

WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE W FIRMIE

I. Zasady ogólne dotyczące amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych	str. 3
1. Definicja wartości niematerialnych i prawnych	str. 3
2. Składniki majątku niepodlegające amortyzacji	str. 4
3. Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych.....	str. 4
3.1. Nabycie w drodze kupna	str. 4
3.2. Nabycie nieodpłatne	str. 5
3.3. Nabycie w formie wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki będącej osobą prawną.....	str. 5
3.4. Nabycie w formie wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną.....	str. 6
3.5. Współwłasność	str. 6
4. Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych	str. 6
II. Wartości niematerialne i prawne – wybrane zagadnienia praktyczne	str. 7
1. Zakup i amortyzacja licencji nabytej w związku z wytwarzaniem produktu	str. 7
1.1. Zakup licencji upoważniającej do korzystania z patentu	str. 7
1.2. Jak rozliczyć niezamortyzowaną wartość licencji po zakończeniu okresu jej ważności?	str. 8
2. Rozpoczęcie amortyzacji majątkowych praw autorskich.....	str. 9
3. Wydatki na utworzenie strony internetowej	str. 10
4. Koszty prac rozwojowych po 1 stycznia 2016 r.	str. 11
5. Grupa wartości niematerialnych i prawnych	str. 13
6. Opłata patentowa dotycząca elementu środka trwałego	str. 14
7. Nabycie oraz amortyzacja wielostanowiskowej licencji na program komputerowy	str. 16
8. Amortyzacja wielomodułowego programu komputerowego	str. 18
9. Sporadycznie używany program FK.....	str. 19
10. Koncesje na wydobywanie kopalin.....	str. 20

11. Sezonowa amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych.....	str. 22
12. Modernizacja lokalu objętego spółdzielczym prawem do lokalu użytkowego ..	str. 23
III. Wartości niematerialne i prawne w interpretacjach organów podatkowych i w orzecznictwie	str. 25
1. Firmowe logo otrzymane w drodze darowizny	str. 25
2. Zmiana roku podatkowego a wielkość rocznych odpisów amortyzacyjnych	str. 27
3. Unijny znak towarowy jako wartość niematerialna i prawna	str. 28
4. Aport w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa.....	str. 29
5. Ustalenie wartości początkowej know-how	str. 30
6. Opłata licencyjna za użytkowanie oprogramowania a wartość początkowa prawa.....	str. 32
7. Otrzymany aportem niezarejestrowany znak towarowy może być w przyszłości amortyzowany	str. 33
8. Bez wartości początkowej nie jest możliwa amortyzacja	str. 34



PROGRAM DRUKI Gofin

AKTYWNE WZORY DRUKÓW I UMÓW

WERSJA KOMERCYJNA

Wersja komercyjna (płatna) Programu oprócz opcji podstawowych posiada wiele dodatkowych funkcji, wśród nich:

- Możliwość instalowania Programu na wielu stanowiskach - zgodnie z wykupioną licencją
- Tworzenie i obsługa bazy podmiotów
- **NOWOŚĆ !** Możliwość przesyłania wybranych druków do systemu e-deklaracje
- **NOWOŚĆ !** Dostęp do przykładów wypełnień wybranych druków

Ponadto wersja komercyjna Programu może być wykorzystywana do celów **usługowych i zarobkowych** (komercyjnych) oraz do współpracy z kontrahentami np. w firmach, instytucjach lub biurach rachunkowych.

Prowadzisz działalność gospodarczą ?!

Zamów licencję na 2016 rok – www.sklep.gofin.pl

I. ZASADY OGÓLNE DOTYCZĄCE AMORTYZACJI WARTOŚCI NIEMATERIALNYCH I PRAWNYCH

1. Definicja wartości niematerialnych i prawnych

Zgodnie z art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22b ust. 1 ustawy o PDOF), za wartości niematerialne i prawne, podlegające amortyzacji, uważa się nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
 - 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
 - 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
 - 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
 - 5) licencje,
 - 6) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 1410 ze zm.),
 - 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)
- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Za wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji uważa się także, niezależnie od przewidywanego okresu użytkowania:

- 1) wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:
 - a) kupna,
 - b) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a ustawy o PDOP, dokonuje korzystający,
 - c) wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji (dotyczy jedynie podatników CIT),
- 2) koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:
 - a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz
 - b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz
 - c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii,
- 3) składniki majątku, wymienione w art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22b ust. 1 ustawy o PDOF), niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na potrzeby związane z prowadzoną działalnością na podstawie umowy leasingu, zawartej z właścicielem lub współwłaścicielami albo uprawnionymi do korzystania z tych wartości – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a ustawy o PDOP (odpowiednio rozdziału 4a ustawy o PDOF) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający.

2. Składniki majątku niepodlegające amortyzacji

Zgodnie z art. 16c ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22c ustawy o PDOF), amortyzacji nie podlegają m.in.:

- wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22b ust. 2 pkt 1 ustawy o PDOF),
- składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane; w tym przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność.

Podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku, których wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł. Wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania.

3. Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych

Podstawą dokonywania odpisów amortyzacyjnych jest prawidłowo określona wartość początkowa danej wartości niematerialnej i prawnej. Wartość tę ustala się na dzień przyjęcia środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania.

3.1. Nabycie w drodze kupna

Przepisy przewidują, że wartością początkową odpłatnie nabytych wartości niematerialnych i prawnych jest ich cena nabycia. W myśl art. 16g ust. 3 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22g ust. 3 ustawy o PDOF), za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy:

- powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, odsetek, prowizji, oraz
- pomniejszoną o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku. Poza tym cenę nabycia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania wartości niematerialnej i prawnej (art. 16g ust. 5 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 22g ust. 5 ustawy o PDOF).

Podatkowe zasady ustalania różnic kursowych regulują przepisy art. 15a ustawy o PDOP (odpowiednio art. 24c ustawy o PDOF).

Dodatknie różnice kursowe powstają w przypadku, gdy wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej po przeliczeniu na złote według kursu średniego ogłaszanego przez NBP jest wyższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty, przeliczonej według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tego dnia. Natomiast ujemne różnice kursowe powstają w sytuacji odwrotnej, tj. gdy wartość poniesionego kosztu wyrażonego w walucie obcej jest niższa od wartości tego kosztu w dniu zapłaty (z zastosowaniem odpowiednich kursów walut).

Przykład

Podatnik nabył od zagranicznego dostawcy z UE program komputerowy za kwotę 10.000 euro. Dodatkowo poniósł koszty transportu i ubezpieczenia w drodze, w łącznej kwocie 200 zł.

Wartość początkową ustalono następująco:

- cena nabycia 10.000 euro przeliczona po średnim kursie NBP z dnia poprzedzającego dzień wystawienia faktury, równym 4,00 zł/euro, co wyniosło 40.000 zł,*
- koszty transportu i ubezpieczenia w drodze w kwocie 200 zł,*
- różnica kursowa w kwocie 2.000 zł powstała przed dniem oddania środka trwałego do używania w wyniku zapłaty zobowiązania rozliczonego z zastosowaniem do wyceny kursu średniego NBP z dnia poprzedzającego dzień zapłaty, równego 4,20 zł/euro (42.000 zł – 40.000 zł).*

Razem: 42.200 zł (40.000 zł + 200 zł + 2.000 zł).

Ponadto różnice kursowe mogą powstać w związku z regulowaniem wydatków środkami pieniężnymi z rachunku walutowego. Powstanie różnic kursowych od własnych środków na rachunku walutowym regulują przepisy art. 15a ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 24c ust. 2 pkt 3 i ust. 3 pkt 3 ustawy o PDOF). Przepisy te stanowią, że gdy wartość otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest niższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, wówczas powstają dodatnie różnice kursowe. W odwrotnej sytuacji, tj. jeżeli wartość otrzymanych lub nabytych środków lub wartości pieniężnych w walucie obcej w dniu ich wpływu jest wyższa od wartości tych środków lub wartości pieniężnych w dniu zapłaty lub innej formy wypływu tych środków lub wartości pieniężnych, według faktycznie zastosowanego kursu waluty z tych dni, wówczas powstają ujemne różnice kursowe.

Ujemne różnice kursowe zwiększają wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej, natomiast różnice kursowe dodatnie powodują zmniejszenie tej wartości.

3.2. Nabycie nieodpłatne

W razie nabycia wartości niematerialnych i prawnych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób ich wartość początkową ustala się w wysokości wartości rynkowej z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości. Wartość początkową składników majątku wymagających montażu, powiększa się o wydatki poniesione na ich montaż.

3.3. Nabycie w formie wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki będącej osobą prawną

W sytuacji nabycia wartości niematerialnych i prawnych w postaci wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki albo spółdzielni, za wartość początkową uważa się ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu wartość poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

3.4. Nabycie w formie wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną

Zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 4a ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22g ust. 1 pkt 4 ustawy o PDOF), za wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych, uważa się, w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki niebędącej osobą prawną:

- a) wartość początkową, od której dokonywane były odpisy amortyzacyjne – jeżeli przedmiot wkładu był amortyzowany,
- b) wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie przedmiotu wkładu, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów w jakiegokolwiek formie – jeżeli przedmiot wkładu nie był amortyzowany,
- c) wartość określoną zgodnie z art. 14 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 19 ustawy o PDOF) (tj. wartość rynkową) – jeżeli ustalenie wydatków na nabycie przedmiotu wkładu przez wspólnika wnoszącego wkład, będącego osobą fizyczną, jest niemożliwe i przedmiot wkładu nie był wykorzystywany przez wnoszącego wkład w prowadzonej działalności gospodarczej, z wyłączeniem wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez wspólnika we własnym zakresie.

3.5. Współwłasność

W razie gdy składnik majątku stanowi współwłasność podatnika, wartość początkową tego składnika ustala się w takiej proporcji jego wartości, w jakiej pozostaje udział podatnika we własności tego składnika majątku (art. 16g ust. 8 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 22g ust. 11 ustawy o PDOF).

Zasada ta nie ma zastosowania do składników majątku stanowiących wspólność majątkową małżonków, chyba że małżonkowie wykorzystują składnik majątku w działalności gospodarczej prowadzonej odrębnie.

4. Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych jedyną dopuszczalną metodą amortyzacji jest metoda liniowa.

Zgodnie z art. 16m ust. 1 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22m ust. 1 ustawy o PDOF) okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż:

- 1) od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich – 24 miesiące;
- 2) od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące;
- 3) od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych – 12 miesięcy;
- 4) od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – 60 miesięcy.

Jeżeli wynikający z umowy okres używania praw majątkowych, o których w pkt 2, jest krótszy od okresu ustalonego w tym przepisie, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy.

Podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Dodajmy, że odpisów amortyzacyjnych od własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej dokonuje się przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5%.

II. WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE – WYBRANE ZAGADNIENIA PRAKTYCZNE

1. Zakup i amortyzacja licencji nabytej w związku z wytwarzaniem produktu

1.1. Zakup licencji upoważniającej do korzystania z patentu

Zamierzamy wytwarzać produkt z udziałem składnika, którego produkcja jest opatentowana. W tym celu zamierzamy wykupić 3-letnią licencję od wynalazcy. Jak rozliczyć taki wydatek dla celów podatkowych i bilansowych?

Jeżeli zakupiona licencja stanowiąca wartość niematerialną i prawną może być uznana za autorskie prawo majątkowe, to okres amortyzacji może wynosić 3 lata zarówno dla celów podatkowych, jak i bilansowych. W przeciwnym razie minimalny okres amortyzacji ustalony dla celów podatkowych wynosić będzie 5 lat, natomiast dla celów bilansowych – 3 lata.

Zgodnie z art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP, amortyzacji podlegają nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania m.in. autorskie lub pokrewne prawa majątkowe oraz licencje o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu. Stanowią one wartości niematerialne i prawne.

Podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem ich amortyzacji.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej stanowiących wartości niematerialne i prawne praw autorskich nie może być krótszy niż 24 miesiące. Natomiast od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych, w tym licencji innych niż na programy komputerowe lub wyświetlanie filmów oraz emisję programów radiowych i telewizyjnych – zasadniczo 60 miesięcy (por. art. 16m ustawy o PDOP).

Zatem dla rozstrzygnięcia wątpliwości poruszonej w pytaniu należy przede wszystkim ustalić, czy nabyta licencja może być uznana za prawo autorskie.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 666), **przedmiotem prawa autorskiego jest każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia.**

Jeżeli zatem zakupiona licencja będzie mogła być uznana za autorskie prawo majątkowe, to okres jego amortyzacji nie będzie mógł być krótszy niż ww. 24 miesiące. Oznaczałoby

to, że dopuszczalne byłoby pełne zamortyzowanie takiego prawa w okresie trwania „licencji”. Jeżeli jednak uznanie nabytej licencji za prawo autorskie nie jest zasadne, to minimalny okres amortyzacji takiej licencji wyniesie 60 miesięcy, czyli 5 lat.

Dla celów bilansowych do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki. W szczególności są to autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje.

Odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się na analogicznych zasadach, jakie stosuje się do środków trwałych, tj. drogą systematycznego, planowego rozłożenia ich wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu wartości niematerialnej i prawnej do używania, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową lub przeznaczenia do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia ich niedoboru.

Przy ustalaniu okresu amortyzacji i rocznej stawki amortyzacyjnej uwzględnia się okres ekonomicznej użyteczności wartości niematerialnej i prawnej.

Tak więc uwzględniając fakt, że okres, na jaki nabyto licencję, wynosi 3 lata, zasadne będzie przyjęcie dla celów bilansowych takiego samego okresu amortyzacji. Oznaczać to będzie przyjęcie rocznej stawki amortyzacyjnej na poziomie 33,33%.

1.2. Jak rozliczyć niezamortyzowaną wartość licencji po zakończeniu okresu jej ważności?

Licencja (udzielona na 36 miesięcy) będzie amortyzowana zgodnie z ustawą podatkową przez minimalny okres 60-miesięcy. Co zrobić z jej niezamortyzowaną wartością początkową po zakończeniu ważności licencji?

Licencja umożliwiająca korzystanie z objętych nią praw w okresie krótszym niż minimalny okres amortyzacji, przewidziany w ustawie podatkowej, powinna zostać „zlikwidowana” wraz z ustaniem jej ważności. Na moment jej likwidacji niezamortyzowana wartość może podlegać zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie z art. 16b ustawy o PDOP, amortyzacji podlegają nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania m.in. licencje o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych (dalej: wnip).

Odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wnip (podobnie jak od wartości początkowej środków trwałych) **dokonuje się** począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym tę wartość wprowadzono do ewidencji, **do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji**, zbyto lub stwierdzono ich niedobór.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej, stanowiących wnip, licencji innych niż na programy komputerowe lub wyświetlanie filmów oraz emisję

programów radiowych i telewizyjnych nie może być krótszy co do zasady niż 60 miesięcy (por. art. 16m ustawy o PDOP), co odpowiada stawce amortyzacyjnej równej 20% rocznie.

W przypadku opisanym w pytaniu, minimalny okres amortyzacji (60 miesięcy) wynikający z ustawy podatkowej jest dłuższy niż okres, na jaki została udzielona licencja (36 miesięcy). Oznacza to, że na moment ustania uprawnień wynikających z licencji, jako nierozliczona (niezamortyzowana) pozostanie część jej wartości początkowej.

Choć przepisy ustaw podatkowych nie regulują skutków likwidacji wnip, naszym zdaniem, na moment ustania uprawnień licencyjnych należy dokonać takiej „likwidacji”. W jej wyniku należy wykreślić wnip z ewidencji oraz odnieść jej niezamortyzowaną wartość do kosztów uzyskania przychodów.

W naszej ocenie, nie jest uzasadnione dalsze amortyzowanie wnip, z której jednostka nie korzysta, gdyż utraciła do niej uprawnienia.

W ewidencji księgowej okres amortyzacji wnip powinien pokrywać się z okresem, na jaki udzielono licencji. W efekcie, na moment jej wygaśnięcia, cała wartość początkowa wnip powinna być już zamortyzowana.

W ewidencji księgowej, w związku z likwidacją w 100% zamortyzowanej wnip, mogą wystąpić następujące zapisy:

- **Wn konto 07-2** „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”,
- **Ma konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”.

Gdyby jednak, na zasadzie uproszczenia, dla celów bilansowych przyjęto okres amortyzacji określony w przepisach o podatku dochodowym, to wraz z likwidacją wnip należałoby dokonać następujących księgować:

- wyksięgowanie z ewidencji bilansowej dotychczasowych odpisów amortyzacyjnych:
 - **Wn konto 07-2**,
 - **Ma konto 02**;
- odniesienie w koszty niezamortyzowanej wartości początkowej wnip:
 - **Wn konto 76-1** „Pozostałe koszty operacyjne”,
 - **Ma konto 02**.

2. Rozpoczęcie amortyzacji majątkowych praw autorskich

Spółka z o.o. podpisała umowę o dzieło dotyczącą nabycia majątkowych praw autorskich (artykułów). W którym momencie można rozpocząć ich amortyzację zakładając, że prawa do artykułów spełniają przesłanki do uznania za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne? Czy dokonywanie odpisów amortyzacyjnych będzie możliwe również wówczas, gdy wartość prawa będzie niższa od 3.500 zł?

Rozpoczęcie amortyzacji wartości niematerialnej i prawnej następuje od miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia wartości do ewidencji. Zaś wprowadzenie do ewidencji powinno nastąpić w miesiącu przekazania jej do używania. Wartości niematerialne i prawne mogą być amortyzowane, na ogólnych zasadach, nawet wówczas, gdy ich cena nabycia jest niższa niż 3.500 zł.

Zgodnie z art. 16b ustawy o PDOP, amortyzacji podlegają, jako wartości niematerialne i prawne (dalej: wnip), nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania m.in.: **autorskie lub pokrewne prawa majątkowe** o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane

z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania innemu podmiotowi na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.

Rozpoczęcie amortyzacji wnip (podobnie jak środków trwałych) następuje w myśl art. 16h ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym wnip wprowadzono do ewidencji i trwa do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postanowiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór.

Również tak samo jak środki trwałe, wnip podlega wprowadzeniu do ewidencji, tj. najpóźniej w miesiącu przekazania jej do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie wnip.

Odnosząc się do kwestii prawa do amortyzacji wnip o wartości równej lub niższej od 3.500 zł, należy przywołać art. 16f ust. 3 ustawy o PDOP. Wynika z niego, iż w przypadku, gdy wartość początkowa wnip jest równa lub niższa niż 3.500 zł, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych zgodnie z art. 16h-16m, czyli według zasad ogólnych.

Jeżeli zatem nabyte przez spółkę autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, jako spełniające definicję wnip, zostały wprowadzone do ewidencji, to od następnego miesiąca można rozpocząć dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od ich wartości początkowych.

Jak wynika z art. 16m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od zaliczonych do wnip praw autorskich nie może być krótszy niż 24 miesiące, co oznacza możliwość zastosowania stawki amortyzacyjnej w wysokości równej maksymalnie 50% rocznie.

Dodajmy, że w sytuacji, gdy wartość wnip jest równa lub niższa od 3.500 zł, podatnicy mają prawo dokonać amortyzacji jednorazowo w miesiącu oddania takiej wnip do używania albo w miesiącu następnym. Mogą także nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych, zaliczając wydatki poniesione na jej nabycie bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania jej do używania.

3. Wydatki na utworzenie strony internetowej

Jak rozliczyć wydatek na zakup usługi dotyczącej utworzenia strony internetowej, jeżeli na fakturze zamieszczono informację o przeniesieniu praw autorskich?

Co do zasady, wydatki na utworzenie strony internetowej podlegają zaliczeniu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu ich poniesienia. Jedynie w przypadku, gdy nabycie usługi wykonania strony wiąże się z przeniesieniem praw autorskich lub nabyciem licencji, może powstać podlegająca amortyzacji wartość niematerialna i prawna.

W oparciu o art. 22 ust. 1 ustawy o PDOP, wydatki na utworzenie strony internetowej, bez względu na ich wysokość, stanowią koszty uzyskania przychodów i jako koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami są potrącalne w momencie ich poniesienia.

Co istotne, w wyjątkowych przypadkach, przy nabyciu usług służących utworzeniu strony internetowej, może dojść do powstania wartości niematerialnej i prawnej, o której mowa

w art. 22b ustawy o PDOF. Dotyczy to sytuacji, gdy podmiot tworzący taką stronę wraz z wykonaniem usługi dokona przeniesienia na zamawiającego praw autorskich lub licencyjnych. W takim przypadku poniesione wydatki, o wartości przekraczającej 3.500 zł, należy rozliczyć jako nabycie podlegającej amortyzacji wartości niematerialnej i prawnej. Przy czym zgodnie z art. 22m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych w postaci praw autorskich (także licencji czy sublicencji na programy komputerowe) nie może być krótszy niż 24 miesiące.

Prawa autorskie kwalifikujące się do wartości niematerialnych i prawnych, o wartości nieprzekraczającej 3.500 zł, mogą natomiast:

- zostać jednorazowo zamortyzowane lub,
- zaliczone bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów bez kwalifikowania ich do wartości niematerialnych i prawnych.

Mogą również (ale nie muszą) być amortyzowane na ogólnych zasadach.

W analogiczny sposób, jaki zostanie przyjęty dla celów podatkowych, może przebiegać rozliczenie omawianych wydatków dla celów bilansowych.

W uzupełnieniu dodajmy, że koszty zakupu usług hostingu czy pozycjonowania stron – o ile dotyczą przyszłych okresów sprawozdawczych – powinny być rozliczane w czasie z wykorzystaniem konta 64 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”.

4. Koszty prac rozwojowych po 1 stycznia 2016 r.

Budujemy prototyp maszyny (nie prowadzimy jednak działalności badawczo-rozwojowej w sposób systematyczny). Jeżeli zamierzony cel zostanie osiągnięty, to urządzenie zostanie sprzedane albo będzie wykorzystywane do świadczenia usług. Czy są to koszty bieżące, czy powstaną w związku z tym wartości niematerialne i prawne?

Wydatki na budowę prototypu maszyny należy uznać za koszty prac rozwojowych. Mogą być one zaliczane do kosztów uzyskania przychodów na bieżąco albo przez okres 12 miesięcy począwszy od miesiąca, w którym wydatki zostały poniesione, albo jednorazowo po zakończeniu takich prac, albo w ramach amortyzacji powstałej wartości niematerialnej i prawnej.

Od 1 stycznia 2016 r. do ustaw o podatku dochodowym wprowadzono m.in. definicję prac rozwojowych. Jak wynika z art. 4a pkt 28 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 5a pkt 40 ustawy o PDOF), ilekroć w ustawie jest mowa o **pracach rozwojowych**, oznacza to nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

- opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,

- b) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

Zgodnie z powyższym, **ponoszone przez pytającą jednostkę wydatki na budowę prototypu maszyny należy kwalifikować do kosztów prac rozwojowych.**

Jak stanowi art. 15 ust. 4a ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22 ust. 7b ustawy o PDOF), koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- 1) w miesiącu, w którym wydatki na te prace zostały poniesione albo poczynszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- 2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym prace zostały zakończone, albo
- 3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22m ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOF) od powstałej wartości niematerialnej i prawnej.

Stosownie do art. 16b ust. 2 pkt 3 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22b ust. 2 pkt 2 ustawy o PDOF), koszty prac rozwojowych zakończonych pozytywnym wynikiem, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, podlegają uznaniu za „wartości niematerialne i prawne” niezależnie od przewidywanego okresu używania ich efektu, jeżeli:

- a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz
- b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz
- c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Odpisów amortyzacyjnych od uznanych za wartości niematerialne i prawne prac rozwojowych dokonuje się, w okresie nie krótszym niż 12 miesięcy, licząc od miesiąca następującego po miesiącu, w którym wartości te zostały wprowadzone do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych.

Jakie koszty poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową uważa się za „koszty kwalifikowane”, które mogą być odliczane od podstawy opodatkowania?

Od 1 stycznia 2016 r. dodano do ustawy o PDOP art. 18d (odpowiednio art. 26e do ustawy o PDOF). Wynika z niego, że od podstawy opodatkowania odlicza się koszty uzyskania przychodów poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową. Są to tzw. „koszty kwalifikowane”.

Działalność badawczo-rozwojowa to działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Do kosztów kwalifikowanych zalicza się:

- należności ze stosunku pracy oraz składki z tytułu tych należności, w części finansowanej przez płatnika składek, jeżeli te należności i składki dotyczą pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej,
- nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową,

- ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej,
- odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym z podatnikiem.

Za koszty kwalifikowane uważa się tu również dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością. Do kosztów tych nie stosuje się art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 45 ustawy o PDOF).

UWAGA! Kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć limitów określonych w art. 18d ust. 7 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 26e ust. 7 ustawy o PDOF).

W przypadku ww. należności ze stosunku pracy oraz składek z tytułu tych należności (w części finansowanej przez płatnika składek), kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć 30% tych kosztów. Z kolei w przypadku pozostałych kosztów kwalifikowanych, ich kwota nie może przekroczyć:

- a) **20% tych kosztów** – jeżeli podatnik jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej,
- b) **10% tych kosztów** – w przypadku pozostałych podatników.

Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie.

Prawo do odliczenia nie przysługuje podatnikowi, jeżeli w roku podatkowym prowadził działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia.



WAŻNE: Odliczenia ww. kosztów kwalifikowanych dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym je poniesiono. Podatnicy, którzy korzystają z tego odliczenia, mają obowiązek wykazać w zeznaniu koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu.

Jeśli podatnik poniósł za rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie trzy lata podatkowe, następujące bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową są zobowiązani wyodrębnić w prowadzonych księgach rachunkowych (lub podatkowej księdze przychodów i rozchodów) koszty działalności badawczo-rozwojowej (zob. art. 9 ust. 1b ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 24a ust. 1b ustawy o PDOF).

5. Grupa wartości niematerialnych i prawnych

Nabyliśmy grupę licencji programów komputerowych, których łączna wartość przekracza 3.500 zł, a jednostkowa jest dużo niższa. Czy można zaliczyć je do wspólnej pozycji wartości niematerialnych i prawnych i amortyzować przez okres określony ustawą o podatkowej?

Licencje stanowiące wartości niematerialne i prawne (dalej: wnip) o wartości nieprzekraczającej 3.500 zł mogą być odpisane bezpośrednio w koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania albo amortyzowane na ogólnych zasadach.

Licencje na programy komputerowe o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, stanowią wnip (por. art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP oraz art. 22b ust. 1 ustawy o PDOF).

Podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych od składników majątku zaliczanych do wnip, których wartość początkowa nie przekracza 3.500 zł. Wówczas wydatki poniesione na ich nabycie stanowią koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania (por. art. 16d ustawy o PDOP). Ponadto, jak wskazano w art. 16f ust. 3 ustawy o PDOP, gdy wartość początkowa jest równa lub niższa niż 3.500 zł, podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych na ogólnych zasadach albo jednorazowo w miesiącu oddania do używania wartości niematerialnej i prawnej, albo w miesiącu następnym.

Przepisy podatkowe nie przewidują dokonywania zbiorczych odpisów amortyzacyjnych dla jednorodnych grup niskocennych składników majątku spełniających definicję środków trwałych czy wnip.

Taki sposób amortyzacji dopuszcza natomiast art. 32 ust. 6 ustawy o rachunkowości. Jak wynika z tego przepisu, dla środków trwałych, ale również wnip (por. art. 33 ust. 1 ustawy) o niskiej jednostkowej wartości początkowej można ustalać odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe w sposób uproszczony, przez dokonywanie zbiorczych odpisów dla grup środków (wnip) zbliżonych rodzajem i przeznaczeniem lub jednorazowo odpisując wartość tego rodzaju składnika majątku.

Uwzględniając powyższe, pomimo, że jak wskazano, ustawy o podatku dochodowym nie przewidują łączenia w grupy jednakowych wartości niematerialnych i prawnych o niskiej wartości, naszym zdaniem, taki sposób amortyzacji nie powinien być kwestionowany również dla celów podatkowych.

W efekcie takiej klasyfikacji wartość odpisu amortyzacyjnego naliczonego od wartości zbiorczej grupy wnip będzie bowiem taka sama jak suma odpisów amortyzacyjnych naliczanych od poszczególnych wnip. Zatem nie istnieje ryzyko zawyżenia wysokości takiego odpisu, a tym samym wysokości kosztów uzyskania przychodów.

Dodajmy, że zgodnie z art. 16m ust. 1 ustawy o PDOP, okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od licencji (sublicencji) na programy komputerowe nie może być krótszy niż 24 miesiące, co oznacza, że maksymalna stawka amortyzacyjna może wynosić 50% rocznie.

6. Opłata patentowa dotycząca elementu środka trwałego

Wytworzyliśmy środek trwały i oddaliśmy go do użytkowania. Obecnie ponieśliśmy koszty z tytułu opracowania dokumentacji zgłoszeniowej wynalazku oraz wniesienia wniosków do Urzędu Patentowego na elementy środka trwałego. Jak rozliczyć taką opłatę? Czy poprzez utworzenie WNiP, jako bezpośrednio w koszty, czy może należy zwiększyć wartość początkową środka trwałego?

Wydatki na zgłoszenie i rejestrację patentu podlegają zaliczeniu bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.

Co do zasady, wyrażonej w art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22b ust. 1 pkt 6 ustawy o PDOF), **patenty – nabyte** i nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania, o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą – jako prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 1410 ze zm.) – **zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych** (dalej: wnip) **podlegających amortyzacji**.

Gdy wartość początkowa takiej wnip nie przekracza 3.500 zł, podatnik może amortyzować na ogólnych zasadach, dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu przekazania wnip do używania lub nie kwalifikując do wnip, od razu (w miesiącu oddania do używania) odnieść wydatek dotyczący nabycia takiego patentu do kosztów uzyskania przychodów.

Zgodnie jednak ze stanowiskiem wyrażanym przez organy podatkowe, nabycie patentu zaliczanego do wartości niematerialnej i prawnej może wystąpić jedynie w przypadku jego zakupu od innego podmiotu, który patent taki ustanowił lub nabył od podmiotu trzeciego.

Natomiast w przypadku ustanowienia patentu dotyczącego własnego wynalazku (nowatorskiego rozwiązania) nie następuje jego nabycie, o którym jest mowa w ww. art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22b ust. 1 pkt 6 ustawy o PDOF), lecz wytworzenie. Potwierdziło to m.in. Ministerstwo Finansów w piśmie z 17 maja 2013 r., nr DD6/8213/59/MDA/2012/DD-604/2012, opublikowanym w Biuletynie Skarbowym nr 3 z 2013 r., a dotyczącym analogicznych skutków rejestracji znaku towarowego. Stwierdzono tam m.in., że:

„(...) możliwość dokonywania podatkowych odpisów amortyzacyjnych od prawa do znaku towarowego występuje wtedy, gdy na dzień jego nabycia podatnik posiada na mocy prawomocnej decyzji Urzędu Patentowego szczególną ochronę prawną, czyli wówczas, gdy dochodzi do nabycia wtórnego, a nie pierwotnego – związanego z samym faktem wydania decyzji przez Urząd Patentowy. W tym drugim z wymienionych przypadków należy uznać, że ma miejsce »wytworzenie« prawa, które tym samym nie podlega amortyzacji”.

Podejście prezentowane przez organy podatkowe napotyka jednak krytykę sądów administracyjnych. Przykładowo, NSA w wyroku z 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3175/12, rozstrzygając kwestię prawa do amortyzacji znaku towarowego uznał (wbrew temu, co twierdził organ podatkowy), że Urząd Patentowy udziela w drodze decyzji prawa ochronnego na znak towarowy, **a adresat tej decyzji prawo to nabywa**. Podobnie stwierdził NSA w wyroku z 10 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 312/13. Wyrok NSA z 15 stycznia 2015 r. opisujemy w kolejnym rozdziale niniejszej publikacji.

Dla podatnika korzystniejsze wydaje się być zastosowanie się do wykładni organów podatkowych. Jeżeli jednak wybierze sposób rozliczenia przedstawiony przez NSA, musi liczyć się z ewentualną koniecznością dochodzenia swoich racji przed sądem.

Podobnie jak przepisy o podatku dochodowym, kwestię nabycia wnip regulują przepisy ustawy o rachunkowości. Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 14 lit. b) tej ustawy, przez **wartości niematerialne i prawne** rozumie się **nabyte przez jednostkę**, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, **a w szczególności** prawa do wynalazków, **patentów**, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych.

Przyjmując argumenty organów podatkowych, gdzie przez „nabycie” należy rozumieć wyłączenie nabycie patentu od innej jednostki (tzn. nabycie wtórne), również dla celów bilanso-

wych wydatek taki należy odnieść w ciężar kosztów operacyjnych. Takich też wyjaśnień udzielono w opracowaniu Wydawnictwa Rachunkowość, pt. „Ustawa o rachunkowości z wyjaśnieniami uzgodnionymi z Departamentem Rachunkowości Ministerstwa Finansów”, odnosząc się do analogicznych opłat za rejestrację znaku towarowego (por. str. 20, wydanie z 2011 r.).

Naszym zdaniem, dla celów bilansowych podejście takie, szczególnie przy dużych kwotach, nie zawsze jednak będzie zasadne. Uwzględniając bowiem fakt, że co do zasady patenty mogą być zbywane, mogą w przyszłości przynieść korzyści ekonomiczne. W związku z tym, w naszej ocenie, bezwzględne wykluczenie możliwości zaliczenia uzyskanych patentów do wnip nie jest zgodne z definicją aktywów zawartą w art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości. Z definicji tej wynika, że przez aktywa należy rozumieć kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Należy zauważyć, że wykazanie patentów jako aktywów w księgach rachunkowych (nawet w 100% umorzonych, czyli w bilansowej wartości zerowej) niesie za sobą dodatkową informację o posiadanych prawach (majątku) i zwiększa dodatkowo możliwość ich kontroli (także przez inwentaryzację).

Oczywiście w ramach uproszczeń, jeżeli kwoty na ustanowienie patentów są nieistotne (z punktu widzenia jednostki) lub wynika to z przyjętych zasad (polityki) rachunkowości, za dopuszczalne można przyjąć rozwiązanie przyjęte dla celów podatku dochodowego, czyli odnoszenie poniesionych wydatków na nabycie (ustanowienie) patentów bezpośrednio do kosztów działalności operacyjnej.

Uwzględniając powyższe, w księgach rachunkowych wydatki na ustanowienie patentu można odnieść:

- bezpośrednio w koszty działalności operacyjnej, księgując:
 - **Wn konto 40-3** „Podatki i opłaty”,
 - **Ma konto 24** „Pozostałe rozrachunki”;
- poprzez ustanowienie wnip:
 - **Wn konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”,
 - **Ma konto 24**,
- wówczas odpisy amortyzacyjne (w tym odpis jednorazowy – w przypadku niskiej wartości) dokonuje się na zasadach ogólnych, zapisem:
 - **Wn konto 40-0** „Amortyzacja”,
 - **Ma konto 07-2** „Odpisy umorzeniowe wnip”.

7. Nabycie oraz amortyzacja wielostanowiskowej licencji na program komputerowy

Jednostka zakupiła licencję na program komputerowy (system operacyjny) z przeznaczeniem na kilkanaście stanowisk. Jej wartość przekracza 3.500 zł. Czy licencję taką można zamortyzować jednorazowo w ramach odpisu przewidzianego dla małych podatników?

Do wartości niematerialnych i prawnych nie stosuje się przepisów dotyczących jednorazowego odpisu amortyzacyjnego przewidzianego dla podmiotów rozpoczynających działalność gospodarczą oraz małych podatników.

Licencje zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych należy amortyzować metodą liniową z zastosowaniem stawki amortyzacyjnej nie wyższej niż 50% rocznie.

W przypadku amortyzacji licencji na programy komputerowe, podobnie jak w odniesieniu do innych wartości niematerialnych i prawnych, nie jest dopuszczalne stosowanie ani metody degresywnej, ani metody jednorazowego odpisu amortyzacyjnego, o której jest mowa w art. 16k ust. 7 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22k ust. 7 ustawy o PDOF). Obie metody mogą być stosowane wyłącznie do środków trwałych z grupy 3-8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych przez tzw. małych podatników oraz podatników w pierwszym roku prowadzenia działalności gospodarczej.

Programy (licencje) uznane za wartości niematerialne i prawne podlegają amortyzacji **przy zastosowaniu metody liniowej**. Jak wynika z art. 16m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF), okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być krótszy niż 24 miesiące, co oznacza, że maksymalna stawka amortyzacyjna nie może przekraczać 50% w ujęciu rocznym.

Zwróćmy uwagę, że licencje na programy komputerowe zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych, jeśli nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania, przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok oraz wykorzystywane są na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu (por. art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 22b ust. 1 ustawy o PDOF).

Wartość początkową zakupionego programu komputerowego stanowi, na ogólnych zasadach, jego cena nabycia, tj. kwota należna zbywcy powiększona o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania go do używania, a w szczególności o koszty instalacji i uruchomienia tych programów oraz systemów komputerowych, odsetek, prowizji i pomniejszona o podlegający odliczeniu podatek VAT.

W księgach rachunkowych wydatki na nabycie licencji zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych i podlegających amortyzacji księguje się zapisem:

- 1) zakup licencji wraz z oddaniem jej do użytkowania:
 - **Wn konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”,
 - **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub **konto 24** „Pozostałe rozrachunki”;
- 2) amortyzacja licencji:
 - **Wn konto 40-0** „Amortyzacja”,
 - **Ma konto 07-2** „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”.

Inaczej przebiegałoby rozliczenie podatkowe i ewidencja księgowa, gdyby wartość początkowa nabytego programu (licencji) nie przekraczała kwoty 3.500 zł. Podobnie jak w przypadku środków trwałych, można by dokonać jednorazowego odpisu lub w ogóle odstąpić od amortyzacji, zaliczając wydatek na nabycie programu (licencji) bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania (por. art. 16d ust. 1 ustawy o PDOP oraz odpowiednio art. 22d ust. 1 ustawy o PDOF).

W takim przypadku wydatek na nabycie podlegałby bezpośredniemu odpisaniu w koszty działalności operacyjnej, zapisem:

- 1) w przypadku jednorazowej amortyzacji – w sposób przedstawiony powyżej;
- 2) w przypadku bezpośredniego odniesienia do kosztów bez zaliczania do wartości niematerialnych i prawnych:
 - **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub **40-1** „Zużycie materiałów i energii” albo odpowiednie konto zespołu 5,
 - **Ma konto 30** lub **24**.

8. Amortyzacja wielomodułowego programu komputerowego

Zakupiliśmy wielomodułowy program księgowy. Cena jego zakupu wyniosła ponad 3.500 zł netto, a wartość poszczególnych modułów jest niższa od tej kwoty. Czy w takim przypadku można potraktować każdy moduł oddzielnie i dokonać jego amortyzacji jednorazowej?

Zakup licencji na program księgowy składający się z kilku modułów, ale objętych jedną licencją o łącznej wartości przekraczającej 3.500 zł, należy uznać za jedną wartość niematerialną i prawną podlegającą amortyzacji w minimalnym okresie wynoszącym 24 miesiące.

Programy (systemy) wielomodułowe są to rozbudowane programy składające się z innych podprogramów. Jeżeli program taki objęty zostaje jedną licencją, to w wyniku jego zakupu i wdrożenia powstaje na ogólnych zasadach jedna wartość niematerialna i prawna.

Licencje na programy komputerowe zaliczane są do wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli zgodnie z art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP i art. 22b ust. 1 ustawy o PDOF:

- nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania,
- przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok,
- wykorzystywane są na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Wartość początkową programu komputerowego stanowi cena jego nabycia, tj. kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania programu do używania, a w szczególności o koszty instalacji i uruchomienia takiego programu oraz systemu komputerowego, odsetek, prowizji i pomniejszona o podlegający odliczeniu podatek VAT. Za koszty instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych uznaje się tzw. koszty wdrożeniowe. Są to koszty poniesione na dostosowanie programu do indywidualnych potrzeb jednostki.

Tak więc w sytuacji, gdy nabywany program księgowy składa się jako całość z kilku modułów, ale zostaje objęty jedną licencją, to łączna kwota za jego wykonanie i wdrożenie będzie stanowiła wartość początkową programu. W takim przypadku program składający się z modułów nabywanych i wdrażanych w tym samym okresie stanowi z punktu widzenia jednostki jeden program przeznaczony do obsługi księgowości firmy.

W naszej ocenie inaczej byłoby w sytuacji zakupu kilku oddzielnych programów komputerowych, np. programu obsługującego magazyn, programu służącego prowadzeniu ewidencji środków trwałych, programu obsługujący sprzedaż oraz odrębnie programu FK, na które udzielono by odrębnych licencji. Wówczas to każdy program mógłby stanowić odrębną wartość niematerialną i prawną podlegającą oddzielnemu rozliczeniu (poprzez amortyzację lub jednorazowe rozliczenie w kosztach).

Okres amortyzacji programów komputerowych (licencji) uznanych za wartości niematerialne i prawne nie może być krótszy niż 24 miesiące (por. art. 22m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF oraz art. 16m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP). Oznacza to, że maksymalna stawka amortyzacyjna może wynosić 50%.



WAŻNE: Amortyzacji programów (licencji) dokonuje się wyłącznie przy zastosowaniu liniowej metody amortyzacji. Nie jest zatem dopuszczalna ani metoda de-

gresywna, ani metoda jednorazowego odpisu amortyzacyjnego przewidziana dla niektórych środków trwałych, dokonywana w pierwszym roku prowadzenia działalności lub przez tzw. małych podatników (por. art. 22k ust. 7 ustawy o PDOF oraz art. 16k ust. 7 ustawy o PDOP).

Dodajmy, że jeżeli wartość początkowa nabytego programu (licencji) nie przekraczałaaby kwoty 3.500 zł, można by dokonać jednorazowego odpisu (w miesiącu oddania do używania lub w miesiącu następnym) lub w ogóle odstąpić od amortyzacji, zaliczając wydatek na nabycie programu (licencji) bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania (por. art. 22d ust. 1 i art. 22f ust. 3 ustawy o PDOF i art. 16d ust. 1 i art. 16f ust. 3 ustawy o PDOP).

W księgach rachunkowych wydatki na nabycie licencji zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych księguje się zapisem:

- **Wn konto 02** „Wartości niematerialne i prawne”,
- **Ma konto 30** „Rozliczenie zakupu” lub **konto 24** „Pozostałe rozrachunki” oraz ewentualnie przy nabyciu licencji o wartości nieprzekraczającej 3.500 zł jednorazowym odpisem amortyzacyjnym: **Wn konto 40-0** „Amortyzacja”, **Ma konto 07** „Odpisy umorzeniowe wnip”.

Natomiast w przypadku nabycia licencji niezaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych, ich wartość podlega bezpośredniemu odpisaniu w koszty działalności operacyjnej, zapisem:

- **Wn konto 40-2** „Usługi obce” lub odpowiednie konto zespołu 5,
- **Ma konto 30** lub **konto 24**.

9. Sporadycznie używany program FK

Jednostka w skutek reorganizacji zakupiła nowy system finansowo-księgowy. Dotychczasowe oprogramowanie nie będzie już wykorzystywane, ale pozostanie dostępne dla celów sprawozdawczych, analitycznych i kontrolnych. Czy w związku z tym możemy je nadal amortyzować?

Dotychczasowy system FK pozostający w gotowości do użycia na potrzeby sprawozdawcze, analityczne i kontrolne powinien być nadal amortyzowany podatkowo i bilansowo.

W praktyce programy komputerowe użytkowane są przez ich nabywców najczęściej na podstawie licencji udzielonej przez podmiot posiadający do nich prawa autorskie. Możliwe jest również nabycie oprogramowania wraz z przeniesieniem autorskich praw majątkowych.

Jak wynika z art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22b ust. 1 ustawy o PDOF), **licencje, a także autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, zaliczane są do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji, o ile zostały nabyte i nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia ich do używania, przewidywany okres ich używania jest dłuższy niż rok i są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą** albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu.

Amortyzacji nie podlegają zaś wartości niematerialne i prawne (w tym licencje), które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane. W takim przypadku składniki te nie podlegają amortyzacji od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zawieszono albo zaprzestano tę działalność (por. art. 16c pkt 5 ustawy o PDOP odpowiednio art. 22c pkt 5 ustawy o PDOF).

Co do zasady wyrażonej w art. 16h ust. 1 ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22h ust. 1 ustawy o PDOF), odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, poczynsz od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym te wartości wprowadzono do ewidencji, **do końca tego miesiąca**, w którym następuje **zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową** lub w którym postawiono je **w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór**.

Jak wynika zatem z powołanych przepisów, zakup nowego oprogramowania FK i zaprzestanie bieżącego użytkowania dotychczasowego oprogramowania nie powoduje konieczności zakończenia jego amortyzacji. Będzie tak, o ile nie nastąpiło: zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z jego wartością początkową, nie postawiono go w stan likwidacji, nie dokonano jego zbycia, ani nie stwierdzono jego niedoboru.

Dodatkowym argumentem za przyjęciem takiego rozwiązania jest wyrażony w pytaniu zamiar sporadycznego użytkowania „starego” oprogramowania do celów sprawozdawczych, analitycznych czy kontrolnych. Nawet takie incydentalne użytkowanie przesądza o przydatności oprogramowania w prowadzonej działalności. Jedyną różnicą jest mniejszy zakres jego wykorzystania.

Przypomnijmy, że okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od licencji (sublicencji) na programy komputerowe, zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych, nie może być krótszy niż 24 miesiące. Oznacza to, że stawka amortyzacyjna może wynosić maksymalnie 50% rocznie (por. art. 16m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP oraz art. 22m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOF). Co istotne, stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych ustalane są przez podatników na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Tak więc w przypadku ustalenia zbyt niskiej stawki (np. niższej niż 50%), nie ma możliwości jej podwyższenia, tak jak np. przewidują to przepisy art. 16i ustawy o PDOP (odpowiednio art. 22i ustawy o PDOF) dotyczące środków trwałych.

Odnosnie amortyzacji bilansowej należy stwierdzić, że również ona powinna być kontynuowana. Różnica dotyczyć może jedynie stosowanej stawki amortyzacyjnej. Na podstawie art. 32 ust. 3 w powiązaniu z art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości, poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacyjnych powinna być przez jednostkę okresowo weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych. Tak więc, w omawianym przypadku, dla celów bilansowych istnieje możliwość (ale nie konieczność) zmiany stawki amortyzacyjnej.

10. Koncesje na wydobywanie kopalin

W celu uzyskania koncesji na wydobywanie piasku i żwiru z gruntu niebędącego naszą własnością ponosimy wydatki. Dotyczą one opracowania map ryzyka dla obszarów górniczych, analizy uciążliwości akustycznej, dokumentacji geologicznej złoża, odwiertów w celu poszukiwania złoża. Czy wydatki te mogą być zarachowane bezpośrednio do kosztów działalności podstawowej i jednocześnie zaliczone do kosztów uzyskania przychodów?

Wydatki ponoszone w celu uzyskania koncesji na wydobycie kopalin dla celów bilansowych należy zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych. Natomiast dla celów podatkowych są to koszty okresu, w którym je poniesiono, jeśli nie dotyczą one okresu przekraczającego rok.

Jak wynika z art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości, koncesje kwalifikuje się do wartości niematerialnych i prawnych. Tak więc wszelkie wydatki poniesione w celu uzyskania koncesji (obok opłaty za jej wydanie) zwiększają wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej – koncesji ustalonej według ceny jej nabycia (por. art. 28 ust. 2 ww. ustawy).

W księgach rachunkowych wydatki te ujmuje się:

- **Wn konto 02** „Wartości niematerialne i prawne” (w analityce: Koncesja),
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub odpowiednie **konto zespołu 2**.

Rozpoczęcie amortyzacji koncesji powinno nastąpić nie wcześniej niż w miesiącu rozpoczęcia eksploatacji złoża, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych z wartością początkową koncesji lub z chwilą jej wygaśnięcia.

W sytuacji, gdy wartość początkowa udzielonej koncesji jest niewielka, czyli nie przekracza kwoty granicznej określonej w polityce rachunkowości dla składników zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych (np. 3.500 zł), jednostka może na zasadzie uproszczenia zaliczyć poniesione wydatki bezpośrednio do kosztów, zapisem:

- **Wn konto 40** „Koszty według rodzajów” lub odpowiednie **konto zespołu 5** (w analityce: Podatki i opłaty),
- **Ma konto 13-0** „Rachunek bieżący” lub odpowiednie **konto zespołu 2**, albo

Koncesję o niewielkiej wartości można również zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych i dokonać jednorazowego odpisu amortyzacyjnego od całej jej wartości.

Ponieważ przepisy ustaw podatkowych (art. 16b ust. 1 ustawy o PDOP, jak i art. 22b ust. 1 ustawy o PDOF) nie wymieniają wśród wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji koncesji, to opłaty za jej wydanie oraz inne wydatki poniesione w związku z jej uzyskaniem podlegają bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów (w momencie ich poniesienia). Przy czym wydatki na koncesję dotyczącą kilku lat podatkowych należałoby rozliczyć w proporcji do tych lat.

Inaczej natomiast będą rozliczane inne wydatki związane z rozpoczęciem wydobycia (niezwiązane bezpośrednio z uzyskaniem koncesji), np. koszty badań geologicznych służących określeniu ilości i jakości złóż, czy koszty przygotowania gruntu pod wydobycie. Wydatki takie mogą być odniesione w koszty bieżącej działalności operacyjnej w momencie ich poniesienia.

Jeżeli jednak wartość tych kosztów w ocenie jednostki jest istotna, wskazane jest rozliczać je za pośrednictwem konta 64 „Rozliczenia międzyokresowe kosztów”. Odpisy tych kosztów będą następować stosownie np. do upływu czasu, na jaki określono wydobycie w danym wyrobisku.

Dodajmy, iż w świetle art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości, grunty służące wydobyciu kopalin metodą odkrywkową podlegają amortyzacji. Przy czym odpisy takie nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (por. art. 22c pkt 1 ustawy o PDOF oraz art. 16c pkt 1 ustawy o PDOP).

Prawo amortyzacji gruntu nie będzie jednak dotyczyło przypadku opisanego w pytaniu, gdyż tutaj grunt nie jest własnością jednostki, a więc nie spełnia definicji środka trwałego.

11. Sezonowa amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych

Posiadamy wartości niematerialne i prawne, które są wykorzystywane jedynie przez 4 miesiące w roku. Jak rozliczyć ich amortyzację w pierwszym roku użytkowania takiej wartości? Czy ustalając amortyzację roczną, należy uwzględnić miesiąc oddania wartości niematerialnej i prawnej do używania?

Podatnicy dokonujący amortyzacji sezonowej odpis miesięczny ustalają przez podzielenie całej kwoty rocznej amortyzacji przez liczbę miesięcy roku podatkowego lub liczbę miesięcy sezonu. W roku przyjęcia wartości niematerialnej i prawnej do użytkowania wartość amortyzacji rocznej ustala się z uwzględnieniem momentu nabycia wartości niematerialnej i prawnej.

Zasady amortyzacji sezonowej określają przepisy art. 16h ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOP (oraz odpowiednio art. 22h ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOF). Wynika z nich, iż odpisów amortyzacyjnych od używanych sezonowo m.in. wartości niematerialnych i prawnych (wnip) dokonuje się w okresie ich wykorzystywania, ustalając wysokość odpisu miesięcznego przez podzielenie **rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych**:

- przez liczbę miesięcy w sezonie albo
- przez 12 miesięcy.

Podzielenie rocznej kwoty odpisów przez liczbę miesięcy w sezonie (sposób pierwszy) zapewnia zamortyzowanie wnip w okresie odpowiadającym długości jego amortyzacji przy stosowaniu metody liniowej. Natomiast dzieląc roczną kwotę odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy (drugie rozwiązanie), następuje wydłużenie amortyzacji w czasie. Wydłużenie okresu amortyzacji następuje o tyle miesięcy, ile dana wnip nie jest wykorzystywany poza sezonem.



WAŻNE: Wartości niematerialne i prawne użytkowane sezonowo podlegają amortyzacji wyłącznie w miesiącach ich wykorzystania.

Przepisy nie precyzują, jak rozumieć roczną kwotę odpisów amortyzacyjnych. Naszym zdaniem, nie jest to teoretyczna amortyzacja, jaka przysługuje na cały rok, tylko amortyzacja na konkretną wnip, liczona od miesiąca następnego po wprowadzeniu jej do ewidencji do końca roku.

Zatem ustalając wielkość amortyzacji w pierwszym roku użytkowania wnip należy uwzględnić moment wprowadzenia jej do ewidencji oraz wielkość odpisów amortyzacyjnych, jakich dokonano by, amortyzując ją metodą liniową.

Nieuwzględnienie tych informacji powodowałoby naliczanie odpisu amortyzacyjnego za okres, w którym wnip nie było jeszcze w ewidencji jednostki.

Zatem w pierwszym roku użytkowania „roczna kwota odpisów amortyzacyjnych” powinna być ustalana według następującego wyliczenia:

Wartość początkowa wnip × stawka amortyzacyjna : 12 miesięcy × liczba miesięcy amortyzacji liniowej po wprowadzeniu wnip do ewidencji

Przykład

Podatnik nabył w kwietniu br. wnip o wartości początkowej 24.000 zł i w maju br. wprowadził ją do ewidencji. Wnip będzie wykorzystywana w prowadzonej działal-

ności gospodarczej w okresach od czerwca do września. Właściwa dla niej stawka amortyzacyjna wynosi 20% (60 miesięcy).

Kwota amortyzacji w pierwszym roku wyniesie:

Odpisy amortyzacyjne liczone według metody liniowej:

- amortyzacja miesięczna według metody liniowej: $24.000 \text{ zł} \times 20\% : 12\text{-miesięcy} = 400 \text{ zł}$;
- **roczna kwota odpisów amortyzacyjnych:** $400 \text{ zł} \times 7 \text{ miesięcy (od czerwca do grudnia br.)} = 2.800 \text{ zł}$.

Amortyzacja sezonowa (sposób 1) – miesięczny odpis amortyzacyjny ustalany jest przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie.

Odpis miesięczny amortyzacji sezonowej (trwającej 4 miesiące) wyniesie:

$2.800 \text{ zł (roczna kwota odpisów amortyzacyjnych)} : 4 \text{ (liczba miesięcy w sezonie)} = 700 \text{ zł}$.

W kolejnym roku roczna kwota odpisów amortyzacyjnych ustalona zostanie w odniesieniu do 12 miesięcy i wyniesie: $24.000 \text{ zł} \times 20\% = 4.800 \text{ zł}$. Tak więc miesięczny odpis wyniesie $4.800 \text{ zł} : 4 \text{ miesiące} = 1.200 \text{ zł}$. W całym sezonie kolejnego roku (czerwiec – wrzesień) sezonowy odpis amortyzacyjny wyniesie $4.800 \text{ zł} (4 \times 1.200 \text{ zł})$.

Amortyzacja sezonowa (sposób 2) – miesięczny odpis amortyzacyjny ustalany jest przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez 12 miesięcy w roku.

Odpis miesięczny amortyzacji sezonowej (trwającej 4 miesiące) wyniesie:

$2.800 \text{ zł (roczna kwota odpisów amortyzacyjnych)} : 12 \text{ miesięcy w roku} = 233,33 \text{ zł}$. Wartość odpisów amortyzacyjnych wyniesie tu $933,32 \text{ zł} (233,33 \text{ zł} \times 4 \text{ m-ce})$.

W kolejnym roku roczna kwota odpisów amortyzacyjnych ustalona zostanie w odniesieniu do 12 miesięcy i wyniesie: $24.000 \text{ zł} \times 20\% = 4.800 \text{ zł}$. Tak więc miesięczny odpis wyniesie $4.800 \text{ zł} : 12 \text{ miesięcy} = 400 \text{ zł}$.

W całym sezonie kolejnego roku (czerwiec – wrzesień) odpis amortyzacyjny wyniesie $1.600 \text{ zł} (4 \times 400 \text{ zł})$.

12. Modernizacja lokalu objętego spółdzielczym prawem do lokalu użytkowego

Czy w przypadku zakupu spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, wymagającego modernizacji, w księgach rachunkowych należy ująć oddzielnie prawo do lokalu jako wnip oraz inwestycję w obcym środku trwałym? Kiedy rozpocząć ich amortyzację?

Wydatki na ulepszenie lokalu stanowiącego wartość niematerialną i prawną (dalej: wnip) powinny zostać rozliczone jako inwestycja w obcym środku trwałym podlegająca amortyzacji w okresie nie krótszym niż 10 lat.

Rozpoczęcie amortyzacji zarówno inwestycji w obcym środku trwałym, jak i wnip może nastąpić od miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia danego składnika (wartości) do ewidencji, co powinno nastąpić najpóźniej w miesiącu oddania go (jej) do użytkowania.

Przez środki trwałe, w świetle ustawy o rachunkowości, rozumie się rzeczowe aktywa trwałe i zrównane z nimi, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, kompletne, zdatne do użytku i przeznaczone na potrzeby jednostki, z wyłączeniem aktywów posiadanych przez jednostkę w celu osiągnięcia z nich korzyści ekonomicznych. Do środków trwałych zalicza się w szczególności 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**.

Również w Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego zalicza się do grupy 1 „Budynki i lokale oraz spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego i spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego”, podgrupy 12, rodzaju 121 (lokalne niemieszkalne...).

Natomiast w myśl przepisów ustaw o podatku dochodowym, nabyte i nadające się do gospodarczego wykorzystania, w dniu przyjęcia do używania, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych (art. 16b ust. 1 pkt 2 ustawy o PDOP i art. 22b ust. 1 pkt 2 ustawy o PDOF) podlegających amortyzacji przy zastosowaniu rocznej stawki amortyzacyjnej w wysokości 2,5% (art. 16m ust. 4 ustawy o PDOP i art. 22m ust. 4 ustawy o PDOF).

Tak więc uwzględniając powyższe, podatnik, o którym mowa w pytaniu, powinien uznać nabyte spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego:

- **dla celów bilansowych** – za środek trwały, oraz
- **dla celów podatkowych** – za wartość niematerialną i prawną.

Ponieważ przepisy podatkowe nie przewidują ulepszenia wartości niematerialnej i prawnej (pojęcie ulepszenia dotyczy wyłącznie środków trwałych – por. art. 22g ust. 17 ustawy o PDOF i odpowiednio art. 16g ust. 13 ustawy o PDOP) oraz dodatkowo uwzględniając fakt, że nabycie spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego stanowi prawo ograniczone (właścicielem budynku, w którym znajdują się lokale, pozostaje spółdzielnia), **ponoszone wydatki na takie ulepszenie można uznać za inwestycję w obcym środku trwałym**.

Inwestycja w obcym środku trwałym to w praktyce przystosowanie obcego środka trwałego do własnych potrzeb, w tym m.in. w wyniku jego adaptacji czy modernizacji.

W konsekwencji dla celów podatkowych nakłady poniesione na ulepszenie lokalu nie zwiększą jego wartości, ale zostaną potraktowane jako odrębny, podlegający amortyzacji środek trwały.

Dla inwestycji w obcym środku trwałym istnieje możliwość indywidualnego ustalenia stawek amortyzacyjnych. Zgodnie bowiem z art. 22j ust. 4 pkt 1 ustawy o PDOF (odpowiednio art. 16j ust. 4 pkt 1 ustawy o PDOP) – podatnicy mogą indywidualnie ustalać stawki amortyzacyjne dla przyjętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, z tym że dla inwestycji w obcych budynkach okres amortyzacji nie może być krótszy niż 10 lat.

Zatem pytający podatnik powinien wprowadzić do ewidencji prowadzonej dla celów bilansowych nabyte spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego jako środek trwały (grupa 1 KŚT), a wydatki ulepszeniowe powinny zwiększyć jego wartość początkową.

Natomiast dla celów podatkowych oddzielnie należy wprowadzić do ewidencji jako wnip nabyte spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego oraz oddzielnie inwestycję w obcym środku trwałym – ustaloną jako suma nakładów ulepszeniowych.

Podobnie stwierdził w analogicznej sprawie Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 3 lipca 2014 r., nr ILPB1/415-378/14-2/AMN:

„(...) w przypadku, gdy Wnioskodawca zakupi spółdzielczy własnościowy lokal (...) i ponie- sie wydatki na poprawienie stanu tego lokalu (...), to dla celów amortyzacji, wartość początkową nabytego spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego należy ustalić

w oparciu o art. 22g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i przyjąć wartość w wysokości ceny nabycia tego prawa (...) powiększoną o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania wartości niematerialnej i prawnej do używania.

Od tak ustalonej wartości początkowej Wnioskodawca może dokonywać odpisów amortyzacyjnych przy zastosowaniu rocznej stawki 2,5%.

Natomiast wartość początkową inwestycji w obcym środku trwałym należy ustalić w oparciu o art. 22g ust. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i przyjąć wartość w wysokości poniesionych nakładów na poprawę stanu spółdzielczego własnościowego lokalu mieszkalnego (...). Do tak ustalonej wartości początkowej Wnioskodawca może zastosować stawkę amortyzacyjną zgodnie z art. 22j ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w wysokości 10%. (...)”

Odpisów amortyzacyjnych, co do zasady, dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych lub wnip począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji (wykazu), do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór (por. art. 22h ust. 1 ustawy o PODOF).

Wprowadzenie danego składnika majątku (wartości) do ewidencji powinno nastąpić najpóźniej w miesiącu przekazania go (jej) do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (por. art. 22d ust. 2 ustawy o PODOF).

Należy przy tym pamiętać, że w dniu przyjęcia do używania dany środek trwały czy wnip musi nadawać się do gospodarczego wykorzystania (por. art. 22b ust. 1 ustawy o PODOF).

Powyższe oznacza, że wprowadzenie do ewidencji nabytego spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego, podobnie jak ulepszenia lokalu objętego tym prawem (czyli inwestycji w obcym środku trwałym), powinno nastąpić w miesiącu zakończenia prac ulepszeniowych i przekazania lokalu do używania.

Od następnego miesiąca po tym zdarzeniu można rozpocząć naliczanie odpisów amortyzacyjnych.

III. WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE W INTERPRETACJACH ORGANÓW PODATKOWYCH I W ORZECZNICTWIE

1. Firmowe logo otrzymane w drodze darowizny

Logo stanowiące przedmiot prawa autorskiego może zostać uznane za podlegającą amortyzacji wartość niematerialną i prawną. Podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych stanowić będzie wartość początkowa takiej wartości niematerialnej i prawnej, za którą w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób uważa się wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 8 stycznia 2016 r., nr ITPB1/4511-981/15-8/PSZ)

Podatnik prowadził działalność gospodarczą, w ramach której posiadał prawo autorskie do logo w rozumieniu przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, które w przyszłości zamierzał zgłosić do rejestracji.

W związku z rozwojem przedsiębiorstwa podatnik planował restrukturyzację prowadzonej działalności, poprzez stopniowe przeniesienie całej swojej działalności do nowoutworzonej spółki komandytowej. W ramach restrukturyzacji podatnik planował m.in. przekazanie, w drodze darowizny, na rzecz spółki komandytowej autorskiego prawa majątkowego do logo.

W związku z powyższym podatnik zwrócił się do organu podatkowego z następującym pytaniem: **Czy istnieje możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych od autorskiego prawa majątkowego do logo nabytego przez spółkę komandytową w drodze darowizny, które w przyszłości może zostać zgłoszone do rejestracji oraz w jaki sposób należy ustalić jego wartość początkową?**

Zdaniem podatnika, możliwość taka istnieje, a wartość początkowa wartości niematerialnej i prawnej w postaci prawa autorskiego do logo nabytego w drodze umowy darowizny powinna zostać ustalona na podstawie wartości rynkowej z dnia dokonania darowizny, na podstawie sporządzonej wyceny.

W odpowiedzi organ podatkowy uznał stanowisko podatnika za prawidłowe.

Organ podatkowy przypominał, że w myśl art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a) ustawy o PDOF, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych nieodpłatnie, **z wyjątkiem nabytych w drodze spadku lub darowizny**, jeżeli:

- nabycie to nie stanowi przychodu z tytułu nieodpłatnego otrzymania rzeczy lub praw lub
- dochód z tego tytułu jest zwolniony od podatku dochodowego, lub
- nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku.

Zatem **kosztem uzyskania przychodów są również odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne) dokonywane od składników majątku nabytych w drodze spadku lub darowizny**, spełniających warunki pozwalające uznać je za środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne.

Zdaniem organu podatkowego, wskazane we wniosku autorskie prawo majątkowe do logo należy zakwalifikować, w myśl art. 22b ust. 1 pkt 4 ustawy o PDOF, do kategorii wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji podatkowej. Oczywiście muszą zostać spełnione również pozostałe przesłanki, tj. prawo takie musi być nabyte i nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok.

Odnosząc się do problemu ustalenia wartości początkowej otrzymanego logo, organ podatkowy stwierdził:

„(...) przy ustaleniu wartości początkowej prawa majątkowego do logo, które w przyszłości może zostać zgłoszone do rejestracji w Urzędzie Harmonizacji Rynku Wewnętrznego, nabytego w drodze darowizny, który w świetle powołanych przepisów może stanowić w prowadzonej przez Wnioskodawcę działalności gospodarczej wartość niematerialną i prawną, zastosowanie znajdzie art. 22g ust. 1 pkt 3 ww. ustawy (o PDOF – przyp. red.), przewidujący możliwość określenia jego wartości początkowej wg wartości rynkowej z dnia nabycia, o ile umowa darowizny nie określa jego wartości w niższej wysokości.

Przy czym, dla Wnioskodawcy (jako współnika spółki komandytowej) ww. wydatek może stanowić koszt uzyskania przychodów, w wielkości proporcjonalnej do Jego udziału w zyskach Spółki, stosownie do treści art. 8 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...)”

2. Zmiana roku podatkowego a wielkość rocznych odpisów amortyzacyjnych

W wyniku zmiany długości roku podatkowego, przy jednoczesnym pozostawieniu miesięcznych odpisów amortyzacyjnych na dotychczasowym poziomie, zmiana ulega wartość rocznego odpisu amortyzacyjnego dla nowo przyjętego roku podatkowego.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 8 grudnia 2015 r., nr IPPB6/4510-303/15-2/AK)

Spółka rozważała zmianę roku podatkowego zgodnie z ustawą o PDOP, w konsekwencji czego pierwszy po zmianie rok podatkowy miał być dłuższy niż 12 miesięcy, jednakże nie dłuższy niż 23 miesiące. Ponadto, spółka nie wykluczała, iż w przyszłości dokona kolejnych zmian roku podatkowego.

W związku z rozważaną zmianą spółka zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem: **Czy każdorazowa zmiana roku podatkowego będzie miała wpływ na wartość rocznego odpisu amortyzacyjnego od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych?**

Zdaniem spółki, dla obliczenia wysokości rocznego odpisu amortyzacyjnego danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej należy – co do zasady – pomnożyć odpowiednią roczną stawkę amortyzacyjną przez wartość początkową określonego składnika majątku. **W efekcie spółka uważała, że wartość rocznego odpisu amortyzacyjnego powinna pozostać na tym samym poziomie bez względu na długość roku podatkowego.** Wartość rocznego odpisu amortyzacyjnego nie powinna być zwiększana albo obniżana proporcjonalnie do długości roku podatkowego.

Innego zdania był jednak organ podatkowy, który uznał, że amortyzacja jest sposobem rozliczania kosztów w czasie. Natomiast podstawową jednostką czasu dla rozliczeń kosztów jest rok, kwartał, miesiąc kalendarzowy.

Zgodnie z uregulowaniami zawartymi w ustawie o PDOP, roczny odpis amortyzacyjny ustala się przemnażając wartość początkową składnika majątku przez roczną stawkę amortyzacyjną. **Skoro stawki określone są w skali roku, należy przyjąć, że dotyczą one okresu dwunastu miesięcy. Zatem miesięczny odpis amortyzacyjny powinien być ustalony poprzez podzielenie rocznego odpisu amortyzacyjnego przez dwanaście miesięcy.**

Ten sposób wyliczenia miesięcznego odpisu amortyzacyjnego stosuje się bez względu na fakt, czy dany rok podatkowy pokrywa się z rokiem kalendarzowym, czy jest to pierwszy rok podatkowy, który może trwać krócej niż dwanaście miesięcy, czy też jest to pierwszy po zmianie rok podatkowy, który może trwać do dwudziestu trzech miesięcy kalendarzowych.

Jeżeli podatnik dokona zmiany roku podatkowego i pierwszy po zmianie rok podatkowy będzie trwał u niego dłużej niż dwanaście miesięcy, we wszystkich miesiącach tego przejściowego roku podatkowego miesięczny odpis amortyzacyjny powinien być na takim samym poziomie, ustalonym w powyżej przedstawiony sposób.

Jak stwierdził organ podatkowy: „(...) *podczas zmiany długości roku podatkowego, przy jednoczesnym pozostawieniu miesięcznych odpisów amortyzacyjnych na ustalonym poziomie zmieni się wartość rocznego odpisu amortyzacyjnego dla nowo przyjętego roku podatkowego. Roczny odpis amortyzacyjny dla wydłużonego roku podatkowego będzie zatem wyższy, proporcjonalnie do ilości dodatkowych miesięcy w ustalonym roku podatko-*

wym. Podzielenie bowiem rocznego odpisu amortyzacyjnego, obliczonego według stawek z Wykazu, przez liczbę miesięcy wydłużonego roku podatkowego spowodowałoby zmniejszenie wysokości miesięcznego odpisu amortyzacyjnego, a w konsekwencji wydłużenie okresu amortyzacji. (...)”

3. Unijny znak towarowy jako wartość niematerialna i prawna

Prawo ochronne na „unijny” znak towarowy czy wzór przemysłowy jest traktowane analogicznie jak prawo ochronne na znak towarowy czy prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, w rozumieniu ustawy Prawo własności przemysłowej. W związku z tym może być uznane za podlegającą amortyzacji wartość niematerialną i prawną.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 13 maja 2016 r., nr IBPB-1-1/4511-161/16/AT)

Podatnik miał otrzymać od ojca, w formie darowizny, zarejestrowany znak towarowy/znaki towarowe lub wzór/wzory przemysłowe objęte prawem ochronnym udzielonym decyzją Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej) i/lub Urzędu Harmonizacji Rynku Wewnętrznego (dalej: OHIM).

Wartość każdego znaku towarowego lub wzoru przemysłowego na podstawie umowy darowizny miała przekraczać 3.500 zł, co odpowiadało ich wartości rynkowej. Przedmiot darowizny miał być wykorzystywany w działalności gospodarczej obdarowanego.

W związku z powyższym zadano m.in. następujące pytania:

Czy prawo ochronne na znak towarowy zarejestrowany w OHIM jest wartością niematerialną i prawną, od której można dokonywać odpisów amortyzacyjnych? Jeżeli tak, to od kiedy rozpocząć naliczanie odpisów?

Zdaniem obdarowanego, prawo ochronne na znak towarowy lub wzór przemysłowy zarejestrowany w OHIM jest wartością niematerialną i prawną, od której można dokonywać odpisów amortyzacyjnych stanowiących koszt uzyskania przychodów. Przy czym amortyzacja jest możliwa od miesiąca następującego po miesiącu wprowadzenia praw do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych (miesiącu otrzymania w formie darowizny).

Organ podatkowy zgodził się ze stanowiskiem podatnika. Przypomniawszy jednocześnie, że ustawa o PDOF zawiera zamknięty katalog składników majątku, które mogą stanowić wartości niematerialne i prawne w rozumieniu tej ustawy, podlegające amortyzacji podatkowej. Zgodnie z art. 22b ust. 1 pkt 6 ww. ustawy, amortyzacji podlegają m.in. nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania prawa określone w ustawie – Prawo własności przemysłowej. Przy czym prawa, które mogą stanowić wartości niematerialne i prawne na podstawie tego przepisu, to prawa określone w art. 6 ust. 1 ww. ustawy – Prawo własności przemysłowej, tj. m.in. prawa ochronne na wzory użytkowe i znaki towarowe, a także prawa z rejestracji na wzory przemysłowe, topografie układów scalonych oraz oznaczenia geograficzne.

Organ podatkowy wskazał jednak, że na podstawie przepisów obowiązujących członków Unii Europejskiej, unijny znak towarowy/wzór przemysłowy jako przedmiot własności traktowany jest w całości i na całym terytorium Unii tak jak krajowy znak towarowy/wzór przemysłowy zarejestrowany w państwie członkowskim.

W związku z powyższym, skoro obdarowany nabędzie (na podstawie umowy darowizny) znak towarowy (znaki towarowe) lub wzór przemysłowy (wzory przemysłowe), na które zostało udzielone przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub OHIM prawo ochronne przed ich nabyciem przez obdarowanego (przed otrzymaniem darowizny), a nabycie to będzie prawnie dopuszczalne (skuteczne) i w dniu przyjęcia ww. praw do używania, będą nadawały się do gospodarczego wykorzystania, a ich przewidywany okres używania w prowadzonej działalności gospodarczej będzie dłuższy niż rok, to prawa te mogą zostać uznane za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne.

Odnosząc się natomiast do kwestii sposobu ustalenia wartości początkowej ww. wartości niematerialnych i prawnych, organ podatkowy wskazał, że w myśl art. 22g ust. 1 pkt 3 ustawy o PDOF, za wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych, w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób uważa się wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

Uwzględniając powyższe, organ podatkowy stwierdził, że: „(...) Wnioskodawca będzie uprawniony do ustalenia wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych (prawa ochronnego na znak/znaki towarowe lub prawa z rejestracji wzoru/wzorów przemysłowych w wysokości określonej w umowie darowizny (w wartości nie wyższej niż ich wartość rynkowa w dniu otrzymania darowizny). Odpisy amortyzacyjne od tak ustalonej wartości początkowej Wnioskodawca będzie mógł zaliczać do kosztów uzyskania przychodów prowadzonej działalności gospodarczej. Przy czym, Wnioskodawca (co do zasady) będzie mógł rozpocząć amortyzację ww. wartości niematerialnych i prawnych od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym wprowadzi ww. wartości niematerialne i prawne do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, co powinno nastąpić najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. (...).”

4. Aport w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa

Wartość początkową środków trwałych i wnip otrzymanych w wyniku aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa należy określić w wysokości wynikającej z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport i dokonywać odpisów amortyzacyjnych według metody stosowanej przez ten podmiot.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 11 sierpnia 2015 r., nr IBPB-1-1/4510-4/15/ZK)

Podatniczka otrzyma w drodze darowizny zorganizowaną część przedsiębiorstwa (zespół składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych dla prowadzenia działalności). W skład wyodrębnionej części przedsiębiorstwa wejdzie nieruchomości, na której posadowiony jest budynek, w którym wynajmowane są pomieszczenia dla różnych podmiotów na działalność gospodarczą. W okresie późniejszym planowane jest wniesienie prowadzonego przedsiębiorstwa aportem do spółki z o.o., względnie przekształcenie jednoosobowej działalności w spółkę z o.o.

W związku z powyższym zadano m.in. następujące pytanie:

Jak będzie kształtowała się wartość początkowa środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa

nabytych w drodze darowizny do jednoosobowej firmy, w przypadku wniesienia ich przez osobę fizyczną prowadzącą uprzednio działalność gospodarczą w postaci aportu do spółki z o.o.?

Zdaniem podatkiczki, w przypadku wniesienia przedsiębiorstwa jednoosobowego w postaci aportu do spółki z o.o., odpisów amortyzacyjnych dokonuje się z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuuje metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot wnoszący wkład.

Stanowisko podatkiczki potwierdził organ podatkowy, który jednocześnie wskazał, iż przepis art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. d) ustawy o PDOP, wyłączający z kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w formie wkładu niepieniężnego, od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki kapitałowej, nie dotyczy aportu w postaci przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

W razie przekształcenia formy prawnej wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu przekształcanego. Zasadę tę stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części, w drodze wkładu niepieniężnego (art. 16g ust. 10a tej ustawy).

Stosownie do art. 16h ust. 3 ww. ustawy, podmioty powstałe m.in. z przekształcenia oraz podmioty, które przejęły całość lub część innego podmiotu na skutek tych zdarzeń, dokonują odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuuja metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot przekształcony, podzielony, połączony, z uwzględnieniem art. 16i ust. 2-7. Przepis ten stosuje się odpowiednio w razie nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze wkładu niepieniężnego, jeżeli składniki majątku wchodzące w skład wkładu niepieniężnego były wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego taki wkład (art. 16h ust. 3a tej ustawy).

Zatem w przypadku wniesienia do spółki z o.o. przedsiębiorstwa w drodze aportu, w skład którego wejdą m.in. składniki majątkowe wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu dokonującego aportu i przez niego amortyzowane, wartość początkową tych składników należy określić w wysokości wynikającej z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport i dokonywać odpisów amortyzacyjnych według metody stosowanej przez ten podmiot.

Odnosząc się do sytuacji przedstawionej przez podatkiczkę, organ podatkowy wskazał: „(...) Jeżeli zatem Wnioskodawczyni wniesie aportem do spółki z o.o. prowadzone przez siebie jednoosobowo przedsiębiorstwo, w skład którego wejdą środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, to wartości początkowe ww. składników majątku należy ustalić w wartościach wynikających z tej ewidencji. (...)”

5. Ustalenie wartości początkowej know-how

Przejęcie bazy klienckiej stanowi know-how, które powinno zostać rozliczone w czasie poprzez odpisy amortyzacyjne w okresie nie krótszym niż 5 lat.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 15 maja 2014 r., nr ILPB4/423-111/14-4/MC)

Podatnik zawarł umowę, na mocy której dokonano na jego rzecz cesji praw i obowiązków z umów, na podstawie których podmiot, z którym zawarł umowę dokonywał sprzedaży produktów. Podatnik przejął wszystkie prawa i obowiązki z umów będących przedmiotem cesji do czasu ich obowiązywania. Zwolnił także podmiot, z którym zawarł umowę, z odpowiedzialności, jaka potencjalnie mogła wynikać z umów będących przedmiotem cesji. Umowy będące przedmiotem cesji nie obligują klientów do dokonywania zakupów (z wyjątkiem złożonych już zamówień), ale określają zasady współpracy.

Podatnik będzie wykorzystywał przez okres dłuższy niż rok prawa z przejętych umów oraz wiedzę, jaką zdobył na temat rynku na potrzeby działalności gospodarczej. Wynagrodzenie, jakie podatnik zapłacił dokonującemu cesji ustalone zostało na poziomie rynkowym. W związku z powyższym podatnik zwrócił się do organu podatkowego z następującym pytaniem:

Czy wynagrodzenie to będzie stanowić wartość początkową know-how, wartości niematerialnej i prawnej, od której dokonywane będą odpisy amortyzacyjne stanowiące koszty uzyskania przychodu?

Zgodnie z art. 16b ust. 1 pkt 7 ustawy o PDOP, amortyzacji podlega, z zastrzeżeniem art. 16c tej ustawy, nabyta nadająca się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania: wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how) – o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywana przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą.

Z powyższego przepisu wprost wynika, iż wartością podlegającą amortyzacji jest m.in. wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how). Informacje mogą być uznane za know-how, jeżeli:

- stanowią dobro niematerialne występujące w postaci wiedzy, zebranych doświadczeń, danych z kluczami ich zastosowań, pozwalające na osiągnięcie określonego efektu gospodarczego,
- można je przeliczyć na rzeczywistą wartość materialną,
- powinny być zdobyte w ramach wypracowanego doświadczenia oraz mieć charakter poufny i istotny,
- powinna być to wiedza zidentyfikowana, utrwalona we właściwy sposób i dająca się przekazać.

Termin know-how oznacza zdolność, wiedzę lub umiejętność uzyskania określonego rezultatu lub prowadzenia jakiejś działalności. Know-how składa się z wiadomości i doświadczeń o charakterze technicznym, administracyjnym, finansowym albo innego rodzaju, nadających się do stosowania w pracy przedsiębiorstwa lub do wykonywania zawodu. Pojęcie know-how obejmuje doświadczenia o charakterze technicznym i techniczno-organizacyjnym oraz doświadczenia o charakterze organizacyjnym, finansowym i handlowym, przydatne do prowadzenia przedsiębiorstwa, które nie są związane z cyklem produkcyjnym.

W przedstawionym stanie faktycznym najistotniejszą wartością ekonomiczną, jaką podatnik nabył w wyniku zawarcia umowy, jest przejęcie bazy klienckiej. Przejęte umowy określały krąg nabywców produktów oraz zasady współpracy. **Przedmiotem umowy były zatem informacje o charakterze organizacyjnym, finansowym i handlowym przydatne do prowadzenia działalności podatnika. Informacje w ten sposób zdobyte przez podatnika spełniają cechy wskazane w orzecznictwie sądów administracyjnych, jako cechy konstytuujące know-how, czyli:**

- **poufność: informacje przekazane podatnikowi nie są dostępne dla osób trzecich;**

- **istotność:** informacje te są konieczne, aby podatnik mógł prowadzić dystrybucję produktów;
- **identyfikowalność:** informacje zebrane są w dokumentacji prawnej przekazanej podatnikowi.

W świetle powyższych wyjaśnień organ podatkowy uznał stanowisko podatnika za prawidłowe, zgodnie z którym przejęcie bazy klienckiej stanowi know-how, które w zamierzeniu podatnika wykorzystane będzie w wieloletniej perspektywie, przez co potrącalność wydatku poniesionego na nabycie know-how powinna zostać rozliczona w czasie poprzez odpisy amortyzacyjne, w okresie nie krótszym niż 5 lat.

6. Opłata licencyjna za użytkowanie oprogramowania a wartość początkowa prawa

Opłat licencyjnych, jak i usług instalacji, dostosowania i wdrożenia oprogramowania (wykorzystywanego na podstawie umowy o użytkowanie), naliczonych do czasu oddania go do użytkowania nie można uznać za element ceny nabycia składnika majątku trwałego, stanowiącej wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych.

(interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 9 grudnia 2013 r., nr IBPBI/2/423-1502/13/BG)

Spółka zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem, czy postąpiła prawidłowo rozpoznając licencję na korzystanie z oprogramowania jako wartość niematerialną i prawną oraz ujmując w jej wartości początkowej zarówno koszt uiszczony za pierwszy rok użytkowania opłaty licencyjnej, jak i usługi instalacji, dostosowania i wdrożenia oprogramowania naliczone do czasu oddania wartości niematerialnej i prawnej do użytkowania.

W opisie zdarzenia spółka wyjaśniła, że podmiot X zakupił od podmiotu trzeciego (z siedzibą w Szwecji) licencję na oprogramowanie komputerowe, które pozwala na integrację systemową pomiędzy podmiotami należącymi do grupy kapitałowej i obejmuje zintegrowany system informatyczny z modułami gospodarki magazynowej, sprzedaży, produkcji oraz finansowo-księgowym. Oprogramowanie zostało wdrożone dla potrzeb spółki i jest przez nią wykorzystywane dla celów prowadzonej działalności gospodarczej. Spółka została przez podmiot X obciążona fakturą tytułem opłaty za licencję, której koszt został uprzednio poniesiony przez podmiot X. Program będzie wykorzystywany przez okres dłuższy niż rok, co znajduje potwierdzenie w fakcie obciążania spółki dalszymi opłatami za korzystanie z programu po upływie pierwszego roku użytkowania. Zakupiona przez spółkę licencja na program umożliwia korzystanie z oprogramowania wyłącznie na jej własne potrzeby zgodnie z jego przeznaczeniem, bez możliwości powielania go, czy też dalszego sublicencjonowania (jest to zatem tzw. licencja końcowego użytkownika). Program nie może być także przez spółkę modyfikowany bez zgody podmiotu dostarczającego. Za zgodą twórcy oprogramowania może natomiast, przed faktycznym wdrożeniem, nastąpić jego dostosowanie i konfiguracja do potrzeb i wymagań spółki. Spółka ujęła nabyty system jako wartość niematerialną i prawną w prowadzonej ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych. Na moment wprowadzenia do ewidencji przewidywany okres wykorzystywania programu w działalności spółki przekraczał 1 rok. Koszty opłat miesięcznych za licencję, jak i opłat za świadczone usługi IT, poniesione już po oddaniu do używania wartości niematerial-

nej i prawnej, są ujmowane przez spółkę w bieżących kosztach uzyskania przychodów, jako koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami.

Organ podatkowy stwierdził, iż w niniejszej sprawie mamy do czynienia z umową o korzystanie z oprogramowania, która nie przenosi na nabywcę żadnych autorskich praw majątkowych do tego programu. Na podstawie umowy licencjodawca udzielił spółce prawa do zainstalowania i użytkowania oprogramowania komputerowego na własne potrzeby.

Tym samym opłat licencyjnych, jak i usług instalacji, dostosowania i wdrożenia oprogramowania, naliczonych do czasu oddania go do użytkowania nie można uznać za element ceny nabycia składnika majątku trwałego, stanowiącej wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych. W przypadku nabycia prawa do korzystania z oprogramowania komputerowego – kiedy zakres praw nabywcy do korzystania z oprogramowania ograniczony jest do zakresu, o którym mowa w art. 75 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych – należność przekazywana licencjodawcy nie jest objęta dyspozycją przepisów o amortyzacji (w szczególności art. 16b ust. 1 pkt 5, art. 16g ust. 14, art. 16m ust. 1 pkt 1 ustawy o PDOP).

W ocenie organu podatkowego powyższe wydatki winny być zatem oceniane i kwalifikowane na zasadach ogólnych. Spełniają one bowiem przesłanki określone w art. 15 ust. 1 ustawy o PDOP, a ich związek z przychodami ma charakter pośredni. Moment ich potrącalności określa tym samym art. 15 ust. 4d i 4e ww. ustawy.

7. Otrzymany aportem niezarejestrowany znak towarowy może być w przyszłości amortyzowany

Prawo ochronne na znak towarowy może podlegać amortyzacji podatkowej mimo, iż jego rejestracji w urzędzie patentowym dokonano na podstawie otrzymanych aportem praw ze zgłoszenia znaków towarowych.

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3175/12)

Spółka miała otrzymać w ramach aportu m.in. prawa ze zgłoszeń znaków towarowych do Urzędu Patentowego (niezarejestrowanych na dzień aportu). Po otrzymaniu aportu w stosunku do znaków towarowych, które nie zostaną jeszcze zarejestrowane, spółka jako nowy właściciel (praw ze zgłoszonych znaków towarowych) będzie kontynuowała proces rejestracji.

W związku z tym, spółka zwróciła się do organu podatkowego z pytaniem: **Czy będzie uprawniona po uzyskaniu decyzji przyznającej jej prawa ochronne do znaku towarowego do ich amortyzacji podatkowej?**

Zdaniem spółki, prawo do amortyzacji otrzymanych aportem praw wystąpi dopiero po uzyskaniu decyzji o udzieleniu spółce praw ochronnych na dany znak towarowy.

Organ podatkowy uznał stanowisko spółki za nieprawidłowe; jednocześnie stwierdził, iż warunkiem uznania praw ochronnych na znak towarowy za wartości niematerialne i prawne jest ich zarejestrowanie przez podmiot wnoszący aport (czyli zarejestrowanie przed ich nabyciem przez spółkę).

W wyniku sporu sprawa trafiła do WSA, a następnie do NSA. Obie instancje przyznały rację spółce.

NSA nie zgodził się z poglądem wyrażonym przez organ podatkowy, iż przy nabyciu prawa ochronnego na znak towarowy podstawowym warunkiem umożliwiającym jego amortyzację podatkową jest to, aby prawo do znaku towarowego zostało nabyte od innego podmiotu.

Zdaniem NSA, nie ma uzasadnionych powodów, które mogłyby być wywodzone, czy to z wykładni gramatycznej, czy też systemowej, bądź celowościowej, aby na gruncie art. 16b

ust. 1 pkt 6 ustawy o PDOP przyjmować, iż w użytym tam pojęciu „nabyte” nie mieści się uzyskanie przez podatnika prawa ochronnego na znak towarowy w drodze konstytutywnej decyzji Urzędu Patentowego. Urząd patentowy udziela bowiem w drodze decyzji prawa ochronnego na znak towarowy, a adresat tej decyzji prawo to nabywa.

Wniesienie aportem prawa ze zgłoszenia znaku towarowego oraz otrzymanie decyzji o udzieleniu prawa ochronnego na znak towarowy to dwa różne zdarzenia, które się nie wykluczają i które nie mogą być sobie przeciwstawiane.

Jak stwierdził NSA: „(...) Gdyby uznać za prawidłowe prezentowane w skardze kasacyjnej – tok rozumowania oraz sposób wykładni art. 16b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p., z których wynika, iż uzyskanie prawa ochronnego na znak towarowy w drodze decyzji Urzędu Patentowego, nie stanowi „nabycia” takiego prawa, co w świetle treści powyższego przepisu, jak dowodzi Minister Finansów, stanowi elementarny warunek uznania tego prawa za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne, musiałoby to oznaczać, że żaden podmiot, który uzyskał prawo ochronne na znak towarowy w tym trybie, tj. poprzez decyzję Urzędu Patentowego, nie miałby możliwości amortyzacji tego prawa. (...)”

Oczywiste jest, iż rezultat wykładni art. 16b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. prowadzący do takich wniosków, jest całkowicie nieracjonalny, a co najistotniejsze, nie wynika z treści tego przepisu, a więc jako taki jest nieprawidłowy. (...)”

Zwróćmy jednak uwagę, że odmienne stanowisko w omawianej kwestii mogą zajmować organy podatkowe. Piszemy o tym w rozdziale II niniejszej publikacji, w pkt 6 „Opłata patentowa dotycząca elementu środka trwałego”.

8. Bez wartości początkowej nie jest możliwa amortyzacja

Jeżeli do dnia przyjęcia programu komputerowego do używania podatnik nie poniósł kosztów jego nabycia, a tym samym nie mógł ustalić jego wartości początkowej, nie ma nie tylko obowiązku, ale i prawa do naliczania odpisów amortyzacyjnych.

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 4005/13)

Spółka zawarła umowę licencyjną, na podstawie której nabyła dostęp do określonego oprogramowania. W umowie licencyjnej ustalono, że strony miały rozliczać się w okresach rocznych. Podstawę rozliczeń stanowić miał matematyczny model kalkulacji uzależniony od kilku zmiennych danych. W związku z tym na moment rozpoczęcia używania oprogramowania nie była znana jego wartość początkowa. W konsekwencji podatnik uznał za słuszne zaliczanie opłat rocznych bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.

Innego zdania był jednak kontrolujący jednostkę Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, który uznał, że wydatki na nabycie licencji na oprogramowanie powinny być zaliczone do kosztów za pośrednictwem odpisów amortyzacyjnych. Tak samo uznał Dyrektor Izby Skarbowej, do którego spółka złożyła odwołanie.

W wyniku sporu sprawa trafiła do WSA. Ten przyznał rację organom podatkowym. Uzasadniając swoje stanowisko WSA stwierdził, że po pierwsze umowa licencyjna dotyczyła programów komputerowych i związanych z nimi świadczeń, które mogły być uwzględnione w kosztach uzyskania przychodów skarżącej wyłącznie poprzez odpisy amortyzacyjne. Po drugie, charakter programów komputerowych i związanych z nimi świadczeń obiektywnie pozwalał na ustalenie ich wartości początkowej niezbędnej do rozliczenia kosztów poprzez amortyzację. Po trzecie, konstrukcja prawna przyjęta przez skarżącą i jej kontrahenta, której

istotą było wykorzystanie metody kalkulacji w postaci algorytmu, naruszała przepisy ustawy o PDOP związane z amortyzacją wartości niematerialnych i prawnych i stanowiła nadużycie prawa dotyczące rozliczenia kosztów podatkowych.

W ocenie WSA, nabyte programy komputerowe i związane z nimi świadczenia są programami charakterystycznymi dla tego typu podmiotów gospodarczych. Ich wartość, a także koszty związane z infrastrukturą informatyczną, wbrew temu, co twierdziła spółka, jest możliwa do ustalenia. Powyższe programy są od wielu lat znane i stosowane w polskich podmiotach gospodarczych, nie stanowią żadnej „nowości”, co przekłada się na to, iż możliwe jest ustalenie ich realnej wartości.

WSA uznał, że sytuacja, w której kontrahent skarżącej w wystawionych fakturach nie wydziela odrębnych kwot dla każdego typu oprogramowania i oddzielnie dla świadczonych usług związanych z obsługą i konserwacją – nie powoduje, że nie można ustalić wartości programów komputerowych.

Spółka nie zgodziła się jednak z argumentacją WSA i wniosła skargę kasacyjną do NSA, który uznał ją za zasadną, uchylił wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania przez WSA.

Zdaniem NSA, spółka słusznie kwestionowała pogląd przyjęty przez WSA, że istniała obiektywna możliwość ustalenia wartości początkowej nabytej licencji i w konsekwencji uznanie, że opłaty licencyjne (ponoszone przez spółkę) powinny stanowić cenę nabycia praw (licencji), stanowiącą wartość początkową, odnoszoną w koszty uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

NSA przypomniał, że w art. 16g ust. 14 ustawy o PDOP przyjmuje się, że na wartość początkową mogą się składać tylko te koszty nabycia, które są znane w chwili nabycia, a nie te, które choć składają się na cenę nabycia, znane są i należne dopiero w trakcie korzystania z licencji. Opłaty licencyjne, ponoszone po nabyciu licencji (sublicencji) i po przyjęciu jej do używania, nie mogą być uznane za wydatki na nabycie licencji w rozumieniu ustawy podatkowej, choćby w kalkulacji opłaty mieściła się również częściowo cena jej nabycia.

Jak wskazał NSA, w przepisach ustaw podatkowych odnoszących się do omawianej sytuacji nie jest dopuszczalne ustalenie wartości początkowej w wysokości wartości rynkowej licencji. Wartość rynkowa stanowi wartość początkową wówczas, gdy wartość niematerialna lub prawna zostanie nabyta nieodpłatnie, a w tej sytuacji korzystanie z licencji uzależnione było od ponoszenia opłat, ale naliczanych już po przyjęciu jej do używania. Uwzględniając powyższe, NSA stwierdził:

„(...) podatnik ma w okresie używania środka trwałego czy wartości niematerialnej i prawnej wyłącznie prawo do naliczania odpisów amortyzacyjnych (czyli kosztów z tytułu zużycia tych wartości), liczonych od ceny nabycia. O te dokonane odpisy obowiązany jest zmniejszyć koszty uzyskania przychodów przy zbyciu składników majątku, stanowiących środki trwałe. Tego rodzaju kosztów (odpisów amortyzacyjnych, wydatków na nabycie) strona skarżąca nie zaliczała do kosztów uzyskania przychodów, bowiem do dnia przyjęcia tych środków do używania nie poniosła kosztów ich nabycia w rozumieniu art.16g ust. 3 u.p.d.o.p., a tym samym nie miała nie tylko obowiązku, ale i prawa do naliczania odpisów amortyzacyjnych, skoro nie mogła ustalić wartości początkowej (...).”

NSA zwrócił ponadto uwagę, że nieuwzględnienie w umowie ceny nabycia, należnej do dnia przyjęcia licencji do używania przez jej nabywcę, nie może być uznane za nadużycie prawa, rozumiane (jak wynika z uzasadnienia WSA) jako próba obejścia uregulowań ustawy podatkowej poprzez odpowiednie ukształtowanie warunków umowy. Zauważyć należy, że przy ewentualnym zbyciu programów, spółka nie mogłaby zaliczyć opłat licencyjnych do kosztów uzyskania przychodów ze zbycia licencji. Nie zwiększyłaby też kosztów uzyskania przychodów ani nie naliczyła ich dwukrotnie.

BIULETYN INFORMACYJNY DLA SŁUŻB EKONOMICZNO-FINANSOWYCH. DODATEK

Redakcja: Redaktor Naczelna: Kamila Andrzejewska
Z-ca Redaktor Naczelnej: Andrzej Zborowski
Dodatk opracował: Andrzej Zborowski
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
e-mail: biuletyn@gofin.pl

NAKLAD 26 550

Wydawca: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN sp. z o.o.
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8
tel.: 95 720 85 40, faks 95 720 85 60



PRENUMERATA 2016 szczegóły na www.sklep.gofin.pl

1	Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na II półrocze 2016 r.	Cena promocyjna
	KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1177,00 zł
	KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	982,50 zł
	KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	469,00 zł

2	Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2016		
				IV-XII	II półrocze	III kwartał
	1.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	411,75 zł	274,50 zł	137,25 zł
	2.	Ubezpieczenia i Prawo Pracy + on-line GRATIS!	dwutygodnik	274,50 zł	183,00 zł	91,50 zł
	3.	Poradnik VAT + on-line GRATIS!	dwutygodnik	261,00 zł	174,00 zł	87,00 zł
	4.	Zeszyty Metodyczne Rachunkowości + on-line GRATIS!	dwutygodnik	270,00 zł	180,00 zł	90,00 zł
	5.	Przegląd Podatku Dochodowego + on-line GRATIS!	dwutygodnik	256,50 zł	171,00 zł	85,50 zł
	6.	KOMPLET CZASOPISM (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego GRATIS!	patrz poz. 1-5	1473,75 zł	982,50 zł	491,25 zł
	7.	Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line GRATIS!	co 10 dni	344,25 zł	229,50 zł	114,75 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia (np. na www.sklep.gofin.pl) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH Oddział w Gorzowie Wlkp., nr 14 1030 1133 0000 0000 3533 0000. Po otrzymaniu wpłaty wystawiamy fakturę.

Informacje o innych produktach: internetowy Serwis Głównego Księgowego, Czasopisma Księgowych on-line, Gazeta Podatkowa, segregatory i boksy dostępne są na stronie internetowej:

www.sklep.gofin.pl

Informacji udziela także **Biuro Obsługi Klienta** - tel. **95 720 85 40**, infolinia **800 162 732**

Publikacje zamieszczone w czasopiśmie nie stanowią opinii prawnych, urzędowej interpretacji przepisów ani innego oficjalnego stanowiska organów państwowych.

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.