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, www.ebscohost.com,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
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

Kopiowanie i powielanie w jakiejkolwiek 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

Wstęp..... 9

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

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

Summaries

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

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

PRACE NAUKOWE UNIWERSYTETU EKONOMICZNEGO WE WROCŁAWIU
RESEARCH PAPERS OF WROCŁAW UNIVERSITY OF ECONOMICS nr 255 • 2012
Środki trwałe – ujmowanie, wycena, prezentacja ISSN 1899-3192

Marzena Tatarska
Zachodniopomorska Szkoła Biznesu w Szczecinie

WYCENA POCZĄTKOWA ŚRODKÓW TRWAŁYCH – ASPEKTY PODATKOWE I BILANSOWE

Streszczenie: W artykule pokazano pierwszy etap wyceny środków trwałych, a mianowicie wycenę początkową. Zdefiniowana została cena nabycia według ustawy o rachunkowości, Międzynarodowych Standardów Rachunkowości i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Cena nabycia środków trwałych ustalana jest w oparciu o regulacje prawa bilansowego oraz prawa podatkowego: ustawy CIT i ustawy o podatku od towarów i usług. Na podstawie przykładów pokazano niektóre problemy związane z wyceną początkową środków trwałych, w zależności od ich rodzaju, sposobu ich pozyskania oraz rodzaju działalności prowadzonej przez podatnika.

Słowa kluczowe: środki trwałe, wycena, wartość początkowa.

1. Wstęp

Wycena środków trwałych jest zagadnieniem złożonym, które musi być rozpatrywane nie tylko w aspekcie prawa bilansowego, ale również z uwzględnieniem ustaw podatkowych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (fizycznych), jak też w oparciu o ustawę o podatku od towarów i usług. Jest to konieczne z tego względu, że zawierają one dodatkowe rozwiązania lub uwarunkowania, które muszą być uwzględnione przy wycenie początkowej środków trwałych. Wycena początkowa środków trwałych to wprowadzenie ich po raz pierwszy do ewidencji danej jednostki gospodarczej.

Wycena początkowa jest pierwszym etapem wyceny środków trwałych, na którym należy dokonać ich właściwego ujęcia – zakwalifikowania do środków trwałych (ewentualnie do środków trwałych w budowie, środków trwałych przeznaczonych do sprzedaży), a następnie określić „cenę", po jakiej zostaną po raz pierwszy wprowadzone do ksiąg rachunkowych. Wycena początkowa jest tak istotna ze względu na jej dalsze konsekwencje z punktu widzenia prawa podatkowego. Od wartości początkowej środka trwałego zależy wielkość dokonywanych w przyszłości odpisów amortyzacyjnych, które zaliczone w koszty uzyskania przychodów będą pomniejszać podstawę opodatkowania. Dodatkowo nie zawsze cena określona na fakturze będzie stanowiła cenę środka trwałego, po jakiej zostanie on wprowa-

dzony do ksiąg rachunkowych. Celem artykułu jest pokazanie, jakie czynniki wpływają na kształtowanie ceny środka trwałego, w zależności od tego, w jaki sposób został on pozyskany.

2. Wycena w prawie bilansowym i podatkowym – ujęcie teoretyczne i praktyczne

Wycena, czyli potocznie określanie ceny, oznacza wyznaczanie stosunku pomiędzy jednostkami pieniężnymi a jednostkami naturalnymi szeroko pojętych rzeczy i zjawisk. Podstawą porównania rzeczy z pieniądzem są umowne założenia, które dotyczą: okresu lub momentu, dla którego ma być przeprowadzona wycena (miesiąc, kwartał, rok), stopnia indywidualizacji przedmiotu wyceny oraz pochodzenia przedmiotu wyceny w sensie terytorialnym i ekonomicznym [Górski 1975, s. 120].

Wycena definiowana jest jako procedura praktyczna o fundamentalnym znaczeniu dla rachunkowości, polegająca na ustalaniu wartości aktywów i pasywów oraz wszelkich operacji gospodarczych [Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 36]. Kwantyfikacja zjawisk gospodarczych w systemie rachunkowości ma w znacznym stopniu charakter umowny i względny, ponieważ pomiar wielu zjawisk dokonywany jest w sposób przybliżony, ze względu na możliwości i koszty [Micherda 2001, s. 69]. Dodatkowo wartość tego samego składnika majątkowego nawet w tych samych warunkach może być różna w zależności od przyjętej metody pomiaru. Prawidłowa wycena jest to „taka wycena, która umożliwi użytkownikom sprawozdań finansowych należytą ocenę sytuacji finansowo-majątkowej i dokonań przedsiębiorstwa oraz jego zamierzeń na przyszłość" [Gmytrasiewicz, Karmańska 2006, s. 36]. R. Mattessich nie opowiadał się za konkretną, jedną metodą wyceny, którą należy stosować w praktyce rachunkowości. Uważał on, że zastosowanie określonej metody wyceny zależy od celu, któremu służy dany system rachunkowości, i należy przyjąć taką metodę określania wartości, która pozwoli osiągnąć ten cel [Szychta 1996, s. 97, 133].

Aby pokazać znaczenie wyceny w systemie rachunkowości, należy mieć na uwadze, że podstawowym elementem rachunkowości jest pomiar dokonanych operacji gospodarczych w jednostkach pieniężnych, a wycena nazywana wyceną bilansową lub wyceną składników majątkowych polega na określaniu wartości aktywów i pasywów oraz dokonanych operacji gospodarczych [Skrzywan (red.) 1971, s. 885].

Wycena początkowa środków trwałych ma miejsce przy wprowadzaniu danego składnika aktywów po raz pierwszy do ksiąg rachunkowych, w wyniku jego zakupu lub otrzymania w postaci darowizny lub jako aportu. Środki trwałe zgodnie z ustawą o rachunkowości wycenia się według: cen nabycia, kosztów wytworzenia lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych), pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości [Ustawa o rachunkowości, art. 28 ust. 1].

Cena nabycia to cena zakupu składnika aktywów, obejmująca kwotę należną sprzedającemu, bez podlegających odliczeniu podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, a w przypadku importu powiększona o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększona o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami transportu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu, a obniżona o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski. Jeżeli nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia składnika aktywów, a w szczególności przyjętego nieodpłatnie, w tym w drodze darowizny – jego wyceny dokonuje się według ceny sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu [Ustawa o rachunkowości, art. 28 ust. 2]. Cena nabycia i koszt wytworzenia środków trwałych obejmuje ogół kosztów poniesionych przez jednostkę za okres budowy, montażu, przystosowania i ulepszenia, do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym również niepodlegający odliczeniu podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy, a także koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu [Ustawa o rachunkowości, art. 28 ust. 8].

Za cenę nabycia według ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 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, opłat notarialnych, skarbowych i innych, także odsetek i 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. Dodatkowo cenę nabycia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16g ust. 3 i 5].

Według Międzynarodowych Standardów Rachunkowości [MSSF 16, § 16, 17] na cenę nabycia lub koszt wytworzenia pozycji rzeczowych aktywów trwałych składają się:

- cena zakupu, łącznie z cłami importowymi i bezzwrotnymi podatkami od zakupu, pomniejszona o opusty handlowe i rabaty,
- koszty, które można bezpośrednio przyporządkować – poniesione w celu dostosowania składnika aktywów do miejsca i stanu, w którym może on funkcjonować (koszty świadczeń pracowniczych, koszty przygotowania miejsca, koszty początkowej dostawy, załadunku i rozładunku, instalacji i montażu, koszty sprawdzenia, czy składnik aktywów działa poprawnie, honoraria za profesjonalne usługi),

Tabela 1. Wartość początkowa środków trwałych według ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

	Sposób pozyskania środka trwałego	Wartość początkowa środków trwałych
I.	Odpłatne nabycie	Cena nabycia
II.	Odpłatne nabycie – w zależności od ustawy o podatku od towarów i usług*	Cena nabycia zawiera podatek VAT (lub jego część)
III.	Nabycie w walucie	Cenę nabycia oraz koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania środka trwałego
IV.	Import	Cena nabycia uwzględnia cło, akcyzę i różnice kursowe
V.	Częściowo odpłatne nabycie	Cena nabycia powiększona o wartość przychodu. Wartością rzeczy częściowo odpłatnych stanowiącą przychód podatnika jest różnica między wartością tych rzeczy a odpłatnością ponoszoną przez podatnika. (Wartość otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania)
VI.	Wytworzenie we własnym zakresie	Koszt wytworzenia
VII.	Nabycie w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób	Wartość rynkowa z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości
VIII.	Nabycie w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki kapitałowej, a także udziału w spółdzielni	Ustalona przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych środków trwałych nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej
IX.	Nabycie w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną	Wartość początkowa, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne, jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany, • Wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany • Cena rynkowa z uwzględnieniem w szczególności stanu i stopnia zużycia środków trwałych oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia • Cena rynkowa może być określona przez organ podatkowy (z uwzględnieniem opinii biegłego)
X.	Przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną w jednoosobową spółkę kapitałową	• Wartość początkowa, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne • Wartość poniesionych wydatków na nabycie albo wytworzenie składników majątku, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów w jakiejkolwiek formie, jeżeli rzeczy te lub prawa nie były amortyzowane
XI.	Otrzymanie w związku z likwidacją osoby prawnej	Ustalona przez podatnika wartość poszczególnych środków trwałych, nie wyższa jednak od ich wartości rynkowej

* przypadki, gdzie 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.

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, art. 16g ust. 1, 5, art. 12 ust. 5, 5a, art. 14 ust. 1, 2, 3].

- szacunkowe koszty demontażu i usunięcia składnika aktywów oraz koszty przeprowadzenia renowacji miejsca, w którym się znajdował, do których jednostka jest zobowiązana w związku z nabyciem pozycji rzeczowych aktywów trwałych lub jego używaniem w danym okresie w celu innym niż wytwarzanie wyrobów.

Wartość początkowa środków trwałych, w zależności od sposobu ich pozyskania, została określona w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, co pokazano w tab. 1.

W przypadku wyceny środków trwałych według ceny nabycia należy zwrócić uwagę, że nie zawsze wartość środka trwałego wykazana na fakturze będzie wartością wprowadzenia środka trwałego do ewidencji. Biorąc pod uwagę uregulowania prawa bilansowego i podatkowego, pokazano przykłady ustalania wartości początkowej środków trwałych w różnych sytuacjach.

Przykład 1

Firma A zakupiła samochód osobowy o wartości 100 000 zł.

Zgodnie z ustawą o podatku od towarów i usług, w przypadku zakupu samochodów osobowych lub innych niż samochody osobowe pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego, możliwą do odliczenia, stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 6000 zł [Ustawa o podatku od towarów i usług, art. 86a]. Takie uregulowania ustawy determinują wycenę tego środka trwałego, co pokazano w tab. 2.

Tabela 2. Ustalanie wartości początkowej środka trwałego (w zł)

Wartość netto samochodu wg faktury	Podatek VAT 23%	60% kwoty podatku	Podatek VAT naliczony (do odliczenia)	Wartość początkowa środka trwałego
100 000	23 000	13 800	6 000	100 000 + 17 000 (23 000 – 6 000) 117 000

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Kosacka, Olszewski 2012, s. 599].

Niemożliwość odliczenia całości podatku VAT w wysokości 23 000 zł zgodnie z ustawą o podatku VAT zostaje częściowo zrekompensowana możliwością dokonywania wyższych odpisów amortyzacyjnych, które stanowić będą koszty uzyskania przychodów zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych – wartość początkowa środka trwałego wynosi 117 000 zł, a nie 100 000. Dodatkowo przy zbyciu tego środka trwałego, w przypadku gdyby był on używany przez podatnika co najmniej pół roku, istnieje zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym tego typu transakcji.

Przykład 2

Firma B, dokonująca czynności zwolnionych z VAT, zakupiła środek trwały o wartości netto 8000 zł.

Tabela 3. Ustalanie wartości początkowej środka trwałego (w zł)

Wartość netto środka trwałego wg faktury	Podatek VAT 23%	Podatek VAT naliczony (do odliczenia)	Wartość początkowa środka trwałego
8000	1840	–	9840

Źródło: opracowanie własne.

W podanym przykładzie podatek VAT naliczony w całości powiększa wartość środka trwałego.

Lista czynności, które zwolnione są VAT, znajduje się w art. 43 ust. 1–41 [Ustawa o podatku od towarów i usług]. W praktyce gospodarczej podatnik może dokonywać czynności podatkowych podatkiem VAT, jak również nieopodatkowanych tym podatkiem. Wystąpienie takiej sytuacji implikuje przyjęcie odpowiednich rozwiązań przy wycenie początkowej środków trwałych, co pokazano w kolejnym przykładzie.

Przykład 3

Firma C w 2012 r. zakupiła środek trwały o wartości 8000 zł. W związku z tym, że środek trwały będzie służył zarówno do wykonywania czynności opodatkowanych, jak i zwolnionych, ustalenie jego wartości, pokazane w tab. 4, musi uwzględniać regulacje zawarte w ustawie o podatku od towarów i usług.

W stosunku do towarów i usług, które są wykorzystywane przez podatnika do wykonywania czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, jak i czynności, w związku z którymi takie prawo nie przysługuje, podatnik jest obowiązany do odrębnego określenia kwot podatku naliczonego związanych z czynnościami, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Jeżeli nie jest możliwe wyodrębnienie całości lub części kwot, podatnik może pomniejszyć kwotę podatku należnego

Tabela 4. Ustalanie wartości początkowej środka trwałego

Wartość netto środka trwałego wg faktury	Podatek VAT 23%	Udział rocznego obrotu od czynności, w zw. z którymi istnieje możliwość odliczenia VAT	Udział rocznego obrotu od czynności, w zw. z którymi nie istnieje możliwość odliczenia VAT	Wartość początkowa środka trwałego
8000	1840	80%	20%	8368 (20% × 18 440 + 8000)

Źródło: opracowanie własne.

o taką część kwoty podatku naliczonego, którą można proporcjonalnie przypisać czynnościom, w stosunku do których podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego. Proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu czynności, w związku z którymi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, w całkowitym obrocie uzyskanym z tytułu czynności, w związku z którymi podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego, oraz czynności, w związku z którymi podatnikowi nie przysługuje takie prawo. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym na podstawie obrotu osiągniętego w roku poprzedzającym rok podatkowy [Ustawa o podatku od towarów i usług, art. 90, ust. 1–4].

Wartość środka trwałego podnosi obliczona proporcjonalnie część podatku, niepolegająca odliczeniu.

Przykład 4

Firma E zakupiła środek trwały w cenie 4000 zł, podczas gdy jego wartość rynkowa wynosi 6000 zł. Sytuacja taka została zinterpretowana jako częściowo odpłatne nabycie, w związku z czym wartość początkowa środka trwałego została ustalona w sposób pokazany w tab. 5.

Tabela 5. Ustalanie wartości początkowej środka trwałego (w zł)

Wartość netto środka trwałego wg faktury	Wartość rynkowa środka trwałego	Wartość początkowa środka trwałego	Przychody
4000	6000	6000	2000

Źródło: opracowanie własne.

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych wartość wykazana na fakturze nie będzie wartością środka trwałego wprowadzanego do ewidencji. W tym przypadku konieczne jest określenie przychodu podatkowego z tytułu otrzymania częściowo odpłatnych środków trwałych. Pod uwagę bierze się ceny rynkowe stosowane w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania. Od tej wartości odejmuje się kwotę odpłatności, jaką ponosi podatnik uzyskujący częściowo odpłatne rzeczy lub prawa (art. 12 ust. 5a). Wartością początkową środka trwałego wprowadzonego do ewidencji będzie cena rynkowa, np. ustalona przez biegłego rzeczoznawcę, lub cena ustalona na podstawie cen transakcyjnych.

Przykład 5 pokazuje natomiast, że wycena biegłego rzeczoznawcy może znacznie odbiegać od wartości środka trwałego wprowadzanego do ewidencji.

Przykład 5

Rzeczoznawca majątkowy ustalił aktualną wartość gruntu w centrum miasta, przeznaczoną pod zabudowę mieszkaniową, na 3 mln zł. W wyniku przetargu grunt

został zakupiony przez firmę F za 12 mln zł. Przykład ten pokazuje, jak wielki wpływ na kształtowanie ceny mają uwarunkowania na lokalnym rynku nieruchomości. Wartość ewidencyjna środka trwałego to 12 mln zł. Cena działki została znacząco zawyżona i można spodziewać się, że na dzień bilansowy konieczna będzie aktualizacja wyceny.

W świetle ustawy o podatku od towarów i usług rodzaj środka trwałego oraz jego dalsze wykorzystanie decydują o zwolnieniu lub doliczeniu podatku VAT, co zostało pokazane w przykładzie 6.

Przykład 6

Tabela 6. Rozliczenia z tytułu podatku VAT (w zł)

Lp.	Zakup środka trwałego	Wartość netto środka trwałego – wyszczególnienie	Podatek VAT
1	Lokal użytkowy	683 440 w tym: lokal 96,8% ceny 661 569,92 grunt 3,2% ceny 21 870, 08	Sprzedaż lokalu zwolniona z podatku VAT Do ceny gruntu doliczony zostanie 23% podatek VAT w wysokości 5030
2	Działka niezabudowana	450 000	103 500
3	Nieruchomość zabudowana 2 halami magazynowymi jednokondygnacyjnymi	3 857 000	Sprzedaż zwolniona z podatku VAT
4	Działka budowlana	4 690 000 w tym: niezabudowana działka X – 14,12% ceny 662 228 zabudowana działka Y (hala magazynowa) – 85,88% ceny 4 027 772	Doliczony zostanie 23% podatek VAT w wysokości 152 312 Sprzedaż zwolniona z podatku VAT

Źródło: opracowanie własne.

Zwolnienie z podatku VAT obejmuje dostawę terenów niezabudowanych oprócz terenów budowlanych oraz przeznaczonych pod zabudowę, a także dostawę budynków, budowli lub ich części, z wyjątkiem gdy dostawa jest dokonywana w ramach pierwszego zasiedlenia lub przed nim oraz wtedy gdy pomiędzy pierwszym zasiedleniem a dostawą budynku, budowli lub ich części upłynął okres krótszy niż 2 lata [Ustawa o podatku od towarów i usług, art. 43 ust. 1].

3. Podsumowanie

Ustalenie wartości początkowej środków trwałych jest efektem wielu uwarunkowań wynikających z ich specyfiki, sposobu pozyskania oraz rodzaju działalności. Ten sam środek trwały może zostać inaczej wyceniony w różnych jednostkach gospodar-

czych i wycena ta będzie prawidłowa. Wartość początkowa może być równa cenie zakupu, może być taka sama jak kwota należna sprzedającemu, może obejmować koszty transportu czy ubezpieczenia, jak również podatek VAT czy podatek akcyzowy niepodlegający odliczeniu oraz cło. W przypadku zakupu środków trwałych w walutach obcych musi uwzględniać różnice kursowe. Właściwej wyceny środków trwałych można dokonać na podstawie znajomości prawa bilansowego, podatkowego oraz regulacji z zakresu wyceny nieruchomości. Błędne ustalenie wartości początkowej środka trwałego zaniża lub podwyższa koszty działalności, w postaci dokonywanych od tych środków trwałych odpisów amortyzacyjnych, oraz wpływa na wysokość opłat publicznoprawnych ponoszonych przez jednostkę gospodarczą.

Literatura

Gmytrasiewicz M., Karmańska A. [2006], *Rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa.
Górski J. [1975], *Metody poznawcze rachunkowości*, PWE, Warszawa.
Kosacka D., Olszewski B. [2012], *Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych*, Unimex, Wrocław.
Micherda B. [2001], *Analityczna funkcja rachunkowości*, Wydawnictwo AE w Krakowie, Kraków.
Skrzywan S. (red.) [1971], *Mała encyklopedia rachunkowości*, PWE, Warszawa.
Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej (MSSF), IASCF 2004.
Szychta A. [1996], *Teoria rachunkowości Richarda Mattessicha w świetle podstawowych kierunków rozwoju nauki rachunkowości. Studium metodologiczne*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa.
Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2000, nr 54, poz. 654, z późn. zm.).
Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (DzU z 2004, nr 54, poz. 535, z późn. zm.).
Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 1994, nr 121, poz. 591, z późn. zm.).
http://interpretacje-podatkowe.org/teren/ip-pb3-423-207-08-2-jg
http://umkolobrzeg.esp.parseta.pl/index.php?id=1860

THE INITIAL VALUATION OF FIXED ASSETS, TAX AND BALANCE ASPECTS

Summary: The article shows the first stage of the valuation of assets, namely the initial valuation. Purchase price is defined based on The Accounting Act, International Accounting Standards and Corporate Income Tax Act. The purchase price of fixed assets is determined based on the regulation of the accounting regulations and tax law − Corporate Income Tax and the corporate income tax law on goods and services. Based on the examples the author shows some of the problems associated with the initial valuation of fixed assets, depending on their type, how they are acquired and the type of activities carried out by the taxpayer.

Keywords: fixe assets, valuation, initial valuation.