

AMORTYZACJA PODATKOWA ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Jarosław Sekita



Wolters Kluwer

AMORTYZACJA PODATKOWA ŚRODKÓW TRWAŁYCH

Jarosław Sekita

Stan prawny na 18 kwietnia 2025 r.

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Joanna Tchorek

Opracowanie redakcyjne
Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii
Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujmy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-537-2

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. +48 728 313 462
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	13
Wstęp	15
Rozdział I	
Definicja środków trwałych.....	17
1.1. Istota przepisu.....	17
1.2. Własność jako element definicji środka trwałego	18
1.3. Nabycie lub wytworzenie środka trwałego	19
1.4. Kompletność i zdatność do użytku środka trwałego	21
1.5. Rodzaje środków trwałych.....	27
1.6. Urządzenia techniczne budynków oraz urządzenia składowe innych środków trwałych.....	29
1.7. Zbiorczy środek trwały.....	34
1.8. Okres używania środka trwałego	42
1.9. Wykorzystywanie środka trwałego w działalności gospodarczej podatnika	44
1.10. Działalność rolnicza i działalność non profit	46
1.11. „Rezerwowe” środki trwałe	47
1.12. Środki trwałe oddane do używania innemu podmiotowi.....	50
1.13. Środki trwałe niestanowiące własności podatnika	51
1.14. Inwestycje w obcych środkach trwałych	52
1.15. Budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie.....	55
1.16. Leasing finansowy.....	58
1.17. Tabor transportu morskiego w budowie	58
1.18. Inwestycje obligatoryjne, przekazywane innym podmiotom	59
1.19. Amortyzacja w spółkach osobowych.....	61
Rozdział II	
Definicja wartości niematerialnych i prawnych.....	63
2.1. Istota przepisu.....	63

2.2. Nabycie prawa jako warunek powstania wartości niematerialnych i prawnych	64
2.3. Wykorzystywanie wartości niematerialnych i prawnych w działalności gospodarczej.....	67
2.4. Lista wartości niematerialnych i prawnych.....	74
2.4.1. Zamknięta lista wartości niematerialnych i prawnych.....	74
2.4.2. Prawa spółdzielcze.....	75
2.4.3. Prawa autorskie.....	76
2.4.4. Licencje.....	78
2.4.5. Prawa własności przemysłowej.....	81
2.4.6. <i>Know-how</i>	85
2.5. Okres wykorzystywania prawa	90
2.6. Dodatkowe rodzaje wartości niematerialnych i prawnych (wartość formy, koszty prac rozwojowych, przedmiot leasingu)	91

Rozdział III

Majątek niepodlegający amortyzacji	101
3.1. Istota przepisu.....	101
3.2. Składniki majątku niepodlegające amortyzacji.....	101
3.3. Grunty i użytkowanie wieczyste.....	102
3.4. Majątek spółdzielni mieszkaniowych	104
3.5. Składniki majątku o charakterze mieszkalnym	106
3.6. Dzieła sztuki	114
3.7. Wartość firmy	115
3.8. Zawieszona oraz zakończona działalność gospodarcza.....	116

Rozdział IV

Niskocenne środki trwałe, wartości niematerialne i prawne oraz ewidencja środków trwałych	119
4.1. Istota przepisu.....	119
4.2. Warunki braku amortyzacji składników majątku.....	119
4.3. Ewidencja środków trwałych.....	121
4.4. Ewidencja środków trwałych podatników PIT.....	124

Rozdział V

Zaliczenie do środków trwałych składników majątku używanych przez okres przekraczający rok.....	127
5.1. Istota przepisu.....	127
5.2. Zaliczenie składnika majątku do środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych)	127
5.3. Zmiana charakteru składnika majątku przed upływem roku wykorzystywania gospodarczego	132

5.4. Korekta kosztów rozłożona w czasie	132
5.5. Korekta kosztów w przypadku wpłacania zryczałtowanych zaliczek.....	133

Rozdział VI

Podstawowe zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych	135
6.1. Istota przepisu.....	135
6.2. Odpisy amortyzacyjne.....	135
6.3. Amortyzowanie transportu morskiego w budowie	136
6.4. Środki trwałe i wartości niematerialne i prawne o wartości nieprzekraczającej 10 000 zł	137
6.5. Przewłaszczone środki trwałe	138
6.6. Wykorzystywanie części środka trwałego na cele gospodarcze	139

Rozdział VII

Wartość początkowa środków trwałych	143
7.1. Istota przepisu.....	143
7.2. Odpłatne nabycie środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych).....	143
7.3. Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych. Zasady szczególne.....	150
7.4. Leasing finansowy.....	153
7.5. Wartość początkowa w przypadku częściowo odpłatnego nabycia środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych).....	154
7.6. Wytworzenie środków trwałych.....	155
7.7. Koszty dodatkowe nabycia (wytworzenia) kilku środków trwałych.....	177
7.8. Nabycie łączne grupy środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych).....	180
7.9. Wartość początkowa w przypadku nabycia środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) w drodze spadku lub darowizny	182
7.10. Wartość początkowa w przypadku nabycia środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) w postaci aportu do spółki kapitałowej (spółdzielni).....	184
7.11. Wartość początkowa w przypadku nabycia środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) w postaci wkładu do spółki osobowej	186
7.12. Wartość początkowa w przypadku przekształcenia działalności gospodarczej osoby fizycznej w spółkę	190
7.13. Wartość początkowa w przypadku komercjalizacji własności intelektualnej	191
7.14. Wartość początkowa w przypadku likwidacji osoby prawnej (spółki).....	193
7.15. Likwidacja spółki niebędącej osobą prawną, wystąpienie wspólnika z takiej spółki oraz zmniejszenie udziału kapitałowego w takiej spółce ...	195

7.16. Wartość początkowa w przypadku nabycia środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych) w drodze <i>datio in solutum</i>	196
7.17. Wartość początkowa w przypadku zakładu zagranicznego podatnika....	197
7.18. Wartość początkowa w przypadku opodatkowania podatkiem <i>exit tax</i> polskiego podatnika.....	200
7.19. Nabycie własności środka trwałego podlegającego uprzednio amortyzacji jako majątek obcy.....	201
7.20. Wartość początkowa firmy	204
7.21. Inne składowe wartości początkowej środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych)	210
7.22. Wartość początkowa środków trwałych niestanowiących własności podatnika (inwestycje w obcych środkach trwałych).....	213
7.23. Środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) stanowiące współwłasność podatnika.....	214
7.24. Kontynuacja amortyzacji (przekształcenie, podział, połączenie podatników)	215
7.25. Odpłatne nabycie przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa)	218
7.26. Nabycie przedsiębiorstwa w drodze spadku (darowizny)	221
7.27. Nabycie przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa) w drodze aportu	224
7.28. Wartość początkowa prac rozwojowych.....	226
7.29. Szacunkowe obliczenie wartości początkowej przez podatników PIT	228
7.30. Podatki ryczałtowe a wartość początkowa.....	232

Rozdział VIII

Ulepszenie oraz remont środków trwałych	235
8.1. Istota przepisu.....	235
8.2. Podstawowa definicja ulepszenia środków trwałych.....	235
8.3. Ulepszenie środków trwałych (brak możliwości ulepszenia wartości niematerialnych i prawnych)	237
8.4. Rodzaje prac ulepszeniowych.....	238
8.5. Postęp techniczny a prace remontowe	244
8.6. Prace <i>fit-out</i>	248
8.7. Przykłady prac remontowych i ulepszeniowych w praktyce podatkowej...	251
8.8. Moment podwyższenia wartości początkowej	255
8.9. Zakres przedmiotowy oraz limit wartości prac ulepszeniowych	255
8.10. Prace ulepszeniowe i remontowe prowadzone jednocześnie.....	257
8.11. Remont w obcym środku trwałym.....	259
8.12. Części składowe i peryferyjne środków trwałych	259
8.13. Amortyzacja ulepszanego środka trwałego	262
8.14. Korekta wartości początkowej oraz odpisów amortyzacyjnych	263

Rozdział IX**Metoda amortyzacji liniowej oraz szczególne przypadki kontynuacji metod**

amortyzacji podatkowej	267
9.1. Istota przepisu.....	267
9.2. Zasady stosowania metody liniowej.....	268
9.3. Tabor morski w budowie.....	270
9.4. Środki trwałe (wartości niematerialne i prawne) używane sezonowo.....	271
9.5. Ujawnione środki trwałe (wartości niematerialne i prawne)	273
9.6. Zasada ciągłości metody amortyzacji	276
9.7. Kontynuacja („sukcesja”) amortyzacji.....	277
9.8. Kontynuacja amortyzacji przez spółki osobowe uzyskujące status podatnika CIT	279
9.9. Aport przedsiębiorstwa (zorganizowanej części przedsiębiorstwa)	280
9.10. Likwidacja osoby prawnej.....	282
9.11. Likwidacja spółki osobowej.....	283
9.12. Aport do spółki osobowej oraz przekształcenie działalności gospodarczej osoby fizycznej w spółkę kapitałową	284
9.13. Transgraniczne połączenia i przekształcenia	285
9.14. Amortyzacja po zakończeniu opodatkowania „CIT-em estońskim”	286
9.15. Amortyzacja przedsiębiorstwa w spadku.....	287
9.16. Okresy naliczania odpisów amortyzacyjnych	287

Rozdział X

Wysokość stawek amortyzacyjnych	289
10.1. Istota przepisu.....	289
10.2. Podstawowe stawki amortyzacyjne.....	289
10.3. Przesłanki stosowania podwyższonych stawek amortyzacyjnych	293
10.4. Termin podwyższenia wysokości stawek amortyzacyjnych.....	299
10.5. Obniżenie stawki amortyzacyjnej	301
10.6. Zakaz obniżania stawek amortyzacyjnych w przypadku działalności zwolnionej od opodatkowania	303
10.7. Prawo do wstecznej zmiany stawek amortyzacji.....	304
10.8. Zmiana stawki amortyzacyjnej a obejście prawa podatkowego i schematy podatkowe	306

Rozdział XI

Indywidualne stawki amortyzacyjne.....	309
11.1. Istota przepisu.....	309
11.2. Minimalne okresy amortyzacji środków trwałych używanych lub ulepszonych	310
11.3. Definicje środków trwałych używanych lub ulepszonych.....	316
11.4. Inwestycje w obcych środkach trwałych	320

11.5. Odwierty i platformy wiertnicze.....	322
11.6. Amortyzacja mikro-, małych i średnich przedsiębiorców prowadzących działalność gospodarczą na terenie gmin położonych w powiatach o wysokim wskaźniku bezrobocia.....	322

Rozdział XII

Amortyzacja degresywna.....	327
12.1. Istota przepisu.....	327
12.2. Zakres podmiotowy i przedmiotowy stosowania amortyzacji degresywnej.....	328
12.3. Zasady obliczania degresywnych odpisów amortyzacyjnych	329
12.4. Amortyzacja degresywna stosowana na terenie gminy o szczególnym zagrożeniu wysokim bezrobociem strukturalnym albo w gminie zagrożonej recesją i degradacją społeczną.....	334
12.5. Jednorazowe odpisy amortyzacyjne.....	335
12.6. Amortyzacja fabrycznie nowych środków trwałych	340
12.7. Zaliczka na zakup środka trwałego.....	345

Rozdział XIII

Środki taboru transportu morskiego w budowie.....	349
13.1. Istota przepisu.....	349
13.2. Metoda i stawki amortyzacji	349
13.3. Podstawa naliczania odpisów amortyzacyjnych	350
13.4. Zakończenie amortyzacji taboru w budowie	350

Rozdział XIV

Umowy o odpłatne udostępnienie środków trwałych.....	353
14.1. Istota przepisu.....	353
14.2. Umowy prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych.....	353
14.3. Umowy o używanie środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych).....	354
14.4. Szczególne zasady amortyzacji środków trwałych oddanych do używania innemu podmiotowi	357
14.5. Amortyzacja po rozwiązaniu umowy leasingu finansowego.....	358

Rozdział XV

Okresy amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych	361
15.1. Istota przepisu.....	361
15.2. Maksymalne okresy amortyzacji.....	361

Rozdział XVI

Odpisy amortyzacyjne jako koszt uzyskania przychodów	365
16.1. Istota przepisu.....	365
16.2. Zaliczanie odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów	365
16.3. Odpisy amortyzacyjne wyłączone z kosztów uzyskania przychodów	369
Załącznik	385

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
k.s.h.	– ustawa z 15.09.2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2024 r. poz. 18 ze zm.)
KŚT	– Klasyfikacja Środków Trwałych; rozporządzenie Rady Ministrów z 3.10.2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111)
PKOB	– Polska Klasyfikacja Obiektów Budowlanych; rozporządzenie Rady Ministrów z 30.12.1999 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Obiektów Budowlanych (PKOB) (Dz.U. Nr 112, poz. 1316 ze zm.)
pr. aut.	– ustawa z 4.02.1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 24 ze zm.)
pr. bud.	– ustawa z 7.07.1994 r. – Prawo budowlane (Dz.U. z 2025 r. poz. 418)
p.w.p.	– ustawa z 30.06.2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 1170)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025 r. poz. 163 ze zm.)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
u.p.s.d.	– ustawa z 28.07.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. z 2024 r. poz. 1837)
u.r.	– ustawa z 29.09.1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.)

Inne

EŚT	– ewidencja środków trwałych
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WNiP	– wartości niematerialne i prawne
ZCP	– zorganizowana część przedsiębiorstwa

WSTĘP

Odpisy amortyzacyjne są szczególnym rodzajem kosztu podatkowego. Ich obliczenie odbiega od zasad stosowanych w przypadku potrącania kosztów uzyskania przychodów (bezpośrednich lub pośrednich). Istotny jest nie tylko koszt nabycia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (który, *nota bene*, może nie występować – co również przewidują przepisy dotyczące amortyzacji), ale również sposób i okres wykorzystywania, rodzaj, stan w momencie nabycia, tytuł prawny nabycia i in. Książka omawia wszystkie elementy składowe procesu obliczenia odpisu amortyzacyjnego. Zostały w niej przedstawione definicje środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, zasady ustalania wartości początkowej dobra amortyzowanego, reguły stosowania stawek amortyzacyjnych (zwykłych, podwyższonych, obniżonych) oraz warunki przyjęcia różnych metod amortyzacji (liniowej i degresywnej). W publikacji zostały wyjaśnione również zasady zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów podatkowych. Celem książki jest pomoc Czytelnikowi w odszukaniu właściwych dla danego przypadku przepisów (czemu służy również tabela nr 1 wiążąca różne przypadki nabycia dóbr amortyzowanych z właściwymi normami dotyczącymi ustalania wartości początkowej oraz szczególnymi rozwiązaniami dotyczącymi obliczania odpisów umorzeniowych) oraz udzielenie wskazówek ułatwiających ich stosowanie w praktyce.

Układ książki (jej rozdziały) oparty jest na poszczególnych przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16a–16m dotyczące amortyzacji oraz art. 15 i 16 dotyczące zaliczania odpisów do kosztów uzyskania przychodów). Jedynie omawianie regulacji art. 16g zostało podzielone na odrębne rozdziały dotyczące ustalania wartości początkowej oraz ulepszenia środków trwałych. Ponieważ ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje – co do zasady – analogiczne regulacje (art. 22a–22n¹ oraz art. 22 i 23), opis poświęcony dokonywaniu amortyzacji przez podatników CIT zachowuje aktualność również w przypadku osób fizycznych. Jeżeli ustawy te zawierają odmienne rozwiązania, są odrębnie opisywane (z zaznaczeniem adresatów analizowanych norm). W tekście zaznaczone zostały również różnice polegające wyłącznie na odmiennej numeracji (porządku numerycznym) poszczególnych ustępów danego artykułu. Przy identycznym zredagowaniu oraz treści przepisów obu ustaw opis odwołuje się jedynie do przepisu ustawy o podatku dochodowym od osób

¹ Art. 22n u.p.d.o.f., odpowiadający regulacji zawartej w art. 16d u.p.d.o.p., został opisany w rozdziale IV.

prawnych. Interpretacje i wyroki dotyczące przepisów o identycznym brzmieniu w obu ustawach są powoływane w książce bez oznaczenia, czy dotyczą podatników CIT, czy osób fizycznych.

Publikacja prezentuje poglądy autora w kwestii stosowania regulacji podatkowych. W celu nadania opracowaniu rysu praktycznego poradnika stanowisko to konfrontowane jest z praktyką skarbową oraz sądową – również przedstawiającą odmienne (a niekiedy nawet wewnętrznie sprzeczne) poglądy.

Rozdział I

DEFINICJA ŚRODKÓW TRWAŁYCH

1.1. Istota przepisu

Art. 16a u.p.d.o.p. zawiera definicję środków trwałych na gruncie przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych. Jest to samoistna definicja o charakterze autonomicznym. Dla potrzeb rozliczania podatku CIT (uznawania składników majątku za środki trwałe) nie mają zastosowania inne definicje tego (i zbliżonych) terminu. W szczególności dla celów podatkowych nie ma zastosowania bilansowa definicja środków trwałych (zob. art. 3 ust. 1 pkt 15 u.r.).

Zgodnie z art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p.: „Amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania:

- 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością,
- 2) maszyny, urządzenia i środki transportu,
- 3) inne przedmioty

– o przewidywanym okresie używania 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. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi”.

Odwołanie się do art. 16c u.p.d.o.p. (regulacji wymieniającej rodzaje środków trwałych niepodlegających amortyzacji) oznacza, że składniki majątku wymienione w art. 16c na mocy tego przepisu szczególnego nie podlegają amortyzacji – niezależnie od spełnienia definicji środka trwałego (art. 16c, wymieniając składniki majątku niepodlegające amortyzacji, wprost określa je mianem „środków trwałych”). Odwołanie do art. 16c u.p.d.o.p. nie zmienia więc samej definicji środków trwałych.

Dla uzyskania przez składnik majątku statusu środka trwałego niezbędne jest spełnienie wszystkich elementów definicji. Uznanie rzeczy za środek trwały następuje w takim przypadku *ex lege*. Podatnik nie może mocą swojej decyzji rozszerzyć lub ograniczyć

definicji środka trwałego (chyba że przepis szczególny stanowi inaczej – zob. art. 16d ust. 1 u.p.d.o.p.).

1.2. Własność jako element definicji środka trwałego

Środkami trwałymi są składniki majątku, które „stanowią własność lub współwłasność podatnika”. Przepisy ustawy zawierają wyjątki od tej zasady (zob. art. 16a ust. 2 u.p.d.o.p.); z zastrzeżeniem tych szczególnych rozwiązań, jedynie właściciel rzeczy może ją uznać za środek trwały.

Przepisy podatkowe nie definiują pojęcia własności, jedynie posługując się tym terminem. Prawo własności środków trwałych jest rozumiane w sposób wynikający z regulacji prawa cywilnego (zob. art. 140 k.c.). Nie może być ono rozszerzane na ograniczone prawa rzeczowe (np. posiadanie – art. 336 k.c.) ani umowne stosunki prawne umożliwiające korzystanie z danej rzeczy (z wyjątkiem przypadków wprost uznanych za objęte prawem amortyzowania – zob. art. 16a ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.).

Zgodnie z art. 195 k.c.: „Własność tej samej rzeczy może przysługiwać niepodzielnie kilku osobom (współwłasność)”. Również ten rodzaj własności rzeczy spełnia po stronie współwłaścicieli wymóg definicji środka trwałego. Jak stanowi art. 196 § 1 k.c.: „Współwłasność jest albo współwłasnością w częściach ułamkowych, albo współwłasnością łączną”. Obie formy współwłasności pozwalają na nadanie rzeczy charakteru środka trwałego (w stosunku do współwłaścicieli).

Dla uznania rzeczy stanowiącej współwłasność kilku podmiotów za środek trwały wystarczy spełnienie przesłanki definicyjnej „wykorzystywania w działalności gospodarczej” – również tylko przez jednego ze współwłaścicieli, dla którego rzecz ta stanowi środek trwały¹. Dla pozostałych współwłaścicieli rzecz może nie mieć charakteru środka trwałego, co nie wpływa negatywnie na prawo do amortyzowania przez jednego z nich. Odnosnie do zasad ustalania wartości początkowej w przypadku współwłasności środka trwałego zob. art. 16g ust. 8 u.p.d.o.p. i art. 22g ust. 11 u.p.d.o.f.

Spełnienie wymogu własności jest warunkiem amortyzacji danego składnika majątku. Rzeczy nabywane z zastrzeżeniem warunku zawieszającego uzyskanie własności, objęte umowami przedwstępnymi itp., nie podlegają amortyzacji (nawet jeżeli treść zawartej umowy określa przyszłe nabycie własności). Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 20.08.2024 r. (0115-KDIT3.4011.449.2024.2.MJ) prawidłowo wskazał, że: „w przypadku gdy środek trwały – na podstawie umowy – zostanie wydany nabywającemu, na którego do czasu zapłaty ceny zbywcy nie zostanie nadane prawo

¹ Ewentualne zawarcie umowy *quoad usum* potwierdza prawo do wykorzystywania rzeczy przez jednego ze współwłaścicieli; zawarcie tego rodzaju umowy nie jest jednak warunkiem amortyzowania rzeczy.

własności rzeczy, nie ma prawa naliczania odpisów amortyzacyjnych nawet wówczas, gdy dany składnik wykorzystuje w prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej. [...] zakupiona w trzech ratach sieć światłowodowa będzie Pana współwłasnością po spłacie ósmej raty w 1/3 części, po spłacie szesnastej raty w 2/3 części a po spłacie ostatniej trzeciej raty stanie się w całości Pana własnością. [...] będzie Pan uprawniony do uwzględniania wydatków na nabycie ww. sieci w kosztach prowadzonej działalności poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z ww. art. 22 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w terminach nabycia poszczególnych części sieci”. Z interpretacji tej wynika także potwierdzenie zasady, że środkiem trwałym może być rzecz nabyta w części (udział we własności rzeczy), a sama wartość podlegająca amortyzacji podlega zmianom w czasie (stosownie do udziału we własności).

1.3. Nabycie lub wytworzenie środka trwałego

Środki trwałe mogą być składnikami majątku „nabytymi lub wytworzonymi we własnym zakresie”. Jest to różnica w stosunku do WNiP, w przypadku których warunkiem uzyskania takiego statusu jest nabycie prawa. Nabycie środka trwałego ma miejsce w przypadku uzyskania własności rzeczy już istniejącej. Może mieć ono charakter pochodny – w drodze transferu własności od innego podmiotu (umowy sprzedaży, zamiany, darowizny, aportu i in.) lub pierwotny – w przypadku braku więzi prawnej z poprzednim właścicielem rzeczy (np. zasiedzenie). Przepis nie ogranicza tytułów prawnych nabycia środka trwałego. Mogą to być stosunki obligacyjne odpłatne i nieodpłatne (np. umowy darowizny), czynności regulowane prawem spadkowym, rzeczowym (np. zasiedzenie) lub innymi przepisami prawa (dotacje rzeczowe, czynności prawa handlowego, np. aporty i in.). Nabycie środka trwałego może nastąpić także za granicą, na podstawie przepisów innego systemu prawnego.

Wytworzenie środka trwałego dotyczy zaś przypadków, gdy dana rzecz uprzednio nie istniała, a podatnik samodzielnie formuje ją z posiadanych materiałów, surowców, komponentów, części składowych itp. Ponieważ środkiem trwałym jest rzecz kompletna i zdalna do użytku gospodarczego, wytworzenie tego rodzaju składnika majątku polega na odpowiednim „połączeniu” elementów składowych w środek trwały. W procesie wytwarzania możliwe jest korzystanie z usług podwykonawców (zleceńbiorców, przedsiębiorców i in.). Istotne jest, aby podatnik „wytwarzający” środek trwały był cały czas właścicielem wytwarzanego dobra.

Dla samego uzyskania statusu środka trwałego nie jest istotny sposób uzyskania własności rzeczy. Tytuł prawny (sposób) uzyskania własności środka trwałego może natomiast determinować dalsze zasady amortyzacji; zob. np. opis sposobu ustalania wartości początkowej (art. 16g u.p.d.o.p.) lub stosowania indywidualnych stawek amortyzacyjnych (art. 16j u.p.d.o.p.).

Regulacje podatkowe nie uzależniają efektywnego wytworzenia środka trwałego od spełnienia wymogów i procedur prawnych regulujących dany proces wytwórczy. W ocenie autora, jeżeli nawet podatnik naruszy właściwe w sprawie normy dotyczące wytworzenia danej rzeczy – co może wiązać się z poniesieniem konsekwencji prawnych z tego tytułu, wytworzona rzecz może być uznana za środek trwały (oczywiście jeżeli naruszenie prawa nie skutkuje brakiem możliwości korzystania z rzeczy, jej przypadkiem itp.)². Zob. też wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 21.09.2005 r. (I FSK 116/05, LEX nr 173093), w którym sąd stwierdził, że: „Pozwolenie na budowę jest instytucją Prawa budowlanego. [...] Warunki przewidziane w tej ustawie, w tym co do wydania pozwolenia na budowę, są niezbędne dla oceny prawidłowości podjętych działań inwestycyjnych z jej przepisami, lecz w żadnym przypadku nie decydują o kwalifikacji podatkowej realizowanej inwestycji budowlanej, o ile określony przepis prawa podatkowego (w tym przypadku art. 16a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) nie uzależnia *expressis verbis* takiej kwalifikacji od spełnienia określonego warunku prawa budowlanego. W przypadku art. 16a ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie wskazano, aby uprawnienie wynikające z tego przepisu przysługiwało jedynie podatnikowi, który jest inwestorem w rozumieniu prawa budowlanego, dysponującym wystawionym na niego pozwoleniem na budowę”.

W dalszej części niniejszego rozdziału opisane zostaną przesłanki kompletności i zdatności do użytku środków trwałych. Dotyczą one zarówno nabytych, jak i wytworzonych środków trwałych. Literalne odczytanie art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. prowadziłoby do wniosku, że nabycie rzeczy niespełniającej ww. wymogów oraz poniesienie nakładów nadających jej charakter kompletności i zdatności do użytku oznacza wytworzenie środka trwałego (gdyż nabycie ma charakter jednorazowy i definitywny, a zatem nabycie rzeczy niekompletnej lub niezdatnej do użytku oznacza brak nabycia środka trwałego). Doprowadzenie nabytej rzeczy do stanu przydatności gospodarczej (przed jej wpisaniem do EŚT) oznaczałoby, że środek trwały został wytworzony przez podatnika (co modyfikuje zasady ustalania wartości początkowej środka trwałego oraz możliwość stosowania niektórych szczególnych zasad amortyzowania). W ocenie autora rozróżnienie nabycia i wytworzenia środka trwałego powinno być jednak interpretowane zgodnie z *ratio legis* przepisu. Na przykład zakup samochodu bez jednego, „drobnego” (jeśli uwzględnić stosunek wartości tego elementu do wartości całej rzeczy) elementu wymaganego przepisami prawa³ czyni tę rzecz niezdatną do użytku i niekompletną. Stwierdzenie, że w takim przypadku podatnik dokupując dany element wytwarza środek trwały, byłoby jednak sprzeczne z powszechnym rozumieniem pojęć nabycia i wytworzenia.

² Niektóre koszty związane z wadliwym prawnie procesem wytwórczym (np. wynikające z nieważnych umów, zatrudnienia „na czarno” itp.) są wyłączone z wartości początkowej wytworzonego środka trwałego.

³ Zob. rozporządzenie Ministra Infrastruktury z 31.12.2002 r. w sprawie warunków technicznych pojazdów oraz zakresu ich niezbędnego wyposażenia (Dz.U. z 2024 r. poz. 502 ze zm.).

W praktyce podatkowej pogląd, że każdy przypadek nabycia niekompletnego i niezdatnego do użytku składnika majątku, a następnie nadania mu charakteru środka trwałego oznacza jego wytworzenie, nie jest wyrażany w sposób jednoznaczny. Na przykład Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 4.08.2023 r. (0111-KDIB2-1.4010.215.2023.2.DD) wskazał, że: „lokale mieszkalne, które zamierzą Państwo nabyć, będą znajdowały się w stanie deweloperskim, a więc nie będą mogły zostać uznane za środek trwały bowiem nie będzie możliwe przekazanie ich w takim stanie do użytkowania. Należy bowiem zauważyć, że przedstawiony przez Państwa zakres prac, jaki zamierzają Państwo wykonać wskazuje, iż prace te zmierzać będą dopiero do nadania lokalowi cech środka trwałego, tj. które skutkować będą uzyskaniem stanu, w którym nabyte przez Państwa lokale mieszkalne zdadne będą do wykorzystania na potrzeby prowadzonej przez Państwa działalności gospodarczej – wynajmu. Nie będą to więc nakłady o charakterze modernizacyjnym, a więc ulepszeniowym; ulepszać można bowiem jedynie oddane już do użytkowania środki trwałe”. Organ słusznie uznał, że nie mają charakteru modernizacyjnego prace prowadzone w nowym środku trwałym (przed oddaniem go do używania). Chociaż sam zakres prac prowadzących do uzyskania przez środek trwały charakteru gospodarczej przydatności wykracza poza zakres art. 16g ust. 3 (dotyczącego kosztów związanych z zakupem, a nie o charakterze „wytwórczym”), to jednak organ w ww. interpretacji odnosi się do „nabytych przez Państwa lokali” (a nie „wytworzonych”, tj. wybudowanych). Trudno jednak stwierdzić, czy jest to świadomy zabieg stylistyczny wskazujący, że z uwagi na charakter środka trwałego trudno jest postawić tezę o jego wytworzeniu przez nabywcę (niebędącego deweloperem), czy też mamy do czynienia z brakiem precyzji opisu prawnego. W ocenie autora za postulowaną („pragmatyczną”) wykładnię należy uznać stanowisko, zgodnie z którym w przypadku nabycia składnika majątkowego będącego już rzeczą odpowiadającą swoim rodzajem przyszłemu środkowi trwałemu (nawet jeżeli w dniu nabycia jest niekompletny i niezdatny do użytku) oraz nadania mu cech kompletności i zdatności do użytku mamy do czynienia z nabyciem środka trwałego.

1.4. Kompletność i zdatność do użytku środka trwałego

Warunkiem uznania danej rzeczy za środek trwały jest jej „kompletność i zdatność do użytku w dniu przyjęcia do używania”. Przepis podatkowy posługuje się określeniami z języka potocznego, nie precyzując znaczenia tych elementów definicyjnych. Wykładnia przepisu wymaga więc odwołania się do słownikowego znaczenia tych słów. Przysłowiowy „kompletny” oznacza „taki, w którym nie brakuje żadnego z elementów”⁴. Wymóg „zdadności do użytku” oznacza zaś, że rzecz może być wykorzystywana gospodarczo w stanie posiadanym⁵. W wyroku NSA z 9.08.2019 r. (II FSK 2757/17, LEX nr 3143328)

⁴ Cyt. za: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/kompletny.html> (dostęp: 24.03.2025 r.).

⁵ Podobnie w interpretacji dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15.10.2021 r. (0111-KDIB2-1.4010.143.2021.2.AT): „składnik majątku spełnia kryterium kompletności, jeżeli jest wyposażony we

podkreślono brak spełnienia przesłanki kompletności i samoistnej zdolności do użytku w następującym przypadku: „zakupione przez podatnika maszty są bez wątpienia urządzeniem telekomunikacyjnym, a w rozumieniu przepisów prawa podatkowego nie stanowią oddzielnego środka trwałego. [...] Nie można zatem zgodzić się z poglądem skarżących, że za środek trwały mogły być uznane same maszty, skoro zgodnie z art. 22a ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. amortyzacji podlegają tylko kompletne i zdadne do użytku w dniu przyjęcia do używania maszyny, narzędzia i środki transportu o przewidzianym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Tej przesłanki nie spełniają więc same maszty”. Nie kwestionując prawidłowości powyższej wykładni, należy zwrócić uwagę na nieostrość przesłanki zdolności do użytku w kontekście samoistnego wykorzystywania środka trwałego. Mogą bowiem istnieć odrębne urządzenia, które mogą być wykorzystywane łącznie jako urządzenia współdziałające. W takim przypadku stanowią one odrębne środki trwałe.

W praktyce skarbowej oraz orzecznictwie jednolicie przyjmuje się, że „zdadność do użytku” wymaga spełnienia nie tylko warunków „technicznych”, ale również prawnych – wynikających z przepisów regulujących możliwość korzystania z danej rzeczy. Składnik majątku niespełniający wymogów prawnych umożliwiających korzystanie z niego nie może być zaliczony do środków trwałych (a podatnik nie może rozpocząć amortyzacji). Nie ma w tym przypadku zastosowania zasada autonomiczności prawa podatkowego, pozwalająca – w przypadkach prawem przewidzianych – określić skutki podatkowe czynności prawnych lub faktycznych dokonanych z naruszeniem przepisów innych gałęzi prawa.

Teza o konieczności spełnienia wymogów prawnych korzystania z rzeczy znajduje potwierdzenie w jednolitej praktyce skarbowej i orzecznictwie. W wyroku NSA z 5.07.2017 r. (II FSK 1662/15, LEX nr 2337537) wskazano, że: „niespełnienie określonych wymogów prawnych, od których uzależniona jest możliwość legalnego wykorzystania «środka trwałego» powoduje, że taki środek nie może być uznany za «zdadny do użytku». Zgodnie z treścią art. 14 ust. 1 u.d.t.⁶ urządzenia techniczne objęte dozorem technicznym mogą być eksploatowane tylko na podstawie decyzji zezwalającej na ich eksploatację wydanej przez właściwą jednostkę dozoru technicznego. Stosownie zaś do treści art. 63 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, kto dopuszcza do eksploatacji urządzenie techniczne bez otrzymania decyzji organu właściwej jednostki dozoru technicznego o dopuszczeniu urządzenia do eksploatacji podlega grzywnie albo karze ograniczenia wolności. W niniejszym przypadku organy podatkowe, a za nimi Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku, zasadnie zatem powołały się na decyzję UDT z dnia 14 lipca 2014 r. o udzieleniu skarżącemu pozwolenia na użytkowanie zmoderni-

wszystkie elementy konstrukcyjne umożliwiające jego funkcjonowanie, zgodnie z przeznaczeniem. Natomiast, sformułowanie «zdadny do użytku» należy rozumieć jako możliwość faktycznego oraz prawnego użytkowania”.

⁶ Ustawa z 21.12.2000 r. o dozorcze technicznym (Dz.U. z 2024 r. poz. 1194).

zowanego i rozbudowanego urządzenia w ramach infrastruktury jego zakładu. Jedynie bowiem po uzyskaniu tej decyzji podatnik mógł legalnie użytkować przedmiotowe urządzenie w ramach swojej działalności gospodarczej”.

W wyroku NSA z 27.04.2021 r. (II FSK 250/21, LEX nr 3192865) stwierdzono analogicznie: „Nie może nasuwać wątpliwości, że niespełnienie określonych wymogów prawnych, od których uzależniona jest możliwość legalnego wykorzystania «środka trwałego» powoduje, że taki środek nie może być uznany za «zdatny do użytku»”.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 24.04.2024 r. (0114-KDIP2-1.4010.125.2024.1.DK) wskazał, że: „Składnik majątku spełnia kryterium kompletności, jeżeli jest wyposażony we wszystkie elementy konstrukcyjne umożliwiające jego funkcjonowanie, zgodnie z przeznaczeniem. Poprzez sformułowanie «zdatny do użytku» należy rozumieć możliwość faktycznego oraz prawnego użytkowania”.

W przypadkach gdy używanie danej rzeczy wymaga odpowiedniej akceptacji (zgody, upoważnienia itp.) organu administracyjnego, taka zgoda stanowi też przesłankę potwierdzającą kompletność i zdatność do użytku rzeczy (skoro właściwy organ potwierdził ww. cechy, organ podatkowy nie może w sposób skuteczny ich zakwestionować). Stąd w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15.10.2021 r. (0111-KDIB2-1.4010.143.2021.2.AT) wskazano, że: „Decyzję o pozwoleniu na użytkowanie, która umożliwia legalne użytkowanie obiektu budowlanego, wydaje właściwy organ administracji (Państwowy Inspektor Nadzoru Budowlanego). To on jest organem decyzyjnym w kwestii wcześniejszego użytkowania budynku, a zatem uznania czy jest już kompletny i zdatny do użytku, pomimo niewykonania niektórych prac. Jeżeli organ budowlany zdecyduje, że jest możliwe wcześniejsze użytkowanie obiektu, to należy uznać, że jest on kompletny i zdatny do użytku”. W piśmie tym zwraca uwagę prawidłowe wskazanie, że spełnienie procedur urzędowych (administracyjnych) warunkujących możliwość wykorzystywania danego składnika majątku jest warunkiem, ale także potwierdzeniem, spełnienia przesłanek definicyjnych środka trwałego (teza ta dotyczy tych składników majątku, których wykorzystanie jest obarczone obowiązkiem spełnienia określonych wymogów prawnych).

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 17.11.2020 r. (II FSK 1953/18, LEX nr 3110005) dokonał zaś oceny przesłanek kompletności i zdatności do użytku środków trwałych, odnosząc się dodatkowo do wymogu posiadania takiej cechy przez „główny” środek trwały (w którym są wykorzystywane inne środki trwałe): „obiekt budowlany jest kompletny, a w konsekwencji zdatny do użytku, jeżeli potwierdzi to organ administracji architektoniczno-budowlanej w decyzji o udzieleniu pozwolenia na użytkowanie, gdy wydanie takiej decyzji jest wymagane przepisami prawa. W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się jednolicie, iż jakakolwiek forma użytkowania budynku wbrew, określonym przepisami prawa, wymogom technicznym lub formalnym nie może stanowić podstawy do jego amortyzowania (zob. wyroki NSA z 20 lipca 2011 r.,

II FSK 245/10; z 1 sierpnia 2017 r., II FSK 1921/15). [...] Nie mogą zostać zaliczone do środków trwałych podatnika kompletne składniki majątku (np. niewymagające montażu lub zainstalowania maszyny, urządzenia), jeżeli stanowią one wyposażenie znajdującego się w budowie obiektu, który nie został jeszcze przyjęty do użytkowania. Dopiero w momencie, gdy obiekt ten zostanie przekazany do użytkowania jako kompletny i zdolny do użytku składnik majątkowy, wykorzystywany przez podatnika dla potrzeb prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, wraz z zaliczeniem go do środków trwałych podatnika, zaliczeniu takiemu będą również podlegały znajdujące się na jego wyposażeniu maszyny i urządzenia, które oczywiście spełniać będą kryteria przynależne środkom trwałym”.

Niespełnienie opisywanych przesłanek definicyjnych w sposób uniemożliwiający zaliczenie składnika majątku do środków trwałych dotyczy także „drobnych” braków, które mogą być uzupełnione nawet niskim nakładem środków finansowych i działań podatnika. Należy wskazać na odmienne stosowanie przesłanek kompletności i zdolności do użytku środka trwałego w momencie nadania rzeczy takiego statusu oraz w trakcie jej używania (już w charakterze dobra amortyzowanego). Na pytanie o to, czy w momencie czasowej utraty przez rzecz (będącą środkiem trwałym) kompletności i zdolności do użytku w każdym przypadku ma miejsce utrata przez nią statusu środka trwałego (co wymagałoby wykreślenia jej z EŚT oraz zaprzestania – czasowego – dokonywania odpisów amortyzacyjnych), należy udzielić odpowiedzi negatywnej. Definicja środków trwałych powinna być stosowana w takich przypadkach w sposób uwzględniający *ratio legis* przepisu. Na przykład samochód bez aktualnych badań technicznych i ubezpieczenia nie może być – zgodnie z wymogami prawnymi – wykorzystywany. Podobnie usterki techniczne lub uszkodzenia, nawet drobne (w wyniku kolizji lub zwykłego używania rzeczy – np. przepalenie bezpiecznika), mogą powodować brak możliwości faktycznego wykorzystywania składnika majątku. Praktyka stosowania przepisów regulujących amortyzację podatkową słusznie oparta jest na zasadzie pragmatyzmu. Ścisłe i literalne odwoływanie się do definicji środków trwałych nakazywałoby każdorazowe wykreślenie danego składnika majątku z ewidencji środków trwałych (na czas naprawy itp.), co byłoby sprzeczne co najmniej z duchem ustawy. Ponadto przepisy podatkowe określają wprost przypadki obligatoryjnego zaprzestania amortyzacji (zob. rozważania odnoszące się do art. 16c pkt 5 u.p.d.o.p. w podrozdziale 3.8. Zawieszona oraz zakończona działalność gospodarcza). Czasowa utrata przez środek trwały cech kompletności i zdolności do użytku nie wpływa na zasady dokonywania amortyzacji podatkowej. Utrata tych cech o charakterze definitywnym powinna zaś skutkować zaprzestaniem amortyzacji podatkowej.

W praktyce skarbowej powoływane jest też kryterium częściowej zdolności do użytku danego środka trwałego. W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 15.10.2021 r. (0111-KDIB2-1.4010.143.2021.2.AT) stwierdzono: „W Budynku, oprócz części magazynowej, znajduje się również część mieszkalno-biurowa. Budynek nie jest podzielony na odrębne lokale, przez co stanowi jeden środek trwały. [...] skoro oddany

przez Wnioskodawcę do odpłatnego użytkowania budynek jedynie w części (magazynowej) wykorzystywany był w ramach prowadzonej działalności gospodarczej to wyłącznie odpisy amortyzacyjne dokonywane od tej części wartości początkowej budynku mogą stanowić koszt podatkowy. [...] Natomiast odpisy amortyzacyjne dokonywane od pozostałej części wartości początkowej budynku, która to część w dacie zawarcia ww. umowy wymagała przeprowadzenia prac budowlanych i zostanie dopiero oddana w najem nie mogła stanowić kosztów podatkowych. W tym bowiem zakresie budynek nie był wykorzystywany na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej”.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 18.03.2025 r. (0111-KDIB1-1.4010.769.2024.2.RH) wskazał podobnie, że: „już w momencie, kiedy posiadali Państwo pozwolenie na częściowe użytkowanie budynku, tj. parteru budynku, parkingu i posesji, to obiekt ten posiadał walor kompletności dzięki czemu mogli Państwo, w miesiącu przyjęcia go do użytkowania, zakwalifikować go jako środek trwały. Dla kompletności (także w prawnym rozumieniu) nie jest konieczny odbiór całego obiektu; wystarczy jego część co do której możliwe było jej zakwalifikowanie do środków trwałych i rozpoczęcie amortyzowania. [...] Sytuacja, w której posiadają Państwo pozwolenie na użytkowanie w zakresie parteru budynku, parkingu oraz posesji, niewątpliwie pozwala po wprowadzeniu do ewidencji środków trwałych na amortyzowanie tego środka trwałego oraz określenie jego wartości początkowej dla celów amortyzacji, ponieważ możliwym jest obliczenie powierzchni oddanej do użytkowania w stosunku do całej powierzchni budynku”.

Jest to pogląd obecnie prezentowany w praktyce skarbowej. Wcześniej przypadek częściowego wykorzystywania rzeczy na cele gospodarcze był przedmiotem sporów. Stąd dopiero po negatywnej ocenie sądowej wcześniejszego stanowiska organu w wyroku NSA z 23.04.2015 r. (II FSK 541/13, LEX nr 1667888) stwierdzono, że: „Wbrew twierdzeniom organu, z zawartego w art. 22a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.f. warunku kompletności i zdatności do użytkowania, nie można jednakże wyprowadzić wniosku, że w przypadku budynku niemożliwe jest uznanie go za środek trwały w sytuacji, gdy mimo niezakończonych inwestycji, część budynku jest oddana (zgodnie z przepisami) do użytkowania dla celów prowadzonej działalności gospodarczej. [...] Jeżeli zatem środek trwały w postaci budynku może być, z uwagi na wymogi konstrukcyjne oraz (gdy są one wymagane) uzyskanie niezbędnych zezwoleń, użytkowany przed zakończeniem jego budowy, to należy uznać, że może on być środkiem trwałym. [...] Gdy budynek, stanowiący jedną całość funkcjonalną, składa się z kilku części, możliwe jest użytkowanie tylko części budynku, po uzyskaniu pozwolenia na użytkowanie dla każdej z nich (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 kwietnia 2011 r., II OSK 747/10). [...] Tym samym pozwala także na określenie wartości początkowej dla celów amortyzacji. Możliwe będzie bowiem obliczenie powierzchni oddanej do użytkowania (art. 22f ust. 4 u.p.d.o.f.)”.

W ocenie autora od ww. sytuacji należy odróżnić stan faktyczny, w którym mamy do czynienia ze zdatnym do użytku środkiem trwałym (w szczególności rzeczą ruchomą), w przypadku którego nie są wykorzystywane wszystkie potencjalne funkcje użytkowe (produkcyjne, usługowe i in.) składnika majątku. Definicja środków trwałych nie wymaga bowiem wykorzystania wszystkich funkcji środka trwałego, ale wykorzystywania go w działalności gospodarczej. Środek trwały tego rodzaju podlega pełnej amortyzacji podatkowej.

Brak spełnienia wymogu kompletności skutkuje brakiem uznania rzeczy za środek trwały. Tak w interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1.12.2022 r. (0111-KDIB2-1.4010.561.2022.2.KK), dotyczącej nabywania gąsienic (wymienianych w wynajmowanym sprzęcie), w której organ stwierdził, że: „zakupione cztery gąsienice (każda o wartości 20 tys. zł netto) nie spełniają kryterium kompletności, a więc nie są samodzielnym środkiem trwałym – nie mogą funkcjonować samodzielnie, i nie są kompletne i zdatne do użytku ze względu na możliwość wykorzystania ich oraz użyteczność tylko w określonym środku trwałym (urządzeniu/maszynie). Wydatki na gąsienice nie stanowią również wydatków ulepszeniowych (podwyższających wartość środka trwałego), bowiem nie podnoszą one wartości użytkowej środka trwałego, lecz służyć będą w istocie remontowi, a więc wymianie zużytych elementów (stanowiących części zamienne)”. Jest to pogląd prawidłowy. Remont urządzeń w wielu przypadkach polega bowiem na wymianie elementów konstrukcyjnych, które same w sobie stanowią pewną „całość” techniczną.

Jednak w przypadku składników majątku oddanych do odpłatnego korzystania innym podmiotom przesłanki kompletności i zdatności do użytku są inaczej oceniane niż w przypadku środków trwałych używanych na własne potrzeby. O ile w tym drugim przypadku środek trwały powinien umożliwiać osiągnięcie określonych celów gospodarczych (zob. powołane powyżej pismo), o tyle w przypadku rzeczy wynajmowanych samo zawarcie odpłatnej umowy, której przedmiotem jest dana rzecz, stanowi o jej przydatności gospodarczej dla podatnika (wynajmującego). Nawet z samej konstrukcji przepisu (z umieszczenia zapisu o środkach trwałych po wymieniu przesłanek kompletności i zdatności do użytku) można wyprowadzić pogląd, że w stosunku do składników majątku oddanych do używania innym podmiotom ww. warunki nie są stosowane (choć jest to teza daleko idąca).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 22.05.2023 r. (0111-KDIB1-3.4010.27.2023.2.PC) uznał silnik za środek trwały w następującym stanie faktycznym: „Silnik ten został zakupiony z przeznaczeniem na wynajem – Spółka nie użytkuje żadnego samolotu na własne potrzeby. Spółka zawarła umowę z firmą, która była zainteresowana najmem. Silnik ten został najemcy przekazany i zamontowany w samolocie, który użytkuje najemca. Silnik w każdej chwili może być wymontowany i po rozwiązaniu umowy najmu może wrócić do wynajmującego czyli Wnioskodawcę”. Należy zaznaczyć, że jest to wyjątkowy przypadek uznania zakupu silnika (analogicznie innego elementu

składowego urządzenia) za samoistny środek trwały. Silnik zakupiony do wytworzenia samolotu stanowiłby koszt wytworzenia środka trwałego (samolotu jako całości), nabyty zaś w celu wymiany w istniejącym samolocie stanowiłby koszt remontu środka trwałego.

1.5. Rodzaje środków trwałych

Art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. wymienia rodzaje środków trwałych. Do pierwszego z nich zaliczane są „budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością”⁷. Są to składniki majątku będące nieruchomościami lub związane z majątkiem nieruchomym, przy czym niewymienienie wśród nich gruntów wynika z braku możliwości amortyzowania takich składników majątku (zob. art. 16c u.p.d.o.p., określający grunty mianem środków trwałych, ale wyłączonych z amortyzacji).

Powołany przepis zawiera sformułowanie „będące odrębną własnością”. Odnosi się on przede wszystkim do lokali (lokal może stanowić odrębny przedmiot własności zgodnie z przepisami ustawy z 24.06.1994 r. o własności lokali⁸). Zapis ten oznacza, że jeżeli własność lokali w danym budynku nie została wyodrębniona, środkiem trwałym jest cały budynek.

W przypadku budynków i budowli do środków trwałych składników majątku wymienionych w art. 16a ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. należy zaliczyć zarówno budynki stanowiące odrębną własność (co ma miejsce w przypadku wybudowania tego rodzaju naniesień przez użytkownika wieczystego), jak również budynki będące częścią składową nieruchomości, które zgodnie z zasadą *superficies solo cedit* nie stanowią odrębnego przedmiotu własności. Budynki i budowle wybudowane⁹ na własnym gruncie podatnika stanowią jego własność (wraz z samym gruntem). W takim przypadku brak nadania budynkowi (budowli) charakteru samoistnego, odrębnego od gruntu przedmiotu własności nie jest przeszkodą dla uznania składników majątku za odrębne, samoistne środki trwałe (w rozumieniu podatkowym).

W przypadku majątku „nieruchomego” o posiadaniu charakteru odrębnego środka trwałego decyduje status cywilnoprawny składnika majątku. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 3.10.2024 r. (0114-KDIP3-2.4011.627.2024.2.MG) wskazał, że: „uprawnienie do wyłącznego korzystania z miejsca postojowego jest powiązane z opisanym we wniosku lokalem niemieszkalnym. Zatem nabyte przez Pana prawo do wyłącznego korzystania z miejsca postojowego jest bezpośrednio powiązane

⁷ Ponieważ przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiują pojęć budynku i budowli, ich znaczenie na gruncie tej ustawy powinno odpowiadać definicjom zawartym w art. 3 pkt 2 i 3 pr. bud.

⁸ Dz.U. z 2021 r. poz. 1048.

⁹ Lub nabyte (już istniejące) wraz z własnością gruntu.

z Pana lokalem niemieszkalnym, co oznacza, że ma charakter pomocniczy tego lokalu niemieszkalnego i nie posiada osobnej księgi wieczystej. W związku z powyższym miejsce postojowe (prawo do wyłącznego korzystania z miejsca postojowego) – jako powiązane z lokalem – stanowi wraz z nim jeden obiekt inwentarzowy. [...] wydatki na nabycie prawa do wyłącznego korzystania przez czas nieoznaczony z miejsca postojowego znajdującego się w garażu podziemnym zwiększą wartość początkową lokalu niemieszkalnego i będą stanowić koszty uzyskania przychodu poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej tego lokalu”¹⁰.

Drugą kategorią środków trwałych są „maszyny, urządzenia i środki transportu”. Przepisy podatkowe nie definiują tych pojęć. Można zatem zastosować wykładnię językową¹¹ lub odnieść się do pkt 1.3. Objaśnień wstępnych do KŚT, gdzie stwierdza się, że: „Z funkcji, jakie poszczególne obiekty spełniają w procesie wytwarzania lub w toku nieprodukcyjnego użytkowania rozróżnia się cztery zasadnicze zbiory: [...] 2) maszyny, urządzenia techniczne, przyrządy i narzędzia oraz inne ruchomości i wyposażenie – obejmujące środki trwałe, którymi oddziałuje się bezpośrednio na przedmioty pracy (takie jak: surowce, materiały) oraz służące do wyposażenia, 3) środki transportu służące do przewozu osób, transportu towarów [...]”.

Ostatnią kategorią środków trwałych są „inne przedmioty”. Otwarty charakter definicji pozwala objąć pojęciem środka trwałego każdą rzecz spełniającą kryteria ogólne tej definicji. Uznanie danej rzeczy za środek trwały nie zależy od wymienienia jej wprost (poprzez podanie nazwy) w KŚT. W przypadku pojawienia się w obrocie gospodarczym nowych rzeczy ruchomych, jeżeli spełniają one kryteria określone w art. 16a u.p.d.o.p., są zaliczane do środków trwałych. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 23.09.2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.383.2022.2.SH) prawidłowo uznał, że zakup monocykla podlega „zwykłej” kwalifikacji podatkowej (jako wydatek na nabycie środka trwałego).

Powyższa lista trzech kategorii środków trwałych ma charakter porządkujący i potwierdzający możliwość uznania za środek trwały każdej rzeczy, zarówno o charakterze nieruchomości, jak i rzeczy ruchomych. Podział definicyjny środków trwałych w dużej mierze odpowiada podziałowi przyjętemu w KŚT. Zgodnie z pkt I.2 Objaśnień wstępnych do tej klasyfikacji: „Do środków trwałych zalicza się w szczególności:

¹⁰ Jeżeli udział w nieruchomości garażowej jest przedmiotem odrębnej własności, podlega samoistnej ocenie w zakresie uznania go za środek trwały.

¹¹ Zgodnie z internetowym *Słownikiem języka polskiego PWN* słowo „maszyna” oznacza między innymi „urządzenie zawierające mechanizm lub zespół współdziałających mechanizmów, służące do przetwarzania energii albo do wykonywania określonej pracy” (<https://sjp.pwn.pl/szukaj/maszyna.html>, dostęp: 24.03.2025 r.), „urządzenie” zaś to „mechanizm lub zespół mechanizmów, służący do wykonania określonych czynności” (<https://sjp.pwn.pl/szukaj/urz%C4%85dzenie.html>, dostęp: 24.03.2025 r.).

- 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,
- maszyny, urządzenia, środki transportu i inne rzeczy spełniające definicję środka trwałego,
- ulepszenia w obcych środkach trwałych¹²,
- inwentarz żywy¹³.

Zakwalifikowanie środka trwałego do jednej z powyższych grup wymienionych w art. 16a u.p.d.o.p. nie wpływa jednak na same zasady amortyzacji – wynikające z dalszych przepisów oraz załącznika nr 1 do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Definicja środków trwałych obejmuje jedynie rzeczy materialne. Prawa majątkowe są zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych (zob. art. 16b u.p.d.o.p.).

1.6. Urządzenia techniczne budynków oraz urządzenia składowe innych środków trwałych

W przypadku urządzeń technicznych montowanych w budynkach powstaje konieczność ustalenia, czy stanowią one część składową budynku (co oznacza, że koszty ich zakupu i montażu składają się na wartość początkową budynku, która podlega amortyzacji według zasad właściwych dla tego rodzaju składnika majątku), czy też odrębne od budynku, samoistne środki trwałe, podlegające amortyzacji zgodnie z zasadami dotyczącymi danego rodzaju maszyn, urządzeń itp. Problem ten dotyczy jedynie maszyn i urządzeń połączonych konstrukcyjnie, technicznie z budynkiem. Rzecz mająca charakter odrębny od budynku, nawet jeżeli jest w nim wykorzystywana i wiąże się z korzystaniem z nieruchomości (np. przenośna klimatyzacja), stanowi bezspornie samoistny środek trwały.

W przypadku jednak maszyn i urządzeń zamontowanych w budynku, jeżeli służą one korzystaniu z „głównego” środka trwałego i są z nim połączone konstrukcyjnie (nawet przy istniejącej technicznie możliwości odłączenia) – powstaje pytanie o to, czy stanowią one części składowe budynku podlegające amortyzacji jako jego element.

¹² Ten rodzaj środków trwałych w rozumieniu KŚT odpowiada podatkowemu pojęciu inwestycji w obce środki trwałe (zob. opis poniżej).

¹³ Zob. interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 14.02.2024 r. (0111-KDIB2-1.4010.553.2023.2.DD), w której wskazano, że: „Na gruncie prawa podatkowego koń jako inwentarz żywy nie stanowi rzeczowego składnika majątku podatnika (środka trwałego, czy wyposażenia). Przepisy ww. ustawy definiując pojęcie środków trwałych nie objęły jego zakresem zwierząt. [...] Również, wymieniony w załączniku 1 do ustawy, wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych, nie obejmuje grupy 9 KŚT dotyczącej zwierząt. W świetle powyższego wydatek na zakup konia nie stanowi/nie będzie stanowił wydatku na zakup środka trwałego”.

W praktyce podatkowej podkreśla się, że tego rodzaju maszyny i urządzenia mogą mieć charakter odrębny od budynku (co wynika przede wszystkim z możliwości demontażu w celu zainstalowania w innych obiektach)¹⁴. W praktyce podatkowej przyjęto, że sposób powiązania urządzenia ze środkiem trwałym o charakterze głównym jest podstawą właściwej kwalifikacji urządzenia. W razie związania w sposób trwały (co nie może być identyfikowane z całkowitym brakiem technicznej możliwości demontażu, ale ma miejsce w przypadku konieczności ingerowania w strukturę głównego środka trwałego w celu demontażu danego urządzenia) urządzenie stanowi część środka trwałego, w którym zostało zainstalowane. Montaż zaś urządzenia jako elementu wymiennego uzasadnia uznanie go za odrębny środek trwały. Taki sposób definiowania środków trwałych potwierdza praktyka podatkowa.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 24.08.2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.321.2022.3.SH) przedstawił pogląd, że: „skoro nabyta przez Wnioskodawcę Instalacja będzie mogła funkcjonować odrębnie od budynku, na którym będzie zainstalowana, może zostać przeniesiona na inny budynek, grunt, zatem może być wykorzystywana w innym miejscu, na dachu innego budynku, w dniu przyjęcia do użytkowania będzie kompletna i zdalna do użytku, Wnioskodawca przewiduje że jej okres użytkowania będzie dłuższy niż rok, to Instalacja ta może zostać uznana za odrębny od budynku środek trwały. [...] zakup i montaż urządzeń fotowoltaicznych nie powinien zwiększać wartości początkowej budynku, na którym ta instalacja będzie zamontowana”.

W interpretacji z 30.12.2021 r. (0111-KDIB1-1.4010.465.2021.2.MF) w stosunku do różnego rodzaju (szczegółowo wymienionych w piśmie) urządzeń, instalacji i systemów Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej zastosował opisywane kryterium odrębności lub spójności z budynkiem jako przesłankę rozdzielenia środków trwałych (złączenia w jeden środek trwały). Organ wskazał między innymi, że: „Urządzenia i systemy wymienione w opisie stanu faktycznego zawartego we wniosku [...] nie mogą funkcjonować samodzielnie jako kompletne i zdalne do użytku w dniu przekazania ich do użytkowania, ze względu na trwałe związanie z budynkiem [...] Natomiast urządzenia [...] nie są trwale związane z ww. budynkiem, mogą one funkcjonować samodzielnie jako kompletne i zdalne do użytku w dniu przekazania ich do użytkowania oraz mogą stanowić samodzielny środek trwały, możliwy do wykorzystania w innym budynku [...] wszystkie instalacje, urządzenia i systemy trwale związane z budynkiem nie można uznać za odrębne środki trwałe. Skoro ww. urządzenia i systemy nie mogą funkcjonować samodzielnie jako kompletne i zdalne do użytku w dniu przekazania ich do użytkowania, ze względu na trwałe związanie z budynkiem oraz placem manewrowym, powiększają

¹⁴ O kwalifikacji podatkowej maszyny (urządzenia) nie decyduje faktyczny zamiar (i jego realizacja) demontażu urządzenia, ale taka możliwość. Z pewnością praktyka działania danego przedsiębiorcy, który niektóre z urządzeń demontuje i montuje w odrębnych lokalizacjach, potwierdzałaby prawidłowość uznania ich za samoistne środki trwałe. Nie jest to jednak warunek konieczny dla uznania ich za dobra podlegające odrębnej amortyzacji.

one wartość początkową budynku. Natomiast odnosząc się do elementów wymienionych przez Wnioskodawcę w pkt [...] należy zgodzić się z Wnioskodawcą, iż stanowią odrębne od budynku i samodzielne składniki majątku, które spełniają wymagane kryteria do uznania ich za odrębne od budynku środki trwałe podlegające amortyzacji zgodnie z zasadami wynikającymi z ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wg stawek im odpowiadającym¹⁵.

Analogiczną analizę zawiera interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1.06.2023 r. (0111-KDIB1-1.4010.199.2023.1.RH). Odniesiono się w niej do przypadku, gdy: „budynek [...] został wyposażony w liczne instalacje, składające się z urządzeń, przewodów, okablowania. Instalacje nie są wmurowywane w konstrukcję budynku i nie są trwale związane z budynkiem, ponieważ zostały zamontowane w sposób umożliwiający ich odłączenie od budynku bez uszkodzenia konstrukcji budynku, jak i samych urządzeń, poprzez wykorzystanie podwieszanych sufitów i technicznie podniesionych podłóg”¹⁶. W stosunku do ww. składników majątku organ wskazał, że: „z uwagi na sposób montażu tych urządzeń i instalacji podkreślić należy, że nie są one trwale związane z budynkiem, gdyż każde z nich można odłączyć bez uszkodzenia konstrukcji budynku. Posiadają one wszystkie elementy konstrukcyjne, niezbędne do prawidłowego funkcjonowania jako całość, zgodnie z przeznaczeniem, i mogą stanowić odrębne środki trwałe. Wobec powyższego należy zgodzić się z Państwem, że w związku z tym, iż wszystkie wymienione we wniosku instalacje i urządzenia (opisane w pkt 1–20), składające się z urządzeń technicznych oraz łączących je przewodów, okablowania i kanałów oraz elementy wyposażenia i inne części składowe stanowią odrębne środki trwałe w rozumieniu art. 16a ust. 1 ustawy o CIT”.

¹⁵ Interpretacja ta dotyczy nawet dalej idącego przypadku. Stwierdzono w niej, że: „skoro z wniosku wynika, że plac manewrowy, na który składają się parking, droga dojazdowa/wyjazdowa oraz ogrodzenie będą obsługiwały wyłącznie jeden budynek, to Wnioskodawca zobowiązany był zakwalifikować je jako część składową budynku niezbędną do jego funkcjonowania i amortyzować według stawki amortyzacyjnej właściwej dla ww. budynku”. Za część budynku (w ramach definiowania środków trwałych) zostały uznane elementy zewnętrzne, ale funkcjonalnie powiązane wyłącznie z danym budynkiem. W ocenie autora jest to pogląd nieoczywisty. Plac oraz droga ze swej istoty mają charakter samoistny – niezależnie od aktualnego sposobu wykorzystywania. Powstaje zatem pytanie: czy w razie wybudowania budynku lub budowli w miejscu oznaczającym wykorzystywanie drogi (placu) w procesie korzystania z nowego naniesienia charakter placu lub drogi na gruncie art. 16a u.p.d.o.p. uległby zmianie?

¹⁶ Opis stanu faktycznego jest szczegółowy i obszerny, ale zasługuje na częściowe przytoczenie dla pokazania, że za odrębne środki trwałe zostały uznane instalacje i urządzenia, które mogą stanowić elementy konstrukcyjne budynku. Organ odniósł się do przypadku, w którym: „W budynku zostały zainstalowane m.in. następujące instalacje oraz urządzenia: 1. elementy wyposażenia wewnętrznego (podwieszany sufit, elementy oświetlenia – lampy wiszące, wpuszczone w sufit podwieszony wraz z okablowaniem, zasilaczami i osprzętem, oświetlenie – lampy w atrium, drzwi wewnętrzne, drzwi zewnętrzne, okna wewnętrzne, balustrady na wewnętrznych klatkach schodowych, automatyczne drzwi zewnętrzne, brama garażowa, witryny wewnętrzne samodzielne oraz z drzwiami, ścianki działowe z płyt gipsowo-kartonowych, wyposażenie łazienek – armatura sanitarna, kabiny prysznicowe, toalety, umywalki, ścianki z płyty HPL); Wyposażenie to zostało sklasyfikowane zgodnie z KŚT – do grupy 8. [...] 4. instalacja wodno-kanalizacyjna, obejmująca w szczególności: armaturę łazienkową, muszle WC, umywalki, akcesoria łazienkowe, pisuary oraz stelaże instalacyjne do pisuarów i toalet; Instalacja ta została sklasyfikowana zgodnie z KŚT – do grupy 6 [...]”.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w piśmie z 8.03.2024 r. (0111-KDIB1-1.4010.26.2024.1.AND) konsekwentnie uznał, że: „z uwagi na sposób montażu tych urządzeń i instalacji nie są one trwale związane z budynkiem, gdyż każde z nich można odłączyć bez uszkodzenia konstrukcji budynku (w ich skład wchodzi wszystkie elementy i urządzenia konieczne i niezbędne do działania zgodnie z ich przeznaczeniem), to zgodzić należy się z Państwem, że opisane w stanie faktycznym instalacje (tj. instalacja c.o., c.w.u. i ciepła technologicznego, instalacja wentylacji mechanicznej i klimatyzacji, instalacja kotłowni gazowej wraz z instalacją gazową) składające się z urządzeń technicznych oraz łączących je przewodów, okablowania, kanałów, szachtów, osprzętu (zaworów, złączek, łączników różnego typu) oraz innych elementów wyposażenia i innych części składowych tych instalacji, stanowią odrębne środki trwałe od rozbudowanego i przebudowanego budynku [...], podlegające amortyzacji podatkowej zgodnie ze stawkami określonymi w załączniku nr 1 do ustawy o CIT”.

W interpretacji z 27.04.2023 r. (0111-KDIB1-1.4010.140.2023.1.KM) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził zaś, że odrębnymi środkami trwałymi są „fundament oraz poszczególne składniki obiektu (silosy metalowe, przenośniki zboża tj. redlery, podnośniki kubełkowe, kosz przyjęciowy zboża, szafa sterownicza, suszarnia, czyszczalnia)”. Taka kwalifikacja wynikała z faktu, że te składniki majątku „nie są ze sobą integralnie powiązane i mogą funkcjonować odrębnie. Urządzenia wskazane we wniosku nie są również trwale związane z fundamentem. Mogą stanowić samodzielne środki trwałe. W przypadku demontażu poszczególne urządzenia można odłączyć bez uszkodzenia obiektu jako całości, jak również składających się na ten obiekt urządzeń”.

Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 19.08.2024 r. (0114-KDWP.4011.111.2024.1.PP): „zlecił Pan wykonawcom zewnętrznym wykonanie obiektu składającego się z 5 silosów przeznaczonych do przechowywania skupionych zbóż i rzepaku wraz z urządzeniami służącymi do przyjęcia, przemieszczania, czyszczenia, suszenia i wydawania przechowanych zbóż i rzepaku. W skład tego obiektu wchodzi silosy metalowe (5 szt.), kosz przyjęciowy, czyszczalnia (2 szt.), suszarnia, przenośniki poziome i pionowe, urządzenia sterujące, system pomiaru temperatury umocowane na wykonanej płycie betonowej. Poszczególne składniki tego obiektu (silosy, przenośniki poziome i pionowe, kosz przyjęciowy, suszarnie, czyszczalnia, system sterowania oraz pozostałe urządzenia) nie są ze sobą integralnie powiązane i mogą funkcjonować odrębnie. Wskazuje Pan, że sposób mocowania silosów i urządzeń powoduje, iż silosy i urządzenia nie są w sposób trwały związane z płytą betonową i mogą być w razie potrzeby od niej odłączone (wszystkie albo niektóre) i wykorzystane w innym obiekcie. Zarówno odłączone silosy (i inne urządzenia) jak i te które pozostaną po ich odłączeniu mogą funkcjonować i stanowić samodzielne środki trwałe”.

Natomiast w piśmie z 14.01.2022 r. (0111-KDIB1-2.4010.528.2021.2.AK) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej podzielił stanowisko strony, zgodnie z którym: „Za odrębny obiekt uważa się samodzielne maszyny, aparaty, agregaty, zespoły techniczne

itp., które w niniejszej klasyfikacji określa się jako urządzenia techniczne. W skład poszczególnego obiektu oprócz właściwego urządzenia technicznego wchodzi – o ile występują – fundamenty, konstrukcje wsporcze i ochronne oraz stałe normalne, jak i specjalne (dodatkowe) wyposażenie”.

Z kolei w interpretacji z 16.11.2023 r. (0114-KDIP2-1.4010.522.2023.1.JF) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdził, że: „Pompa ciepła stanowi kompletne i dające się wyodrębnić urządzenia zdadne do użytku w takiej postaci, w jakiej jest zmontowana. Posiada ona wszystkie elementy konstrukcyjne, niezbędne do prawidłowego funkcjonowania jako całość, zgodnie z przeznaczeniem i jako taka może stanowić odrębne od budynku urządzenie. Zakupiona pompa ciepła jest urządzeniem samodzielnym i nie jest w sposób trwały połączona z budynkiem mieszkalnym, stanowiącym środek trwały Wnioskodawcy. Demontaż pompy jest możliwy w każdym momencie i jeżeli jest przeprowadzony przez osoby z odpowiednią wiedzą specjalistyczną i doświadczeniem nie spowoduje uszkodzenia konstrukcji budynku ani samej pompy. [...] skoro Państwo są właścicielem wskazanej we wniosku pompy ciepła, została ona zakupiona we własnym zakresie, jest kompletna i zdalna do użytku, przewidywany okres jej używania jest dłuższy niż rok oraz jest wykorzystywana przez Państwa na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, to wskazana we wniosku pompa ciepła stanowi odrębny środek trwały i podlega amortyzacji podatkowej na zasadach wynikających z przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych”.

W interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 20.08.2024 r. (0111-KDIB1-2.4010.338.2024.4.DP) zaaprobowano stanowisko strony: „Będące elementami Węzła hybrydowego pompa ciepła i instalacja fotowoltaiczna, choć będą dostarczane i montowane łącznie, stanowić będą oddzielnie kompleksowe i dające się wyodrębnić zespoły urządzeń zdadne do użytku oddzielnie i w takiej postaci, w jakiej zostały zamontowane. Oba te elementy będą zdadne do oddzielnego funkcjonowania. W skład pompy ciepła i instalacji fotowoltaicznej będącej częścią Węzła hybrydowego wchodzić będą wszystkie elementy/urządzenia potrzebne do działania zgodnie z ich przeznaczeniem jako odrębnych całości. Instalacje te będą kompletne i zdadne do użytku. Jednocześnie z uwagi na sposób montażu tych urządzeń i instalacji podkreślić należy, że nie będą one trwale związane z Budynkiem, gdyż każde z tych urządzeń będzie mogło być w każdym momencie zdemontowane, bez ingerencji w konstrukcję Budynku i bez negatywnych skutków dla urządzeń i osprzętu wchodzącego w skład tych instalacji. [...] instalacja fotowoltaiczna oraz pompa ciepła będące elementami Węzła hybrydowego powinny zostać uznane za odrębne środki trwałe”.

Zob. też interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 24.01.2024 r. (0115-KD IT3.4011.726.2023.2.AWO): „Opierając się więc na podanych przez Pana informacjach, przyjmuję, że nabyte przez Pana urządzenie (pompa ciepła wraz z instalacją i bojlerem) stanowi odrębny (od opisanego we wniosku budynku) środek trwały podlegający amortyzacji”. W piśmie tym należy zwrócić uwagę na zastrzeżenie powszechnie stosowane

w praktyce podatkowej – wynika z niego, że w trybie postępowania interpretacyjnego stanowisko organu ma charakter ograniczonego, warunkowego potwierdzenia prawidłowości działań podatnika. Organ dokonuje oceny, opierając się na stwierdzeniu wnioskodawcy, że dane urządzenie ma charakter wymienny i podlega potencjalnemu demontażowi i zamontowaniu w innym budynku. Praktyczna ocena, czy tak jest w istocie (co warunkuje moc ochronną interpretacji), następuje w postępowaniu podatkowym, w którym organ ocenia „technologiczne” aspekty stanu faktycznego. Podatnik zamierzający potwierdzić prawidłowość swoich działań powinien zatem dysponować oceną specjalisty na przykład z dziedziny budownictwa oraz ewentualną interpretacją organu statystycznego.

Aby zaś zobrazować, że uznawanie maszyn (urządzeń) za samoistne środki trwałe może być przedmiotem sporu prawnego na gruncie samego prawa podatkowego (a nie jedynie oceny technicznej, czy w istocie związek danego urządzenia z budynkiem nie ma charakteru trwałego), można powołać interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 23.11.2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.407.2022.2.AND), w której organ wskazał, że: „Po wymianie poszczególnych elementów wchodzących w skład budynku, które ulegają szybszemu zużyciu, tj. automatyczne drzwi zewnętrzne i wewnętrzne, drzwi wewnętrzne oraz zewnętrzne automatyczne drzwi rozsuwane, Spółka traktuje jako samodzielny środek trwały, klasyfikując je do grupy maszyny i urządzenia oraz amortyzuje według nowej stawki, ustalonej w oparciu o przewidywany okres jego użyteczności. [...] Skoro zatem budynek wraz z automatycznymi drzwiami zewnętrznymi i wewnętrznymi, drzwiami wewnętrznymi oraz automatycznymi drzwiami rozsuwanymi zewnętrznymi był kompletny i zdalny do użytku w dniu przyjęcia do używania i w celu amortyzacji tego środka trwałego stwierdzono, że jest wyposażony we wszystkie elementy konstrukcyjne, pozwalające na jego funkcjonowanie zgodnie z przeznaczeniem, to nie można się zgodzić ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że wymienione we wniosku składniki majątkowe po ich wymianie na nowe będą stanowiły odrębne od budynku środki trwałe i będzie dopuszczalna ich amortyzacja odrębnie od środka trwałego, jakim jest budynek”. Jest to stanowisko sprzeczne ze stanowiskiem wyrażonym w powyżej powołanym piśmie Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 1.06.2023 r. (0111-KDIB1-1.4010.199.2023.1.RH), w którym za odrębne środki trwałe uznano między innymi drzwi i okna – jedynie z uwagi na ich wymienny charakter (choć są to naturalne elementy konstrukcyjne budynku).

1.7. Zbiorczy środek trwały

Definicja środków trwałych nie zawiera jednoznacznego wskazania, czy (jeden) środek trwały może składać się z kilku odrębnych elementów. Na podstawie listy rodzajowej środków trwałych można wyprowadzić tezę o uznawaniu za środek trwały pojedynczej rzeczy (np. urządzenie jest samoistną rzeczą). Lista rodzajów środków trwałych jest zakończona odniesieniem do „innych przedmiotów”; słowo „przedmiot” oznacza „rzecz,

materialny element świata¹⁷ – odnosi się ono zatem także do pojedynczego składnika majątku. W ocenie autora pojęcia rzeczy i przedmiotu mogą jednak obejmować również wieloelementowe składniki mienia. Odwołując się do przykładu o mniejszym praktycznym związku z materią książki, należy zauważyć, że zestaw szachów jest jedną rzeczą pomimo wieloelementowego charakteru. Również w praktyce podatkowej istnieje pojęcie zbiorczego środka trwałego. Umocowanie prawne do takiego definiowania środków trwałych wynika z samych zapisów Klasyfikacji Środków Trwałych. Wprawdzie w pkt I.1.1. Objasnień wstępnych do KŚT wskazano, że: „Klasyfikacja Środków Trwałych (KŚT) jest usystematyzowanym wykazem środków trwałych (obiektów)” – co może wskazywać na odrębne uznawanie za środek trwały każdego przedmiotu (obiektu), to jednak kluczowe znaczenie ma treść pkt 1.3. Objasnień wstępnych – Podział rodzajowy i zasady klasyfikowania środków trwałych. Wskazano tam, że: „W KŚT za podstawową jednostkę ewidencji przyjmuje się pojedynczy obiekt majątku trwałego spełniający określone funkcje w procesie wytwarzania wyrobów i świadczenia usług. Może być nim budynek, maszyna, pojazd mechaniczny. Jedynie w nielicznych przypadkach dopuszcza się w ewidencji przyjęcie za pojedynczy obiekt – obiektu zbiorczego, którym może być zespół przewodów rurociągowych lub zespół latarni jednego typu, użytkowanych na terenie zakładu, ulicy, osiedla, zespoły komputerowe”.

W Objasnieniach do KŚT zabrakło wskazania przesłanek uzasadniających grupowanie zespołu przedmiotów w jeden środek trwały. W ocenie autora warunkiem prawidłowości grupowania pojedynczych obiektów w jeden środek trwały jest przeznaczenie gospodarcze wydzielonego w ten sposób zbiorczego środka trwałego, które wymaga wykorzystania wszystkich jego elementów (co oznacza też brak możliwości uzyskania pełnego efektu gospodarczego w razie zastosowania pojedynczego elementu takiego środka trwałego). Przykładem uzasadnionego grupowania może być przenośne ogrodzenie składające się z modułowych, łączonych elementów lub zespół samochodów zabawowych stanowiących łącznie środek trwały w postaci autodromu dla dzieci. Zatem mimo każdorazowej potrzeby oceny, czy w danym stanie faktycznym mamy do czynienia ze zbiorczym środkiem trwałym, sama możliwość grupowania poszczególnych elementów składowych w jedno dobro podlegające amortyzacji na gruncie art. 16a u.p.d.o.p. nie budzi wątpliwości.

W praktyce skarbowej powszechnie aprobuje się tworzenie zbiorczych środków trwałych¹⁸. Na przykład w interpretacji z 29.11.2021 r. (0111-KDIB1-1.4010.481.2021.1.NL)

¹⁷ Internetowy Słownik języka polskiego PWN, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/przedmiot.html> (dostęp: 24.03.2025 r.).

¹⁸ W praktyce skarbowej uznaje się, że pojęcie integralności środka trwałego (w tym zbiorczego) nie ma charakteru nieodwołalnego. Podatnik ma prawo dostosowywać strukturę środków trwałych do swoich aktualnych potrzeb gospodarczych, odpowiednio łącząc lub rozdzielając środki trwałe. Zob. m.in. interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 27.10.2023 r. (0114-KDIP2-1.4010.476.2023.2.JF), w której zaakceptowano pogląd o dopuszczalności zmiany kwalifikacji środków trwałych w trakcie ich wykorzystywania (podział środka zbiorczego na poszczególne środki trwałe).

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wskazał, że: „E. Spółka z o.o. otrzymała z Głównego Urzędu Statystycznego w Łodzi¹⁹ wyjaśnienie i informację, iż zgodnie z zasadami metodologicznymi Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) wykonana przez Firmę Handlowo-Usługową [...], szczegółowo opisana powyżej napowietrzna lub podziemna, rozdzielcza, światłowodowa linia kablowa wraz z zamontowanymi spliterami liniowymi, stanowiącymi część składową tych linii, łącząca koncentratory sieciowe z aktywnymi urządzeniami końcowymi klientów mieści się w grupowaniu KŚT grupa 2 rodzaj 211 «Rurociągi sieci rozdzielczej oraz linie telekomunikacyjne i elektroenergetyczne, rozdzielcze». [...] kablowa linia światłowodowa wraz z elementami pasywnymi, tj. optycznymi węzłami rozdzielczymi (splitory liniowych) służąca i przeznaczona do łączenia budynków, wykonana oraz stanowiąca część składową Firmy Handlowo-Usługowej [...] podlega amortyzacji według rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 10%”.

W interpretacji z 14.04.2022 r. (0111-KDIB2-1.4010.75.2022.1.MKU) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej uznał za środek trwały „komplet rusztowań”. Analogicznie w interpretacji z 17.03.2023 r. (0114-KDIP2-1.4010.109.2023.1.MR1) za zbiorczy środek trwały zostały uznane zestawy modułów ogrodzeniowych i systemów zabezpieczeń.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 21.06.2022 r. (0111-KDIB2-1.4010.184.2022.1.MKU) stwierdził, że: „zakupione jednostkowe grodzice nie spełniają przesłanek koniecznych dla uznania ich za środek trwały. Bowiem jak wynika z powyższego grodzica jest elementem obiektu zbiorczego, tj. ścianki składającej się z większej ilości grodzic (w zależności od projektu i warunków występujących na konkretnej budowie), a jako pojedyncza nie może funkcjonować samodzielnie. Z uwagi na powyższe miesiącem do oddania do użytku nie może być miesiąc dostarczenia jednostkowej grodzicy na plac budowy lub do magazynów Spółki, lecz dostarczenie określonego kompletu grodzic, który jest kompletny i zdolny do użytku, do wykorzystania do przeprowadzenia konkretnych prac budowlanych (na potrzeby konkretnej budowy)”.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 7.08.2019 r. (II FSK 3128/17, LEX nr 2721438) orzeczono, że brak stałego powiązania poszczególnych elementów (niestworzenie „zestawu” wieloelementowego) stanowi przeszkodę dla powstania zbiorczego środka trwałego (jeżeli zaś poszczególne elementy nie mają samodzielnej przydatności gospodarczej, nie stanowią też odrębnych środków trwałych). Sąd w ww. wyroku stwierdził, że: „traktowanie takiego kompletu [rusztowania/szalunku skompletowanego na potrzeby konkretnej budowy – dop. J.S.] jako składnika majątku wprowadzonego do ewidencji środków trwałych z chwilą oddania go po raz pierwszy do używania pomija, że niektóre z elementów składających się na taki komplet mogły już wcześniej stanowić składniki innego kompletu oraz mogą stanowić składniki podobnego kompletu w przyszłości. [...] Warunek kompletności i zdolności do użytku może być bowiem spełniony

¹⁹ Pismo to pokazuje też praktyczny mechanizm potwierdzania prawidłowości grupowania zbiorczych środków trwałych poprzez uzyskanie opinii organu statystycznego. Zob. też opis poniżej.

jedynie okazjonalnie, a – w odniesieniu do poszczególnego elementu, składającego się na komplet – także wielokrotnie. Natomiast pojedynczych elementów – co wydaje się niesporne – niewątpliwie nie można uznać za kompletne i zdadne do użytku, gdyż samodzielnie nie stanowią urządzenia ani nie tworzą konstrukcji spełniającej cel gospodarczy; nie są więc co do zasady środkami trwałymi w rozumieniu art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p.”. Sąd nie zakwestionował zatem możliwości uznawania ww. elementów za składniki zbiorczego środka trwałego, ale w określonym przypadku nie dokonał takiej kwalifikacji. Brak jest jednak obiektywnych norm i wskazań, jakie są wymogi „wydzielenia” elementów w wykorzystywany łącznie zbiór, aby powstał zbiorczy środek trwały.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 10.01.2025 r. (0114-KDIP3-1.4011.816.2024.7.AC) za odrębne środki trwałe uznał głośniki. Taka kwalifikacja jest prawidłowa – przy założeniu braku stałego połączenia głośników w zestaw cechujący się dzięki temu szczególną funkcjonalnością.

W każdym zatem przypadku to przeznaczenie i sposób wykorzystywania poszczególnych elementów decydują o uznaniu za środek trwały całości lub poszczególnych składowych.

Szczególne wątpliwości wiążą się z możliwością grupowania w zbiorczy środek trwały urządzeń informatycznych. Z jednej strony część z nich nie może być wykorzystywana bez połączenia z innymi urządzeniami (np. serwer lub drukarka nie pozwolą samoistnie realizować przypisanych im zadań gospodarczych). Jednocześnie może mieć miejsce stała wymiana (dołączanie, odłączanie) poszczególnych urządzeń w ramach sieci danego przedsiębiorcy. Dlatego każdorazowo należy ocenić, czy połączenie urządzeń ma przede wszystkim charakter „zamknięty” (w zakresie elementów składowych) i trwały, tworząc stały zestaw urządzeń informatycznych, czy też techniczne połączenie służy jedynie bieżącemu (zmiennemu co do konfiguracji) wykorzystywaniu poszczególnych urządzeń.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 17.06.2022 r. (0111-KDIB1-1.4010.150.2022.2.SH), odnosząc się do problemu grupowania w jeden środek trwały urządzeń informatycznych, uznał, że nie istnieje w tym zakresie uniwersalna zasada, a o możliwości grupowania urządzeń w jeden środek trwały decyduje sposób wykorzystania i przeznaczenie poszczególnych elementów: „Załącznik do rozporządzenia KŚT w grupowaniu 487 określa, że środkiem trwałym są zestawy komputerowe, obejmujące maszyny i urządzenia do wprowadzania, przetwarzania, przechowywania i wyprowadzania informacji cyfrowych lub analogowych, w szczególności:

- jednostki centralne,
- jednostki pamięci,
- jednostki zasilające,
- urządzenia wejścia, w tym m.in. rejestratory, skanery,
- urządzenia wyjścia,
- urządzenia wejścia-wyjścia: konsole operatorskie, monitory ekranowe,
- urządzenia transmisji i ochrony danych,

- urządzenia wielofunkcyjne mogące pełnić rolę kopiarki, drukarki, a także skanera i faksu.

Zgodnie z treścią załącznika do rozporządzenia KŚT, obiektem może być cały zespół służący do przetwarzania informacji, złożony z jednostki centralnej i podłączonych do niej jednostek zewnętrznych, względnie poszczególna maszyna i urządzenie wydzielone w osobne jednostki. Z treści przywołanego załącznika do rozporządzenia KŚT wynika, iż odrębnym obiektem (środkiem trwałym) może być nie tylko cały zespół komputerowy ale również pojedyncze urządzenie wydzielone jako odrębna jednostka. [...] podstawowym kryterium stanowiącym o klasyfikacji danego urządzenia (nabytego lub wytworzonego przez podatnika) jako odrębnego środka trwałego jest kwestia jego kompletności i zdolności do używania”.

W piśmie tym organ odniósł się do przypadku stałego modyfikowania zestawów informatycznych, uznając, że oznacza to, iż poszczególne urządzenia nie tworzą zbiorczego środka trwałego: „W zależności od potrzeb klienta i warunków lokalnych konfiguracja zestawów jest różna – podstawowe różnice dotyczą rodzaju i liczby kamer. Konfiguracje te bywają modyfikowane – polegają najczęściej na zmianie liczby i rodzaju kamer. [...] Zmian i rekonfiguracji tych samych zestawów w trakcie ich eksploatacji może być wiele. Wymienione elementy nie są trwale połączone, można je rozłączyć w każdej chwili, każdy z tych elementów jest zdolny do użytkowania po rozłączeniu. Zostają przekazane w konkretnej konfiguracji w zależności od wymagań klienta. Wymienione elementy mogą współpracować w różnych konfiguracjach, z różnymi urządzeniami. [...] stanowisko Wnioskodawcy zgodnie z którym, każdego z opisanych powyżej zestawów sprzętowych nie należy traktować jako odrębnego środka trwałego podlegającego amortyzacji, a zakupy poszczególnych jego elementów można zaliczać do kosztów uzyskania przychodów należy uznać za prawidłowe”. Jest to pogląd zgodny z prawem. Środek trwały w postaci zbiorczej powinien posiadać cechę stałości grupowanych elementów.

Odrębność środków trwałych w przypadku współpracujących ze sobą urządzeń informatycznych Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej potwierdził w interpretacji z 9.09.2024 r. (0111-KDIB2-1.4010.257.2024.2.ED): „Elementy są konfigurowane w różny sposób – podstawowe różnice dotyczą rodzaju i liczby drukarek dołączonych do [...] lub obsługujących kilka [...]. Urządzenia mogą ze sobą współpracować w różnych konfiguracjach. Konfiguracje te są modyfikowane w zależności od potrzeb danego klienta Spółki. [...] Elementy będą wykorzystywane w Spółce dłużej niż rok, nie są ze sobą trwale połączone. Mogą być rozłączone w każdej chwili, a każdy z Elementów jest możliwy do użytkowania po rozłączeniu oraz może być użytkowany samodzielnie – [...] oraz drukarka funkcjonują w zestawie, jak i poza nim. Jedna drukarka może być podłączona do kilku [...] oraz jedna [...] może być podłączona do kilku drukarek. Ponadto Elementy mogą być wymieniane, odłączane lub dołączane do [...]. Po wymianie, dodaniu lub usunięciu Elementy mogą być ponownie instalowane jako kompletne i zdolne do użytku. Poszczególne Elementy nie są przypisane do konkretnych [...] na

stałe. [...] wskazane we wniosku Elementy [...], spełniają wszystkie ustawowe kryteria pozwalające uznać je za podlegające amortyzacji podatkowej środki trwałe”.

O tym, czy poszczególne elementy (przedmioty) podlegają odrębnej amortyzacji, czy też są jednym, zbiorczym środkiem trwałym decyduje zatem nie możliwość ich łącznego wykorzystywania (co może dotyczyć jednoczesnego wykorzystywania grupy odrębnych środków trwałych), ale to, czy połączenie ma charakter trwały oraz czy tylko dzięki temu połączeniu może być uzyskany oczekiwany efekt gospodarczy. Sama możliwość, a nawet faktyczne stworzenie zestawu z poszczególnych urządzeń nie tworzy automatycznie zbiorczego środka trwałego.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji z 8.04.2024 r. (0114-KDIP2-2.4010.63.2024.1.RK) prawidłowo wskazał, że: „zakupione przez Państwa i udostępnione na podstawie umowy leasingu przedmioty (komputery, serwery, drukarki, itp.) stanowią odrębne środki trwałe spełniające ww. warunki i nie mogą stanowić w ewidencji «zbioru» środków trwałych pod jednym numerem ewidencyjnym w sytuacji wykorzystywania ich indywidualnie zgodnie z ich przeznaczeniem. Każde urządzenie spełnia bowiem definicję środka trwałego, a zatem nieuprawnione jest stworzenie na potrzeby zawartej umowy leasingu jednego zbiorczego środka trwałego o odrębnej nazwie, np. «zespół 10 komputerów» i przypisanie mu jednego nr ewidencyjnego. [...] Zbiorczy, zespolony funkcjonalnie środek trwały tworzy się w przypadku gdy kilka środków trwałych jest ze sobą powiązanych w celu spełnienia przez nie określonych funkcji. W Państwa przypadku każdy z elementów zbioru stanowiącego przedmioty umowy leasingu stanowi odrębne urządzenie (bądź odrębny przedmiot) od pozostałych, może być wykorzystywany indywidualnie i do jego funkcjonowania i wykorzystywania zgodnie z jego przeznaczeniem nie jest niezbędne jego współdziałanie, czy też połączenie z innymi urządzeniami składającymi się na przedmioty leasingu”.

Wątpliwości co do prawa/obowiązku grupowania poszczególnych elementów w zbiorczy środek trwały dotyczą także mebli. W ocenie autora w tym przypadku należy zastosować ogólną zasadę. Meble stanowią zbiorczy środek trwały, jeżeli istnieje funkcjonalna przyczyna dokonania takiej kwalifikacji podatkowej (uzasadniająca twierdzenie, że meble stanowią trwale połączoną całość, a ich wartość użytkowa wymaga posiadania odpowiedniego zestawu poszczególnych mebli), a połączenie ma charakter trwały. Zob. na przykład interpretację Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 5.06.2024 r. (0111-KDIB1-2.4010.166.2024.2.MK): „przekazane przez Państwa meble ekspozycyjne są zdatne do użytku i kompletne bez konieczności dołączania do nich dodatkowych elementów. W związku z powyższym należy uznać, że jednostkowe egzemplarze mebli stanowią odrębne środki trwałe spełniające ww. warunki i nie mogą stanowić w ewidencji «zbioru» środków trwałych pod jednym numerem ewidencyjnym. Każdy egzemplarz spełnia bowiem definicję środka trwałego [...] Zbiorczy, zespolony funkcjonalnie środek trwały tworzy się w przypadku gdy kilka środków trwałych jest ze sobą powiązanych w celu spełnienia przez nie określonych funkcji. W Państwa przypadku każdy z elemen-