



# Likwidacja środka trwałego

## aspekt podatkowy i rachunkowy

**Środki trwałe ulegają z upływem czasu zużyciu lub zniszczeniu. W przypadku braku możliwości jego faktycznego wykorzystania w prowadzonej działalności gospodarczej, jednostka może podjąć decyzję o jego likwidacji. Czynność ta obejmuje zarówno aspekt czysto księgowy jak i faktycznego zniszczenia środka trwałego.**

### ASPEKT RACHUNKOWY

Zgodnie z art. 32 ust. 1 UOR, zakończenie amortyzacji następuje nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową środka trwałego lub przeznaczenia go do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru (porównaj art. 22h ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT i art. 16h ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT).



W przypadku likwidacji środka trwałego ostatni odpis amortyzacyjny następuje za miesiąc, w którym postawiono go w stan likwidacji. Przeznaczenie środka trwałego do likwidacji należy udokumentować wewnętrznym dowodem „LT – Likwidacja środka trwałego”.

Z uwagi na fakt, iż zaprzestanie używania środka trwałego nie zawsze oznacza jego faktyczną likwidację, praktyka gospodarcza wykształciła dwa etapy likwidacji środków trwałych:

- 1) likwidacja księgową oraz
- 2) likwidację fizyczną.

Powyższe obrazowo prezentujemy na zamieszczonym poniżej schemacie 1.

Likwidacja księgową oznacza przeprowadzenie odpowiednich zapisów w księgach rachunkowych, mających na celu wyksięgowanie danego środka trwałego z konta „Środki trwałe” oraz z konta „Umorzenie środków trwałych”. Dowodem księgowym stanowiącym podstawę zapisów księgowych oraz powodującym postawienie środka trwałego w stan likwidacji jest „LT – likwidacja środka trwałego”.

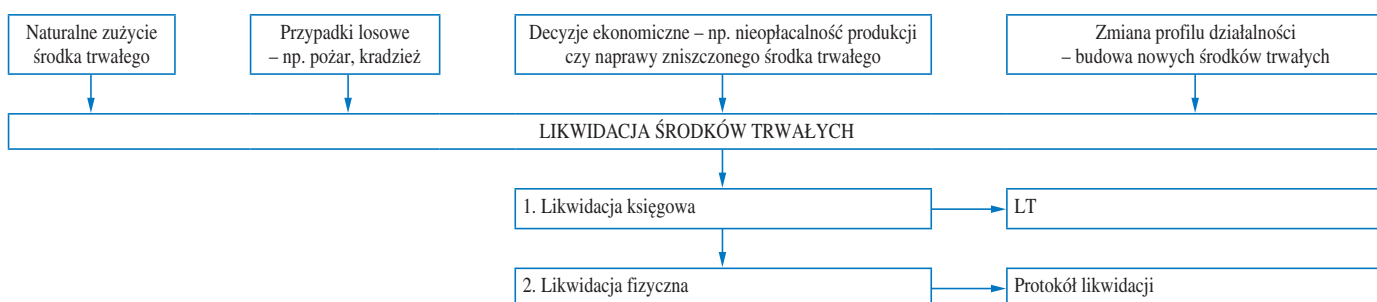
Dokument LT sporządza zazwyczaj komisja likwidacyjna lub dział zarządzający majątkiem, a następnie zatwierdza kierownik jednostki. Dokument ten potwierdza wycofanie środka trwałego z używania. Należy jednak pamiętać, że do momentu faktycznej likwidacji środka trwałego, pozostać on powinien w ewidencji pozabilansowej na koncie pozabilansowym 091 „Środki trwałe w likwidacji”.

Wyksięgowanie wartości brutto środka trwałego i wartości jego umorzenia powoduje, że ustalona zostaje księgową wartość netto likwidowanego środka trwałego. W praktyce dość często likwidowane środki trwałe są już w pełni umorzone, a więc ich wartość księgową jest równa „0”. Jednakże, gdy wartość księgową netto jest wyższa niż „0”, należy zaprzestać dokonywania odpisów amortyzacyjnych od tych składników majątku trwałego.

UOR stanowi, że zakończenie amortyzacji następuje nie później niż z chwilą przeznaczenia środka trwałego do likwidacji. Oznacza to, że jednostka powinna zaksięgować ostatni odpis amortyzacyjny w miesiącu, w którym został wystawiony dokument LT. Pozostała różnica obciąża, co do zasady, konto zespołu 7 „Pozostałe koszty operacyjne”. W uzasadnionych przypadkach może być jednak odniesiona w ciężar strat nadzwyczajnych lub konta 080 „Środki trwałe w budowie”.

Likwidacja fizyczna obejmuje np. złomowanie czy utylizację, co powinno zostać udokumentowane protokołem likwidacji środka trwałego. Protokół ten jest podstawą wyksięgowania składnika majątku z ewidencji pozabilansowej. Protokół fizycznej likwidacji sporządza komisja likwidacyjna, w dniu dokonania likwidacji.

### SCHEMAT 1 PRZYCZYNY I ETAPY LIKWIDACJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH





Skutki likwidacji środka trwałego związanej z ogólnym ryzykiem gospodarowania są księgowane w poczet pozostałych kosztów operacyjnych. Natomiast wszelkie odzyski, czyli materiały, jakie uda się pozyskać w trakcie procesu likwidacji, jednostka może zaksięgować na konto magazynu – jeżeli odzyskane materiały podlegają składowaniu – lub w pozostałych przychodach operacyjnych. Inaczej wygląda sytuacja, gdy likwidacja ma związek z budową nowego środka trwałego. Wszelkie koszty i przychody związane z likwidacją będą korygowały wartość środków trwałych w budowie.

Wynik likwidacji środków trwałych jest wykazywany w rachunku zysków i strat łącznie. W przypadku zysku jednostka wykazuje jego wartość w pozycji „Zysk ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych”. W przypadku zaś straty – pozycją właściwą do jej wykazania będzie „Strata ze zbycia niefinansowych aktywów trwałych”.

Warto również dodać, że możliwa jest likwidacja majątku na skutek zdarzeń losowych. Środki trwałe zlikwidowane w wyniku przypadków losowych wpływają na wynik zdarzeń nadzwyczajnych. Jeśli majątek nie podlegał ubezpieczeniom, kwota nieumorzona trafia na konto strat nadzwyczajnych. Wszelkie kwoty uzyskane od ubezpieczyciela korygują zaś wynik zdarzeń nadzwyczajnych.

## ■ BUDOWA NOWEGO ŚRODKA TRWAŁEGO

Jeżeli likwidacja danego środka trwałego ma na celu budowę w tym miejscu innego obiektu, koszty likwidacji są kosztami bezpośrednio związanymi z budową nowego środka trwałego (zobacz art. 28 ust. 8 UOR). Do kosztów budowy nowego obiektu zalicza się w szczególności koszty przygotowania budowy, w tym także koszty likwidacji starych obiektów

(np. rozbiórka, transport itd.) oraz nieumorzona wartość likwidowanego obiektu.

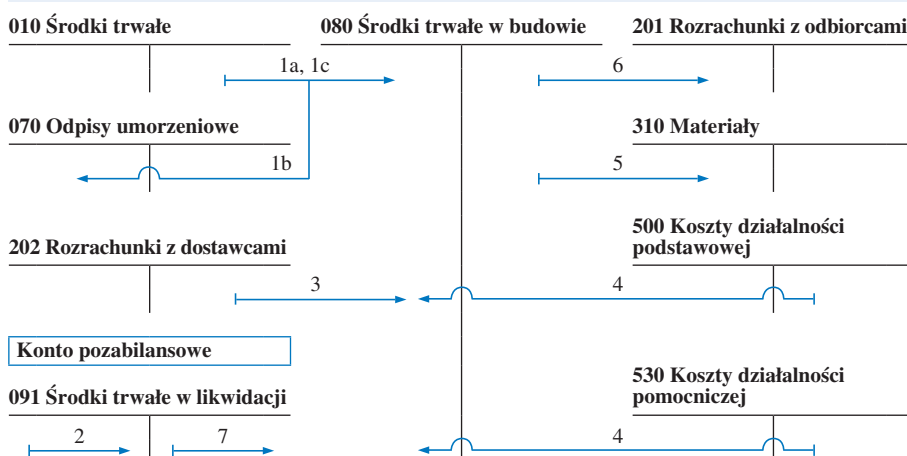
Na wartość nowo budowanego środka trwałego wpływa również wartość odzysków – zarówno przyjętych do magazynu, jak i sprzedanych. Wszystkie zatem wspomniane zdarzenia będą ewidencjonowane w korespondencji z kontem 080 „Środki trwałe w budowie”. Typowe zapisy księgowe związane z likwidacją środka trwałego i budową w jego miejsce nowego środka trwałego przedstawia poniższy schemat 2.

## ■ PODATEK DOCHODOWY

Przepisy ustaw o podatku dochodowym nie zabraniają uznania strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych za koszty uzyskania przychodów. Wyjątek od tej zasady dotyczy sytuacji, gdy likwidowane środki utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności.

Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów strat powsta-

**SCHEMAT 2 WYKAZ TYPOWYCH OPERACJI KSIĘGOWYCH DOTYCZĄCYCH LIKwidACJI ŚRODKA TRWAŁEGO I BUDOWY NOWEGO OBIEKTU**



### Objaśnienia:

Lp.	Treść operacji gospodarczych	Dekretacja	
		konto Wn	konto Ma
1.	LT – wyksięgowanie z ewidencji bilansowej likwidowanego środka trwałego:		
	a) wartość początkowa środka trwałego		010
	b) dotychczasowe umorzenie	070	
	c) nieumorzona wartość środka trwałego	080	
2.	Ujęcie w ewidencji pozabilansowej środka trwałego do czasu jego faktycznej likwidacji	091	
3.	Koszty usług obcych dotyczące likwidacji środka trwałego, np. rozbiórka, demontaż (dla uproszczenia pominięto podatek VAT)	080	202
4.	Koszty likwidacji środka trwałego we własnym zakresie na podstawie sporządzonej kalkulacji kosztów	080	500, 530*
5.	Wartość odzysku z likwidacji środka trwałego w postaci materiałów użytecznych gospodarczo, np. części zamienne	310	080
6.	Sprzedaż gruzu (dla uproszczenia pominięto podatek VAT)	201	080
7.	Wykreślenie zlikwidowanego środka trwałego z ewidencji pozabilansowej		091

\* W jednostkach sporządzających rachunek zysków i strat w postaci porównawczej wartość świadczeń wykonanych przez jednostkę we własnym zakresie ujmuje się na koncie 080 za pośrednictwem kont: 790 „Świadczenia (obroty) wewnętrzne jednostki” i 791 „Koszt własny świadczeń (obrotów) wewnętrznych jednostki”, zapisami: Wn 791 Ma 500, 530 oraz równoległe Wn 080 Ma 790.



łych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności. Z treści powyższego przepisu jednoznacznie wynika, iż decydującą przesłanką dla niezaliczenia do kosztów uzyskania przychodów tego określonego rodzaju strat jest wystąpienie zmiany rodzaju działalności powodującej utratę przez likwidowane środki trwałe przydatności gospodarczej. W tej kwestii wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w decyzji w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 13 listopada 2007 r., Nr 1401/PP-I/4210-12/07/KST, w której czytamy: „(...) z przedstawionego opisu stanu faktycznego należy wnioskować, iż decyzja o likwidacji środka trwałego została podyktowana względami ekonomicznymi, niezwiązanymi ze zmianą rodzaju działalności. Z wyjaśnień Spółki wynika bowiem, iż jej dotychczasowa działalność polegająca na wynajmie lokali biurowych i działalności w zakresie usług inżynierskich będzie przez Spółkę w dalszym ciągu kontynuowana także po wyburzeniu starego budynku i wybudowaniu nowego. Fakt, iż budowany budynek będzie posiadał także lokale mieszkalne przeznaczone do sprzedaży oznaczać może jedynie czasowe (tj. do momentu ich sprzedania) rozszerzenie działalności Spółki o działalność związaną ze sprzedażą lokali mieszkalnych. Ponieważ ustawa podatkowa nie zawiera definicji pojęcia »zmiana rodzaju działalności« w pełni uzasadnione staje się w świetle dotychczasowego orzecznictwa skorzystanie z definicji słownikowej. Zgodnie ze Słownikiem języka polskiego (Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2007) »zmiana« jest to zastąpienie czegoś czymś innym. Odnosząc to do przedmiotowej sprawy należy stwierdzić, iż dotychczasowa działalność Spółki nie zostaje zastąpiona przez inną, lecz jedynie rozszerzona czasowo

o sprzedaż lokali mieszkalnych nieprzeznaczonych na wynajem.

Zgodnie z wyżej wymienionym słownikiem »rozszerzenie« definiowane jest jako powiększenie zakresu poprzez dodanie nowych elementów, a tym samym rozszerzenie działalności nie może być uznane za zmianę w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT. (...) Dla podatkowej kwalifikacji strat powstałych w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych decydującym pozostaje ustalenie, czy utracenie przez te środki przydatności gospodarczej spowodowane zostało rezygnacją przez podatnika z prowadzenia określonego rodzaju działalności, w której to działalności wykorzystywany był ten likwidowany obecnie środek trwały. (...)”.

W kwestii likwidacji środka trwałego i budowy w jego miejsce nowego obiektu wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Rzeszowie w decyzji w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 2 stycznia 2007 r., Nr IS.I/2-4230/12/06. Czytamy w niej: „(...) w związku z projektowaną budową stacji paliw podjęto decyzję o zlikwidowaniu nie w pełni zamortyzowanego magazynu (wykorzystywanego wcześniej w działalności dochodzeniowo-detektywistycznej i ochroniarskiej), w celu powiększenia terenu przeznaczonego pod budowę nowego środka trwałego – stacji paliw. Z uwagi, iż likwidacji magazynu dokonano ze względu na planowane wytworzenie nowego środka trwałego, to zasadnym jest rozpoznanie niezamortyzowanej wartości likwidowanego budynku jako kosztu wytworzenia tego środka trwałego generującego jego wartość początkową podlegającą amortyzacji. Kosztem wytworzenia – zgodnie z zapisem art. 16g ust. 4 ustawy o CIT – jest wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne

koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych (...). Pojęcie »inne koszty« jest nieograniczonym katalogiem, do którego zaliczyć można wszelkie koszty związane bezpośrednio lub pośrednio z wytworzeniem nowego środka trwałego, które nie mogą być zaliczone do żadnej konkretnej kategorii kosztów wymienionych w art. 16g ust. 4 wyżej wymienionej ustawy. A zatem mogą to być koszty likwidacji – rozbiórki budynków i budowli w związku z prowadzoną inwestycją, powiększone o nieodpisaną część wartości początkowej likwidowanych obiektów, a pomniejszone o przychody z likwidacji.

Biorąc pod uwagę powyższe oraz stan faktyczny sprawy stwierdzić należy, iż nieumorzona wartość likwidowanego przez skarżącą środka trwałego nie stanowi kosztu uzyskania przychodu, jednakże wpływa na zwiększenie wartości nowo budowanego obiektu, a tym samym stanowi koszt uzyskania przychodu poprzez dokonywane odpisy amortyzacyjne. (...)”.

## ■ PODATEK VAT

Likwidacja środka trwałego nie jest czynnością opodatkowaną podatkiem VAT. Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 4 maja 2011 r., Nr ILPP2/443-1633/09/11-S/MR, w której czytamy: „(...) w sytuacji, gdy spółka zobowiązana była do usunięcia na własny koszt wszelkich poczynionych w lokalach nakładów stanowiących inwestycję w obcych środkach trwałych, po czym usunęła je z ewidencji środków trwałych, nie ciążył na niej obowiązek dokonania jakiegokolwiek korekty naliczonego podatku VAT. Dokonanie takich czynności stanowi bowiem likwidację tego środka trwałego, a zatem czynność niepodlegającą podatkowi od towarów i usług. (...)”.

Stanowisko takie potwierdzają również inne organy skarbowe,



w tym między innymi Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z dnia 22 lutego 2011 r., Nr IPPP2/443-961/10-3/KG, czy Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z dnia 26 października 2011 r., Nr IPTPP1/ 443-569/11-2/MS.

## EWIDENCJA KSIĘGOWA



### PRZYKŁAD 1:

Spółka „Alfa” posiada w ewidencji środków trwałych dwie maszyny produkcyjne nr 1 i 2. Maszyna nr 1 o wartości początkowej 300.000 zł jest w pełni umorzona. Maszyna nr 2 o wartości początkowej 100.000 zł jest umorzona w wysokości 80.000 zł. W związku z modernizacją parku maszynowego obie maszyny zostały postawione w stan likwidacji oraz dokonano fizycznej likwidacji maszyn poprzez ich złomowanie.

Ewidencję księgową likwidacji powyższych środków trwałych przedstawia schemat 3 na stronie 13, natomiast procedurę likwidacji środka trwałego obrazuje dowód likwidacji środka trwałego oraz protokół likwidacji środków trwałych zamieszczone obok.



### PRZYKŁAD 2:

Spółka z o.o. posiada starą halę produkcyjną. W związku z faktem, iż budynek nadaje się do rozbiórki podjęto decyzję o likwidacji środka trwałego. Wartość początkowa środka trwałego wynosiła 100.000 zł, zaś wartość dokonanych odpisów amortyzacyjnych to kwota 80.000 zł. Firma otrzymała fakturę VAT za koszty rozbiórki budynku w kwocie 7.000 zł netto (plus podatek VAT – 23%). Spółka sprzedała gruz o wartości 500 zł netto (plus podatek VAT – 23%).

Ewidencję księgową powyższych operacji przedstawia schemat 4 zamieszczony na stronie 13.

### Spółka „Alfa”

(pieczęć jednostki)

Data, dnia 30 czerwca 2012 r.

LT 01/2012

### DOWÓD LIKWIDACJI ŚRODKA TRWAŁEGO

Nazwa środka trwałego: *maszyna nr 1 – szt. 1*

Numer KRŚ: 490

Numer inwentarzowy: 88/2003

Powód likwidacji środka trwałego: *W związku z odnowieniem parku maszyn dokonano likwidacji zużytej maszyny, której koszty remontu przekraczają koszty nabycia nowej maszyny.*

Informacje dotyczące wartości środka trwałego:

1. Wartość początkowa: 300.000 zł

2. Dotychczasowe umorzenie: 300.000 zł

Komisja likwidacyjna:

1. Jan Kowalski

2. Jan Nowak

Decyzję komisji zatwierdzam (kierownik jednostki):

*Andrzej Nowak*

### Spółka „Alfa”

(pieczęć jednostki)

Data, dnia 1 lipca 2012 r.

### Protokół likwidacji środków trwałych

Komisja likwidacyjna w składzie:

1. Jan Kowalski – przewodniczący

2. Jan Nowak – członek

w obecności osób materialnie odpowiedzialnych: *Krzysztof Iks*

Dokonała w dniu 01 lipca 2012 r. oględzin niżej wymienionych środków trwałych i stwierdziła, że z uwagi na zużycie *maszyna nr 1* nadaje się jedynie do likwidacji poprzez złomowanie.

W związku z powyższym dokonano likwidacji środków trwałych: *maszyny nr 1* zniszczonych/nieprzydatnych jak niżej:

Lp.	Nazwa środka	Nr inwentarzowy	Ilość	Cena w zł	Wartość w zł	Sposób fizycznej likwidacji
1.	Maszyna nr 1	88/2003	1	300.000	300.000	złomowanie
Razem				300.000		

Podpisy członków komisji:

*Jan Kowalski*

*Jan Nowak*

Podpis osoby materialnie odpowiedzialnej

*Krzysztof Iks*

Zatwierdzam likwidację

*Andrzej Nowak*

(pieczęć i podpis kierownika jednostki)



## SCHEMAT 3 EWIDENCJA KSIĘGOWA LIKWIDACJI ŚRODKÓW TRWAŁYCH

<b>015 Środki trwałe – Maszyny i urządzenia techniczne</b>		<b>075 Odpisy umorzeniowe – Maszyny i urządzenia techniczne</b>		<b>201 Rozrachunki z odbiorcami</b>		<b>Konto pozabilansowe</b>	
Sp)	300.000	1)	300.000	8)	500	3)	300.000
Sp)	100.000	2b)	80.000			4)	100.000
<b>202 Rozrachunki z dostawcami</b>		<b>769 Inne przychody operacyjne</b>		<b>779 Inne koszty operacyjne</b>		<b>091 Środki trwałe w likwidacji</b>	
	2.000 (7)	2c)	20.000		500 (8)		300.000 (5)
		7)	2.000				100.000 (6)

## Objaśnienia:

Lp.	Treść operacji gospodarczych	Kwota w zł	Dekretacja	
			konto Wn	konto Ma
1.	Dokument LT – postawienie w stan likwidacji maszyny nr 1:	300.000	075	015
2.	Dokument LT – postawienie w stan likwidacji maszyny nr 2:			
	a) wartość początkowa maszyny	100.000		015
	b) dotychczasowe umorzenie maszyny	80.000	075	
	c) wartość netto maszyny	20.000	769	
3.	Ewidencja pozabilansowa maszyny nr 1	300.000	091	
4.	Ewidencja pozabilansowa maszyny nr 2	100.000	091	
5.	Protokół fizycznej likwidacji maszyny nr 1	300.000		091
6.	Protokół fizycznej likwidacji maszyny nr 2	100.000		091
7.	Faktura VAT za złomowanie maszyn (pominięto kwestię podatku VAT)	2.000	769	202
8.	Sprzedaż złomu uzyskanego z utylizacji maszyn (pominięto kwestię podatku VAT)	500	201	779

## SCHEMAT 4 EWIDENCJA KSIĘGOWA LIKWIDACJI HALI PRODUKCYJNEJ I BUDOWY NOWEGO BUDYNKU

<b>013 Środki trwałe – Budynki i lokale</b>		<b>073 Odpisy umorzeniowe – Budynki i lokale</b>		<b>082 Środki trwałe w budowie i ulepszenia środków trwałych</b>		<b>201 Rozrachunki z odbiorcami</b>	
	100.000 (1a)	1b)	80.000	1c)	20.000	5c)	615
				3a)	7.000		
<b>202 Rozrachunki z dostawcami</b>		<b>222-02 Rozliczenie należnego podatku VAT</b>		<b>222-03 Rozliczenie naliczonego podatku VAT</b>		<b>Konto pozabilansowe</b>	
	8.610 (3c)		115 (5b)	3b)	1.610	<b>091 Środki trwałe w likwidacji</b>	
						2)	100.000 (4)

## Objaśnienia:

Lp.	Treść operacji gospodarczych	Kwota w zł	Dekretacja	
			konto Wn	konto Ma
1.	LT – likwidacja hali produkcyjnej przeznaczonej do rozbiórki:			
	a) wartość początkowa środka trwałego	100.000		013
	b) dotychczasowe umorzenie środka trwałego	80.000	073	
	c) wartość netto środka trwałego	20.000	082	
2.	Ujęcie środka trwałego w ewidencji pozabilansowej do czasu jego fizycznej likwidacji	100.000	091	
3.	FV – usługi obce za rozbiórkę hali produkcyjnej:			
	a) wartość netto usługi	7.000	082	
	b) podatek VAT – 23%	1.610	222-03	
	c) wartość brutto	8.610		202
4.	Wyksięgowanie z ewidencji pozabilansowej rozebranej hali produkcyjnej	100.000		091
5.	FV – sprzedaż gruzu z rozbiórki hali produkcyjnej:			
	a) wartość netto	500		082
	b) podatek VAT należny – 23%	115		222-02
	c) wartość brutto	615	201	

J. Szyszkowska



## PODSTAWA PRAWNA:

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 z późn.zm.), zwana UOR.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. poz. 361 z późn.zm.), zwana ustawą o PIT.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn.zm.), zwana ustawą o CIT.
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn.zm.), zwana ustawą o VAT.