

Środki trwałe - część II

Ewelina Dulęba - Kursy z księgowości

Podatnicy prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów są obowiązani do prowadzenia **ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych**, zawierającej co najmniej (art. 22n ust. 2 ustawy o PIT):

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

Ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych **nie podlegają:**

- 1) budynki mieszkalne, lokale mieszkalne stanowiące odrębną nieruchomość, grunty lub prawo użytkowania wieczystego gruntu, związane z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej;
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, którego wartość początkową ustala się zgodnie z art. 22g ust. 10 (zgodnie z tym przepisem, podatnicy mogą ustalić wartość początkową spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, wynajmowanego, wydzierżawianego albo używanego 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 lokalu i kwoty 988 zł, przy czym za powierzchnię użytkową uważa się powierzchnię przyjętą dla celów podatku od nieruchomości).

Bardzo ważna kwestia, o której należy pamiętać!

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

Obowiązek prowadzenia ewidencji przez podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych

Mimo braku możliwości uwzględniania odpisów amortyzacyjnych w kosztach, ryczałtowcy mają obowiązek prowadzenie wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 15 pkt 1 ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne)

Wykaz środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzony przez ryczałtowców, powinien zawierać m.in. kategorie środka trwałego, metodę i stawkę amortyzacji.

Ryczałtowcy nie mogą odpisów amortyzacyjnych uwzględniać w rozliczeniu podatkowym, dlatego wykaz ten nie zawiera informacji o tych właśnie odpisach.

Jaki jest sens prowadzenia wykazu środków trwałych?

- zmiana formy opodatkowania

Po zmianie formy opodatkowania, podatnik taki zobowiązany jest kontynuować amortyzację, a ponieważ zasady ogólne, tj. opodatkowanie podatkiem liniowym lub według skali podatkowej umożliwia zmniejszenie podstawy opodatkowania o odpisy amortyzacyjne, **to niezamortyzowana część środków trwałych będzie stanowiła u podatnika koszt podatkowy.**

Przykład

Podatnik w 2022 r. korzystał z opodatkowania w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych. W 2023 r. zmienił jednak formę opodatkowania na skalę podatkową. W czerwcu 2022 r. zakupił samochód osobowy o wartości 50.000 zł. Podlega on amortyzacji metodą liniową, wg stawki 20%.

Miesięczny odpis amortyzacyjny tego samochodu wynosi: 833,33 zł. Pierwszy odpis amortyzacyjny naliczony został w lipcu 2022 r. Do grudnia 2022 r. samochód został więc zamortyzowany w wysokości **4999,98** zł. Odpisy te **nie stanowiły kosztów uzyskania przychodów z** uwagi na formę opodatkowania w formie ryczału. Jednak od stycznia 2023 r. po zmianie formy opodatkowania, odpisy amortyzacyjne mogą zostać uwzględnione w kosztach uzyskania przychodów. **Do zamortyzowania pozostało 45.000,02 zł.** Kwota ta stanowiąca niezamortyzowaną część samochodu uwzględniona zostanie w kosztach uzyskania przychodów w formie odpisów amortyzacyjnych w 2023 r. i kolejnych latach.

Zmiana formy opodatkowania z ryczału na zasady ogólne

- **założenie ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych** (jest bardziej rozbudowana niż wykaz.)

Zgodnie z art. 22n ust. 5 ustawy o pdof, w razie zmiany formy opodatkowania podatnicy, zakładając ewidencję, uwzględniają w niej odpisy amortyzacyjne przypadające za okres opodatkowania w formie zryczałtowanego podatku dochodowego.

Zmiana formy opodatkowania ze skali podatkowej na ryczałt od przychodów ewidencjonowanych

Zgodnie z § 12 ust. 6 ww. rozporządzenia, w razie zmiany formy opodatkowania, jeżeli podatnik prowadził ewidencję środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, o której mowa w art. 22n updof, może kontynuować prowadzenie tej ewidencji, w sposób określony w przepisach rozporządzenia, pod warunkiem że ewidencja ta odpowiadać będzie wymogom określonym w rozporządzeniu.

Wpis do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych

Zapisów w ewidencji dokonuje się najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania.

Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego, o którym mowa w art. 22h ust. 1 pkt 4 (zgodnie z tym przepisem, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od ujawnionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nieobjętych dotychczas ewidencją, począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki lub wartości zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych).

Elementy OT:

- określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego,
- określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej,
- datę nabycia oraz datę przyjęcia do używania,
- wskazanie dokumentu stwierdzającego nabycie (faktura, umowa lub inny),
- charakterystykę: dokładne określenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (m.in. rok produkcji, dane techniczne),
- symbol Klasyfikacji Środków Trwałych,
- wartość początkową,
- stawkę amortyzacyjną,
- kwotę odpisu amortyzacyjnego za dany rok podatkowy i narastająco za okres dokonywania tych odpisów.

Klasyfikacja Środków Trwałych

Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) jest usystematyzowanym wykazem środków trwałych (obiektów) służących do celów ewidencyjnych, ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych oraz badań statystycznych.

Klasyfikacja Środków Trwałych została opublikowana w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT).

Rozporządzenie to wyodrębnia na pierwszym szczeblu podziału klasyfikacyjnego 10 jednocyfrowych grup środków trwałych:

- **0** grunty
- **1** budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego
- **2** obiekty inżynierii lądowej i wodnej
- **3** kotły i maszyny energetyczne
- **4** maszyny, urządzenia i aparaty ogólnego zastosowania
- **5** maszyny, urządzenia i aparaty specjalistyczne
- **6** urządzenia techniczne
- **7** środki transportu
- **8** narzędzia, przyrządy, ruchomości i wyposażenie, gdzie indziej niesklasyfikowane
- **9** Inwentarz żywy

Struktura symboli KŚT jest następująca:

| | | |
|----------------------------|---|----------|
| <u>1</u> | - | grupa |
| <u>1</u> <u>2</u> | - | podgrupa |
| <u>1</u> <u>2</u> <u>3</u> | - | rodzaj |

Klasyfikacja środków trwałych - podstawą do prawidłowego nadania symbolu KŚT, a co za tym idzie ustalenia odpowiedniej stawki amortyzacji.

Trudności w przyporządkowaniu KŚT

- pomoc osób znających specyficzne cechy danego środka trwałego
- zapoznać się z objaśnieniami szczegółowymi zawartymi w rozporządzeniu, które znajdują się na początku każdej grupy oraz w szczegółach podgrupy i rodzaju
- wniosek o nadanie symbolu klasyfikacyjnego do Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi

Przykłady

1. *Podatnik zakupił **kasę fiskalną**, która spełnia warunki do uznania jej za środek trwały.*

Jak dokonać prawidłowej klasyfikacji składnika majątku?

Z KŚT wynika że należy ona do:

- grupy 6 - urządzenia techniczne
- podgrupy 66 - urządzenia nieprzemysłowe
- rodzaju 669 - pozostałe urządzenia nieprzemysłowe

Fragment rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) →

Objaśnienia szczegółowe

| | | |
|--|--|--|
| 669 | POZOSTAŁE URZĄDZENIA NIEPRZEMYSŁOWE | 22.23.1* 25.40.1 25.99.21.0 26.40.60.0 26.51* 26.52 26.60* 26.70* 27.51 27.52* 27.90.11.0 28.23* 28.24* 28.29.3* 28.99.3* dział 32* |
| Rodzaj ten obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> - parkometry, - urządzenia do diagnostyki i kontroli pojazdów samochodowych, - kasy fiskalne i rejestrujące, - armatki do naśnieżania stoków, - wykrywacze metali, - kolektory słoneczne, - bramki obrotowe z czytnikiem czasu pracy, - tablice reklamowe umieszczone na ścianach budynków (neony świetlne, ekrany reklamowe LED i inne), - wagi pocztowe, - pozostałe samodzielne urządzenia nieprzemysłowe, których konstrukcja, wyposażenie lub materiał, z którego są wykonane oraz podstawowe parametry techniczne różnią się zasadniczo od obiektów, sklasyfikowanych w rodzajach 660-665 Rodzaj ten nie obejmuje: <ul style="list-style-type: none"> - aparatów, narzędzi, przyrządów, wyposażenia technicznego, sklasyfikowanego w grupie 8, - urządzeń stanowiących element składowy innych obiektów, sklasyfikowanych łącznie z tymi obiektami | | |

2. **Podatnik zakupił samochód ciężarowy przeznaczony do przewozu mieszanki betonowej, tzw. "gruszki".**

Z KŚT wynika że pojazd należy sklasyfikować następująco:

- grupa 7 - środki transportu
- podgrupy 74 - pojazdy mechaniczne
- rodzaju 743 - samochody specjalne

Fragment rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) →

| | | |
|---|--------------------|--------------------------------------|
| 743 | SAMOCODY SPECJALNE | 28.92.28.0 29.10.44.0* 29.10.5 |
| <p>Rodzaj ten obejmuje:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pojazdy samowyladowcze przeznaczone do użyciu poza drogami publicznymi, - pojazdy-amfibie, samochodziki golfowe, pojazdy przeznaczone do poruszania się po śniegu i podobne, - samochody sanitarne do transportu chorych, w tym pogotowia ratunkowego, - pojazdy samochodowe, które ze względu na swą konstrukcję przeznaczone są do wykonywania innych prac niż transport towarów i przewóz osób, takie jak: <ul style="list-style-type: none"> - piaskarki, betoniarki samochodowe, pojazdy przepompowujące beton, - pojazdy strażackie, pojazdy do czyszczenia ulic, kanałów ściekowych, pasów startowych lotnisk (polewaczki, zmywarki, polewarko-zmywarki, samochody asenizacyjne, pługi śnieżne), - pojazdy stanowiące objazdowe punkty usługowe, kuchnie polowe, - ciężarówki-warsztaty, pojazdy pogotowia technicznego, - ruchome przychodnie rentgenowskie i ruchome kliniki medyczne, w tym dentystyczne, - żurawie samochodowe (dźwigi samojezdne), - samojezdne wieże wiertnicze, - generatory przewożne, - radiowe wozy transmisyjne, wozy operatorskie i filmowe, - pozostałe samochody specjalne, gdzie indziej niesklasyfikowane | | |

Inwestycje w obcych środkach trwałych

Nakłady finansowe poniesione na środki trwałe niebędące składnikami firmowego majątku, używane na podstawie zawartej umowy najmu, leasingu czy dzierżawy nazywamy inwestycją w obcym środku. Inwestycję w obcym środku trwałym należy wprowadzić do ewidencji środków trwałych wg grupy KŚT, do której należy ulepszony środek trwały.

Z ulepszeniem środka trwałego, które podlegało będzie amortyzacji mamy do czynienia, kiedy suma wydatków poniesionych na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 10.000 zł. i wydatki te powodują wzrost wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia go do używania. Tak stanowi art. 22g ust. 17 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Obowiązek amortyzacji przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych wynika z art. 22a ust. 2 pkt 1 tej ustawy.

Ulepszenie czy jednak remont?

Przy wydatkach związanych ze środkami trwałymi warto zastanowić się czy dane prace stanowią ulepszenie środka trwałego, które to podlega amortyzacji czy może jednak jest to tylko remont.

Istotą remontu jest przywrócenie stanu technicznego i użytkowego wraz z wymianą zużytych składników, ale bez zmiany charakteru i funkcji środka trwałego. Koszty remontu odnoszone są bezpośrednio w koszty podatkowe.

Ulepszenie z kolei tak jak już wspomniano, poza warunkiem wysokości nakładów, ma również wpłynąć na wzrost wartości użytkowej środka trwałego. Wartość tą mierzy się w szczególności: okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji.

Ostateczna decyzja w sprawie odpowiedniego zakwalifikowania wydatków leży po stronie podatnika.

Podsumowując, odpowiednia kwalifikacja poniesionych nakładów wpływa na sposób ich rozliczenia w kosztach uzyskania przychodów. W przypadku ulepszenia, poniesione nakłady na inwestycję w obcym środku trwałym rozliczyć należy poprzez odpisy amortyzacyjne. Jeśli nie stanowią one ulepszenia, wydatki można odnieść bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.

Przykład

Podatnik na podstawie umowy leasingu użytkuje w działalności gospodarczej samochód ciężarowy. W 2023 r. poniósł nakłady na dodatkowe wyposażenie pojazdu o łącznej wartości 20.000 zł. Jak prawidłowo rozliczyć poniesione wydatki?

Poniesione nakłady powodują wzrost wartości użytkowej samochodu, a ich wartość przekracza 10.000 zł. Mamy zatem do czynienia z inwestycją w obcym środku trwałym, która podlega amortyzacji.

Właściwe rozgraniczenie czy poniesione wydatki stanowią remont czy jednak ulepszenie, ma znaczenie nie tylko w odniesieniu do inwestycji w obcych środkach trwałych ale również dla prawidłowego rozliczenia nakładów ponoszonych na składniki majątku będące środkami trwałymi.

Instalacje sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe

Zgodnie z objaśnieniami szczegółowymi do 1 grupy KŚT "Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego", do wyposażenia budynku zalicza się wszystkie instalacje wbudowane w konstrukcję budynku na stałe, przykładowo instalacje sanitarne, elektryczne, sygnalizacyjne, komputerowe, telekomunikacyjne, przeciwpożarowe oraz normalne wyposażenie budynku takie jak wbudowane meble.

Instalacje te nie stanowią więc odrębnych środków trwałych.

Nakłady na instalację alarmową - prawidłowa kwalifikacja

W przypadku wydatków związanych z instalacją w budynku systemu alarmowego mogą pojawić się wątpliwości jak kwalifikować ponoszone nakłady:

- czy system alarmowy stanowi środek trwały czy jednak mamy do czynienia z ulepszeniem środka trwałego (budynku) - jeśli budynek stanowi środek trwały,
- czy system alarmowy stanowi środek trwały czy inwestycję w obcym środku trwałym - jeśli instalacja alarmowa montowana jest w budynku użytkowanym np. na podstawie umowy najmu.

Ujęcie instalacji alarmowej jako oddzielnego środka trwałego lub jako ulepszenie budynku czy też inwestycję w obcym środku trwałym, uzależnione jest od tego, czy urządzenia alarmowe zostały na stałe wbudowane w konstrukcję budynku.

Jeżeli system alarmowy nie został wbudowany w konstrukcję budynku na stałe, czyli jest możliwe jego odłączenie bez uszkodzenia konstrukcji budynku i samej instalacji alarmowej, to instalacja alarmowa nie jest kwalifikowalna wówczas do elementów wyposażenia budynku, a więc stanowi odrębny środek trwały w prowadzonej działalności gospodarczej.

Należy oczywiście pamiętać o pozostałych warunkach do uznania systemu alarmowego za środek trwały:

- musi być wykorzystywany na cele związane z prowadzoną działalnością gospodarczą,
- musi być kompletny i zdalny do użytku w dniu przyjęcia do użytkowania,
- przewidywany okres jego używania musi być dłuższy niż rok.

Urządzenia alarmowe należą do:

- grupy 6 KŚT "Urządzenia techniczne"
- podgrupy 62 "Urządzenia dla radiofonii i telewizji, urządzenia telekomunikacyjne, urządzenia alarmowe i sygnalizacyjne"
- rodzaju 624 "Urządzenia alarmowe i sygnalizacyjne".

Przykład

Firma zakupiła i zamontowała system alarmowy w budynku, który użytkuje w działalności na podstawie umowy najmu. Cena instalacji wyniosła 9.000 zł. Za usługę montażu zapłacono 3.000 zł. Cena nabycia wyniosła więc 12.000 zł. Po uzgodnieniu z właścicielem budynku, instalacja zamontowana została na stałe w konstrukcję budynku.

Z uwagi na zamontowanie systemu alarmowego na stałe w konstrukcję budynku oraz to, że nakłady poniesione na ten cel przekroczyły kwotę 10.000 zł. mamy do czynienia z ulepszeniem środka trwałego. Ponieważ budynek, w którym zamontowano system alarmowy nie stanowi środka trwałego podatnika, wydatki należy kwalifikować jako inwestycję w obcym środku trwałym, podlegającą amortyzacji. Inwestycję w obcym środku trwałym należy wprowadzić do ewidencji środków trwałych wg grupy KŚT, do której należy ulepszony środek trwały - KŚT 101 "Budynki przemysłowe".

Nakłady na monitoring

Kwestia prawidłowego rozliczenia nakładów ponoszonych na monitoring będzie wyglądała tak samo jak w przy nakładach ponoszonych na system alarmowy.

Przykład

W budynku, który stanowi środek trwały podatnika, prowadzona jest cała jego działalność gospodarcza (biuro, magazyn, produkcja). W celu ochrony mienia, podatnik zainstalował w tym budynku monitoring. Nie jest on na stałe wbudowany w konstrukcję budynku, można go przenieść w inne miejsce bez uszkodzenia. Koszt monitoringu wyniósł 20.000 zł. Czy system monitoringu stanowi ulepszenie budynku czy odrębny środek trwały?

Ponieważ urządzenia służące do monitoringu można zdemontować bez naruszenia konstrukcji budynku i samych urządzeń, system monitoringu należy traktować jako odrębny środek trwały - symbol KŚT 624 "Urządzenia alarmowe i sygnalizacyjne".

Zachęcamy do zapoznania się z **interpretacją indywidualną** Dyrektora KIS z dnia 31 lipca 2019 r. sygn. 0114-KDIP2-1.4010.314.2019.2.SP, która **dotyczy uznania składników majątkowych za pojedyncze lub kompleksowe środki trwałe i możliwości ich amortyzacji odrębnie od budynku.**

Mowa jest o:

- elementach wyposażenia wewnętrznego,
 - elementach wyposażenia zewnętrznego,
 - systemie monitoringu olejowego,
 - systemie wentylacji oraz klimatyzacji,
 - instalacji wodno-kanalizacyjnej,
 - instalacji oświetlenia,
-
- instalacji przeciwpożarowej,
 - instalacji elektrycznej,
 - instalacji pneumatycznej,
 - systemie wyciągu spalin,
 - ładowarce elektrycznej dla samochodów elektrycznych,
 - systemie video,
 - windzie oraz dźwigach osobowych i towarowych,
 - systemie podłogi podniesionej,
 - oznakowaniu zewnętrznym i wewnętrznym dotyczącym firmy oraz marek sprzedawanych samochodów umieszczonych na zewnątrz oraz wewnątrz budynku,
 - drzwiach zewnętrznych oraz bramach wjazdowych i garażowych.

Dziękuję za uwagę

Ewelina Dulęba