449-9218

Dodatek nr

6

AMORTYZACJA W PRAKTYCE

I. USTALANIE WARTOŚCI POCZĄTKOWEJ	str. 3
1. Koszty poniesione przed zakupem środka trwałego	str. 3
2. Budynek częściowo wykorzystywany w działalności gospodarczej	str. 4
3. Ujawnienie środka trwałego.....	str. 5
4. Składnik majątku należący do kilku osób	str. 6
5. Środki trwałe sfinansowane kredytem	str. 8
6. Wytworzenie środka trwałego	str. 9
II. ZMIANA WARTOŚCI POCZĄTKOWEJ	str. 10
1. Ulepszenie środka trwałego	str. 10
2. Jak odróżnić remont od ulepszenia?	str. 12
3. Polikwidacyjne odzyski wykorzystane do ulepszenia środka trwałego.....	str. 13
4. Odłączenie części peryferyjnej	str. 13
5. Przyłączenie części składowej.....	str. 14
6. Odłączenie części składowej od środka trwałego całkowicie zamortyzowanego	str. 15
III. METODY AMORTYZACJI	str. 16
1. Amortyzacja liniowa.....	str. 16
2. Amortyzacja degresywna	str. 17
3. Jednorazowa amortyzacja	str. 19
4. Zmiana stosowanej metody amortyzacji nie jest możliwa	str. 20
IV. STAWKI AMORTYZACYJNE	str. 20
1. Podwyższanie stawek amortyzacyjnych	str. 20
2. Obniżanie stawek amortyzacyjnych	str. 22
3. Indywidualna stawka amortyzacyjna	str. 23

4. Jak udowodnić, że środek trwały jest używany?..... str. 23
5. Stawka amortyzacyjna dla inwestycji w obcym środku trwałym..... str. 25

V. ODPISY AMORTYZACYJNE.....str. 26

1. Rozpoczęcie amortyzacji budynku str. 26
2. Amortyzacja środka trwałego z zastrzeżeniem prawa własności..... str. 26
3. Zaprzestanie amortyzacji w czasie ponoszenia strat nie jest możliwe str. 27
4. Przekazanie środka trwałego do używania przed otrzymaniem faktury zakupu..... str. 28
5. Ostatni odpis amortyzacyjny..... str. 29
6. Czasowe niewykorzystywanie środka trwałego str. 29
7. Amortyzacja środków trwałych po ich ulepszeniu..... str. 30
8. Rok podatkowy inny niż kalendarzowy a odpis amortyzacyjny str. 32
9. Przekazanie środka trwałego pomiędzy firmami małżonków str. 34
10. Wymiana wadliwego środka trwałego w ramach gwarancji str. 35



PROGRAM DRUKI Gofin AKTYWNE WZORY DRUKÓW I UMÓW WERSJA KOMERCYJNA

Wersja komercyjna (płatna) Programu oprócz opcji podstawowych posiada wiele dodatkowych funkcji, wśród nich:

- Możliwość przesyłania druków do systemu **e-deklaracje** (opcja dostępna w II kwartale 2016 roku)
- Tworzenie i obsługa bazy podmiotów
- Funkcja eksportu wypełnionego druku do formatu PDF wraz z opcją wysyłania plików za pomocą e-mail

Ponadto wersja komercyjna Programu może być wykorzystywana do celów **usługowych i zarobkowych** (komercyjnych) oraz do współpracy z kontrahentami np. w firmach, instytucjach lub biurach rachunkowych.

Prowadzisz działalność gospodarczą ?!

Zamów licencję na 2016 rok – www.sklep.gofin.pl

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2012 r. poz. 361; ost. zm. w Dz. U. z 2016 r. poz. 195) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2014 r. poz. 851; ost. zm. w Dz. U. z 2016 r. poz. 68) – zwanych dalej odpowiednio: updof i updop.

I. USTALANIE WARTOŚCI POCZĄTKOWEJ

1. Koszty poniesione przed zakupem środka trwałego

Spółka z o.o. postanowiła zakupić nową maszynę. Proces zakupu poprzedza wybór oferentów, w tym m.in. zorganizowanie przetargu. Czy koszty związane z wyborem dostawcy tej maszyny powinny zwiększać wartość początkową zakupionego środka trwałego?

 Wymienione koszty powinny zwiększać wartość początkową zakupionego środka trwałego.

Wartość początkową środka trwałego – w razie jego odpłatnego nabycia – zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 1 updop, ustala się według ceny nabycia. Za cenę tę – jak wynika z art. 16g ust. 3 updop – uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, 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.

Tak ustaloną wartość początkową środka trwałego:

- koryguje się o różnice kursowe, które zostały naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego (art. 16g ust. 5 updop),
- powiększa się o wydatki poniesione na montaż, o ile środek trwały wymaga montażu (art. 16g ust. 6 updop).

Użycie przez ustawodawcę zwrotu, że kwotę należną zbywcy powiększa się o „koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności...” oznacza, że katalog wydatków poniesionych w związku z odpłatnym nabyciem środka trwałego powiększających jego wartość początkową jest otwarty. Mogą więc wystąpić również inne, niewymienione wprost w powołanym art. 16g ust. 3 updop koszty, które będą miały wpływ na wartość początkową danego składnika majątku.

Zwróć uwagę!

Wydatki, które stanowią element ceny nabycia to wydatki, które nie zostałyby przez podatnika poniesione, gdyby nie podjęto decyzji o odpłatnym nabyciu środka trwałego.

W sytuacji opisanej w pytaniu zasadne jest, by koszty wyboru oferentów zakwalifikować do kosztów związanych z zakupem środka trwałego, ponieważ zostały poniesione po podjęciu decyzji o jego zakupie. Zatem związane są z zakupem tego środka i naliczone do dnia przekazania go do używania. Powinny więc zostać zaliczone do jego wartości początkowej.

2. Budynek częściowo wykorzystywany w działalności gospodarczej

Spółka jawna osób fizycznych planuje budowę budynku mieszkalnego, którego parter będzie przeznaczony do celów prowadzonej działalności. Jak powinna ustalić wartość początkową budynku, w przypadku gdy nie jest w stanie wyodrębnić wszystkich kosztów związanych z budową tej części domu, która będzie wykorzystywana na potrzeby działalności gospodarczej?

☞ Wartość początkową budynku mieszkalnego, którego tylko część będzie wykorzystywana na potrzeby działalności gospodarczej, należy ustalić według kosztu wytworzenia lub tzw. metodą uproszczoną. Nie ma przy tym potrzeby wyodrębniania nakładów ponoszonych na budowę tej części domu, która będzie wykorzystywana na potrzeby działalności gospodarczej.

W razie wytworzenia środka trwałego we własnym zakresie, za jego wartość początkową przyjmuje się koszt wytworzenia. W myśl art. 22g ust. 4 updof, za koszt wytworzenia uważa się 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.

Stosownie do art. 22f ust. 4 updof, jeżeli tylko część nieruchomości, w tym m.in. budynku mieszkalnego, jest wykorzystywana do prowadzenia działalności gospodarczej bądź wynajmowana lub wdzierżawiana – odpisów amortyzacyjnych dokonuje się w wysokości ustalonej od wartości początkowej budynku odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej wykorzystywanej do prowadzenia działalności gospodarczej, wynajmowanej lub wdzierżawianej, do ogólnej powierzchni użytkowej tego budynku.

Przykład

Wspólnicy spółki jawnej wybudowali dom mieszkalny o powierzchni użytkowej 210 m². Koszt budowy tego domu wyniósł 640.000 zł. Parter domu o powierzchni użytkowej 63 m² przeznaczyli na prowadzenie działalności gospodarczej.

W celu ustalenia odpisu amortyzacyjnego dokonali następujących wyliczeń:

- *powierzchnia przeznaczona na potrzeby działalności gospodarczej w stosunku do ogólnej powierzchni użytkowej ($63 \text{ m}^2 : 210 \text{ m}^2$) $\times 100 = 30\%$,*
- *wartość początkowa stanowiąca podstawę odpisów amortyzacyjnych 640.000 zł (koszt wytworzenia) $\times 30\% = 192.000 \text{ zł}$,*
- *miesięczny odpis amortyzacyjny $192.000 \text{ zł} \times 1,5\%$ (według stawki z Wykazu stawek amortyzacyjnych) : 12 miesięcy = 240 zł.*

Osoby fizyczne, wykorzystujące w działalności gospodarczej nieruchomości mieszkalne, mogą ustalić ich wartość początkową również tzw. metodą uproszczoną. W myśl art. 22g ust. 10 updof, podatnicy mogą ustalić wartość początkową budynków mieszkalnych lub lokali mieszkalnych: wynajmowanych, wydzierżawianych albo używanych przez właściciela na cele prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, przyjmując w każdym roku podatkowym wartość stanowiącą iloczyn metrów kwadratowych wynajmowanej, wydzierżawianej lub używanej przez właściciela powierzchni użytkowej tego budynku lub lokalu i kwoty 988 zł. Za powierzchnię użytkową, o której mowa w powołanym przepisie, uważa się powierzchnię przyjętą dla celów podatku od nieruchomości. Za taką powierzchnię uznaje się więc powierzchnię na wszystkich kondygnacjach, z wyjątkiem powierzchni klatek schodowych oraz szypów dźwigowych. Przy czym za kondygnację uważa się również garaże podziemne, piwnice, sutereny i poddasza użytkowe. Powierzchnię użytkową mierzy się po wewnętrznej długości ścian we wszystkich kondygnacjach. W przypadku pomieszczeń o wysokości od 1,40 m do 2,20 m ich powierzchnie zalicza się do powierzchni użytkowej budynku w 50%. Natomiast pomija się powierzchnię tych pomieszczeń, jeżeli ich wysokość jest mniejsza niż 1,40 m.

Ze względu na niską kwotę, przez którą mnoży się powierzchnię wykorzystywaną w działalności gospodarczej, metoda uproszczona zazwyczaj jest nieopłacalna do ustalania wartości początkowej nowo wybudowanych budynków mieszkalnych.

Przykład

Wspólnicy spółki jawnej wybudowali budynek mieszkalny, którego parter przeznaczili do celów prowadzonej działalności. Podjęli też decyzję o amortyzacji tej części domu. Wartość początkową środka trwałego ustalili metodą uproszczoną. Powierzchnia użytkowa, w której będą prowadzili działalność, wynosi 63 m². Wartość początkowa środka trwałego wyniesie 62.244 zł (63 m² x 988 zł). Właściwa stawka amortyzacyjna dla budynku mieszkalnego, którego wartość początkową ustalono metodą uproszczoną, wynosi 1,5% rocznie. Miesięczny odpis amortyzacyjny wyniesie 77,81 zł (62.244 zł x 1,5% : 12 miesięcy).

3. Ujawnienie środka trwałego

Kilka lat temu osoba fizyczna zakupiła zmywarkę. Wykorzystuje ją w działalności gospodarczej. Przy zakupie odliczyła VAT, ale nie wprowadziła zmywarki do ewidencji środków trwałych. Dopiero teraz chce to zrobić i rozpocząć amortyzację. Czy wartość początkową ujawnionego środka trwałego może ustalić na podstawie faktury zakupu sprzed kilku lat?

 Tak. W tym przypadku wartość początkową ujawnionego środka trwałego należy ustalić na podstawie faktury zakupu sprzed kilku lat.

Do ujawnionych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych odnosi się art. 22h ust. 1 pkt 4 updof. Określa on, że odpisów amortyzacyjnych od ujawnionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nieobjętych dotychczas ewidencją dokonuje się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki lub wartości zostały wprowadzone do ewidencji.

Ustawodawca nie określił przy tym szczególnych zasad ustalania wartości początkowej ujawnionych składników majątku. W myśl art. 22g ust. 1 pkt 1 updof, podstawą do określenia

wartości początkowej składników majątkowych nabytych w drodze kupna jest cena nabycia. Cenę tę ustala się na podstawie art. 22g ust. 3 updof.

Wobec tego należy stwierdzić, że wartość początkową zakupionej zmywarki będzie stanowić cena nabycia, która w tym przypadku wynikać będzie z faktury dokumentującej jej zakup.

4. Składnik majątku należący do kilku osób

Podatniczka jest współwłaścicielką budynku, który chce wykorzystywać do celów działalności gospodarczej. Budynek zakupiła razem z mężem i swoimi rodzicami. W akcie notarialnym nie jest wyodrębniona cena gruntu. W jaki sposób podatniczka powinna ustalić wartość początkową tego budynku?

 Wartość początkową omawianego budynku, stanowiącą podstawę odpisów amortyzacyjnych, podatniczka powinna ustalić w oparciu o art. 22g ust. 11 updof.

Z definicji środków trwałych, określonej w art. 22a ust. 1 updof, wynika, że składniki majątku, które stanowią współwłasność podatnika, mogą podlegać amortyzacji, o ile jednocześnie spełniają pozostałe warunki określone w tym przepisie, tj.:

- zostały nabyte lub wytworzone przez podatnika we własnym zakresie,
- są kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- ich przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok,
- są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Zatem podatniczka będąc współwłaścicielką budynku ma prawo wprowadzić ten budynek do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli oczywiście spełnione są pozostałe wymienione warunki uznania składnika majątku za środek trwały.

W sytuacji odpłatnego nabycia środka trwałego jego wartość początkową określa cena nabycia, przez którą należy rozumieć cenę należną zbywcy:

- powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania,
- 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,
- obejmującą cło i podatek akcyzowy – w przypadku importu składnika majątku,
- skorygowaną o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego.

Do kosztów związanych z zakupem ustawodawca zalicza w szczególności koszty poniesione w związku z transportem, załadunkiem i wyładunkiem składnika majątku, koszty jego ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów komputerowych oraz systemów komputerowych, opłaty notarialne, skarbowe i inne, a także odsetki i prowizje naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania.

W przypadku gdy składnik majątku stanowi współwłasność podatnika, wartość początkową tego składnika ustala się w takiej proporcji jego wartości, w jakiej pozostaje udział podatnika we współwłasności tego składnika majątku. Zasada ta nie ma zastosowania do składników

majątku stanowiących wspólność majątkową małżonków, chyba że małżonkowie wykorzystują składnik majątku w działalności gospodarczej prowadzonej odrębnie (art. 22g ust. 11 updof).

Oznacza to, że jeżeli środek trwały został zakupiony na współwłasność i nie jest przedmiotem wspólności małżeńskiej, to jego wartość początkową należy ustalić proporcjonalnie do przypadającego na podatnika udziału we współwłasności. Jedynie w sytuacji gdy środek trwały wchodzi w skład majątku wspólnego małżonków i nie jest wykorzystywany w działalności prowadzonej przez nich odrębnie – ten z małżonków, który wykorzystuje środek trwały w swojej działalności, może uznać za jego wartość początkową pełną cenę nabycia tego składnika majątku.

Zarówno grunt i budynek stanowią odrębne środki trwałe, dlatego też konieczne jest ustalenie ich wartości początkowej. Jeżeli w akcie notarialnym nie została określona wartość poszczególnych obiektów, to podatnik musi ją ustalić we własnym zakresie. Może np. zwrócić się do sprzedającego, aby ten podał, w jakich proporcjach pozostają poszczególne obiekty w stosunku do całej wartości albo skorzystać z opinii biegłego. Kierując się tymi informacjami, można dokonać podziału wykazanej w akcie notarialnym kwoty wydatkowanej na zakup poszczególnych obiektów.

Przykład

Pani Maria wraz z mężem i swoimi rodzicami kupiła nieruchomość zabudowaną budynkiem niemieszkalnym. Z aktu notarialnego wynika, że zabudowana nieruchomość kosztowała 1.000.000 zł. Aby ustalić cenę zakupu poszczególnych składników majątku, pani Maria zleciła dokonanie ich wyceny przez rzeczoznawcę. Wynika z niej, że wartość budynku wynosi 800.000 zł, natomiast wartość gruntu – 200.000 zł.

Współwłaściciele nieruchomości ponieśli również wydatki związane z zakupem – podatek od czynności cywilnoprawnych oraz opłatę za sporządzenie aktu notarialnego – w łącznej wysokości 4.000 zł.

Pani Maria wprowadziła budynek i grunt do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Ustalenie ceny nabycia:

1) budynku:

– cena zakupu	800.000 zł,
– koszty przypadające na zakup budynku	
$800.000 \text{ zł} : 1.000.000 \text{ zł} \times 100 = 80\%$	
$4.000 \text{ zł} \times 80\%$	3.200 zł,
– cena nabycia	
$800.000 \text{ zł} + 3.200 \text{ zł}$	803.200 zł,

2) gruntu:

– cena zakupu	200.000 zł,
– koszty przypadające na zakup gruntu	
$200.000 \text{ zł} : 1.000.000 \text{ zł} \times 100 = 20\%$	
$4.000 \text{ zł} \times 20\%$	800 zł,
– cena nabycia	
$200.000 \text{ zł} + 800 \text{ zł}$	200.800 zł.

Ustalenie wartości początkowej:

Przypadek I – między panią Marią i jej mężem istnieje ustawowa wspólność majątkowa

Wartość początkowa:

- | | |
|--|-------------|
| – budynku (50% ceny nabycia) | 401.600 zł, |
| – wartość początkowa gruntu (50% ceny nabycia) | 100.400 zł. |

Przypadek II – między panią Marią i jej mężem nie istnieje ustawowa wspólność majątkowa

Wartość początkowa:

- | | |
|--|-------------|
| – budynku (25% ceny nabycia) | 200.800 zł, |
| – wartość początkowa gruntu (25% ceny nabycia) | 50.200 zł. |

Trzeba pamiętać, że grunty nie podlegają amortyzacji podatkowej. Wydatki na ich nabycie nie stanowią również kosztu uzyskania przychodu w momencie zakupu gruntów. Kosztem takim będą dopiero w chwili odpłatnego zbycia.

5. Środki trwałe sfinansowane kredytem

Zakup kilku środków trwałych przedsiębiorca sfinansował kredytem. Czy wobec tego, że koszty związane z pozyskaniem kredytu (koszty ubezpieczenia, odsetki naliczone do dnia oddania środków trwałych do używania, prowizja bankowa) dotyczą więcej niż jednego środka trwałego, to można je zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów?

 Nie. Koszty związane z zaciągnięciem kredytu na zakup kilku środków trwałych naliczone do dnia przekazania ich do używania będą składową wartością początkowych poszczególnych środków trwałych.

Wartość początkową dla poszczególnych środków trwałych trzeba ustalić według ceny nabycia, na którą składają się m.in. koszty związane z pozyskaniem kredytu na ich zakup. Zatem koszty ubezpieczenia kredytu, odsetki naliczone do dnia oddania środków trwałych do używania, prowizję bankową należy podzielić na poszczególne środki trwałe, uwzględniając przy tym, w jakim stopniu kredyt został przeznaczony na dany środek trwały.

Przykład

Przedsiębiorca otrzymał kredyt bankowy w kwocie 123.000 zł na zakup trzech składników majątku, które będą przyjęte do używania jako środki trwałe. Z tego 12.300 zł przeznaczył na zakup środka trwałego A (10% kredytu), 30.750 zł na zakup środka trwałego B (25% kredytu) i 79.950 zł na zakup środka trwałego C (65% kredytu). Zakupione składniki majątku w miesiącu zakupu zostały przyjęte do używania i wprowadzone do ewidencji środków trwałych.

W związku z zawarciem umowy kredytowej bank potrącił 1.500 zł prowizji. Ponadto przedsiębiorca zapłacił 3.000 zł za ubezpieczenie spłaty kredytu.

Bank nalicza odsetki co miesiąc począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki pieniężne zostały przekazane na rachunek przedsiębiorcy. Do dnia przyjęcia środków trwałych do używania bank naliczył odsetki za pierwszy miesiąc w kwocie 300 zł.

Ustalenie wartości początkowej dla poszczególnych środków trwałych sfinansowanych kredytem			
wyszczególnienie	środek trwały A	środek trwały B	środek trwały C
kwota należna sprzedającemu	12.300 zł	30.750 zł	79.950 zł
VAT naliczony (podlegający odliczeniu)	2.300 zł	5.750 zł	14.950 zł
ubezpieczenie kredytu	300 zł (3.000 zł x 10%)	750 zł (3.000 zł x 25%)	1.950 zł (3.000 zł x 65%)
prowizja bankowa	150 zł (1.500 zł x 10%)	375 zł (1.500 zł x 25%)	975 zł (1.500 zł x 65%)
odsetki	30 zł (300 zł x 10%)	75 zł (300 zł x 25%)	195 zł (300 zł x 65%)
wartość początkowa	10.480 zł	26.200 zł	68.120 zł

6. Wytworzenie środka trwałego

Jestem właścicielem zakładu produkcyjnego. W ramach tej działalności przez wiele lat budowałem budynek gospodarczy. Obecnie budowa jest skończona i w najbliższych tygodniach zamierzam oddać go do używania. Niestety, nie mam wszystkich dowodów (faktur, rachunków) potwierdzających poniesione wydatki. Czy mogę ustalić wartość początkową budynku w drodze wyceny biegłego?

 W tym przypadku nie ma możliwości ustalenia wartości początkowej środka trwałego w oparciu o wycenę biegłego.

Gdy podatnik wytworzy środek trwały we własnym zakresie (np. wybuduje budynek użytkowy), wówczas, co do zasady, wartością początkową tego składnika majątku będzie koszt wytworzenia (art. 22g ust. 1 pkt 2 updof). Za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środka trwałego:

- rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych,
- kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i
- inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonego środka trwałego.

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. Wynika tak z art. 22g ust. 4 updof. Koszt wytworzenia środka trwałego koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania go do używania, co wynika z postanowień art. 22g ust. 5 updof. Ponadto wartość początkową składników majątku wymagających montażu, powiększa się o wydatki z nim związane (art. 22g ust. 6 updof).

Jeżeli podatnik nie może ustalić kosztu wytworzenia, to wartość początkową środka trwałego ustala biegły powołany przez podatnika, w wysokości określonej z uwzględnieniem cen rynkowych środka trwałego tego samego rodzaju z grudnia roku poprzedzającego rok założenia ewidencji lub sporządzenia wykazu oraz z uwzględnieniem stanu i stopnia jego zużycia (art. 22g ust. 9 updof).

Jak wyjaśnił Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji indywidualnej z 31 marca 2015 r., nr IBPBI/1/415-1574/14/ZK: „(...) niemożność ustalenia kosztu wytworzenia środka trwałego musi być spowodowana sytuacją szczególną, wyjątkową, np. gdy podatnik dla celów prywatnych, a zwłaszcza mieszkaniowych wytworzył dany składnik majątku, a następnie pragnie wykorzystywać go dla potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej, ujmując w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Zasady wyrażonej w art. 22g ust. 9 przedmiotowej ustawy (updof – przyp. autora), nie można stosować do składników majątku, które zostały wytworzone z zamiarem wykorzystywania ich na potrzeby prowadzenia działalności gospodarczej lub w okresie jej prowadzenia. W takim przypadku ponoszone koszty wytworzenia środka trwałego powinny być ewidencjonowane z uwzględnieniem wymogów określonych w (...) art. 22g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 tej ustawy. W opinii tut. Organu dotyczy to w szczególności sytuacji wytworzenia budynku niemieszkalnego, a więc budynku ze swej istoty nieprzeznaczonego na cele mieszkalne podatnika, czy też w sytuacji, w której nabyty składnik majątku (np. budynek mieszkalny) wymaga dostosowania go do potrzeb prowadzonej działalności gospodarczej. Niemożność ustalenia wydatków na wytworzenie składników majątku musi jednakże wynikać z obiektywnych przesłanek, a nie być wynikiem świadomego działania, bądź zaniedbań podatnika”.

W opisanej sytuacji środek trwały został wytworzony w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Podatnik powinien być więc gromadzić dowody poniesienia wydatków związanych z wytwarzaniem środka trwałego. W konsekwencji ustalenie jego wartości początkowej w oparciu o wycenę bieglego rzeczoznawcy nie jest możliwe. Podatnik może za wartość początkową przyjąć tylko udokumentowane wydatki na zakup usług obcych, materiałów czy innych kosztów zaliczanych do wartości wytworzonego środka trwałego (może wystąpić o duplikaty dokumentów). Do wartości początkowej nie może wliczyć wartości pracy własnej.

II. ZMIANA WARTOŚCI POCZĄTKOWEJ

1. Ulepszenie środka trwałego

Podatnik poniósł nakłady na ulepszenie środka trwałego. Jak powinien rozliczyć poniesione z tego tytułu wydatki?

 Wydatki poniesione na ulepszenie środka trwałego nie są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów. Obciążają koszty podatkowe stopniowo, w formie amortyzacji. Koszty ulepszenia zwiększają bowiem wartość początkową ulepszanego środka trwałego.

O tym kiedy wydatki na ulepszenie zwiększają wartość początkową środka trwałego, stanowi art. 22g ust. 17 updof i art. 16g ust. 13 updop. Zgodnie z tymi przepisami, środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację, w danym roku podatkowym przekracza 3.500 zł i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania. Wzrost wartości użytkowej mierzony jest w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji. W przypadku gdy ulepszenie łą-

czy się z koniecznością nabycia części składowych lub peryferyjnych, ich wartość powiększa wartość początkową środka trwałego, o ile jednostkowa cena nabycia przekracza 3.500 zł.

Zwróć uwagę!

Gdy wydatki na ulepszenie nie przekraczają w danym roku limitu 3.500 zł, nie zwiększają wartości początkowej środka trwałego. Można je bezpośrednio zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów.

Ulepszeniem jest więc trwałe unowocześnienie środka trwałego, które podnosi jego wartość techniczną, jak i przystosowanie składnika majątku do wykorzystania go w innym niż pierwotny cel lub nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych wyrażające się w poprawie standardu użytkowego lub technicznego albo obniżce kosztów eksploatacji.

Wydatki poczynione w roku podatkowym do kwoty nieprzekraczającej 3.500 zł nie powodują ulepszenia środka trwałego w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym, co nie skutkuje obowiązkiem podwyższenia wartości początkowej. Dopiero, gdy suma wydatków poniesionych na ulepszenie przekroczy w ciągu roku kwotę 3.500 zł, trzeba powiększyć wartość początkową środka trwałego o wartość wszystkich nakładów poniesionych na jego ulepszenie i rozpocząć naliczanie odpisów amortyzacyjnych od tej powiększonej wartości początkowej.

Przykład

W styczniu 2016 r. przedsiębiorca poniósł wydatek w kwocie 2.000 zł na adaptację środka trwałego. W związku z tym, że poniesiony wydatek nie przekroczył kwoty 3.500 zł, kwotę tę w całości zaliczył do kosztów uzyskania przychodów. W marcu tego samego roku poniósł kolejny wydatek na adaptację tego samego środka trwałego w wysokości 4.500 zł. Ponieważ suma wydatków na ulepszenie w roku podatkowym przekroczyła przyjęty limit, gdyż wyniosła 6.500 zł, w marcu przedsiębiorca podwyższył wartość początkową środka trwałego o tę sumę. W tym samym miesiącu dokonał korekty kosztów uzyskania przychodów o kwotę 2.000 zł.

Dla podwyższenia wartości początkowej, w wyniku ulepszenia środka trwałego, bez znaczenia jest czy ulepszany środek trwały jest amortyzowany, czy też jego amortyzacja została już zakończona. Ulepszenie składnika majątku, który został w całości zamortyzowany powoduje dalsze naliczanie odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej powiększonej o kwotę dokonanego ulepszenia. Należy przy tym pamiętać, że suma wszystkich odpisów amortyzacyjnych nie może przekroczyć podwyższonej wartości początkowej środka trwałego.

Przykład

Podatnik posiada w ewidencji środków trwałych urządzenie o wartości początkowej 19.000 zł. Urządzenie to zostało w pełni zamortyzowane. W lutym 2016 r. podatnik dokonał modernizacji tego urządzenia, w skutek czego zmniejszyły się koszty jego eksploatacji. Wartość ulepszenia wyniosła 5.000 zł. Podatnik od marca 2016 r. ponownie nalicza odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej podwyższonej do wysokości 24.000 zł.

2. Jak odróżnić remont od ulepszenia?

Planujemy położyć kostkę brukową na placu przed bramą wjazdową na teren zakładu. Obecnie na tym placu jest droga dojazdowa do bramy wyłożona płytami betonowymi i niezagospodarowany teren, na którym pracownicy parkują samochody. Wartość poniesionych wydatków przekroczy 3.500 zł. Czy planowane roboty budowlane zakwalifikować należy do remontu, czy ulepszenia?

 W wyniku przeprowadzenia planowanych robót budowlanych nastąpi ulepszenie środka trwałego.

Rozróżnienie remontu środka trwałego od jego ulepszenia ma istotne znaczenie w świetle przepisów podatkowych, gdyż decyduje o sposobie rozliczenia poniesionych kosztów. W praktyce dokonanie takiego rozróżnienia sprowadza się do oceny zakresu przeprowadzonych robót. Koszty remontu środka trwałego podatnik może ująć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Gdy dochodzi do ulepszenia środka trwałego, poniesionych nakładów nie zalicza się bezpośrednio do kosztów podatkowych. Wydatki te powiększają wartość środka trwałego stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z art. 22g ust. 17 updof i art. 16g ust. 13 updop. W konsekwencji oznacza to, że podatkowe rozliczenie tych kosztów będzie rozłożone w czasie.

Stosownie do powołanych przepisów, środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy:

- suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3.500 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.

Natomiast pojęcie remont, niezdefiniowane w prawie podatkowym, wyjaśnione zostało w ustawie z dnia 7 lipca 1994 r. Prawo budowlane (Dz. U. z 2013 r. poz. 1409 ze zm.). W rozumieniu art. 3 pkt 8 powołanej ustawy, remontem jest wykonywanie w istniejącym obiekcie budowlanym robót budowlanych polegających na odtworzeniu stanu pierwotnego, a niestanowiących bieżącej konserwacji, przy czym dopuszcza się stosowanie wyrobów budowlanych innych niż użyto w stanie pierwotnym. Istotą remontu są więc działania podejmowane w toku eksploatacji środka trwałego i będące wynikiem tej eksploatacji (zużycia), których celem jest przywrócenie pierwotnego stanu technicznego i użytkowego środka trwałego, niezmniejszające jego wartości początkowej.

Oceniając charakter poniesionych wydatków, należy uwzględnić, że na sposób realizowania robót i stosowane środki (materiały) ma wpływ dokonujący się postęp techniczny i technologiczny. Nie można więc przyjmować uproszczenia, że każda wymiana zużytych elementów środka trwałego na nowe z zastosowaniem nowocześniejszych materiałów prowadzi do jego ulepszenia.

Biorąc pod uwagę przedstawiony stan faktyczny, trzeba wykonywane prace polegające na wyłożeniu kostką brukową powierzchni placu, którego tylko część była utwardzona płytami betonowymi, potraktować jako ulepszenie. Po pierwsze, suma wydatków poniesionych w danym roku podatkowym przekroczy 3.500 zł. Po drugie, wydatki te spowodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia środków trwałych do używania, gdyż kostka brukowa zostanie wyłożona również na terenie nieutwardzonym.

3. Polikwidacyjne odzyski wykorzystane do ulepszenia środka trwałego

Spółka z o.o. dokonała rozbiórki stadionu piłkarskiego. Odzyskane części wykorzystane do ulepszenia innego obiektu sportowego. Czy wartość polikwidacyjnych odzysków powinna zwiększać wartość początkową ulepszanego obiektu?

 Wartość polikwidacyjnych odzysków nie powinna zwiększać wartości początkowej ulepszanego obiektu.

Jak wynika z art. 16g ust. 13 updog, jeżeli środki trwałe uległy ulepszeniu w wyniku przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji, wartość początkową tych środków powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie, w tym także o wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3.500 zł. Przy czym środki trwałe uważa się za ulepszone, gdy suma wydatków poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3.500 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.

W powołanym przepisie ustawodawca użył sformułowań „powiększa się o sumę wydatków na ich ulepszenie” oraz „suma wydatków poniesionych”, a skoro spółka nie ponosi wydatków na części odzyskane z rozbiórki, to ich wartość nie powinna zwiększać wartości początkowej ulepszanego obiektu.

Ponadto wartość składników majątku odzyskanych przy likwidacji środka trwałego i przeznaczonych do dalszego wykorzystania nie stanowi przychodu podatkowego. Takie stanowisko zajął NSA w wyroku z 19 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2904/12. W konsekwencji powtórne zużycie takich składników przy ulepszaniu środka trwałego nie zwiększy jego wartości początkowej.

Podobne stanowisko zajął Minister Finansów w interpretacji indywidualnej z 29 sierpnia 2012 r., nr DD6/033-16/MDA/2010/PK-936/2008 uznając, że: „*Prawidłowe jest (...) stanowisko Spółki w części dotyczącej nieuwzględniania wartości złomu i uzyskanych materiałów w związku z likwidacją środków trwałych w wartości początkowej wytwarzanych oraz ulepszanych środków trwałych. Przychód z tytułu uzyskania złomu i materiałów z likwidacji powstanie natomiast w dacie sprzedaży tego majątku, a nie w dacie jego »przekazania na magazyn«. W dacie tego przekazania magazynowego i ustalenia wartości majątku polikwidacyjnego nie powstanie przysporzenie majątkowe w Spółce. Przychody powstaną dopiero w dacie zbycia tego majątku, bowiem wówczas może powstać przysporzenie majątkowe*”.

4. Odłączenie części peryferyjnej

Odłączyliśmy część peryferyjną od maszyny produkcyjnej. Czy w związku z tym wartość początkowa maszyny powinna ulec zmniejszeniu, a jeżeli tak, to od jakiej wartości należy dokonywać dalszych odpisów amortyzacyjnych?

 Wartość początkowa maszyny ulegnie zmniejszeniu i od tak pomniejszonej wartości należy dokonywać dalszej amortyzacji.

W przypadku gdy dochodzi do trwałego odłączenia od środka trwałego jego części składowej lub peryferyjnej, wartość początkowa tego składnika majątku ulega zmniejszeniu. Wartość tego zmniejszenia wyznacza kwota stanowiąca różnicę pomiędzy ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią (w okresie połączenia) sumą odpisów amortyzacyjnych. Korekty zmniejszającej wartość początkową dokonuje się w miesiącu następującym po miesiącu odłączenia. Wynika to z art. 22g ust. 20 upod. i art. 16g ust. 16 upod.

Zatem w opisanym przypadku wartość początkowa maszyny ulegnie zmniejszeniu w miesiącu następnym po miesiącu, w którym dokonano odłączenia części peryferyjnej. Od tego też miesiąca należy dokonywać amortyzacji od zmniejszonej wartości początkowej maszyny.

Przykład

W listopadzie 2013 r. firma zakupiła maszynę produkcyjną o wartości początkowej 100.000 zł. W tym samym miesiącu maszynę przekazano do użytkowania i wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W wartości początkowej maszyny uwzględniono również wartość jej części peryferyjnej w wysokości 10.000 zł.

Amortyzację rozpoczęto w grudniu 2013 r. metodą liniową, według stawki określonej w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych, tj. 10%. W lutym 2016 r. na stałe odłączono od maszyny wspomnianą część peryferyjną.

Ustalenie wartości początkowej maszyny po odłączeniu części peryferyjnej:

- | | |
|--|-------------|
| 1) wartość początkowa maszyny | 100.000 zł, |
| 2) odpisy przypadające na część peryferyjną dokonane od grudnia 2013 r. do lutego 2016 r. ($10.000 \text{ zł} \times 10\% : 12 \text{ m-cy} \times 27 \text{ m-cy}$) | 2.250 zł, |
| 3) różnica między ceną nabycia części peryferyjnej a przypadającą na nią sumą odpisów amortyzacyjnych $10.000 \text{ zł} - 2.250 \text{ zł}$ | 7.750 zł, |
| 4) wartość początkowa maszyny po odłączeniu części peryferyjnej $100.000 \text{ zł} - 7.750 \text{ zł}$ | 92.250 zł. |

Począwszy od marca 2016 r. jednostka nalicza odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej pomniejszonej o nieumorzoną wartość odłączonej części peryferyjnej, tj. kwoty 92.250 zł.

5. Przyłączenie części składowej

Od środka trwałego odłączyliśmy (dokupiony w trakcie amortyzacji) jeden element składowy (część składową) i przyłączymy go do innego środka trwałego. Środek trwały, od którego element był odłączony, jest w trakcie amortyzacji. Jak powinniśmy ustalić wartość początkową obu środków trwałych po dokonaniu tych operacji?

 W razie trwałego odłączenia od środka trwałego jego części składowej, wartość początkowa tego składnika majątku ulega zmniejszeniu. Zwiększa się natomiast wartość początkowa środka trwałego, do którego dołączono tę część.

W odpowiedzi na poprzednie pytanie wskazane zostały zasady zmniejszania wartości początkowej środka trwałego, w sytuacji gdy dochodzi do odłączenia od tego środka części składowej lub peryferyjnej. Pozostaje więc wyjaśnić, że w przypadku połączenia takiej czę-

ści z innym środkiem trwałym, w miesiącu połączenia należy zwiększyć wartość początkową tego środka trwałego o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji tego środka trwałego (art. 22g ust. 21 updof i art. 16g ust. 17 updop).

Przykład

Podatnik od lipca 2013 r. amortyzuje maszynę rolniczą. Wartość początkowa tej maszyny wynosi 200.000 zł, a roczna stawka amortyzacyjna – 14%. W sierpniu 2013 r. do maszyny dokupiona i zamontowana została część składowa za kwotę 20.000 zł. Część ta została trwale odłączona od maszyny w lutym 2016 r.

Podatnik dwukrotnie zmienił wartość początkową środka trwałego, tzn. rozbudowując środek trwały poprzez dołączenie dokupionej części składowej (art. 22g ust. 17 updof i art. 16g ust. 13 updop) oraz odłączając na stałe część składową (art. 22g ust. 20 updof i art. 16g ust. 16 updop), czyli:

- w sierpniu 2013 r. – podatnik zwiększył wartość początkową o kwotę 20.000 zł,
- w marcu 2016 r. – podatnik zmniejszył wartość początkową o kwotę stanowiącą różnicę pomiędzy ceną nabycia odłączonej części a przypadającą na nią (w okresie połączenia) sumą odpisów amortyzacyjnych.

Ustalenie wartości początkowej maszyny po odłączeniu części:

- | | |
|---|-------------|
| 1) wartość początkowa maszyny | 220.000 zł, |
| 2) dotychczasowe odpisy amortyzacyjne przypadające na część składową od września 2013 r. do lutego 2016 r.
(20.000 zł x 14% : 12 m-cy) x 30 m-cy | 7.000 zł, |
| 3) różnica między ceną nabycia części składowej a przypadającą na nią sumą odpisów amortyzacyjnych 20.000 zł – 7.000 zł | 13.000 zł, |
| 4) wartość początkowa środka trwałego po odłączeniu części składowej 220.000 zł – 13.000 zł | 207.000 zł. |

W przypadku połączenia części składowej z innym środkiem trwałym, w miesiącu połączenia należy zwiększyć wartość początkową tego środka trwałego o kwotę 13.000 zł.

6. Odłączenie części składowej od środka trwałego całkowicie zamortyzowanego

Odłączyliśmy część składową od urządzenia technicznego, które zostało już całkowicie zamortyzowane. Dołączymy ją do innego urządzenia. Czy w związku z tym wartości początkowe tych urządzeń ulegną zmianie?

 W tym przypadku wartości początkowe obu środków trwałych nie ulegną zmianie.

Jeżeli część składowa lub peryferyjna odłączana jest od środka trwałego w pełni zamortyzowanego, wówczas wartość początkowa środka trwałego nie ulega zmianie. Również przyłączenie do środka trwałego w pełni zamortyzowanej części składowej lub peryferyjnej nie wpłynie na wartość początkową tego środka trwałego.

Przykład

Łączna wartość początkowa środka trwałego wynosiła 56.000 zł. Dotychczasowe odpisy amortyzacyjne wyniosły 56.000 zł. W marcu 2016 r. odłączono od tego środka trwałego część składową o wartości początkowej 4.000 zł. Suma dokonanych od tej części odpisów amortyzacyjnych wynosiła 4.000 zł. Różnica między ceną nabycia części składowej a przypadającą na nią sumą odpisów amortyzacyjnych wynosi 0.

W wyniku odłączenia części składowej od środka trwałego jego wartość początkowa nie ulegnie zmianie. Również pozostanie bez zmian wartość początkowa środka trwałego, do którego ta część zostanie przyłączona.

III. METODY AMORTYZACJI

1. Amortyzacja liniowa

Od niedawna prowadzę działalność gospodarczą. Na jej potrzeby kupiłem samochód ciężarowy. Proszę o przedstawienie zasad dokonywania jego amortyzacji metodą liniową.

👉 Przy amortyzacji metodą liniową, co do zasady, przez cały okres amortyzacji dokonuje się odpisów w tej samej wysokości.

Amortyzacja metodą liniową polega na dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych od stałej podstawy i według tej samej stawki. Generalnie jest to stawka określona w Wykazie stawek amortyzacyjnych (art. 22i upodó oraz art. 16i upodó). Przy czym stawka ta może być podwyższana lub obniżana, jeżeli wystąpią ku temu przesłanki, o których mowa w art. 22i upodó i art. 16i upodó albo też stawka amortyzacyjna może być ustalona indywidualnie, jeżeli wystąpią okoliczności, o których mowa w art. 22j upodó i art. 16j upodó.

Amortyzację rozpoczyna się pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a kończy w miesiącu, w którym:

- następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z jego wartością początkową (suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodu) lub
- postawiono go w stan likwidacji, lub
- zbyto go bądź stwierdzono jego niedobór.

Odpisów amortyzacyjnych metodą liniową dokonuje się:

- w równych ratach co miesiąc lub
- w równych ratach co kwartał, albo
- jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Suma odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środek ten został wprowadzony do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia go do ewidencji (wykazu) do końca tego roku podatkowego.

Przykład

Założenia:

- środkiem trwałym podlegającym amortyzacji jest samochód ciężarowy,
- wartość początkowa środka trwałego wynosi 120.000 zł,
- stawka amortyzacyjna określona w Wykazie stawek amortyzacyjnych wynosi 20%,
- środek trwały został oddany do używania i wpisany do ewidencji środków trwałych w marcu 2016 r.

Amortyzacja metodą liniową ma następujący przebieg:

Lata podatkowe	Wyliczenie rocznego odpisu amortyzacyjnego	Roczny odpis amortyzacyjny	Łączny odpis amortyzacyjny (liczony od rozpoczęcia amortyzacji)
2016 (IV-XII)	$[(120.000 \text{ zł} \times 20\%) : 12 \text{ m-cy}] \times 9 \text{ m-cy}$	18.000 zł	18.000 zł
2017	$120.000 \text{ zł} \times 20\%$	24.000 zł	42.000 zł
2018	$120.000 \text{ zł} \times 20\%$	24.000 zł	66.000 zł
2019	$120.000 \text{ zł} \times 20\%$	24.000 zł	90.000 zł
2020	$120.000 \text{ zł} \times 20\%$	24.000 zł	114.000 zł
2021 (I-III)	$[(120.000 \text{ zł} \times 20%) : 12 \text{ m-cy}] \times 3 \text{ m-ce}$	6.000 zł	120.000 zł

2. Amortyzacja degresywna

Dotychczas w prowadzonej działalności gospodarczej środki trwałe amortyzowałem metodą liniową. Słyszałem jednak, że metoda degresywna jest korzystniejsza. Na czym polega dokonywanie odpisów amortyzacyjnych według tej metody?

 Zasady dokonywania amortyzacji metodą degresywną przedstawione zostały w art. 22k ust. 1 updof i art. 16k ust. 1 updof.

W metodzie degresywnej podstawa dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest zmniejszana w każdym roku podatkowym o sumę odpisów amortyzacyjnych dokonanych w roku poprzednim. Tak ustaloną podstawę mnoży się przez stawkę amortyzacyjną określoną w Wykazie stawek amortyzacyjnych podwyższoną o współczynnik nie wyższy niż 2,0. Począwszy od roku podatkowego, w którym tak określona roczna kwota amortyzacji miałaby być niższa od rocznej kwoty amortyzacji obliczonej przy zastosowaniu metody liniowej, należy dalszych odpisów amortyzacyjnych dokonywać przy zastosowaniu metody liniowej.

Warto zauważyć, że przy metodzie degresywnej można zastosować współczynnik mniejszy niż 2,0, np. 1,5.

Metoda degresywna może być stosowana wyłącznie do amortyzacji maszyn i urządzeń zakwalifikowanych do grupy:

- 3 KŚT – kotły i maszyny energetyczne,
- 4 KŚT – maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania,
- 5 KŚT – maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne,

- 6 KŚT – urządzenia techniczne,
- 8 KŚT – narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane.

Ponadto tą metodą mogą być amortyzowane środki transportu z grupy 7 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych.

Metoda degresywna nie może być stosowana do amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, budynków, lokali, obiektów inżynierii lądowej i wodnej oraz samochodów osobowych.

Odpisów amortyzacyjnych metodą degresywną, podobnie jak metodą liniową, zgodnie z art. 22h ust. 4 updog i art. 16h ust. 4 updog, dokonuje się:

- w równych ratach co miesiąc albo
- w równych ratach co kwartał, albo
- jednorazowo na koniec roku podatkowego.

Degresywna metoda amortyzacji charakteryzuje się wysokimi kwotami rocznej amortyzacji w pierwszych latach użytkowania środka trwałego.

Przykład

Założenia:

- środkiem trwałym podlegającym amortyzacji jest samochód ciężarowy,
- wartość początkowa środka trwałego wynosi 120.000 zł,
- stawka amortyzacyjna określona w Wykazie stawek amortyzacyjnych wynosi 20%,
- środek trwały został oddany do używania i wpisany do ewidencji środków trwałych w marcu 2016 r.

Stawka amortyzacyjna z w Wykazu została podwyższona o współczynnik 2,0 i wynosi 40%.

Amortyzacja metodą degresywną ma następujący przebieg:

Lata podatkowe	Wyliczenie rocznego odpisu amortyzacyjnego	Roczny odpis amortyzacyjny	Łączny odpis amortyzacyjny (liczony od rozpoczęcia amortyzacji)
2016 (IV-XII)	$[(120.000 \text{ zł} \times 40\%) : 12 \text{ m-cy}] \times 9 \text{ m-cy}$	36.000 zł	36.000 zł
2017	$(120.000 \text{ zł} - 36.000 \text{ zł}) \times 40\%$	33.600 zł	69.600 zł
2018	W tym roku podatkowym odpis liczony metodą degresywną byłby niższy od liczonego metodą liniową. Zatem od tego roku środek trwały będzie amortyzowany metodą liniową. $120.000 \text{ zł} \times 20\%$	24.000 zł	93.600 zł
2019	$120.000 \text{ zł} \times 20\%$	24.000 zł	117.600 zł
2020 (I-II)	$[(120.000 \text{ zł} \times 20\%) : 12 \text{ m-cy}] \times 1 \text{ m-c} + 400 \text{ zł}$	2.400 zł	120.000 zł

3. Jednorazowa amortyzacja

Jestem małym podatnikiem. W 2016 r. zamierzam kupić maszynę, która kwalifikuje się do grupy 5 KŚT. W związku z nabyciem tego środka trwałego chciałbym skorzystać z prawa do jednorazowej amortyzacji. Na czym taka amortyzacja polega?

☞ Amortyzacja ta polega na dokonaniu jednorazowo odpisu amortyzacyjnego w roku podatkowym, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji środków trwałych.

Możliwość stosowania tzw. jednorazowej amortyzacji mają jedynie dwie grupy podatników będący przedsiębiorcami. Ustawa o podatku dochodowym przewiduje ten przywilej dla podatników rozpoczynających działalność gospodarczą oraz tzw. małych podatników.

Status małego podatnika przysługuje w danym roku podatkowym przedsiębiorcy będącemu osobą fizyczną, u którego wartość przychodu ze sprzedaży (wraz z kwotą należnego podatku VAT) nie przekroczyła w poprzednim roku podatkowym wyrażonej w złotych kwoty odpowiadającej równowartości 1.200.000 euro. Wskazany limit przychodów przelicza się według średniego kursu euro ogłaszanego przez NBP na pierwszy dzień roboczy października poprzedniego roku podatkowego i zaokrągla do 1.000 zł. W 2016 r. małym podatnikiem jest przedsiębiorca, u którego wartość przychodów ze sprzedaży za 2015 r. nie przekroczyła 5.092.000 zł.

Mały podatnik ma m.in. prawo dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych (art. 22k ust. 7-13 updof). Jednak może je realizować wyłącznie w odniesieniu do środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych. Suma jednorazowych odpisów amortyzacyjnych dokonanych w danym roku podatkowym, niezależnie od ilości składników, amortyzowanych tą metodą, nie może u niego przekroczyć równowartości kwoty 50.000 euro (w 2016 r. – 212.000 zł).

Ponadto trzeba pamiętać, że z art. 22k ust. 7 updof wynika, iż podatnicy uprawnieni do jednorazowej amortyzacji mogą z tego przywileju korzystać jedynie w roku podatkowym, w którym poddane jej składniki majątku zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Uprawniony podatnik, w tym przypadku posiadający status małego podatnika, może dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych:

- nie wcześniej niż w miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub
- stosować zasady określone w art. 22h ust. 4 updof.

Od następnego roku podatkowego odpisów amortyzacyjnych trzeba dokonywać zgodnie z art. 22k ust. 1 updof (według metody degressivej) lub art. 22i updof (według metody liniowej).

Przykład

W marcu 2016 r. przedsiębiorca mający status małego podatnika (osoba fizyczna) kupił maszynę z grupy 5 KŚT, o wartości początkowej 190.000 zł. Maszynę tę odda do używania i wpisze do ewidencji środków trwałych w kwietniu 2016 r. W związku z tym, że wartość maszyny nie przekracza limitu przewidzianego w danym roku dla jednorazowego odpisu, postanowi skorzystać z możliwości ujęcia w kosztach jednego roku całości wydatku poniesionego na zakup tej maszyny.

Podatnik może wybrać następujące sposoby dokonania jednorazowego odpisu, czyli może go zrealizować:

- jednorazowo w miesiącu wprowadzenia maszyny do ewidencji środków trwałych, tj. w kwietniu 2016 r. lub w każdym następnym miesiącu tego roku;

- w tym przypadku jednorazowo zaliczy do kosztów uzyskania przychodów kwotę 190.000 zł,
- w równych ratach co miesiąc, czyli w okresie od kwietnia do grudnia 2016 r.; w okresie kwiecień-listopad 2016 r. wpisze do kosztów kwotę 21.111,11 zł miesięcznie, a w grudniu 2016 r. kwotę 21.111,12 zł,
 - w równych ratach co kwartał, tj. w miesiącach czerwiec, wrzesień i grudzień 2016 r.; w czerwcu i wrześniu 2016 r. wpisze w koszty kwotę 63.333,33 zł, a w grudniu 2016 r. kwotę 63.333,34 zł.

Ustalając limit jednorazowej amortyzacji, nie uwzględnia się odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych o wartości początkowej nieprzekraczającej 3.500 zł.

4. Zmiana stosowanej metody amortyzacji nie jest możliwa

Prowadzę firmę transportową. Opłacam podatek według skali podatkowej. Posiadam status małego podatnika. W styczniu 2015 r. kupiłem samochód ciężarowy za kwotę 170.000 zł. Wprowadzając go na stan środków trwałych, nie skorzystałem z jednorazowej amortyzacji – rozpocząłem jego amortyzację według stawki amortyzacyjnej z Wykazu. Czy mogę skorygować dokonane odpisy amortyzacyjne i zamortyzować ten samochód jednorazowo w kosztach 2015 r.?

 Nie. Podatnik, który będąc uprawnionym, nie skorzystał z przywileju jednorazowej amortyzacji, nieodwracalnie pozbawił się tej możliwości w odniesieniu do wskazanego w pytaniu samochodu ciężarowego.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych dotyczące amortyzacji podatkowej nie zezwalają na korektę prawidłowo i zgodnie z przepisami dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Wynika to z art. 22h ust. 2 upod. Przepis ten stanowi, że podatnicy dokonują wyboru jednej z metod amortyzacji określonej w art. 22i-22k upod, dla poszczególnych środków trwałych przed rozpoczęciem ich amortyzacji. Wybraną metodę, co do zasady, są zobowiązani stosować do pełnego zamortyzowania danego środka trwałego. Z tego względu Czytelnik do pełnego zamortyzowania nabytego w 2015 r. samochodu ciężarowego, o którym mowa w pytaniu, musi stosować metodę amortyzacji wybraną przed rozpoczęciem jego amortyzowania.

IV. STAWKI AMORTYZACYJNE

1. Podwyższanie stawek amortyzacyjnych

Kiedy podatnicy mogą podwyższyć stawki amortyzacyjne wynikające z Wykazu stawek amortyzacyjnych?

 Zasady stosowania podwyższonych stawek wynikają z art. 22i upod i art. 16i upod.

Stawki podane w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych podatnicy mogą podwyższać dla środków trwałych wykorzystywanych w szczególny sposób. Aby podwyższyć stawkę amor-

tyzacyjną, mnoży się stawkę amortyzacyjną (podaną w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych), która jest właściwa dla danego środka trwałego, przez odpowiedni współczynnik.

Niezbędne informacje dotyczące podwyższania stawek amortyzacyjnych prezentuje tabela.

Rodzaj środków trwałych	Współczynnik podwyższający	Definicje warunków uprawniających do zastosowania współczynnika	Uwagi
budynki i budowle używane w warunkach: – pogorszonych, – złych	– nie wyższy niż 1,2 – nie wyższy niż 1,4	za warunki: – pogorszone używania budynków i budowli uważa się używanie tych środków trwałych pod ciągłym działaniem wody, par wodnych, znacznych drgań, nagłych zmian temperatury oraz innych czynników powodujących przyspieszenie zużycia obiektu, – złe używania budynków i budowli 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	stawka może być podwyższona lub obniżona począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany
maszyny i urządzenia oraz środki transportu (z wyłączeniem morskiego taboru pływającego): – wymagające szczególnej sprawności technicznej albo – używane bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych	nie wyższy niż 1,4	– przez maszyny, urządzenia i środki transportu wymagające szczególnej sprawności technicznej, 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, – ustawodawca nie wskazał, co należy rozumieć przez używanie bardziej intensywne w stosunku do warunków przeciętnych, więc pozostaje to w gestii podatnika	stawka może być podwyższona lub obniżona począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające te zmiany

maszyny i urządzenia zaliczone do grupy 4-6 i 8 KŚT, tj.: – maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania, – maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne, – urządzenia techniczne, – narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane, które poddane są szybkiemu postępowi technicznemu	nie wyższy niż 2,0	maszyny i urządzenia poddane szybkiemu postępowi technicznemu to takie, w których zastosowane są układy mikroprocesorowe lub systemy komputerowe, spełniające założone funkcje dzięki wykorzystaniu w nich najnowszych zdobyczy techniki, a także pozostała aparatura naukowo-badawcza i doświadczalno-produkcyjna	podwyższać stawki bądź rezygnować z ich stosowania można począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym środki trwałe zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego
--	--------------------	--	--

Ustawodawca nie nakłada obowiązku sporządzania protokołu uzasadniającego podwyższenie stawek amortyzacyjnych. Z dokumentacji podatkowej powinno jednak wynikać, że składniki majątku są używane bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych albo wymagają szczególnej sprawności technicznej.

Możliwość podwyższenia stawek amortyzacyjnych w związku z używaniem środków trwałych bardziej intensywnie w stosunku do warunków przeciętnych lub wymagających szczególnej sprawności technicznej odnosi się jedynie do środków trwałych amortyzowanych metodą liniową przy zastosowaniu stawek podstawowych.

2. Obniżanie stawek amortyzacyjnych

Czy podatnicy mogą obniżyć stawki amortyzacyjne do zera?

 Przepisy podatkowe nie wykluczają przyjęcia maksymalnie obniżonej stawki i w konsekwencji niedokonywania w danym okresie odpisów amortyzacyjnych.

Przy stosowaniu liniowej metody amortyzacji jest możliwe obniżenie stawki amortyzacyjnej. Taka możliwość wynika z art. 22i ust. 5 updog i art. 16i ust. 5 updog. W oparciu o te przepisy podatnicy mogą obniżyć podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych.

Obniżenie stawek amortyzacyjnych może nastąpić zarówno w odniesieniu do środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji, jak i środków trwałych będących już przedmiotem amortyzacji. Dla środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji zmiana stawki amortyzacyjnej może nastąpić w momencie dokonania pierwszego w danym roku odpisu amortyzacyjnego. Natomiast obniżenie stawki amortyzacyjnej dla środków trwałych będących już przedmiotem amortyzacji powinno nastąpić nie później niż w momencie dokonania pierwszego w danym roku odpisu amortyzacyjnego.

Zwróć uwagę!

W przypadku nowo zakupionego środka trwałego stawkę amortyzacyjną można obniżyć już przy pierwszym odpisie amortyzacyjnym po wprowadzeniu składnika majątku do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Natomiast w przypadku środków trwałych już amortyzowanych z obniżeniem stawki trzeba poczekać do czasu naliczania pierwszego odpisu amortyzacyjnego w nowym roku podatkowym.

Dając podatnikom możliwość obniżenia stawek amortyzacyjnych, ustawodawca nie uzależnił tego od zaistnienia jakichkolwiek okoliczności, tj. nie wskazał przyczyn, z powodu których stawka podstawowa mogłaby być obniżona i jakich środków trwałych to dotyczy. Nie określił również, do jakiej wysokości stawki z Wykazu mogą być obniżone. Oznacza to, że podatnicy mogą sami zdecydować, do jakiej wysokości i co do których środków trwałych zastosują obniżone stawki amortyzacyjne. Organy podatkowe zgadzają się, by obniżenie to było do poziomu 0% (np. interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 20 sierpnia 2015 r., nr IBPB-1-1/4511-228/15/ZK).

3. Indywidualna stawka amortyzacyjna

Jestem przedsiębiorcą, podatnikiem PIT. Zamierzam kupić samochód ciężarowy, który był używany przez poprzedniego właściciela dłużej niż 4 lata. Nabyty pojazd zaliczę do środków trwałych. Czy mogę go zamortyzować w ciągu np. 3 lat?

 Tak, przy zastosowaniu indywidualnej stawki amortyzacyjnej.

Stosownie do art. 22j ust. 1 pkt 2 updof, podatnicy mogą indywidualnie ustalić stawki amortyzacyjne m.in. dla używanych środków trwałych, po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika. Przy czym dla środków transportu, w tym samochodów osobowych, okres amortyzacji nie może być krótszy niż 30 miesięcy (2,5 roku).

Środki transportu uznaje się za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy (art. 22j ust. 2 pkt 1 updof).

W sytuacji, o której mowa w pytaniu przesłanka ta została spełniona (samochód był używany przed jego nabyciem dłużej niż sześć miesięcy). W związku z tym podatnik ma prawo przyjąć indywidualną stawkę amortyzacyjną, która pozwoli zamortyzować pojazd szybciej niż przy zastosowaniu stawki wynikającej z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych, która wynosi 20%.

Okres amortyzacji samochodów uznanych za używane nie może być krótszy niż 30 miesięcy, co pozwala na zastosowanie stawki amortyzacyjnej w wysokości nie wyższej niż 40%.

4. Jak udowodnić, że środek trwały jest używany?

Zakupiliśmy maszynę (rok produkcji 1988) od osoby, która miesiąc wcześniej nabyła ją w celu odsprzedaży. Maszyna była używana przez ponad 6 miesięcy przez wcześniejszych właścicieli, lecz nie mamy żadnych dokumentów związanych z używaniem przez nich tej maszyny. Maszyna wygląda na mocno zużytą. Informacja o roku produkcji wynika z tabliczki umieszczonej na tej maszynie. Czy sam fakt, że maszyna została wyprodukowana w 1988 r., jest wystarczający do zastosowania amortyzacji indywidualnej?

 Rok produkcji nie jest wystarczający do zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Aby stosować tę stawkę amortyzacyjną, przedsiębiorca jest zobowiązany do udowodnienia, że maszyna była używana przez co najmniej 6 miesięcy.

Jeżeli podatnik nabył używany środek trwały, to może go amortyzować przy zastosowaniu indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Indywidualną stawkę amortyzacyjną określa sam podatnik. Nie ma przy tym pełnej dowolności. Jej ustalenie jest możliwe do określe-

go przepisami limitu. Limit ten wyznaczają minimalne okresy amortyzacji wskazane przez ustawodawcę.

Mianowicie, w myśl art. 22j ust. 1 updog oraz art. 16j ust. 1 updog, okres amortyzacji używanego środka trwałego, po raz pierwszy wprowadzonego do ewidencji danego podatnika, nie może być krótszy niż:

- 1) dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych:
 - a) 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25.000 zł,
 - b) 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25.000 zł i nie przekracza 50.000 zł,
 - c) 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach,
- 2) dla środków transportu, w tym samochodów osobowych – 30 miesięcy,
- 3) dla budynków (lokali) i budowli, innych niż wymienione w pkt 4 – 10 lat, z wyjątkiem:
 - a) trwale związanych z gruntem budynków handlowo-usługowych wymienionych w rodzaju 103 Klasyfikacji i innych budynków niemieszkalnych wymienionych w rodzaju 109 Klasyfikacji, trwale związanych z gruntem,
 - b) kiosków towarowych o kubaturze poniżej 500 m³, domków kempingowych i budynków zastępczychdla których okres amortyzacji – nie może być krótszy niż 3 lata,
- 4) dla budynków (lokali) niemieszkalnych, dla których stawka amortyzacyjna z Wykazu stawek amortyzacyjnych wynosi 2,5% – 40 lat pomniejszone o pełną liczbę lat, które upłynęły od dnia ich oddania po raz pierwszy do używania do dnia wprowadzenia do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej przez podatnika, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

Przykładowo, przyjęcie dla maszyny o wartości początkowej wyższej niż 50.000 zł minimalnego okresu amortyzacji (tj. 5 lat) oznacza, że jej indywidualna roczna stawka amortyzacyjna nie może przekroczyć 20% ($100\% : 5$).

Środki trwałe, zaliczane do grupy 3-6 i 8 KŚT (tj. maszyny, urządzenia, aparaty, przyrządy itp.) oraz środki transportu uznaje się za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane co najmniej przez okres 6 miesięcy (art. 22j ust. 2 pkt 1 updog i art. 16j ust. 2 pkt 1 updog).

W opisanym stanie faktycznym używanie przedmiotowej maszyny co najmniej przez okres 6 miesięcy można udowodnić np.:

- opinią biegłego,
- oświadczeniem świadków, np. pracowników firmy, w której maszyna była eksploatowana,
- oświadczeniem poprzedniego właściciela, który wprowadził ją tylko miesiąc, ale mógłby wskazać wcześniejszego właściciela, który eksploatował tę maszynę przez wymagany okres.

Dodatkowym dowodem mogą być też zdjęcia elementów maszyny, które zużyły się w toku jej eksploatacji.

Należy podkreślić, że to przedsiębiorca jest zobowiązany do udowodnienia, że nabył rzecz używaną, gdy zastosuje indywidualną stawkę amortyzacyjną. Z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 21 marca 2013 r., nr IPTPB1/415-780/12-2/AG wynika, że: „(...) przez »używanie« należy rozumieć eksploataowanie. Przepisy nie regulują, jakimi dowodami należy udokumentować używanie środka trwałego. Przyjąć zatem należy,

że mogą to być wszelkie wiarygodne dowody, np. potwierdzone za zgodność z oryginałem kopie: faktury zakupu środka trwałego, ewidencji przebiegu pojazdu, ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonych przez poprzedniego użytkownika, oświadczenie poprzedniego użytkownika o używaniu środka trwałego w określonym czasie”.

Dodajmy, że dla zastosowania indywidualnej stawki amortyzacji konieczne jest, obok uznania środka trwałego za używany, aby został on po raz pierwszy wprowadzony do ewidencji danego podatnika.

5. Stawka amortyzacyjna dla inwestycji w obcym środku trwałym

Firma podpisała umowę najmu budynku niemieszkalnego. Przed rozpoczęciem użytkowania tego budynku musi ponieść nakłady na jego adaptację do własnych potrzeb, tj. m.in. na postawienie ścianek działowych, położenie wykładziny podłogowej, założenie instalacji elektrycznej oraz klimatyzacji. Jaką stawkę zastosować do amortyzacji tej inwestycji? Czy ma jakieś znaczenie, że budynek istnieje już od kilku lat?

 Poniesione koszty związane z pracami adaptacyjnymi budynku stanowią inwestycję w obcym środku trwałym, która jako środek trwały może podlegać amortyzacji według stawki określonej w Wykazie stawek amortyzacyjnych przewidzianej dla budynków niemieszkalnych (tj. 2,5%) albo stawki przyjętej przez podatnika, przy czym nie może ona przekraczać 10%. Dla amortyzacji inwestycji w obcym środku trwałym bez znaczenia jest, czy środek trwały, w którym dokonano inwestycji jest używany czy nowy.

Nakłady ponoszone na ulepszenie, np. na adaptację, środków trwałych dzierżawionych, wynajmowanych, leasingowanych są inwestycją w obcym środku trwałym.

Wytworzenie inwestycji w obcym środku trwałym wyłącza możliwość bezpośredniego zaliczenia poniesionych z tego tytułu wydatków do kosztów uzyskania przychodów. Rozliczenie nakładów w rachunku podatkowym następuje jedynie poprzez odpisy amortyzacyjne.

Wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych ustala się, stosując odpowiednio cenę nabycia lub koszt wytworzenia oraz koryguje się o różnice kursowe, jeżeli takie wystąpią (art. 22g ust. 7 updof i art. 16g ust. 7 updop).

Z objaśnień wstępnych do rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) – Dz. U. nr 242, poz. 1622, wynika, że ulepszenia w obcych środkach trwałych należy klasyfikować do odpowiednich grup w zależności od środka trwałego, którego dotyczą. Oznacza to, że inwestycje w obcych środkach trwałych można amortyzować według stawek z Wykazu stawek amortyzacyjnych. W przypadku budynku niemieszkalnego stawka ta wynosi 2,5%.

Ponadto ustawodawca przewidział dla inwestycji w obcym środku trwałym możliwość zastosowania indywidualnej stawki amortyzacyjnej. Stawki amortyzacyjne w takim przypadku określa się na podstawie art. 22j ust. 4 updof oraz art. 16j ust. 4 updop. W przepisach tych ustawodawca określił, że minimalny okres amortyzacji dla inwestycji w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach wynosi 10 lat, stąd maksymalna stawka dla przedmiotowej inwestycji w obcym środku trwałym może wynosić 10%.

V. ODPISY AMORTYZACYJNE

1. Rozpoczęcie amortyzacji budynku

Podatnik skorzystał z przysługującego mu prawa i wybudował budynek na dzierżawionym gruncie. Nie posiada jeszcze dokumentu potwierdzającego dopuszczenie tego budynku do użytkowania. Czy w tej sytuacji może rozpocząć jego amortyzację?

 Odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej budynku wybudowanego na cudzym gruncie stanowią koszty podatkowe, jednak odpisów tych można dokonywać tylko, jeżeli budynek jest kompletny i zdalny do użytku w dniu przyjęcia go do używania.

Budynek wybudowany na cudzym gruncie, choć nie stanowi własności (współwłasności) podatnika, podlega amortyzacji (art. 22a ust. 2 pkt 2 updof). Rozpoczęcie dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej takiego budynku jest uzależnione od przyjęcia go do używania i wprowadzenia do ewidencji środków trwałych. W tym celu konieczne jest, aby był on kompletny i zdalny do użytku.

Jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami, nowo wybudowany budynek wymaga dopuszczenia go do użytkowania, uznanie go za kompletny i zdalny do użytku oraz wprowadzenie go do ewidencji środków trwałych należy uznać za przedwczesne. Nie ma podstaw do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej takiego budynku i ujmowania ich do kosztów podatkowych. Takie stanowisko zajął NSA w wyroku z 5 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1222/11. Na tle rozpatrywanej sprawy Sąd orzekł, że: „Ponieważ przejęty przez stronę skarżącą do ewidencji środków trwałych budynek hali produkcyjnej wybudowany na cudzym gruncie nie jest obiektem zakończonym pod względem technicznym i fizycznym (odpowiada pojęciu stanu surowego zamkniętego) i – co więcej – nie został dopuszczony do użytkowania stosownie do przepisów ustawy – Prawo budowlane, nie zaistniała okoliczność uzasadniająca dokonywanie odpisów amortyzacyjnych z tytułu wykorzystania budynku”.

2. Amortyzacja środka trwałego z zastrzeżeniem prawa własności

Spółka z o.o. w lutym 2016 r. zakupiła środek trwały i w tym samym miesiącu wprowadziła go do ewidencji. Od marca tego roku rozpoczęła amortyzację. Na fakturze był jednak zapis: „do momentu zapłaty towar jest własnością sprzedawcy”. Zapłata nastąpiła w marcu 2016 r. Czy rozpoczynając w marcu amortyzację tego środka trwałego, spółka postąpiła prawidłowo?

 Spółka postąpiła nieprawidłowo, ponieważ środek trwały powinna wprowadzić do ewidencji dopiero w marcu 2016 r., a amortyzację rozpocząć w kwietniu 2016 r.

Podatnicy CIT dokonujący amortyzacji podatkowej środków trwałych muszą pamiętać, że mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych tylko od składników majątkowych, które spełniają warunki określone w art. 16a updof. W świetle tego przepisu, własność lub współwłasność składnika majątku jest jednym z warunków, którego spełnienie pozwala na uzna-

nie składnika majątku za środek trwały podlegający amortyzacji (wyjątki wskazuje ustawa, np. wykorzystywanie składnika majątku na podstawie umowy leasingu finansowego).

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się, co do zasady, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Składnik majątku wprowadza się do tej ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania go do używania, tj. rozpoczęcia jego gospodarczego wykorzystywania. Późniejszy zaś termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego.

W umowie sprzedaży z zastrzeżeniem własności realne przeniesienie własności następuje nie z chwilą sprzedaży i przekazania przedmiotu własności, a dopiero z chwilą zapłacenia przez kupującego całej ceny. Zatem dopiero w momencie przeniesienia własności, które nastąpiło w chwili całkowitej zapłaty, co miało miejsce w marcu 2016 r., spółka mogła przedmiot transakcji uznać za środek trwały i wprowadzić do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Od następnego miesiąca, tj. od kwietnia 2016 r., spółka może rozpocząć jego amortyzację i wliczać odpisy w koszty podatkowe.

3. Zaprzestanie amortyzacji w czasie ponoszenia strat nie jest możliwe

Spółka od pewnego czasu ponosi stratę z działalności gospodarczej i przewiduje, że w najbliższym czasie dochód nie wystąpi. W działalności tej wykorzystuje składniki majątku zaliczone do środków trwałych, które amortyzuje. W bieżącym roku planuje też nabyć nowe środki trwałe. Dokonywane odpisy amortyzacyjne powiększają jej stratę. Czy spółka może na jakiś czas zaprzestać amortyzacji, aby nie powiększać ponoszonej straty?

 Spółka nie może dowolnie zaprzestawać naliczania odpisów amortyzacyjnych. Gdy koszty firmy przewyższają uzyskane przez nią przychody, korzystnym rozwiązaniem może być obniżenie stawek amortyzacyjnych.

Podatnicy mają obowiązek ustalenia kosztów uzyskania przychodów, w tym z tytułu amortyzacji składników majątkowych, zgodnie z przepisami ustaw podatkowych. Stosownie do art. 22 ust. 8 updog i art. 15 ust. 6 updog, kosztem uzyskania przychodów są odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane wyłącznie zgodnie z przepisami zawartymi odpowiednio w art. 22a-22o updog i art. 16a-16m updog, z uwzględnieniem art. 23 updog i art. 16 updog.

Przepisy podatkowe nakładają na podatnika obowiązek wprowadzenia danego składnika majątku (który spełnia definicję środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej) do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a następnie dokonywania odpisów amortyzacyjnych na zasadach określonych w ustawie.

NSA w wyroku z 15 października 2010 r., sygn. akt II FSK 759/09 uznał, że dokonywanie odpisów amortyzacyjnych i wliczanie ich do kosztów uzyskania przychodów jest obowiązkiem podatnika, a nie przywilejem, którego wykorzystanie jest zależne od jego woli.

Rozpoczętych odpisów amortyzacyjnych zasadniczo nie można przerwać. Odpisów amortyzacyjnych generalnie dokonuje się do końca miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, które

ustawowo są wyłączone z kosztów podatkowych). W trakcie amortyzacji ustaje obowiązek dokonywania odpisów tylko wtedy, gdy:

- postawiono dany środek trwały lub wartość niematerialną i prawną w stan likwidacji,
- zbyto (np. sprzedano, darowano) środek trwały lub wartość niematerialną i prawną,
- stwierdzono niedobór środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej.

Tak wynika z art. 22h ust. 1 pkt 1 updog i art. 16h ust. 1 pkt 1 updog.

W praktyce zdarzają się sytuacje, w których nie w pełni zamortyzowany składnik majątku przestaje być używany w działalności gospodarczej na skutek zawieszenia lub zaprzestania działalności, w której był używany. W takim przypadku należy brać pod uwagę art. 22c pkt 5 updog i art. 16c pkt 5 updog, które wprowadzają zakaz amortyzacji składników majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której dotychczas były używane. Podkreślenia wymaga fakt, że zawieszenie lub zaprzestanie wykonywania określonej działalności gospodarczej powoduje konsekwencje podatkowe w stosunku do środków trwałych, które w wyniku tego przestały być używane. Nie podlegają one wówczas amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono lub zaprzestano tej działalności.

Poza wymienionymi przypadkami nie można zaprzestać dokonywania odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego, którego amortyzacja już się rozpoczęła.

Jednocześnie ustawodawca dał podatnikom możliwość obniżenia stawki amortyzacyjnej do poziomu 0% (zasady obniżania stawek amortyzacyjnych omówione zostały na str. 22 tego dodatku). Obniżenie stawek amortyzacyjnych wydłuża okres amortyzacji. Jeśli sytuacja firmy poprawi się, można wrócić do wyższych stawek.

4. Przekazanie środka trwałego do używania przed otrzymaniem faktury zakupu

Spółka z o.o. kupiła w lutym 2016 r. samochód osobowy, który w tym samym miesiącu oddała do używania i wprowadziła do ewidencji środków trwałych. Sprzedawca wystawił fakturę dopiero w marcu. W którym miesiącu spółka może rozpocząć amortyzację tego środka trwałego?

 Spółka może rozpocząć amortyzację tego środka trwałego w marcu br.

Brak faktury dokumentującej zakup środka trwałego nie ma wpływu na termin wprowadzenia tego środka trwałego do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ani na termin rozpoczęcia jego amortyzacji.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się, co do zasady, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały lub wartość niematerialną i prawną wprowadzono do ewidencji. Składnik majątku wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych najpóźniej w miesiącu przekazania go do używania, tj. rozpoczęcia jego gospodarczego wykorzystywania. W praktyce oddanie do używania może być realizowane np. poprzez formalne oddanie pracownikowi mienia do dyspozycji. Skoro więc spółka samochód oddała do używania w lutym 2016 r. i w tym miesiącu wprowadziła

dziła go do ewidencji środków trwałych, to dokonywanie od niego odpisów amortyzacyjnych powinna rozpocząć w marcu 2016 r.

5. Ostatni odpis amortyzacyjny

W lutym 2016 r. sprzedałem maszynę produkcyjną, która była środkiem trwałym w mojej indywidualnej działalności gospodarczej. W momencie podpisania umowy otrzymałem połowę ceny sprzedaży, a pozostałą część otrzymam w kwietniu. Maszynę przekażę nabywcy dopiero w dniu uzyskania drugiej raty. Na tę okoliczność sporządzimy protokół zdawczo-odbiorczy. Czy amortyzację maszyny powinienem zakończyć w kwietniu, tj. w miesiącu przekazania maszyny i podpisania protokołu zdawczo-odbiorczego?

 Nie. Amortyzację maszyny należało zakończyć w miesiącu jej zbycia, tj. w lutym.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji środków trwałych. Przy czym składnik majątku wprowadza się do tej ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania go do używania. Amortyzacji przestaje się dokonywać począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpi zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową środka trwałego lub w którym postawiono go w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono jego niedobór (suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, które ustawowo są wyłączone z kosztów podatkowych) – art. 22h ust. 1 pkt 1 updof.

Tak więc powołany przepis nakazuje zakończyć amortyzację w miesiącu, w którym środek trwały zbyto. Podatnik powinien dokonać ostatniego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu zbycia przedmiotowej maszyny. W opisanym przypadku momentem zbycia środka trwałego jest dzień podpisania umowy kupna-sprzedaży. Miało to miejsce w lutym. Wobec tego w tym miesiącu należało dokonać ostatniego odpisu amortyzacyjnego.

6. Czasowe niewykorzystywanie środka trwałego

Prowadzę firmę odzieżową, na potrzeby której wykorzystuję kilka maszyn dziewiarskich. Z uwagi na zmniejszenie popytu zmuszony byłem ograniczyć produkcję odzieży. W konsekwencji doszło do tego, że nie używam jednej z maszyn dziewiarskich (choć w każdej chwili może być ona używana). Czy w tej sytuacji powinienem zaprzestać amortyzacji tej maszyny (na okres czasowego jej niewykorzystywania)?

 Nie, odpisy amortyzacyjne od przedmiotowej maszyny dziewiarskiej mogą być nadal dokonywane.

W myśl art. 22h ust. 1 pkt 3 updof, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od używanych sezonowo środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania. W tym przypadku wysokość odpisu miesięcznego ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku.

Pojęcie działalność sezonowa nie ma wprawdzie definicji ustawowej, ale przyjęło się uważać, że jest to taka aktywność gospodarcza podatnika, która w sposób bezpośredni uzależniona jest od warunków atmosferycznych (np. uprawa owoców i warzyw). Nie można nato-

miast mówić o sezonowości, w przypadku gdy niewykorzystywanie środka trwałego wynika z braku popytu na wyroby produkowane przy jego wykorzystaniu, nawet jeżeli okoliczność ta związana jest z porą roku. Wskazany przepis nie dotyczy więc omawianej sytuacji.

W opisanym przypadku nie ma również zastosowania art. 22c pkt 5 updof. W myśl tego przepisu, amortyzacji nie podlegają składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane. Należy bowiem stwierdzić, że u Czytelnika nie dochodzi do zawieszenia, ani zaprzestania działalności, w której maszyna dziewiarska jest wykorzystywana, a jedynie do ograniczenia (zmniejszenia) produkcji danych wyrobów (tu: odzieży). Czasowa przerwa w wykorzystywaniu środka trwałego na skutek zmniejszenia popytu nie stanowi okoliczności do zaprzestania jego amortyzacji. W tych okolicznościach, Czytelnik ma prawo dokonywać odpisów amortyzacyjnych od maszyny dziewiarskiej przez cały rok, według przyjętej metody amortyzacji.

7. Amortyzacja środków trwałych po ich ulepszeniu

Na jakich zasadach amortyzuje się ulepszone środki trwałe?

☞ Ulepszenie środka trwałego nie powoduje ponownego rozpoczęcia jego amortyzacji. Ulepszony składnik majątku amortyzowany jest tą samą metodą, którą amortyzowany był przed ulepszeniem, tyle że od większej wartości. W sytuacji kiedy dany środek trwały amortyzowany był przed ulepszeniem np. metodą liniową, to tę samą metodę należy zastosować po jego ulepszeniu.

Odpisów amortyzacyjnych od zwiększonej wartości środka trwałego dokonuje się począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek ten został ulepszony (art. 22h ust. 1 pkt 1 updof i art. 16h ust. 1 pkt 1 updop).

Przykład

Podatnik posiada w ewidencji środków trwałych urządzenie o wartości początkowej 60.000 zł, które amortyzuje metodą liniową przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 14%. W styczniu 2016 r. poniosł wydatek w kwocie 30.000 zł na ulepszenie urządzenia. Od lutego br. podatnik nalicza odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej podwyższonej do wysokości 90.000 zł. Nadal stosuje przy tym metodę liniową i tę samą stawkę amortyzacyjną.

W innym momencie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, jeżeli ulepszony środek trwały amortyzowany jest metodą degresywną. Metoda ta polega na tym, że odpisy amortyzacyjne w pierwszym roku amortyzacji naliczane są od wartości początkowej środka trwałego. Natomiast w drugim i następnych latach podatkowych odpisy amortyzacyjnych dokonuje się od wartości, którą ustala się każdorazowo na początek roku podatkowego. Aktualna wartość jest więc różnicą pomiędzy wartością brutto, tj. ustaloną w momencie przyjęcia danego składnika majątku do środków trwałych, a sumą dotychczas dokonanych odpisów amortyzacyjnych (art. 22k ust. 1 updof i art. 16k ust. 1 updop). Oznacza to, że przy amortyzacji metodą degresywną, począwszy od drugiego roku amortyzacji, wartość początkową środka trwałego ustala się na początku każdego kolejnego roku podatkowego. W tym przypadku przepisy nie przewidują zmiany wartości początkowej w trakcie roku podatkowego. Zatem

wartość początkową ulepszanego środka trwałego amortyzowanego metodą degresywną można zwiększyć w miesiącu następującym po dokonaniu ulepszenia tylko w pierwszym podatkowym roku jego używania, natomiast w kolejnych latach dopiero od początku następnego roku podatkowego.

Dokonując odpisów amortyzacyjnych metodą degresywną, w określonym momencie przechodzi się na metodę liniową. Po zmianie metody na liniową, wartość początkową ulepszanego środka trwałego można zwiększyć po dokonaniu ulepszenia.

Przykład

W styczniu 2016 r. podatnik nabył i przyjął do używania środek trwały o wartości początkowej 100.000 zł, który amortyzuje metodą degresywną. Pierwszego odpisu amortyzacyjnego dokonał za luty. W marcu 2016 r. doszło do ulepszenia tego środka trwałego. Wartość ulepszenia wyniosła netto 10.000 zł i powiększa wartość początkową środka trwałego. Ulepszenie to miało miejsce w roku oddania środka trwałego do używania, więc odpisy amortyzacyjne od zwiększonej wartości początkowej (110.000 zł) będą dokonywane od kwietnia 2016 r.

Przykład

W czerwcu 2015 r. podatnik nabył środek trwały o wartości netto 50.000 zł, który przekazał do używania w miesiącu jego nabycia. Od lipca 2015 r. rozpoczął jego amortyzację metodą degresywną. W marcu 2016 r. dokonał ulepszenia tego środka trwałego. Ulepszenie to wyniosło netto 6.000 zł. Z uwagi na to, że ulepszenie miało miejsce w drugim roku amortyzacji degresywnej, zwiększy ono wartość początkową środka trwałego dopiero od początku 2017 r.

Przykład

W lutym 2013 r. podatnik kupił środek trwały kwalifikujący się do amortyzacji degresywnej, którego wartość początkowa wynosi 280.000 zł. Stawka amortyzacyjna właściwa dla tego środka trwałego to 14%. Środek trwały został oddany do użytku i wpisany do ewidencji środków trwałych w lutym 2013 r. Od marca 2013 r. podatnik rozpoczął jego amortyzację metodą degresywną. W 2016 r. odpis amortyzacyjny liczony metodą degresywną byłby niższy od liczonego metodą liniową. Zatem od tego roku środek trwały jest amortyzowany metodą liniową.

W styczniu 2016 r. podatnik dokonał ulepszenia środka trwałego. Wartość ulepszenia wyniosła netto 8.000 zł. Począwszy od lutego 2016 r. odpisy amortyzacyjne naliczane są od zwiększonej wartości początkowej, tj. od kwoty 288.000 zł.

Przykład

Podatnik w pełni zamortyzował środek trwały o wartości początkowej wynoszącej 80.000 zł. Amortyzacja odbywała się metodą degresywną. W styczniu 2016 r. nastąpiło ulepszenie środka trwałego. Wartość ulepszenia wyniosła 20.000 zł. Kwota ulepszenia podwyższyła wartość początkową środka trwałego w miesiącu ulepszenia. Od następnego miesiąca, tj. od lutego 2016 r. podatnik ponownie dokonuje odpisów amortyzacyjnych przy wykorzystaniu metody liniowej. Środek trwały będzie amortyzowany do momentu, gdy suma odpisów amortyzacyjnych wyniesie 100.000 zł.

Wśród metod amortyzacji znajduje się m.in. jednorazowa amortyzacja, o której mowa w art. 22k ust. 7-13 updof i art. 16k ust. 7-13 updop. Jeśli przy tej metodzie amortyzacji do ulepszenia dochodzi w tym samym roku, w którym środek trwały został wprowadzony do ewidencji środków trwałych i amortyzowany jednorazowo, podatnik może jednorazowo wartość nakładów poniesionych na ulepszenie zaliczyć do kosztów podatkowych.

Przykład

Przedsiębiorca będący osobą fizyczną, spełniający warunki uznania go za małego podatnika, w styczniu 2016 r. nabył maszynę kwalifikowaną do grupy 5 KŚT. W tym samym miesiącu wprowadził ją do ewidencji środków trwałych i ustalił jej wartość początkową na kwotę 60.000 zł. Jednocześnie pełną kwotę poniesioną na nabycie tego środka trwałego zaliczył do kosztów podatkowych.

W marcu 2016 r. maszyna została ulepszona. Wydatki na ulepszenie wyniosły 15.000 zł. W marcu wartość tego środka trwałego została podwyższona i w tym samym miesiącu przedsiębiorca zaliczył pełną kwotę poniesioną na ulepszenie do kosztów uzyskania przychodów.

Jeżeli do ulepszenia jednorazowo amortyzowanego środka trwałego dochodzi w roku następującym po roku wprowadzenia go do ewidencji środków trwałych, to od jego wartości początkowej podwyższonej o sumę wydatków poniesionych na jego ulepszenie odpisów amortyzacyjnych dokonuje się począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały został ulepszony. Przy czym nie ma możliwości, by podatnik dokonywał jednorazowych odpisów od danego środka trwałego w latach następujących po roku, w którym wprowadził go do ewidencji środków trwałych.

Przykład

W październiku 2015 r. przedsiębiorca kupił maszynę produkcyjną o wartości 200.000 zł, którą wprowadził do ewidencji środków trwałych i amortyzował jednorazowo. W styczniu 2016 r. dokupił do niej za 20.000 zł część peryferyjną. Wartość ulepszenia powiększyła wartość początkową środka trwałego w styczniu 2016 r. i począwszy od lutego tego roku odpisy amortyzacyjne są dokonywane na ogólnych zasadach od zwiększonej wartości początkowej, która po ulepszeniu środka trwałego wynosi 220.000 zł.

8. Rok podatkowy inny niż kalendarzowy a odpis amortyzacyjny

Pierwszy rok podatkowy podatnika CIT może trwać krócej lub dłużej niż 12 kolejnych miesięcy. Czy wartość rocznego odpisu amortyzacyjnego wynosi tyle samo bez względu na długość roku podatkowego?

 Nie. Długość trwania roku podatkowego proporcjonalnie przekłada się na wartość rocznego odpisu amortyzacyjnego, tj. im dłuższy rok podatkowy tym większy roczny odpis amortyzacyjny.

Stosownie do generalnej zasady, wyrażonej w art. 8 ust. 1 updop, rokiem podatkowym jest rok kalendarzowy, chyba że podatnik postanowi inaczej.

Postanowienie o przyjęciu roku podatkowego innego niż kalendarzowy musi wynikać ze statutu albo umowy spółki lub też z innego dokumentu odpowiednio regulującego zasady ustrojowe podatnika. Ponadto o fakcie przyjęcia roku podatkowego innego niż kalendarzowy należy zawiadomić właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.

W przypadku podjęcia po raz pierwszy działalności:

- pierwszy rok podatkowy trwa od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego albo do ostatniego dnia wybranego roku podatkowego, nie dłużej jednak niż dwanaście kolejnych miesięcy kalendarzowych (art. 8 ust. 2 updop),
- w drugiej połowie roku kalendarzowego i wybrania roku podatkowego pokrywającego się z rokiem kalendarzowym, pierwszy rok podatkowy może trwać od dnia rozpoczęcia działalności do końca roku kalendarzowego następującego po roku, w którym rozpoczęto działalność (art. 8 ust. 2a updop).

W załączniku do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych ustawodawca zawarł Wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych. Skoro stawki określone są w skali roku, należy przyjąć, że dotyczą one okresu 12 miesięcy. Zatem miesięczny odpis amortyzacyjny powinien być ustalony poprzez podzielenie rocznego odpisu amortyzacyjnego przez 12 miesięcy, co obrazuje następujący wzór:

$$\text{miesięczny odpis amortyzacyjny} = \frac{\text{wartość początkowa środka trwałego} \times \text{stawka amortyzacyjna}}{12 \text{ m-cy}}$$

W konsekwencji roczny odpis amortyzacyjny w danym roku podatkowym innym niż rok kalendarzowy powinien być wyliczony jako iloczyn wartości miesięcznego odpisu amortyzacyjnego i ilości miesięcy w roku podatkowym.

Przykład

Spółka z o.o. rozpoczęła działalność w październiku 2015 r. Wspólnik wniósł do spółki samochód ciężarowy. W październiku pojazd ten został wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Od listopada jest amortyzowany metodą liniową przy użyciu stawki w wysokości 20%. Wartość początkowa środka trwałego wynosi 240.000 zł.

Miesięczny odpis amortyzacyjny wynosi 4.000 zł (240.000 zł x 20% : 12 m-cy).

Rok podatkowy spółki pokrywa się z rokiem kalendarzowym.

Przypadek I – pierwszy rok podatkowy spółki zakończył się 31 grudnia 2015 r.

Roczny odpis amortyzacyjny w pierwszym roku podatkowym wyniósł 8.000 zł (4.000 zł x 2 m-ce).

Przypadek II – pierwszy rok podatkowy spółki zakończył się 31 grudnia 2016 r.

Roczny odpis amortyzacyjny w pierwszym roku podatkowym wyniesie 56.000 zł (4.000 zł x 14 m-cy).

Warto dodać, że zmiany roku podatkowego może dokonać także podatnik CIT kontynuujący działalność. Wówczas, zgodnie z art. 8 ust. 3 updop, za pierwszy po zmianie rok podatkowy uważa się okres od pierwszego miesiąca następującego po zakończeniu poprzedniego roku podatkowego do końca roku podatkowego nowo przyjętego. Okres ten nie może być krótszy niż dwanaście i dłuższy niż dwadzieścia trzy kolejne miesiące kalendarzowe.

W tym przypadku roczny odpis amortyzacyjny również należy ustalić jako iloczyn wartości miesięcznego odpisu amortyzacyjnego i ilości miesięcy w roku podatkowym.

9. Przekazanie środka trwałego pomiędzy firmami małżonków

Mam zamiar zlikwidować działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży mebli. Działalność w tym zakresie otworzy mój mąż, z którym pozostaję we wspólności majątkowej. Na potrzeby działalności gospodarczej przekażę mężowi samochód będący w mojej firmie środkiem trwałym (w trakcie amortyzacji). Czy mąż będzie mógł amortyzować ten samochód? W jaki sposób należy udokumentować przekazanie tego pojazdu?

☞ Mąż będzie mógł amortyzować wspomniany samochód na zasadzie kontynuacji. Przekazanie tego pojazdu z działalności gospodarczej żony do działalności męża można udokumentować w dowolny sposób.

W sytuacji opisanej w pytaniu nie ma przeszkód, aby samochód przekazany mężowi był przez niego przyjęty na stan środków trwałych i amortyzowany. W przypadku zmiany działalności wykonywanej samodzielnie przez jednego z małżonków na działalność wykonywaną samodzielnie przez drugiego z małżonków znajdzie zastosowanie art. 22g ust. 13 pkt 5 updof. Przepis ten nakazuje amortyzację objętego przez małżonka środka trwałego z uwzględnieniem jego wartości początkowej wynikającej z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych małżonka, który go przekazał. Pociąga to za sobą konieczność stosowania tej samej metody amortyzacji oraz uwzględnienia dokonanych odpisów amortyzacyjnych (art. 22h ust. 3 updof).

Przykład

W grudniu 2015 r. żona zlikwidowała działalność gospodarczą. W działalności tej wykorzystywała samochód osobowy o wartości początkowej 68.800 zł, który amortyzowała metodą liniową według stawki 20%. W styczniu 2016 r., rozpoczynając działalność gospodarczą w tym samym zakresie, mąż przyjął przedmiotowy samochód na stan środków trwałych.

Przypadek I

Na dzień likwidacji działalności przez żonę wartość odpisów amortyzacyjnych od tego samochodu zaliczona do kosztów podatkowych wyniosła 27.520 zł (wartość początkowa pojazdu nie przekraczała równowartości 20.000 euro).

Mąż wartość początkową samochodu ustalił na 68.800 zł, a kontynuując amortyzację metodą liniową, będzie miał prawo obciążyć koszty amortyzacją o wartości 41.280 zł (68.800 zł – 27.520 zł).

Przypadek II

Na dzień likwidacji działalności przez żonę samochód był w całości zamortyzowany. Oznacza to, że do kosztów podatkowych zaliczone zostały odpisy amortyzacyjne na kwotę 68.800 zł.

Mąż za wartość początkową tego samochodu przyjął kwotę 68.800 zł. Przy czym nie będzie go amortyzował i obciążał kosztów odpisami amortyzacyjnymi.

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie określają, w jaki sposób dokumentować przekazanie składnika majątku z działalności gospodarczej jednego z małżonków do działalności drugiego z nich. Na gruncie tej ustawy operację tę można zatem udokumentować w dowolny sposób.

10. Wymiana wadliwego środka trwałego w ramach gwarancji

Prowadzimy działalność gospodarczą w formie spółki z o.o. Nabyliśmy urządzenie, które wprowadziliśmy do ewidencji środków trwałych i amortyzowaliśmy. Jednak urządzenie to w krótkim czasie kilkakrotnie było zepsute. W ramach gwarancji sprzedawca wymienił je na nowe. Czy nowe urządzenie powinniśmy amortyzować na zasadzie kontynuacji?

 Przepisy ustaw o podatku dochodowym nie regulują zasad amortyzacji w przypadku wymiany środka trwałego na nowy. Trudno jednak kwestionować amortyzację na zasadach kontynuacji. Radzę jednak, by wymienione urządzenie wykreślić z ewidencji i wprowadzić do niej nowe.

Fakt wymiany środka trwałego na nowy powinien być odzwierciedlony w ewidencji środków trwałych. Nie zawsze bowiem nowy środek trwały jest identyczny z poprzednim. Egzemplarze nowego i starego urządzenia mogą różnić się oznakowaniem (np. numerami seryjnymi), a nawet parametrami technicznymi. Dlatego wyłączone z użytkowania środek trwały, który jest wymieniany w ramach reklamacji, podatnik powinien wykreślić z ewidencji środków trwałych. Następnie powinien wprowadzić do ewidencji nowy środek trwały.

W razie wymiany urządzenia nie ma potrzeby korygowania kosztów podatkowych o odpisy amortyzacyjne dokonane do momentu wyłączenia wadliwego urządzenia z użytkowania, jeśli w okresie dokonywania tych odpisów urządzenie służyło wykonywaniu działalności gospodarczej. Dokonując odpisów amortyzacyjnych od nowego urządzenia, należy jednak pamiętać o art. 16 ust. 1 pkt 48 updop. Stosownie do tego przepisu, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia środka trwałego od tej części jego wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom m.in. na nabycie, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie. Zatem jeżeli odpisy amortyzacyjne od wadliwego urządzenia stanowiły koszty, a co za tym idzie, zmniejszały podstawę opodatkowania, to odpisy amortyzacyjne od nowego urządzenia nie mogą być uznane za koszty podatkowe do sumy wartości odpisów dokonanych od wadliwego urządzenia.

Wyjaśnienia wymaga również sposób ustalenia wartości początkowej nowego środka trwałego. Nowe urządzenie nie będzie dostarczone w ramach nowej umowy sprzedaży. Zatem będzie nabyte w ramach uiszczanego już wynagrodzenia. Z tego względu, co do zasady, wartość początkową nowego środka trwałego należy określić w takiej samej wysokości, jak wycofanego z użytku. Może jednak wystąpić sytuacja, że choć wymiana następuje w ramach gwarancji, to nabywca z pewnych względów ponosi koszty, np. dopłatę, bo dostarczone w ramach gwarancji urządzenie jest nowszej generacji. W takim przypadku w wartości początkowej trzeba także uwzględnić tę dopłatę. Taki sposób ustalenia wartości początkowej znajduje potwierdzenie w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 grudnia 2013 r., nr IBPBI/2/423-1207/13/AK, IBPBI/2/423-1208/13/AK, IBPBI/2/423-1209/13/AK.

PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska
 Dodatek opracowała: Renata Kościuszko
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 e-mail: przeglad@gofin.pl

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
 adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
 tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60

NAKŁAD **13 060**



PRENUMERATA 2016 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2016 r.	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1765,50 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1473,75 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	703,50 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2016		
				IV-XII	I półrocze	II kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	256,50 zł	171,00 zł	85,50 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	1473,75 zł	982,50 zł	491,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000.
 Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boksy dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.