

Wytworzenie środka trwałego przez przedsiębiorstwo

Analizując tematykę wytworzenia środka trwałego przez przedsiębiorstwo, należy w pierwszej kolejności wyjaśnić i przybliżyć jego praktyczną definicję.



Piotr Aleksiejuk
radca prawny, Wojarska
Aleksiejuk i Wspólnicy



Marek Pszczółkowski
księgowy, W ACCOUNTING

Zgodnie z art. 22a ustawy o PIT, za środek trwały możemy uznać: budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu, inne przedmioty o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 23a pkt 1 ustawy o PIT.

Wartość początkowa

Częstą praktyką jest, że do przedsiębiorstw (spółki prawa handlowego, indywidualne działalności gospodarcze) rozpoczynających swoją dzia-

łalność gospodarczą, właściciele lub wspólnicy zamierzają wnieść np. nieruchomości, samochód czy specjalistyczne maszyny. Pozyskanie środka trwałego może nastąpić poprzez jego nabycie ze środków własnych lub sfinansowanych np. kredytem, jednakże również można dokonać wytworzenia środka trwałego, we własnym zakresie. W przypadku wytworzenia środka trwałego we własnym zakresie wówczas za wartość początkową przyjąć należy koszty takiego wytworzenia środka trwałego. Do tych z kolei zaliczamy:

- wartość w cenie nabycia zużytych do wytworzenia środków trwałych,
- koszty wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi oraz
- inne koszty które dają się

zaliczyć do wartości, które można zaliczyć do wytworzenia środka trwałego.

Wartość początkową określa się na podstawie art. 22g ustawy o PIT. Zgodnie z niniejszą normą, wartość początkowa ustalana jest w zależności od sposobu nabycia środka trwałego. W razie odpłatnego nabycia wartość początkową ustala się biorąc pod uwagę cenę ich nabycia, a jeżeli były używane przez podatnika przed wprowadzeniem ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i nie były wcześniej amortyzowane - cenę ich nabycia nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej. Natomiast w razie częściowo odpłatnego nabycia - określa się na podstawie ceny nabycia powiększoną o wartość przychodu.

Wartość rynkowa

Praktyka zna również inne formy nabycia środka trwałego, np. w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, wówczas wartość rynkową ustala się z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

Kolejną możliwością jest nabycie w drodze aportu, tj. wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki prawa handlowego. W takim przypadku za wartość początkową uznaje się wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie - jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany.

Kluczowe dla ustalenia wartości początkowej są postanowienia art. 22g ust. 1 pkt 2 wskazujące, że w razie wytworzenia środka trwałego za jego wartość początkową uznaje się właśnie koszt wytworzenia. Ustalenie wartości początkowej jest niezbędne w dokonywaniu odpisów amortyzacyjnych. Wartość ta jest również, co istotne, ustalana na dzień przyjęcia składnika majątku do używania.

Wobec czego do rozpoczęcia dokonywania odpisów amortyzacyjnych niezbędne jest również wprowadzenie składnika majątku do ewidencji oraz przyjęcie go do używania.

Jeśli chodzi o ustalenie wartości początkowej środka trwałego wytworzonego we własnym zakresie, jak już wspominaliśmy powyżej, nale-

ży uznać zwyczajnie koszty wytworzenia. Samo pojęcie „koszt wytworzenia”, ma swoją legalną definicję i ustawodawca określa, że za koszt wytworzenia powinno się uważać: w cenie nabycia - zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za pracę 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 (art. 22 g ust. 4 ustawy o PIT).

Warto również zwrócić tutaj uwagę, że ustawodawca wskazuje konieczność obliczania wszelkich wartości zużytych w procesie wytwarzania tego środka trwałego według ceny nabycia.

Dostrzeżenia wymaga również fakt, że przytoczona konstrukcja pozwala na swego rodzaju dublowanie wydatków poniesionych na rzecz wynagrodzeń pracowników w kosztach uzyskania przychodu - po pierwsze poprzez bezpośrednie zaliczanie ich do kosztów uzyskania przychodów, natomiast po drugie w drodze amortyzacji wytworzonych przez pracowników środków trwałych. Jak wskazują komentatorzy przepisu co prawda, wykładnia rygorystyczna nakazywałaby wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów odpowiednią część płacy pracowników, którzy pracują przy wytworzeniu środka trwałego, jednakże praktyka sankcjonuje zaliczenie tego wynagrodzenia do kosztów uzyskania przychodów. W realiach wytwarzania środka trwałego ściśle trzymanie się tak rygorystycznej wykładni byłoby niemalże niemożliwe.

Do wartości początkowej wytworzenia środków trwałych zaliczamy również tzw. inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Należy jeszcze wyjaśnić, że są to między innymi koszty prowizji oraz odsetek, związanych z wytworze-

niem środka trwałego np. odsetki i prowizje od kredytów inwestycyjnych związanych z budową (produkcją) środków trwałych (tak wskazują: A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, wyd. V, Warszawa 2015, art. 22(g)). Co równie istotne do takich kosztów nie możemy zaliczyć wartości pracy własnej podatnika jak i jego małżonki i małoletnich dzieci a także ogólnych kosztów zarządu, sprzedaży i pozostałych kosztów operacyjnych.

Amortyzacja

Amortyzacja środków trwałych polega natomiast na systematycznym odpisywaniu umówionej kwoty w koszty firmy. Możemy wyróżnić trzy metody amortyzacji środków trwałych tj. metodę degresywną, metodę liniową i metodę naturalną. Najpopularniejszą z nich jest metoda liniowa. Jest również wskazywana jako najprostsza metoda amortyzacji. W tej opcji podatnik zakłada, że zużywanie się środka trwałego będzie równomierne przez cały okres jego użytkowania. Metoda degresywna natomiast możliwa jest w przypadku, kiedy środki trwałe są maszynami i urządzeniami zaliczającymi się do grup 3-6 i 8 klasyfikacji środków trwałych jak i wszystkich środków transportu, oprócz samochodów osobowych. /@