

**PRACE NAUKOWE**  
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
**RESEARCH PAPERS**  
of Wrocław University of Economics

**255**

# Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja

Redaktorzy naukowi  
**Teresa Cebrowska**  
**Waldemar Dotkuś**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Waldemar Gos, Józef Pfaff, Helena Żukowska

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kożuchowska

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:

[www.ibuk.pl](http://www.ibuk.pl), [www.ebscohost.com](http://www.ebscohost.com),

The Central and Eastern European Online Library [www.ceeol.com](http://www.ceeol.com),

a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon

[http://kangur.uek.krakow.pl/bazy\\_ae/bazekon/nowy/index.php](http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php)

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie

wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

Wrocław 2012

**ISSN 1899-3192**

**ISBN 978-83-7695-297-0**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Melania Bąk:</b> Środki trwałe i ich zużycie w cyklu życia produktu.....	13
<b>Renata Biadacz:</b> Ujęcie środków trwałych przy zastosowaniu MSR/MSSF po raz pierwszy .....	28
<b>Jolanta Chluska:</b> Środki trwałe w procesach przekształceń samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej .....	39
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Remont a ulepszenie środków trwałych – podejście bilansowe i podatkowe .....	48
<b>Stanisław Hońko, Przemysław Mućko:</b> Zasady (polityka) rachunkowości w zakresie rzeczowych aktywów trwałych na podstawie sprawozdań finansowych emitentów papierów wartościowych z sektora „Handel detaliczny” .....	59
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Wycena środków trwałych w wartości przeszacowanej według MSSF i ustawy o rachunkowości – rzetelny obraz czy źródło możliwych manipulacji?.....	70
<b>Anna Kasperowicz:</b> Warunki kontroli środków trwałych.....	82
<b>Joanna Koczar:</b> Rosyjskie prawo bilansowe a identyfikacja, pomiar i wycena środków trwałych.....	92
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Problemy wyceny wybranych grup środków trwałych w rolnictwie .....	108
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Aktualizacja wyceny środków trwałych do wartości godziwej .....	118
<b>Anna Kuzior:</b> Prezentacja skutków wyceny i zmian w stanie środków trwałych w sprawozdaniu finansowym sporządzonym według MSSF .....	127
<b>Renata Kwiatkowska:</b> Prawnobilansowe zasady ujęcia i wyceny nieruchomości obciążonych prawami użytkowania w ramach umów timeshare .....	138
<b>Irina A. Lukyanova:</b> Białoruskie standardy rachunkowości środków trwałych na drodze transformacji do MSSF: aspekt stosowany .....	147
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Kompletność środków trwałych.....	159
<b>Ewa Wanda Maruszevska:</b> Wycena środków trwałych w aspekcie profesjonalizmu osób świadczących usługi rachunkowości.....	177
<b>Alicja Mazur:</b> Alternatywne modele wyceny bilansowej środków trwałych a jakość informacji sprawozdawczej .....	186
<b>Edward Pielichaty:</b> Nieruchomości inwestycyjne – wycena i przekwalifikowanie w świetle prawa bilansowego.....	199
<b>Jolanta Rubik:</b> Wybrane problemy identyfikacji i wyceny kosztów środków trwałych w budowie.....	209

<b>Bożena Rudnicka:</b> Problemy wyceny środków trwałych w jednostkach budżetowych .....	218
<b>Adrian Ryba:</b> Utrata wartości środków trwałych zgodnie z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej – artykuł dyskusyjny	230
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Krytyczna analiza tendencji w zakresie regulacji rachunkowości dotyczących aktualizacji wyceny operacyjnych aktywów trwałych.....	246
<b>Marzena Tatarska:</b> Wycena początkowa środków trwałych – aspekty podatkowe i bilansowe .....	256
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problemy wyceny i ewidencji środków trwałych u białoruskich ubezpieczycieli.....	265
<b>Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle:</b> Klasyfikacja i wycena środków trwałych na Łotwie .....	273
<b>Paweł Zieniuk:</b> Amortyzacja środków trwałych jako narzędzie optymalizacji podatkowej przedsiębiorstwa.....	283
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Ulepszenia w obcych środkach trwałych w ujęciu rachunkowym i podatkowym.....	292
<b>Katarzyna Żuk:</b> Środki trwałe w polskim i białoruskim prawie bilansowym	304

## Summaries

<b>Melania Bąk:</b> Fixed assets and their consumption in a product life cycle .....	27
<b>Renata Biadacz:</b> Entering fixed assets in the accounting ledger while applying IFRS for the first time .....	38
<b>Jolanta Chluska:</b> Fixed assets in the processes of the transformation of the independent health care units.....	47
<b>Waldemar Gos, Stanisław Hońko:</b> Repair or improvement of fixed assets – accounting and tax approach .....	58
<b>Stanisław Hońko, Przemysław Mućko:</b> Accounting policies for property, plant and equipment in financial reports of the issuers of securities in the „Retail” sector.....	69
<b>Małgorzata Kamieniecka:</b> Valuation of fixed assets at revalued amount in IFRS and Polish accounting act – fair view or potential source of manipulation? .....	81
<b>Anna Kasperowicz:</b> Fixed assets terms of control .....	91
<b>Joanna Koczar:</b> Russian balance law and identification, measurement and valuation of fixed assets.....	107
<b>Tomasz Kondraszuk:</b> Determining the current value of fixed assets and economic calculation in agriculture .....	117
<b>Iwona Kumor, Lucyna Poniatowska:</b> Revaluation of fixed tangible assets to fair value .....	126

<b>Anna Kuzior:</b> Presentation of effects of tangible assets measurement and their derecognition in financial statement prepared according to IFRS .....	137
<b>Renata Kwiatkowska:</b> Recognition and measurement in the accounts of the property burdened with rights to use the timeshare.....	146
<b>Irina A. Lukyanova:</b> Belarus standards of fixed assets accounting on the way of transformation into IFRS. Applied aspects .....	158
<b>Aleksandra Łakomiak:</b> Completeness of fixed assets .....	176
<b>Ewa Wanda Maruszewska:</b> Valuation of fixed assets and accountants' professionalism .....	185
<b>Alicja Mazur:</b> Alternative fixed assets measurement models and the information quality of the financial statements .....	198
<b>Edward Pielichaty:</b> Investment properties – measurement and reclassification in the light of accounting law .....	208
<b>Jolanta Rubik:</b> Selected problems of identification and costs valuation of assets under construction .....	217
<b>Bożena Rudnicka:</b> Problems with valuation of fixed assets in budget entities .....	229
<b>Adrian Ryba:</b> Impairment loss for tangible fixed assets in accordance with international financial reporting standards – disputable article .....	245
<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Critical analysis of trends in accounting regulations concerning fixed asset upward revaluation .....	255
<b>Marzena Tatarska:</b> The initial valuation of fixed assets, tax and balance aspects.....	264
<b>Tatiana Verezubova:</b> Problems of the assessment and the accounting of fixed assets at Belarussian insurers.....	272
<b>Vita Zariņa, Anna Medne, Iveta Strēle:</b> Classification and valuation of fixed tangible assets in Latvia.....	282
<b>Paweł Zieniuk:</b> Depreciation of fixed assets as a tool for tax optimization in enterprises .....	291
<b>Joanna Zuchewicz:</b> Improvements in external assets from the perspective of accounting and tax presentation.....	303
<b>Katarzyna Żuk:</b> Fixed assets in Polish and Belarussian balance law .....	311

**Joanna Zuchewicz**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

---

## ULEPSZENIA W OBCYCH ŚRODKACH TRWAŁYCH W UJĘCIU RACHUNKOWYM I PODATKOWYM

---

**Streszczenie:** W artykule przybliżono istotę ulepszenia w ujęciu rachunkowym, tj. ustawy o rachunkowości oraz MSR 16, oraz ujęciu podatkowym – w ustawach o podatku dochodowym od osób prawnych i fizycznych. Następnie przeanalizowano, jak wspomniane unormowania odnoszą się do ulepszeń w obcych środkach trwałych jako szczególnej kategorii środków trwałych, budzącej wiele wątpliwości zarówno na gruncie rachunkowym, jak i podatkowym. W kolejnych częściach artykułu przybliżono zasady wyceny i ewidencji ulepszeń w obcych środkach trwałych oraz sposób ich amortyzacji. Autorka odniosła się również do problemu podatkowego ujęcia niezamortyzowanej części ulepszeń w obcych środkach trwałych w przypadku rozwiązania umowy o ich używanie, opierając się na wydanych orzeczeniach i wyrokach sądu.

**Słowa kluczowe:** środki trwałe, klasyfikacja środków trwałych, ulepszenie, ulepszenia w obcych środkach trwałych.

### 1. Wstęp

Środki trwałe są bardzo istotnym składnikiem majątkowym przedsiębiorstw, biorącym czynny udział w tworzeniu wartości jednostki. Są składnikiem aktywów trwałych. Aktywa trwałe są to natomiast aktywa jednostki, które nie są zaliczane do aktywów obrotowych, będące kontrolowanymi przez podmiot zasobami majątkowymi o wiarygodnie określonej wartości, powstałymi w wyniku przeszłych zdarzeń, powodujące w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych [Ustawa z dnia 29 września 1994... , 2009, art. 3].

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

- a) nieruchomości – w tym grunty, prawo użytkowania wieczystego gruntu, budowle i budynki, a także będące odrębną własnością lokale, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- b) maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy,

- c) ulepszenia w obcych środkach trwałych,
- d) inwentarz żywy.

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

W myśl zapisów Międzynarodowego Standardu Rachunkowości (MSR) nr 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” [Rozporządzenie Komisji WE 1126/2008, MSR 16, par. 6], do rzeczowego majątku trwałego zalicza się aktywa, które:

- jednostka utrzymuje w celu wykorzystania w procesie produkcji dóbr, przy dostawach towarów lub świadczeniu usług, w celu oddania do używania innym podmiotom na podstawie umowy najmu lub w celach administracyjnych, oraz
- zgodnie z oczekiwaniami będą wykorzystywane dłużej niż jeden rok.

Środki trwale to z reguły dość kosztowne składniki majątku jednostki, które stanowią istotny element w procesie zarządzania. Ich wyjątkowa rola w podmiocie sprawia, że poświęca się im bardzo dużo uwagi.

Środki trwale ze względu na swą różnorodność klasyfikuje się według różnych kryteriów. Podstawowa klasyfikacja, stanowiąca usystematyzowany zbiór obiektów majątku trwałego, służąca zarówno do celów ewidencyjnych, jak i do ustalania stawek odpisów amortyzacyjnych czy badań statystycznych, to Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010...], zawierająca pojęcie środków trwałych oraz podział rodzajowy i zasady klasyfikowania środków trwałych. Uproszczoną formę klasyfikacji środków trwałych przedstawia tab. 1.

Trzecim unormowaniem pojęcia środki trwale jest rozumienie wynikające z ustaw regulujących podatki dochodowe. Ustawy podatkowe nie wprowadzają wprost

**Tabela 1.** Ogólna klasyfikacja środków trwałych

Symbol KŚT	Nazwa grupy
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

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010..., pkt 1.3].

pojęcia środków trwałych, jednak odnoszą się do niego w sposób pośredni, określając, że za środki trwałe uznaje się przede wszystkim rzeczowe składniki majątku, które podlegają amortyzacji.

Ulepszenia w obcych środkach trwałych stanowią specyficzny składnik środków trwałych, budzący wiele wątpliwości zarówno na gruncie rachunkowym, jak i podatkowym.

Celem artykułu jest przybliżenie wyceny i ujęcia ulepszenia w obcych środkach trwałych w księgach rachunkowych oraz zasad rozliczania poniesionych nakładów na tego typu ulepszenie w świetle przepisów podatkowych.

## 2. Ulepszenie – istota

Termin „ulepszenie” według słownika języka polskiego [Skorupka (red.) 1969, s. 859] oznacza uczynić lepszym, poprawić, udoskonalić.

Ustawa o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994..., 2009, art. 31] nie zawiera precyzyjnej definicji pojęcia ulepszenia. Art. 31 ust. 1 ustawy mówi jedynie, że wartość początkową, stanowiącą cenę nabycia lub koszt wytworzenia środka trwałego, powiększają koszty jego ulepszenia, polegającego na przebudowie, rozbudowie, modernizacji lub rekonstrukcji i powodującego, że wartość użytkowa tego środka po zakończeniu ulepszenia przewyższa posiadaną przy przyjęciu do używania wartość użytkową, mierzoną okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszanego środka trwałego, kosztami eksploatacji lub innymi miarami. Na podstawie tego zapisu można stwierdzić, że koszty dotyczące środka trwałego, a niespełniające powyższych warunków, należy uznać za nakłady o charakterze remontu.

Zapisy ustawy o rachunkowości są zgodne z zaleceniami MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe” [Rozporządzenie Komisji WE 1126/2008, MSR 16, par. 11], zgodnie z którym nakłady odnoszące się do rzeczowych aktywów trwałych, które już zostały ujęte jako składnik aktywów (a więc wprowadzone do ewidencji), powinny zostać dodane do wartości bilansowej tego składnika aktywów, o ile jest prawdopodobne, że jednostka gospodarcza uzyska przyszłe korzyści ekonomiczne, które przewyższą korzyści możliwe do osiągnięcia w ramach pierwotnie oszacowanych korzyści uzyskiwanych z już posiadanego składnika aktywów. Wszelkie pozostałe nakłady należy ujmować jako koszty okresu, w którym zostały poniesione.

Wobec powyższego ulepszenie ma miejsce wówczas, gdy ponoszone nakłady poprawiają stan składnika aktywów, prowadząc do zwiększenia pierwotnie oszacowanych korzyści. Jako przykłady wydatków o charakterze ulepszenia w MSR 16 wymienia się:

- modyfikację poszczególnych urządzeń powodującą przedłużenie ich okresu użytkowania, łącznie ze zwiększeniem zdolności produkcyjnej,
- udoskonalenie części maszyny w celu uzyskania znaczącej poprawy jakości produkcji,



- przyjęcie nowych procesów produkcyjnych umożliwiających znaczną redukcję poprzednio oszacowanych kosztów operacyjnych.

Natomiast nakłady na rzeczowe aktywa trwałe ponoszone w celu przywrócenia lub utrzymania przyszłych korzyści ekonomicznych, jakich jednostka gospodarcza może oczekiwać na podstawie pierwotnie oszacowanych korzyści uzyskiwanych z danego składnika aktywów, traktowane są jako remont i konserwacja.

Prawo podatkowe, tj. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992...] i ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych [Ustawa z dnia 26 lipca 1991...], nie definiuje pojęcia ulepszenia środka trwałego, jednak pojawia się ono w ich przepisach. Zapisy obu ustaw stanowią, że środki trwałe uważa się za ulepszone, jeżeli suma wydatków, w tym także na nabycie części składowych lub peryferyjnych<sup>1</sup>, których jednostkowa cena nabycia przekracza 3500,00 zł, poniesionych na ich przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację w danym roku podatkowym przekracza 3500,00 zł i wydatki te spowodują 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.

Podobnie jak w przypadku przepisów ustawy o rachunkowości, również na podstawie powyższych przepisów należy uznać, że wydatki, których nie można zakwalifikować do ulepszenia, powinny być uznane za wydatki na remont środka trwałego.

Natomiast pojęcie przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji i modernizacji szczegółowo wyjaśniło Ministerstwo Finansów w swoim piśmie [pismo Ministerstwa Finansów nr P03/722-160/94], zgodnie z którym do wydatków na ulepszenie środków trwałych zalicza się wydatki na ich:

- 1) przebudowę, czyli zmianę (poprawienie) istniejącego stanu środków trwałych na inny,
- 2) rozbudowę, tj. powiększenie (rozszerzenie) składników majątkowych, w szczególności zaś budynków i budowli, linii technologicznych itp.,
- 3) rekonstrukcję, tj. odtworzenie (odbudowanie) zużytych całkowicie lub częściowo składników majątkowych,
- 4) adaptację, tj. przystosowanie (przerobienie) składnika majątkowego do wykorzystywania go w innym celu, niż wykazywało jego pierwotne przeznaczenie, albo nadanie temu składnikowi nowych cech użytkowych,
- 5) modernizację, tj. unowocześnienie środka trwałego.

---

<sup>1</sup> Przepisy podatkowe nie definiują pojęcia części składowych i peryferyjnych. Zgodnie z art. 47 § 2 Kodeksu cywilnego [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964...] częścią składową rzeczy jest wszystko, co nie może być od niej odłączone bez uszkodzenia lub istotnej zmiany całości albo bez uszkodzenia lub istotnej zmiany przedmiotu odłączonego. Natomiast częścią peryferyjną jest rzecz zbliżona do przynależności rzeczy, którą art. 51 § 1 Kodeksu definiuje jako rzecz ruchomą potrzebną do korzystania z innej rzeczy (rzeczy głównej) zgodnie z jej przeznaczeniem, jeżeli pozostają z nią w faktycznym związku odpowiadającemu temu celowi.

Bogate orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego na temat ulepszenia i remontu ukształtowało zasadę, że istotą remontu jest przywrócenie pierwotnego stanu technicznego i użytkowego środka trwałego wraz z wymianą zużytych elementów technicznych, a wszelkie unowocześnienie środka trwałego, dzięki któremu wzrasta jego wartość użytkowa i techniczna, należy uznać za ulepszenie środka trwałego.

Problem rozróżnienia nakładów związanych ze środkami trwałymi o charakterze ulepszenia od nakładów o charakterze remontu budzi wiele sporów między podatnikami a organami skarbowymi. Należy pamiętać o tym, że o odpowiednim zakwalifikowaniu tych wydatków decydują kryteria techniczne. W związku z tym w wielu przypadkach prawidłowej oceny charakteru wykonywanych prac może dokonać jedynie rzeczoznawca.

W praktyce często bardzo trudno jest odróżnić ulepszenie od remontu, a podatkowe konsekwencje określenia charakteru prac są bardzo istotne. Wydatki poniesione na remont środka trwałego stanowią koszty uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia (bez względu na wielkość) i nie mają wpływu na dokonywanie odpisów amortyzacyjnych.

Natomiast wydatki poniesione na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację i skutkujące zwiększeniem wartości użytkowej środka trwałego, w kwocie przekraczającej 3500,00 zł w danym roku podatkowym, stanowią ulepszenie środka trwałego. Wydatki te zwiększają wartość początkową środka trwałego i podlegają sukcesywnemu odliczaniu w ciężar kosztów w postaci odpisów amortyzacyjnych.

Z kolei wydatki poniesione na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację i skutkujące zwiększeniem wartości użytkowej środka trwałego, w kwocie nieprzekraczającej 3500,00 zł w danym roku podatkowym, nie są traktowane jako ulepszenie środka trwałego i obciążają koszty bieżącego okresu.

### **3. Ulepszenia w obcych środkach trwałych jako szczególna kategoria środków trwałych**

Jednostka gospodarcza może ponosić nakłady na środki trwałe niestanowiące jej własności. Ulepszenia w obcych środkach trwałych są szczególnym środkiem trwałym, budzącym wiele wątpliwości i nieporozumień.

Termin „ulepszenia w obcych środkach trwałych”, zaliczanych do własnych środków trwałych, zastąpił pojęcie „inwestycje w obcych obiektach”, które funkcjonowało w przepisach o rachunkowości do 31 grudnia 2001 r., jednak w przepisach podatkowych nadal występuje pojęcie „inwestycje w obcych środkach trwałych”.

Przepisy o podatku dochodowym nie zawierają definicji pojęcia „inwestycja w obcych środkach trwałych”. W myśl zapisów ustaw podatkowych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16a ust. 2 pkt 1; Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 22a

ust. 2 pkt 1] do środków trwałych zaliczane są również niezależnie od przewidywanego okresu używania przyjęte do używania inwestycje w obcych środkach trwałych.

Przepisy wymienionych aktów prawnych nie definiują bezpośrednio, co należy rozumieć pod pojęciem ulepszeń/inwestycji w obcych środkach trwałych. Można jednak uznać, że ulepszeniami/inwestycjami w obcych środkach trwałych są działania jednostki gospodarczej polegające na przebudowie, rozbudowie, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji środka trwałego niestanowiącego własności tej jednostki.

Przepisy podatkowe nie zawierają szczególnych warunków uznania inwestycji w obcym środku trwałym za środek trwały. Nie jest wymagane, aby podatnik dysponował tytułem prawnym do środka trwałego, na którym poczynił nakłady stanowiące inwestycję w obcym środku trwałym. Także zatem wówczas, gdy środek trwały, na którym poczyniono nakłady, jest używany bezumownie, wartość poniesionych nakładów na ten środek trwały może stanowić inwestycję w obcym środku trwałym.

Jak już wspomniano we wstępie, jedynie dla celów amortyzacji przepisy podatkowe [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16a; Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 22a] określają kryteria, jakie muszą spełniać składniki środków trwałych:

- 1) kategoria ta obejmuje zarówno nieruchomości, jak i rzeczy ruchome,
- 2) muszą stanowić własność lub współwłasność podatnika,
- 3) muszą być nabyte lub wytworzone we własnym zakresie,
- 4) muszą być kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania,
- 5) przewidywany okres używania musi być dłuższy niż rok. Wyjątkiem są środki trwałe obejmujące m.in. budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie i inwestycje w obcych środkach trwałych<sup>2</sup>, a w określonych przypadkach tabor transportu morskiego w budowie. Jak już wspomniano, posiadają one charakter środka trwałego niezależnie od przewidywanego okresu używania,
- 6) muszą być przez podatnika co do zasady wykorzystywane na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej. Mogą być też wynajmowane lub dzierżawione albo oddane do używania innym podmiotom na podstawie umowy leasingu.

Analizując poszczególne przesłanki tej definicji w odniesieniu do inwestycji w obcych środkach trwałych, można zauważyć, iż warunek, że środki trwałe muszą stanowić własność lub współwłasność podatnika, w przypadku inwestycji w obcych środkach trwałych nie może być spełniony. Zgodnie bowiem z Kodeksem cywilnym [Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964...] część składowa nie może stanowić odrębnego przedmiotu prawa własności od rzeczy głównej. Jeżeli więc np. podatnik zakupi silnik, który zamontuje w samochodzie stanowiącym własność innego podmiotu, to ów silnik staje się automatycznie własnością tego podmiotu jako część składowa samochodu.

Po drugie, środki trwałe muszą być nabyte lub wytworzone we własnym zakresie. Warunek ten oczywiście będzie spełniony również w przypadku inwestycji

---

<sup>2</sup> W przeciwieństwie do zapisów ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994..., 2009, art. 3, ust. 1 pkt 15].

w obcych środkach trwałych. Po prostu inwestycje te muszą być poczynione przez podatnika, który będzie dokonywał od nich odpisów amortyzacyjnych.

Po trzecie, środki trwałe muszą być kompletne i zdadne do użytku w dniu przekazania do używania. Warunek ten z pewną modyfikacją musi być spełniony również w przypadku inwestycji w obcych środkach trwałych. Ponieważ inwestycja w obcym środku trwałym nie stanowi samodzielnego przedmiotu, trudno jest spełnić warunek kompletności. Jest ona jedynie samodzielną kategorią majątkową dla celów podatku dochodowego. Z pewnością jednak inwestycja w obcym środku trwałym musi być zdalna do użytku w dniu przekazania do używania.

Po czwarte, zapis, zgodnie z którym przewidywany okres używania musi być dłuższy niż jeden rok, nie dotyczy inwestycji w obcych środkach trwałych. Przewidywany okres używania odnosi się do podatnika dokonującego wydatku inwestycyjnego. Przy określaniu owego czasu należy przede wszystkim brać pod uwagę podstawowy okres, na jaki jest zawarta umowa o korzystanie z danego środka trwałego, np. jeżeli umowa jest zawarta na cztery lata, można przewidywać, że inwestycja również będzie używana przez cztery lata. Natomiast jeżeli umowa jest zawarta jedynie na pół roku, zasadniczo można przewidywać, że będzie ona używana również przez pół roku.

Ostatnie kryterium, dotyczące konieczności wykorzystywania środka trwałego do celów prowadzonej działalności gospodarczej, zawiera w sobie wymóg, aby była ona rozpoczęta i aby prowadzący ową działalność istniał jako podmiot prawa korzystający z uprawnień do jej prowadzenia [Wyrok NSA nr I SA/Wr 44/96].

#### **4. Wycena i ewidencja ulepszeń w obcych środkach trwałych**

Wartość początkową ulepszeń/inwestycji w obcych środkach trwałych stanowić będzie ogół kosztów poniesionych w związku z tymi inwestycjami do momentu ich zakończenia i przyjęcia do używania. Wartość początkową inwestycji w obcych środkach trwałych, zaliczanych do własnych środków trwałych, określa się, biorąc pod uwagę wyłącznie albo cenę nabycia, albo koszt wytworzenia. W obu przypadkach wartość tę koryguje się o różnice kursowe, jeśli takie występują.

Zasady wyceny inwestycji w obcych środkach trwałych wymienione w przepisach podatkowych są identyczne z metodami przewidzianymi w prawie bilansowym.

Ulepszenia w obcych środkach trwałych nabyte odpłatnie wycenia się, stosownie do art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości [Ustawa z dnia 29 września 1994..., 2009], w cenie nabycia.

Za cenę nabycia 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, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną

o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, a w przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16g ust. 3; Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 22g ust. 3].

Wytworzone we własnym zakresie ulepszenia środków trwałych wycenia się w koszcie wytworzenia produktu [Ustawa z dnia 29 września 1994..., 2009, art. 28 ust. 3].

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: 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 [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16g ust. 4; Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 22g ust. 4].

Ulepszenia własnych i obcych środków trwałych w trakcie ich realizacji zaliczane są do środków trwałych w budowie. W ewidencji księgowej, na koncie „Środki trwałe w budowie”, księguje się roboty budowlane i montażowe w toku ich wykonywania oraz rozlicza się koszty tych robót. Do tego konta zazwyczaj prowadzona jest ewidencja analityczna według poszczególnych zadań, w tym zadań dotyczących inwestycji w obcych środkach trwałych.

Po zakończeniu ulepszenia własnych środków trwałych zwiększa się ich wartość początkową, natomiast ulepszenia w obcych środkach trwałych są zaliczane do własnych środków trwałych i wykazywane są w aktywach trwałych jednostki w pozycji środki trwałe. Inwestycję w obcym środku trwałym należy ująć w grupie właściwej dla środka trwałego, który podlega ulepszeniu [Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010..., par. 1.2]. Należy jednak pamiętać, że powyższe nakłady będą mogły być uznane za składnik majątku jednostki gospodarczej i zaliczone do środków trwałych tylko wtedy, kiedy poniesione w związku z nimi wydatki będą spełniać wymogi konieczne do uznania ich za wydatki na ulepszenie.

Inwestycja w obcym środku trwałym podlega, podobnie jak własne środki trwałe, ulepszeniu zwiększającemu jej wartość. Jeżeli więc inwestycja w obcym środku trwałym została wpisana do ewidencji środków trwałych i rozpoczęto jej amortyzowanie, to późniejsze wydatki związane z tym samym obcym środkiem trwałym nie będą tworzyły nowej inwestycji (nowego środka trwałego), lecz będą powiększać wartość inwestycji już wpisanej do ewidencji. Należy jedynie pamiętać o tym, że ulepszenie inwestycji występuje wówczas, gdy wartość wydatków w trakcie roku przekracza 3500,00 zł.

## 5. Amortyzacja ulepszeń w obcych środkach trwałych

W przypadku ulepszeń/inwestycji w obcych środkach trwałych bardzo często pojawiają się różnice pomiędzy amortyzacją dla celów bilansowych i podatkowych. Pomimo możliwości ustalenia dla celów prawa podatkowego indywidualnych stawek amortyzacyjnych wprowadzono w przepisach podatkowych minimalne okresy amortyzacji. Usztywniono w ten sposób i ograniczono możliwości amortyzacji podatkowej. Natomiast w przypadku amortyzacji bilansowej podatnik ma pełną swobodę w kształtowaniu stawek amortyzacyjnych i przy ich ustalaniu uwzględnia się przede wszystkim podstawowy okres, na jaki została zawarta umowa.

Należy również podkreślić, że w przypadku inwestycji w obcych środkach trwałych zastosowania nie mają przepisy, w których określono, jakie warunki muszą być spełnione, aby dany środek mógł być potraktowany dla amortyzacji podatkowej jako używany lub ulepszony. Oznacza to, że podatnicy w każdej sytuacji mogą wobec danej inwestycji zastosować indywidualne stawki amortyzacyjne, z tym że okres amortyzacji nie może być krótszy niż określony w przepisach podatkowych, a podany w tab. 2.

**Tabela 2.** Zasady ustalania minimalnego okresu amortyzacji inwestycji w obcych środkach trwałych

Rodzaj inwestycji w obcych środkach trwałych	Minimalny okres amortyzacji
Inwestycje w obcych budynkach (lokalach) lub budowlach	Okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat
Inwestycje w obcych środkach trwałych innych niż obce budynki (lokale) lub budowle	Minimalny okres amortyzacji dla środków trwałych zaliczonych do grupy 3–6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych wynosi: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 24 miesiące – gdy ich wartość początkowa nie przekracza 25 000,00 zł,</li> <li>• 36 miesięcy – gdy ich wartość początkowa jest wyższa od 25 000,00 zł i nie przekracza 50 000,00 zł,</li> <li>• 60 miesięcy – w pozostałych przypadkach</li> </ul>
Inwestycje w obcych środkach transportu, w tym samochodach osobowych	Minimalny okres amortyzacji – 30 miesięcy

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16j ust. 4; Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 22j ust. 4].

Amortyzacji, podobnie jak dla pozostałych środków trwałych, dokonuje się w równych ratach co miesiąc, kwartał lub jednorazowo na koniec roku podatkowego, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość przyjęto do używania, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji lub zbytu, lub stwierdzono ich niedobór.

Podatnicy w roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej, oraz mali podatnicy mogą dokonywać jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3–8 Klasyfikacji, z wyłączeniem samochodów osobowych, w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, do wysokości nieprzekraczającej w roku podatkowym równowartości kwoty 50 000,00 euro łącznej wartości tych odpisów amortyzacyjnych [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 16k ust. 7; Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 22k ust. 7]. Regulacja ta dotyczy również ulepszeń w obcych środkach trwałych.

Kwestią budzącą wątpliwości i stwarzającą najwięcej problemów jest sytuacja, w której umowa na używanie obcego środka trwałego kończy się wcześniej, niż wynosi normatywny okres amortyzacji inwestycji w danym środku. Jest to sytuacja dosyć częsta i wynikająca nie tylko z przedterminowego rozwiązania umowy, ale przede wszystkim z ograniczenia swobody kształtowania stawek amortyzacyjnych i wprowadzenia minimalnego okresu amortyzacji. W takiej sytuacji powstaje pytanie, czy niezamortyzowana w momencie rozwiązania umowy część inwestycji stanowi dla podatnika koszt uzyskania przychodu? Niestety, uregulowania w tym zakresie są bardzo niekorzystne, gdyż z analizy przepisów podatkowych wynika, że niezamortyzowana część inwestycji w obcych środkach trwałych nie stanowi kosztu uzyskania przychodów dla celów podatku dochodowego<sup>3</sup>. W omawianym przypadku nie występuje ani sprzedaż środka trwałego, ani jego strata. Następuje tu wydanie środka trwałego właścicielowi z mocy prawa. Jediną możliwością uniknięcia negatywnych konsekwencji jest uzyskanie od właściciela środka trwałego niezamortyzowanej wartości. Suma otrzymanego zwrotu nie stanowi u osoby, która dokonała inwestycji, przychodów dla celów podatku dochodowego [Ustawa z dnia 15 lutego 1992..., art. 12 ust. 4 pkt 6a; Ustawa z dnia 26 lipca 1991..., art. 14 ust. 3 pkt 3a]. Natomiast u właściciela rzeczy kwota ta podwyższa wartość początkową środka trwałego podlegającego amortyzacji. W przypadku gdy właściciel środka trwałego zwrotu takiego nie dokona, wówczas otrzymuje on nieodpłatne świadczenie w naturze, które podwyższa przychód dla celów podatku dochodowego.

<sup>3</sup> Pojawiają się jednak już orzeczenia korzystne dla podatników, m.in. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 2 grudnia 2011 r., I SA/Kr 1782/11. Sądy zgadzają się, opierając się na wykładni *a contrario* art. 16 ust. 1 pkt 5 i 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 23 ust. 1 pkt 5 i 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, iż można uznać, że straty powstałe w wyniku likwidacji środków trwałych w części niepokrytej odpisami amortyzacyjnymi – z innych przyczyn niż utrata przydatności gospodarczej na skutek zmiany rodzaju działalności – podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów. Warto jednak zwrócić uwagę na wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., II FSK 1269/08, w którym to Sąd oddalił skargę kasacyjną na niekorzyść podatnika. Jest to wyrok prawomocny. Sąd przyjął tezę, że za stratę nie można uznać na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, niezamortyzowanych nakładów inwestycyjnych poniesionych w obcych środkach trwałych w wyniku rozwiązania umowy najmu.

Podkreślić należy, że dla celów zarówno prawa podatkowego, jak i bilansowego ulepszenie w obcym środku trwałym stanowi odrębną kategorię majątkową. Właściciel obiektu amortyzuje wartość środka trwałego, w którym dokonano ulepszenia, natomiast użytkownik amortyzuje wyłącznie koszty ulepszenia, czyli inwestycję w obcym środku trwałym. Amortyzacja dla obu tych wartości może być liczona w różnym trybie.

## 6. Podsumowanie

Ulepszenia w obcych środkach trwałych stanowią specyficzną kategorię środków trwałych, budzącą wiele wątpliwości zarówno na gruncie rachunkowym, jak i podatkowym. Podsumowując przedstawione w artykule rozważania, najistotniejsze kwestie można ująć w kilku punktach:

1) ustawa o rachunkowości nie zawiera precyzyjnej definicji pojęcia „ulepszenia”, odnosi się do takich terminów, jak przebudowa, rozbudowa, modernizacja czy rekonstrukcja, bez ich interpretacji,

2) terminy: przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja, adaptacja, modernizacja, wyjaśniło Ministerstwo Finansów w swoim piśmie z 1995 r.,

3) kilka przykładów wydatków o charakterze ulepszenia podaje MSR 16,

4) ujęte w ustawie o rachunkowości „ulepszenia w obcych środkach trwałych” są określone w przepisach podatkowych jako „inwestycje w obcych środkach trwałych”,

5) ani przepisy ustawy o rachunkowości, ani przepisy o podatku dochodowym nie zawierają definicji pojęcia „ulepszenie/inwestycja w obcych środkach trwałych”, nie zawierają też jednoznacznych warunków uznania ulepszenia/inwestycji w obcym środku trwałym za środek trwały,

6) ulepszenia w obcych środkach trwałych, w myśl ustawy o rachunkowości zalicza się do środków trwałych, gdy przewidywany okres ich ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż rok, natomiast według prawa podatkowego posiadają one charakter środka trwałego niezależnie od przewidywanego okresu używania,

7) zasady wyceny inwestycji w obcych środkach trwałych wymienione w przepisach podatkowych są identyczne z metodami przewidzianymi w prawie bilansowym,

8) ulepszenie w obcym środku trwałym należy ująć w grupie właściwej dla środka trwałego, który podlega ulepszeniu,

9) w przypadku amortyzacji bilansowej ulepszeń w obcych środkach trwałych podatnik ma pełną swobodę w kształtowaniu stawek amortyzacyjnych, dla celów prawa podatkowego możliwe jest stosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych, jednak w ramach określonych przepisami, minimalnych okresów amortyzacji,

10) podatkowe regulacje ujęcia niezamortyzowanej części ulepszeń w obcych środkach trwałych, w przypadku rozwiązania umowy o ich używanie, są nieprecyzyjne i powodują wiele sporów między podatnikami a organami skarbowymi.



## Literatura

- Pismo Ministerstwa Finansów z dnia 13 marca 1995 r., P03/722-160/94, portal Vademecum Głównego Księgowego, Wolters Kluwer Polska.
- Rozporządzenie Komisji WE Nr 1126/2008 z 03.11.2008 r. przyjmujące określone międzynarodowe standardy rachunkowości zgodnie z rozporządzeniem (WE) nr 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady, DzUrzUE L 08.320.1 z 29.11.2008, z późn. zm.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 grudnia 2010 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), (DzU 2010, nr 242, poz. 1622).
- Skorupka S. (red.), *Mały Słownik Języka Polskiego*, PWN, Warszawa 1969.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (DzU 1964, nr 16, poz. 93, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jednolity DzU 2012, nr 361, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity DzU 2011, nr 74, poz. 397, z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity DzU 2009, nr 152, poz. 1223, z późn. zm.).
- Wyrok NSA z dnia 22 listopada 1996 r., I SA/Wr 44/96, portal Vademecum Głównego Księgowego, Wolters Kluwer Polska.
- Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2010 r., II FSK 1269/08, portal Vademecum Głównego Księgowego, Wolters Kluwer Polska.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 2 grudnia 2011 r., I SA/Kr 1782/11, portal Vademecum Głównego Księgowego, Wolters Kluwer Polska.

### IMPROVEMENTS IN EXTERNAL ASSETS FROM THE PERSPECTIVE OF ACCOUNTING AND TAX PRESENTATION

**Summary:** The paper discusses the concept of improvements from the perspective of accounting presentation, i.e. in line with the Accounting Act and IAS 16, as well as from tax perspective – in the Acts on income tax from legal and natural persons. It also illustrates how the mentioned above legislation refers to improvements in external assets as the specific category of fixed assets resulting in numerous doubts from the perspective of both accounting and tax systems. Further parts of the paper present regulations referring to valuation and presentation of improvements in external assets as well as their depreciation methods. The author of the study also discusses the problem of tax presentation related to non-depreciated part of improvements in external assets in case of contract termination for their usage based on decisions and verdicts issued by courts.

**Keywords:** fixed assets, classification of fixe assets, improvement, improvement in internal assets.