



www.gofin.pl

## PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO DODATEK

20.07.2023 r.

ISSN 2449-9218

Dodatek nr

# 12

# MAJĄTEK TRWAŁY – ROZLICZENIE PODATKOWE

<b>I. ŚRODKI TRWAŁE.....</b>	<b>str. 3</b>
1. Przekazanie prywatnego samochodu osobowego na stan środków trwałych... str.	3
2. Zakup budynku wraz z gruntem .....	str. 4
3. Wartość początkowa środka trwałego wykorzystywanego w działalności gospodarczej podjętej po przerwie .....	str. 5
4. Amortyzacja składników majątku otrzymanych w spadku.....	str. 6
5. Składniki majątkowe otrzymane przez podatnika w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa.....	str. 7
6. Data dokonania pierwszego odpisu amortyzacyjnego .....	str. 7
7. Częściowa likwidacja środka trwałego.....	str. 8
7.1. Obniżenie wartości początkowej .....	str. 8
7.2. Rozliczenie likwidowanej części.....	str. 9
8. Zaniechanie inwestycji z przyczyn niezależnych od podatnika .....	str. 9
9. Sprzedaż składnika majątku po wycofaniu go z działalności gospodarczej... str.	10
10. Stosowanie limitu jednorazowej amortyzacji.....	str. 11
11. Odpisy amortyzacyjne od środka trwałego sfinansowanego ze środków funduszu inwestycyjnego.....	str. 12
12. Wydatki na remont .....	str. 13
13. Koszty sporządzenia biznesplanu a wartość początkowa.....	str. 14
14. Wykorzystywanie w jednoosobowej działalności środków trwałych otrzymanych po likwidacji spółki .....	str. 15
15. Podwyższenie uprzednio obniżonej stawki amortyzacyjnej .....	str. 15
16. Koszty energii elektrycznej zużytej w trakcie budowy budynku .....	str. 16
17. Indywidualna stawka amortyzacyjna dla samochodu wykupionego z leasingu operacyjnego.....	str. 17
18. Zakup dodatkowej gwarancji na sprzęt AGD .....	str. 18

19. Nakłady na obcy środek trwały wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej.....	str.	19
20. Wpływ PCC na wartość początkową składnika majątku .....	str.	20
21. Sprzedaż środka trwałego, przy amortyzacji którego stosowano obniżoną stawkę amortyzacyjną.....	str.	21

## **II. WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE .....str. 22**

1. Zakup licencji na program komputerowy .....	str.	22
2. Nabycie praw autorskich .....	str.	23
2.1. Prawa autorskie jako wartości niematerialne i prawne .....	str.	23
2.2. Ustalenie wartości początkowej .....	str.	24
2.3. Wartość niematerialna i prawna do 10.000 zł.....	str.	25
3. Zmiana ceny licencji nabytej na raty.....	str.	25
4. Stawka amortyzacyjna dla know-how .....	str.	27
5. Nieamortyzowana wartość znaków towarowych po zaprzestaniu ich wykorzystywania.....	str.	28
6. Amortyzacja wartości firmy.....	str.	29
6.1. Wartość firmy podlegająca amortyzacji .....	str.	29
6.2. Ustalenie wartości początkowej .....	str.	29
6.3. Odpisy amortyzacyjne.....	str.	31
7. Zakończone prace rozwojowe .....	str.	32
7.1. Warunki uznania za wartość niematerialną i prawną.....	str.	32
7.2. Zasady ustalania wartości początkowej .....	str.	33
8. Ustalenie ceny nabycia wartości niematerialnej i prawnej .....	str.	34

**KORZYSTAJ BEZPŁATNIE !**



# Kalkulatory

Niezastąpiona pomoc przy obliczeniach

**Serwis KALKULATORY** to baza **149** prostych w obsłudze kalkulatorów, ułatwiających codzienną pracę. Przejrzysty podział tematyczny, intuicyjna nawigacja i precyzyjna wyszukiwarka to duże zalety Serwisu. Pod kalkulatorami umieszczono zestaw praktycznych pomocy, w tym linki do aktów prawnych, wzorów druków, wskaźników i stawek oraz ważnych terminów. Naszą bazę kalkulatorów stale uzupełniamy i aktualizujemy w oparciu o przepisy prawa.

**kalkulatory.gofin.pl**

Wyjaśnienia zawarte w niniejszej publikacji dotyczą przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647; ost. zm. w Dz. U. z 2023 r. poz. 1130) oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587; ost. zm. w Dz. U. z 2023 r. poz. 1130) – zwanych dalej odpowiednio: updof i ustawą o PIT oraz updop i ustawą o CIT.

## I. ŚRODKI TRWAŁE

### 1. Przekazanie prywatnego samochodu osobowego na stan środków trwałych

*Podatnik w 2023 r. zamierza wprowadzić samochód, zakupiony w 2018 r. do celów prywatnych, do środków trwałych nowo powstającej działalności gospodarczej. Dysponuje fakturą zakupu tego pojazdu. Na dzień zakupu nie przysługiwało podatnikowi prawo do odliczenia VAT naliczonego. Czy wprowadzając samochód do ewidencji środków trwałych firmy, przy wycenie jego wartości początkowej może przyjąć kwotę widniejącą na fakturze z 2018 r.?*

👉 Wartość początkową samochodu osobowego kupionego w 2018 r. do celów prywatnych i przekazanego w 2023 r. na cele prowadzonej działalności gospodarczej należy ustalić w oparciu o cenę nabycia określoną w fakturze, która nie może jednak być wyższa od jego wartości rynkowej.

Przedsiębiorca, który zdecyduje się przekazać prywatny samochód na cele firmowe, ma prawo do wprowadzenia tego pojazdu do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W tym celu powinien sporządzić stosowne oświadczenie.

Zgodnie z art. 22g ust. 1 pkt 1 updof, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w razie odpłatnego nabycia uważa się cenę ich nabycia, a jeżeli były używane przez podatnika przed wprowadzeniem ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i nie były wcześniej amortyzowane – cenę ich nabycia, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

Jeżeli więc przedsiębiorca posiada dokument zakupu pojazdu, np. fakturę, to na jego wartość początkową składa się cena uiszczona sprzedawcy oraz koszty związane z zakupem (tj. wydatki, które powstały w bezpośrednim związku z odpłatnym nabyciem) i od niej będą dokonywane odpisy amortyzacyjne (art. 22g ust. 3 updof).

Aktualna wartość rynkowa samochodu osobowego zakupionego w 2018 r. z pewnością jest niższa od wartości wyznaczonej przez cenę zakupu (nabycia), wobec tego wprowadzając samochód do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych firmy, zgodnie z powołanym wcześniej art. 22g ust. 1 pkt 1 updof, podatnik ustali wartość początkową środka trwałego w wysokości wartości rynkowej.

W przypadku samochodów osobowych trzeba pamiętać o ograniczeniach kosztów podatkowych z tytułu amortyzacji środków trwałych. W myśl art. 23 ust. 1 pkt 4 updof, nie uwa-


---

za się za koszty uzyskania przychodów odpisów z tytułu zużycia samochodu osobowego, w części ustalonej od wartości samochodu przewyższającej kwotę:

- 225.000 zł – w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem elektrycznym, w rozumieniu art. 2 pkt 12 ustawy o elektromobilności i paliwach alternatywnych oraz w przypadku samochodu osobowego będącego pojazdem napędzanym wodorem w rozumieniu art. 2 pkt 15 tej ustawy,
- 150.000 zł – w przypadku pozostałych samochodów osobowych.

## 2. Zakup budynku wraz z gruntem

*Na potrzeby działalności gospodarczej podatnik kupił nieruchomość zabudowaną (budynek wraz z gruntem). W akcie notarialnym wartość gruntu i budynku określona została w łącznej kwocie. W jaki sposób należy ustalić wartość początkową poszczególnych środków trwałych, tj. budynku i gruntu?*

 Podatnik powinien ustalić we własnym zakresie wartości początkowe poszczególnych środków trwałych (budynku i gruntu). Przy czym suma wartości poszczególnych składników majątku musi odpowiadać ich łącznej wartości zawartej w umowie kupna.

W przypadku nabycia środków trwałych w drodze kupna, a z taką sytuacją mamy do czynienia w opisanej sytuacji, wartość początkową stanowi cena ich nabycia. Jak wynika z art. 22g ust. 1 pkt 1 updof, wartość początkową środków trwałych – w razie odpłatnego nabycia – stanowi cena ich nabycia, a jeżeli były używane przez podatnika przed wprowadzeniem ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i nie były wcześniej amortyzowane – cenę ich nabycia, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej.

Za cenę nabycia uważa się natomiast kwotę należną zbywcy, którą:

- powiększa się o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności o koszty opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz
- pomniejsza się o VAT, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami VAT nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o VAT (art. 22g ust. 3 updof).

Zarówno grunt, jak i budynek stanowią odrębne środki trwałe. Wobec tego wprowadzając je do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, należy dla każdego z nich ustalić wartość początkową.

Podatnik ustala samodzielnie wartość początkową. Problemy mogą się pojawić, gdy jak w opisanym przypadku na podstawie dokumentów zakupu nie można jednoznacznie ustalić ceny nabycia poszczególnych składników majątku wchodzących w skład nabytej nieruchomości. Nie wymaga się, by w takim przypadku podatnik zasięgał opinii rzeczoznawcy. Jednak może skorzystać z takiej pomocy, gdyż wartości przyjęte do wyceny powinny uwzględniać np. atrakcyjność położenia działki gruntowej, stan techniczny budynku.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 23 lutego 2018 r., nr 0115-KDIT3.4011.57.2018.1.PSZ, wypowiadając się w podobnej sprawie, wyjaśnił, że skoro na umowie oraz na fakturze podana jest cena nabycia nieruchomości w łącznej kwocie, podatnik powinien ustalić wartość początkową poszczególnych środków trwałych poprzez podzielenie łącznej wartości wynikającej z tych dokumentów. Jednocześnie zauwa-


---

żyć, że przepisy ustawy o PIT nie zabraniają – przy ustaleniu wartości rynkowej poszczególnych składników majątkowych – skorzystania z pomocy osób posiadających fachową wiedzę w tym zakresie.

Suma wartości poszczególnych składników majątku musi odpowiadać ich łącznej wartości zawartej w umowie kupna. Jeżeli suma cen rynkowych poszczególnych składników pochodząca z wyceny rzeczoznawczy różni się od wartości określonej w akcie notarialnym, to należy wówczas ustalić procentowy udział wartości gruntu w ogólnej wartości nieruchomości oraz procentowy udział wartości budynku w ogólnej wartości nieruchomości. Ustalone w ten sposób procentowe wskaźniki stosuje się do wyznaczenia wartości gruntu i budynku w odniesieniu do wartości określonej w akcie notarialnym. Do tak ustalonej wartości poszczególnych składników trzeba dodać wydatki (też ustalone z zastosowaniem procentowego wskaźnika) związane z zakupem nieruchomości (np. opłatę za sporządzenie aktu notarialnego) i inne koszty związane z nabyciem środka trwałego, naliczone przed oddaniem go do użytkowania.

### 3. Wartość początkowa środka trwałego wykorzystywanego w działalności gospodarczej podjętej po przerwie

*W tym roku wznowiłem działalność gospodarczą. Poprzednią działalność zlikwidowałem dwa lata temu. W działalności wykorzystywałem i teraz też będę wykorzystywał lokal użytkowy. Chcę ponownie zaliczyć tę nieruchomość do środków trwałych. Czy w takim przypadku od nowa ustalam wartość początkową tego środka trwałego?*

 Nie. W tym przypadku będzie miała zastosowanie tzw. zasada kontynuacji wyceny oraz amortyzacji.

W myśl art. 22g ust. 13 pkt 1 updof, podmiot podejmujący działalność po przerwie trwającej nie dłużej niż 3 lata dokonuje odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wartości początkowej środka trwałego, jeżeli przed przerwą składnik majątku był wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Z pytania wynika, że podatnik podejmuje działalność po przerwie krótszej niż 3 lata, musi zatem stosować w amortyzacji powołany przepis. Jeżeli więc przedmiotowy lokal użytkowy nie został jeszcze w pełni zamortyzowany, podatnik powinien wartość początkową przyjmując w tej samej wysokości co uprzednio, dokonywać odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem ich dotychczasowej wysokości oraz kontynuować stosowaną wcześniej metodę amortyzacji. Takie stanowisko potwierdzają również organy podatkowe. Przykładowo, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 25 lipca 2019 r., nr 0114-KDIP3-1.4011.327.2019.1.AC stwierdził, że: „(...) w sytuacji gdy Wnioskodawca wycofa z ewidencji środków trwałych, opisane we wniosku nieruchomości, które wykorzystywane były przez niego w uprzednio prowadzonej działalności gospodarczej a następnie będzie je wykorzystywał w nowej działalności – Wnioskodawca będzie mógł zaliczyć przedmiotowe nieruchomości do środków trwałych w tej działalności.


Jednakże z uwagi na fakt, że przedmiotowe środki trwałe były amortyzowane przez Wnioskodawcę w prowadzonej dotychczas działalności gospodarczej, a następnie będą przedmiotem amortyzacji w prowadzonej przez Wnioskodawcę nowej działalności gospodar-

czej (podjętej po przerwie trwającej nie dłużej niż 3 lata), to wartość początkową tych środków trwałych Wnioskodawca powinien ustalić na podstawie (...) art. 22g ust. 13 pkt 1 w zw. z art. 22g ust. 12 oraz art. 22h ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, a więc w wysokości wartości przyjętej wcześniej przez Wnioskodawcę oraz kontynuować stosowaną wcześniej metodę amortyzacji przedmiotowych środków trwałych.

Przy dokonywaniu amortyzacji tych środków trwałych Wnioskodawca powinien również uwzględnić dokonane wcześniej odpisy amortyzacyjne”.

## 4. Amortyzacja składników majątku otrzymanych w spadku

***Podatnik zamierza wprowadzić do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych odziedziczone urządzenia. Spadkodawca nie prowadził działalności gospodarczej i składniki te nie były przez niego amortyzowane. Jak należy ustalić wartość początkową tych urządzeń? Czy dokonywane od nich odpisy będzie można zaliczać w ciężar kosztów uzyskania przychodów?***

 Odpisy amortyzacyjne dokonywane od wartości początkowej odziedziczonych urządzeń wprowadzonych przez podatnika do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych będą stanowiły koszty uzyskania przychodów. Wartość początkową tych urządzeń należy ustalić według ich wartości rynkowej na dzień nabycia.

Ustalając wartość początkową odziedziczonych urządzeń, podatnik powinien kierować się uregulowaniami zawartymi w art. 22g ust. 1 pkt 3 updof. Przepis ten stanowi, że w razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych uważa się wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości.

Tak więc wartość początkową odziedziczonych urządzeń należy ustalić według ich wartości rynkowej z dnia nabycia.

Natomiast w zakresie możliwości odnoszenia w ciężar kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od nabytych w ten sposób składników majątku konieczne jest uwzględnienie treści art. 23 ust. 1 pkt 45a lit. a updof. Z powołanego przepisu wynika, że 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, 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 korzysta ze zwolnienia od podatku od spadków i darowizn, lub
- nabycie to stanowi dochód, od którego na podstawie odrębnych przepisów zaniechano poboru podatku.

Przywołany przepis jednoznacznie wskazuje, że określone w nim ograniczenie w zaliczaniu odpisów amortyzacyjnych do kosztów podatkowych nie ma zastosowania w odniesieniu m.in. do środków trwałych nabytych w drodze spadku. Oznacza to, że jeżeli podatnik wprowadzi urządzenia nabyte w spadku do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, to będzie miał prawo zaliczać do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej tych składników majątku.

---

## 5. Składniki majątkowe otrzymane przez podatnika w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa

***Jak należy ustalić wartość składników majątku nabytych przez spółkę z o.o. w ramach wkładu niepieniężnego w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wydzielonej z prowadzonej jednoosobowej działalności gospodarczej?***

👉 Wartość składników majątku nabytych w ramach wkładu niepieniężnego w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa, będzie wynikać z ewidencji podmiotu wnoszącego taki wkład.

Zasady ustalania wartości poszczególnych składników majątku nabytych w drodze wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, zostały przez ustawodawcę określone w art. 15 ust. 1s updop. Na podstawie tego przepisu wartość tę ustala się:

- w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego wkład – w przypadku składników zaliczonych do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych,
- w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia – w przypadku pozostałych składników.

Ponadto w oparciu o art. 16g ust. 10a updop, w przypadku nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa w drodze wkładu niepieniężnego, przy ustalaniu wartości początkowych otrzymanych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stosuje się art. 16g ust. 9 updop. Zatem wartości początkowe poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowych określonych w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport.

Jak wynika z art. 16h ust. 3a w związku z ust. 3 updop, w przypadku składników majątku zaliczonych przez wnoszącego do środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych podmiot otrzymujący aport dokonuje odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuuje metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot wnoszący wkład, z uwzględnieniem art. 16i ust. 2-7 updop.

## 6. Data dokonania pierwszego odpisu amortyzacyjnego

***Podatnik PIT rozpoczął prowadzenie działalności gospodarczej w zakresie wynajmowania maszyn ogrodniczych. W jakim momencie może zacząć amortyzację tych maszyn: w dacie zakupu, czy w dacie oddania na wynajem?***

👉 Poszczególne maszyny można amortyzować począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dana maszyna została wprowadzona do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Z kolei do ewidencji tej można ją wprowadzić z chwilą, kiedy stanie się przedmiotem oferty najmu.


Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się generalnie począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek trwały wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (z wyjątkiem środków trwałych amortyzo-

wanych jednorazowo na podstawie art. 22k ust. 7-13 oraz ust. 14-21 updof; one mogą być amortyzowane już w miesiącu wprowadzenia ich do ewidencji). Przy czym składniki majątku wprowadza się do tej ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Składnik majątku trwałego przeznaczony do wynajmu będzie przekazany do używania z chwilą, kiedy stanie się przedmiotem oferty zawarcia umowy najmu.

Dodajmy, że wprowadzenie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do ewidencji później niż w miesiącu oddania do używania uważa się za ujawnienie tego składnika majątku. Amortyzację ujawnionego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej można rozpocząć dopiero począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały wprowadzone do ewidencji (art. 22h ust. 1 pkt 4 updof).

## 7. Częściowa likwidacja środka trwałego

*Podatnik ma magazyn w dawnej hali fabrycznej. Kominy w tym budynku uległy degradacji. Wobec tego trzeba je zlikwidować (nie były one wykorzystywane przez podatnika). Budynek jest w trakcie amortyzacji. Częściowa likwidacja środka trwałego (kominów) nie jest spowodowana utratą przydatności gospodarczej likwidowanych części środka trwałego na skutek zmiany rodzaju działalności podatnika. Czy w związku z tym wartość początkowa budynku powinna ulec zmniejszeniu? Czy wartość likwidowanych kominów może stanowić koszt uzyskania przychodów?*

 Wartość początkowa środka trwałego ulegnie zmniejszeniu i od tak pomniejszonej wartości należy dokonywać dalszej amortyzacji. Nieamortyzowana wartość likwidowanej części środka trwałego może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

### 7.1. Obniżenie wartości początkowej

Ustawy o podatku dochodowym nie zawierają szczególnych regulacji, które określałyby sposób ustalenia wartości początkowej likwidowanej części środka trwałego, a także nie posługują się wprost pojęciem częściowej likwidacji środków trwałych. Uważamy, że w opisanym przypadku podstawą dla obniżania wartości początkowej środka trwałego w związku z przeprowadzaniem częściowej jego likwidacji są art. 22g ust. 20 updof i art. 16g ust. 16 updof. Z przepisów tych wynika, że w razie trwałego odłączenia od danego środka trwałego części składowej lub peryferyjnej wartość początkową tego środka zmniejsza się, od następnego miesiąca po odłączeniu, o różnicę między ceną nabycia (kosztem wytworzenia) odłączonej części a przypadającą na nią, w okresie połączenia, sumą odpisów amortyzacyjnych obliczoną przy zastosowaniu metody amortyzacji i stawki amortyzacyjnej stosowanej przy obliczaniu odpisów amortyzacyjnych tego środka trwałego.

W celu obniżenia wartości początkowej środka trwałego będącej podstawą dalszych odpisów amortyzacyjnych podatnik powinien:

- ustalić wartość początkową odłączanego elementu oraz wartość przypadających na niego (w okresie połączenia) odpisów amortyzacyjnych dokonanych do czasu odłączenia,
- obliczyć różnicę między wartością początkową elementu odłączanego a wartością dokonanych od niego odpisów amortyzacyjnych.

Ustalona w ten sposób różnica będzie pomniejszała wartość początkową środka trwałego.

---



Jak wspomnieliśmy wcześniej, ustawy o podatku dochodowym (PIT i CIT) nie zawierają szczególnych regulacji, które określałyby sposób ustalenia wartości początkowej części środka trwałego. Jeżeli podatnik nie może wiarygodnie wycenić wartości odłączanych części środków trwałych, to powinien skorzystać z usług rzeczoznawcy.


## 7.2. Rozliczenie likwidowanej części

Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 6 updof i art. 16 ust. 1 pkt 6 updop, straty powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych mogą być kosztem uzyskania przychodów, o ile środki te nie utraciły przydatności gospodarczej na skutek zmiany rodzaju działalności.

Tym samym strata z tytułu likwidacji nie w pełni umorzonego środka trwałego, spowodowana zdarzeniem niezwiązanym ze zmianą rodzaju działalności, może być uznana jednorazowo za koszt uzyskania przychodu w wysokości niezamortyzowanej wartości tego środka trwałego. Tak będzie również w sytuacji przedstawionej w pytaniu. Zaznaczono w nim bowiem, że likwidacja nie była następstwem zmiany rodzaju działalności jednostki. Zatem niezamortyzowana wartość likwidowanej części środka trwałego może zostać zaliczona do kosztów uzyskania przychodów.

## 8. Zaniechanie inwestycji z przyczyn niezależnych od podatnika

***Podatnik PIT nabył na potrzeby swojej firmy prawo wieczystego użytkowania gruntu wraz z budynkiem (halą magazynową). Przed oddaniem budynku do użytkowania poniósł nakłady na jego rozbudowę (środek trwały w budowie). Niestety budynek w wyniku pożaru uległ częściowemu zniszczeniu. Zgodnie z protokołem straży pożarnej do zniszczenia doszło z przyczyn niezależnych od właściciela obiektu. Przedsiębiorca nie będzie odbudowywać budynku. Nieruchomość zamierza sprzedać. Czy koszty nabycia prawa wieczystego użytkowania gruntu, nabycia budynku oraz jego rozbudowy mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów?***

 W tym przypadku koszty nabycia prawa wieczystego użytkowania gruntu, nabycia budynku oraz jego rozbudowy mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów.

Przepis art. 22 ust. 1 updof stanowi, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23 updof.

Tak więc kosztami uzyskania przychodów są racjonalne i gospodarczo uzasadnione wydatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, których celem jest osiągnięcie przychodu lub zabezpieczenie albo zachowanie źródła przychodów, z wyjątkiem ustawowo nieuznanych za koszty podatkowe.

W rozpatrywanej sytuacji mamy do czynienia z szeroko rozumianymi kosztami inwestycyjnymi, które zostały poniesione na nabycie prawa wieczystego użytkowania gruntu, nabycie budynku i jego rozbudowę przed oddaniem do używania.

Na podstawie art. 5a pkt 1 updof, inwestycje to środki trwałe w budowie w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120 ze zm.). Zatem są nimi zaliczane do aktywów trwałych środki trwałe w okresie ich budowy, montażu

lub ulepszenia już istniejącego środka trwałego (art. 3 ust. 1 pkt 16 ustawy o rachunkowości). Koszty budowy, montażu lub ulepszenia z zasady tworzą wartość początkową środka trwałego i są zaliczane do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

Niekiedy zdarza się, że prowadzona inwestycja nie zostaje dokończona. Gdy podatnik nie podejmuje kolejnych czynności związanych z procesem inwestycyjnym, dochodzi do jej zaniechania. Tak też się stało w rozpatrywanej sytuacji. Podatnik w wyniku częściowego zniszczenia obiektu (spowodowanego pożarem), w którym prowadzone były prace inwestycyjne, podjął decyzję o jego sprzedaży.

Ustawodawca pozwala rozliczyć w kosztach podatkowych koszty inwestycji, która nie została przez podatnika dokończona, nie żądając spełnienia dodatkowych warunków, np. zaniechania z określonych powodów. Wynika to pośrednio z art. 22 ust. 5e updof, który przewiduje, że koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji.

Niewątpliwie jednak podatnik rozliczający w kosztach podatkowych wydatki poniesione na taką inwestycję powinien być w stanie wykazać, że podejmując ją, zakładał jej związek z uzyskiwaniem przychodów lub zachowaniem albo zabezpieczeniem źródła przychodów. Warunek ten jest podstawowy w zaliczeniu wydatku do kosztu uzyskania przychodów na podstawie art. 22 ust. 1 updof.

Powołany art. 22 ust. 5e updof znajduje zastosowanie do kosztów nabycia budynku oraz kosztów jego rozbudowy. Natomiast do kosztów nabycia prawa wieczystego użytkowania gruntu zastosowanie ma art. 23 ust. 1 pkt 1 lit. a updof. Stosownie do jego treści nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie gruntów. Wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, są jednak kosztem uzyskania przychodów przy określaniu dochodu z odpłatnego zbycia wymienionych składników majątku związanych z działalnością gospodarczą, bez względu na czas ich poniesienia.

## 9. Sprzedaż składnika majątku po wycofaniu go z działalności gospodarczej

***W lipcu 2023 r. sprzedałem garaż, który w 2022 r. wycofałem z prowadzonej przeze mnie działalności gospodarczej do majątku prywatnego. Czy sprzedaż muszę rozliczyć w ramach działalności?***



Tak, w opisanych okolicznościach transakcję trzeba rozliczyć w ramach działalności.


Generalnie przychody z odpłatnego zbycia składników będących środkami trwałymi podlegającymi ujęciu w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych, wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą, są zaliczane do przychodów z działalności gospodarczej. Dotyczy to również przypadków, gdy składniki te zostały wcześniej wycofane z działalności gospodarczej, a między pierwszym dniem miesiąca następującego po miesiącu, w którym zostały one wycofane i dniem ich odpłatnego zbycia nie upłynęło sześć lat. Tak wynika z art. 14 ust. 2 pkt 1 i art. 10 ust. 2 pkt 3 updof. Od tej zasady przewidziano wyjątek, ale dotyczy on zbycia składników majątku wymienionych w art. 14 ust. 2c updof, czyli wykorzystywanych m.in. na potrzeby działalności gospodarczej: budynku mieszkalnego, jego części lub udziału w takim budynku, lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość lub udziału w takim lokalu, gruntu lub udziału w gruncie albo prawa użyt-

kowania wieczystego gruntu lub udziału w takim prawie, związanych z tym budynkiem lub lokalem, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej lub udziału w takim prawie.

W przedstawionym przypadku przedmiotem odpłatnego zbycia jest garaż wycofany z działalności gospodarczej. Zatem jego odpłatne zbycie dokonane przed upływem 6 lat (liczonych w opisany wcześniej sposób) rodzi przychód z działalności gospodarczej.

## 10. Stosowanie limitu jednorazowej amortyzacji

*Nowo założona spółka z o.o. kupiła używaną linię produkcyjną. Chce skorzystać z jednorazowej amortyzacji. Czy musi zamortyzować środek trwały w 100%, czy może tylko częściowo go zamortyzować (poniżej kwoty limitu), a w następnym roku w odniesieniu do niezamortyzowanej wartości początkowej środka trwałego (jako mały podatnik) będzie mogła zastosować amortyzację jednorazową w ramach limitu przysługującego w 2024 r.?*

 Jednorazowy odpis amortyzacyjny może być dokonywany wyłącznie w roku, w którym dany środek trwały został wprowadzony do ewidencji. W kolejnym zaś roku należy dokonywać odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych, tj. przy zastosowaniu metody liniowej lub degresywnej.

Na podstawie art. 16k ust. 7 updog, jednorazowo odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej środków trwałych zaliczonych do grupy 3-8 KŚT, z wyłączeniem samochodów osobowych, mogą dokonywać podatnicy, w roku podatkowym, w którym rozpoczęli prowadzenie działalności gospodarczej oraz mali podatnicy.

Jednorazowej amortyzacji dokonuje się w roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Łączna kwota tych odpisów nie może przekroczyć w roku podatkowym równowartości kwoty 50.000 euro. Limit jednorazowych odpisów amortyzacyjnych w 2023 r., realizowanych na podstawie art. 16k ust. 7 updog, wynosi 241.000 zł.

Z jednorazowej amortyzacji nie mogą jednak skorzystać podatnicy rozpoczynający działalność, którzy zostali utworzeni:

- w wyniku przekształcenia, połączenia lub podziału podatników albo
- w wyniku przekształcenia spółki niebędącej osobą prawną, albo
- przez osoby fizyczne, które wniosły na poczet kapitału nowo utworzonego podmiotu uprzednio prowadzone przez siebie przedsiębiorstwo albo składniki majątku tego przedsiębiorstwa o wartości przekraczającej łącznie równowartość w złotych kwoty co najmniej 10.000 euro.

Podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą mają możliwość dokonania jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w roku rozpoczęcia działalności. W następnych latach takiego odpisu mogą dokonać, jeżeli posiadają status małego podatnika.

Ustawodawca wprowadził limit jednorazowych odpisów amortyzacyjnych, który – jak wspomnieliśmy – wynosi równowartość kwoty 50.000 euro łącznej wartości tych odpisów i ustanowił, że odpis ten jest pomocą de minimis.

Przekroczenie limitu 50.000 euro lub limitu pomocy de minimis sprawia, że wartości środka trwałego nie można jednorazowo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. Poza tym

nie ma innych ograniczeń dotyczących wysokości jednorazowych odpisów. Wobec tego podatnik nie musi w jednym roku zamortyzować środka trwałego w całości. Może sam określić wysokość jednorazowego odpisu. Dokonanie tego odpisu pociąga konsekwencje w kolejnych latach.


Stosownie do art. 16k ust. 8 updop, podatnicy, którzy skorzystają z jednorazowej amortyzacji, od następnego roku podatkowego dokonują odpisów amortyzacyjnych:

- metodą degresywną określoną w art. 16k ust. 1 updop, lub
- metodą liniową uregulowaną w art. 16i updop.

Przy czym suma odpisów amortyzacyjnych od środka trwałego, w tym dokonanych w pierwszym roku podatkowym oraz niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 16 ust. 1 updop, nie może przekroczyć wartości początkowej tego środka.

## 11. Odpisy amortyzacyjne od środka trwałego sfinansowanego ze środków funduszu inwestycyjnego

***W 2021 r. spółka z o.o. wypracowała zysk, który w 2022 r. uchwałą zgromadzenia wspólników wyłączyła od podziału między wspólników i przeznaczyła go na wyodrębniony w kapitale rezerwowym fundusz utworzony na cele inwestycyjne. Odpisy dokonane na fundusz inwestycyjny zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów. Czy możliwe będzie zaliczenie do kosztów podatkowych również odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości zakupionej maszyny?***

 Spółka zaliczyła już wartość zakupionej maszyny do kosztów uzyskania przychodów poprzez zaliczenie do takich kosztów odpisu na fundusz na cele inwestycyjne, nie jest więc uprawniona do zaliczenia do kosztów podatkowych odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wartości tej samej maszyny.

Przesłanki zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów odpisów na wyodrębniony w kapitale rezerwowym podatnika fundusz, utworzony na cele inwestycyjne przewiduje art. 15 ust. 1hb updop. Odpisy te, aby mogły zostać rozliczone w kosztach podatkowych, powinny odpowiadać wartości zysku spółki (lub jego części), osiągniętego za rok poprzedzający dany rok podatkowy oraz równowartości środków pieniężnych faktycznie wpłaconych (nie później niż w dniu dokonania odpisu) na dedykowany rachunek rozliczeniowy. Środki pieniężne wpłacone na wyodrębniony w tym celu rachunek nie mogą pochodzić z pożyczki, kredytu, dotacji, subwencji, dopłat i innych form wsparcia finansowego.

Stosownie do art. 15 ust. 1hba updop, przez wydatki na cele inwestycyjne rozumie się faktycznie poniesione w roku podatkowym:

- wydatki na nabycie fabrycznie nowych/wytworzenie środków trwałych,
- opłaty ustalone w umowie zgodnie z art. 3 ust. 4 lub 6 ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem umowy leasingu operacyjnego, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych,

zaliczonych do grup 3-8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), z wyłączeniem samochodów osobowych, środków transportu lotniczego, taboru pływającego oraz innych składników majątku służących głównie celom osobistym wspólników spółki lub członków ich rodzin.


Przez członków rodzin rozumie się małżonka, zstępnych, wstępnych, rodzeństwo, małżonków zstępnych, osobę pozostającą w stosunku przysposobienia oraz osobę pozostającą w faktycznym pożyciu (art. 15 ust. 1hbb updop).

Celem wskazanych przepisów jest umożliwienie podatnikowi wcześniejszego uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów planowanych wydatków na cele inwestycyjne, o ile takie wydatki poniesione zostaną ze środków własnych spółki, odpowiadających wielkości wypracowanego i zatrzymanego w spółce zysku. Jednocześnie w ustawie o CIT zawarte są regulacje mające na celu uniknięcie podwójnego uwzględnienia w kosztach uzyskania przychodów wydatków na cele inwestycyjne sfinansowanych ze środków zgromadzonych przez podatnika na omawianym funduszu. Art. 16 ust. 1 pkt 48a updop wyłącza z kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub odpisy z tytułu zużycia środków trwałych dokonywane na podstawie art. 16a-16m updop od tej części ich wartości, która została sfinansowana ze środków tego funduszu.

Dodajmy, że wyłączone z kosztów zostały również odpisy na fundusz, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb updop, w części wydatkowanej na opłaty, prowizje i inne koszty związane z prowadzeniem rachunku, o którym mowa w art. 15 ust. 1hb pkt 2 updop (art. 16 ust. 1 pkt 48b updop).

## 12. Wydatki na remont

***Spółka z o.o. zamierza wyremontować maszynę produkcyjną. Czy wydatki na prace o charakterze remontowym stanowią koszty uzyskania przychodów jednorazowo, tj. w dacie ich poniesienia, pomimo że dla celów bilansowych są rozliczane w czasie?***

 Wydatki na prace remontowe stanowią koszty uzyskania przychodów, które dla celów podatkowych spółka ma prawo ująć w kosztach jednorazowo, w dacie ich poniesienia, pomimo że dla celów bilansowych są rozliczane w czasie.


Wydatki poniesione na prace o charakterze remontowym, tj. takie, które nie skutkują zwiększeniem wartości początkowej środka trwałego, powinny być ujmowane w rozliczeniach podatkowych na zasadach wynikających z art. 15 ust. 4d updop. Zgodnie z tym przepisem koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Wskazane koszty remontu maszyny produkcyjnej nie powinny być postrzegane jako koszty powiązane z okresem przekraczającym rok podatkowy. Wobec tego wydatki te trzeba rozliczyć w kosztach podatkowych w dacie ich poniesienia. Przez dzień poniesienia, w myśl art. 15 ust. 4e updop, należy uznać dzień, na który te wydatki zostały ujęte w księgach rachunkowych spółki, na podstawie otrzymanej przez nią faktury dokumentującej przedmiotowe koszty.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 27 grudnia 2022 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.693.2022.1.EJ, odnosząc się do problemu rozliczania w czasie przeprowadzonych w firmie prac przeglądowo-remontowych, stwierdził, że: „(...) wydatki na prace o charakterze przeglądowo-remontowym stanowią koszty uzyskania przychodów, które dla celów podatkowych Spółka ma prawo ująć na podstawie art. 15 ust. 4d w zw. z art. 15 ust. 4e ustawy o CIT, a więc jednorazowo, w dacie ich poniesienia, pomimo rozliczania tych samych kosztów dla celów bilansowych w czasie”.

### 13. Koszty sporządzenia biznesplanu a wartość początkowa

*Na potrzeby uzyskania kredytu hipotecznego na budowę hali magazynowej spółka z o.o. musiała przedłożyć w banku biznesplan. Czy wydatki poniesione na usługę sporządzenia biznesplanu powinny zwiększyć wartość początkową wytworzonego środka trwałego?*

 W naszej ocenie, wydatki na sporządzenie biznesplanu powinny zwiększyć wartość początkową wytworzonego środka trwałego.

Zasady ustalania wartości początkowej wytworzonych środków trwałych wynikają z art. 16g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 updog. W przypadku wytworzenia środka trwałego we własnym zakresie za wartość początkową przyjmuje się koszt wytworzenia. Z kolei do kosztu wytworzenia zalicza się:

- wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych,
- koszty wynagrodzeń za pracę wraz z pochodnymi,
- inne koszty, które dają się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych.

Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.

Koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania (art. 16g ust. 5 updog).

Użycie przez ustawodawcę zwrotu, że do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się „inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych”, oznacza, iż katalog wydatków związanych z wytworzeniem środka trwałego powiększających jego wartość początkową jest otwarty. Mieszczą się w nim również inne, niewymienione wprost w art. 16g ust. 4 updog koszty, które będą miały wpływ na wartość początkową danego składnika majątku.

Przyjmuje się, że do kosztu wytworzenia środka trwałego zalicza się koszty, które mają wpływ na wartość początkową danego składnika majątku i dają się zaliczyć do wartości wytworzonego środka trwałego, tzn. związane są bezpośrednio z realizacją inwestycji.

Do wydatków, które są ponoszone w wyniku podjęcia procesu wytwarzania środka trwałego należy, naszym zdaniem, zaliczyć koszt wymieniony w opisie stanu faktycznego. Wydatek na sporządzenie biznesplanu był bowiem poniesiony w celu pozyskania kredytu na budowę hali. Spółka nie poniosłaby go, gdyby nie wytwarzała we własnym zakresie środka trwałego.

W podobnej sprawie wypowiedział się Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z 12 sierpnia 2020 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.241.2020.1.DP. Wnioskodawca chciał ustalić, czy wynagrodzenie za usługi podmiotów zewnętrznych (obejmujące m.in. selekcję listy banków, analizę ofert przedstawionych przez banki, przygotowanie materiałów, biznesplanów i innych dokumentów wymaganych przez banki, prowadzenie negocjacji, przygotowanie dokumentacji prawnej) oraz opłaty notarialne związane z ustanowieniem zabezpieczeń, ponoszone przez niego przed oddaniem środka trwałego do używania, stanowią wartość początkową w części, w jakiej kredyt przeznaczony jest na finansowanie wydatków stanowiących wartość początkową inwestycji. Organ podatkowy uznał, że:

„(...) wartość poniesionych wydatków na wynagrodzenia dla podmiotów zewnętrznych realizujących usługi opisane we wniosku oraz opłaty notarialne (w części, w jakiej kredyt przeznaczony jest na finansowanie wydatków stanowiących wartość początkową Inwestycji) ma bezpośredni związek z realizowaną przez Wnioskodawcę Inwestycją i wydatki te są niezbędne dla dalszych prac dotyczących tej Inwestycji. W związku z powyższym, ww. koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem środka trwałego, zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt 2 i ust. 4 updog, zwiększają wartość początkową środka trwałego wytworzonego w ramach realizacji Inwestycji i podlegają rozliczeniu poprzez odpisy amortyzacyjne”.

## 14. Wykorzystywanie w jednoosobowej działalności środków trwałych otrzymanych po likwidacji spółki

*Podatnik (osoba fizyczna) po likwidacji spółki cywilnej kontynuuje prowadzenie działalności gospodarczej. Na jej potrzeby wykorzystuje składniki majątku otrzymane w związku z likwidacją tej spółki. Są to środki trwałe, które były amortyzowane przez tę spółkę. W jaki sposób powinien określić wartość początkową takich środków trwałych?*

☞ Podatnik, który w ramach podziału majątku likwidowanej spółki cywilnej otrzymał środki trwałe albo wartości niematerialne i prawne, powinien ustalić ich wartość początkową w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji zlikwidowanej spółki cywilnej.

Stosownie do art. 22g ust. 14c w związku z ust. 12 updog, w przypadku otrzymania, z powodu likwidacji spółki niebędącej osobą prawną, wystąpienia wspólnika z takiej spółki lub zmniejszenia udziału kapitałowego w takiej spółce, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, ich wartość początkową ustala się w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji odpowiednio spółki likwidowanej, spółki, z której wspólnik wystąpił lub spółki, w której zmniejszono udział kapitałowy.

Od tak ustalonej wartości początkowej dokonuje się odpisów amortyzacyjnych z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów oraz kontynuuje się metodę amortyzacji przyjętą przez podmiot, z którego wycofano środek trwały/wartość niematerialną i prawną (art. 22h ust. 3c w związku z ust. 3 updog).

## 15. Podwyższenie uprzednio obniżonej stawki amortyzacyjnej

*Podatnik CIT parę lat temu obniżył stawki amortyzacyjne stosowane do amortyzacji środków trwałych z grupy 1 i 2 KŚT. Czy jest możliwe podniesienie tych stawek od stycznia 2024 r. do górnej granicy wynikającej z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych?*

☞ Skoro w latach poprzednich podatnik stosował stawki obniżone, to z początkiem nowego roku podatkowego może je podwyższyć. Podwyżki dokonuje się od pierwszego miesiąca nowego roku podatkowego. Jeśli rok podatkowy podatnika pokrywa się z rokiem kalendarzowym, takiej zmiany może dokonać od stycznia 2024 r.

Obniżenie stawek amortyzacyjnych podanych dla środków trwałych w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych nie pozbawia podatnika prawa do późniejszego powrotu do stawki

podanej w tym Wykazie. Jak bowiem wynika z art. 16i ust. 5 updop, podatnicy mogą obniżyć podane w Wykazie rocznych stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych. Zmiany stawki dokonuje się począwszy od miesiąca, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych albo od pierwszego miesiąca każdego następnego roku podatkowego.


Przyjmuje się, że „zmiana stawki”, o której mowa w powołanym przepisie, to zarówno jej obniżenie, jak i podwyższenie stawki wcześniej obniżonej. Ustawodawca nie określił przy tym, ile razy w trakcie amortyzacji stawka może ulegać zmianie (obniżeniu, podwyższeniu). Podatnicy mają zatem w tym względzie dowolność, mogą np. na każdy rok podatkowy ustalić inną stawkę amortyzacyjną. Dając podatnikom możliwość zmiany stawki amortyzacyjnej, ustawodawca nie uzależnił tego od zaistnienia jakichkolwiek okoliczności, tj. nie wskazał przyczyn, z powodu których stawka mogłaby być zmieniana i jakich środków trwałych to dotyczy.

Wysokość stawki amortyzacyjnej po podwyższeniu, co do zasady, nie może przekroczyć wysokości stawki wynikającej z Wykazu rocznych stawek amortyzacyjnych.

## 16. Koszty energii elektrycznej zużytej w trakcie budowy budynku

***Od kilku lat buduję budynek, w którym będą lokale użytkowe. Czy wydatki poniesione na zużycie energii elektrycznej mieszczą się w jego wartości początkowej, jeśli budynek:***

- *nie jest jeszcze skończony (jest niekompletny),*
- *jest kompletny, ale jeszcze nie jest wpisany do ewidencji?*

 Do wartości początkowej wytwarzanego budynku trzeba zaliczyć koszty energii elektrycznej zużytej na potrzeby prowadzonej inwestycji. Wobec tego koszty energii elektrycznej zużytej na potrzeby budowy budynku składają się na wartość początkową wytwarzanego środka trwałego. Po zakończeniu inwestycji, gdy budynek jest już kompletny, koszty energii nie zwiększają tej wartości.

Stosownie do art. 23 ust. 1 pkt 1 updof, nie uważa się za koszty uzyskania przychodów m.in. wydatków na wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych. Wynika to z faktu, że wydatki te składają się na wartość początkową tych środków trwałych, będącą podstawą określenia wysokości odpisów amortyzacyjnych.

W oparciu o art. 22g ust. 1 pkt 2 updof, wartością początkową środków trwałych w przypadku ich wytworzenia we własnym zakresie jest koszt wytworzenia. Z kolei w myśl art. 22g ust. 4 updof, za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się:

- wartości własnej pracy podatnika, jego małżonka i małoletnich dzieci,
- kosztów ogólnych zarządu,
- kosztów sprzedaży oraz
- pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania.




Ustaloną według przedstawionych zasad wartość początkową środka trwałego koryguje się o różnice kursowe, które zostały naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania (art. 22g ust. 5 updog).

Z przytoczonych przepisów definiujących koszt wytworzenia wynika, że do wartości początkowej budowanego środka trwałego należy zaliczać te koszty, które są powiązane z jego wytworzeniem. Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 31 sierpnia 2021 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.124.2021.2.BJ, w której czytamy: „Podsumowując wykładnię przepisów dotyczących ustalenia wartości początkowej środków trwałych należy stwierdzić, że do jej elementów należy zaliczać te koszty, które są powiązane z inwestycją, której efektem było wytworzenie amortyzowanych środków trwałych, przy czym katalog wydatków dających się przyporządkować do danego przedsięwzięcia ma charakter otwarty; stanowiły element procesu wytwarzania składników majątku podatnika; wydatki miały wpływ na koszt wytworzenia środków trwałych; bez tych wydatków nie powstałyby środki trwałe, a wydatki na wytworzenie środków trwałych nie zostałyby poniesione, gdyby nie podjęto decyzji o ich wytworzeniu; dzięki poniesionym wydatkom środki trwałe są kompletne i zdadne do użytku; wszelkie zaliczone do wartości początkowej koszty zostały poniesione do dnia oddania środków trwałych do używania; żaden z poniesionych wydatków nie jest zaliczony do kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych”.

Oceniając dany wydatek pod kątem możliwości uznania go za element wartości początkowej wytwarzanego we własnym zakresie środka trwałego, należy badać, czy energia elektryczna została zużyta na potrzeby procesu wytwarzania tego składnika majątku podatnika. Jeśli budowa przedmiotowego budynku została zakończona (środek trwały jest kompletny), a energia elektryczna jest zużywana, np. na potrzeby zabezpieczenia i ochrony tego obiektu, to jej koszt nie zwiększa wartości początkowej środka trwałego.

## 17. Indywidualna stawka amortyzacyjna dla samochodu wykupionego z leasingu operacyjnego

***Przedsiębiorca zawarł umowę leasingu operacyjnego na samochód osobowy na okres 3 lat. Po dwóch latach przekazał w drodze cesji prawa do tej umowy innemu przedsiębiorcy, zwanemu dalej podatnikiem, który po roku wykupił ten samochód. Czy ten podatnik może zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną do amortyzacji samochodu osobowego wykupionego z leasingu?***

 Podatnik może zastosować indywidualną stawkę amortyzacyjną do amortyzacji wykupionego z leasingu samochodu osobowego, ponieważ pojazd ten spełnia definicję używanego środka trwałego.

W przypadku samochodu osobowego stosuje się amortyzację liniową, a podstawowa stawka amortyzacyjna, według której dokonuje się odpisów amortyzacyjnych, wynosi 20%.

Stosownie do art. 22j ust. 1 updog i art. 16j ust. 1 updog, podatnicy mogą indywidualnie ustalać stawki amortyzacyjne w odniesieniu do używanych lub ulepszonych środków trwałych po raz pierwszy wprowadzonych do ewidencji danego podatnika.

Od 1 stycznia 2021 r. środki trwałe wprowadzone do ewidencji są uznane za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik przez odpowiedni okres (art. 22j ust. 2 pkt 1 i ust. 3 pkt 1 updog oraz art. 16j ust. 2


pkt 1 i ust. 3 pkt 1 updog). W przypadku środków trwałych, jakimi są środki transportu, w tym samochody osobowe, uznaje się je za używane, jeżeli podatnik udowodni, że przed ich nabyciem były wykorzystywane przez podmiot inny niż podatnik co najmniej przez okres 6 miesięcy. Do 31 grudnia 2020 r. wystarczyło, że były one używane przez odpowiedni okres, niezależnie czy przez podatnika czy przez inny podmiot.

Ograniczenie w przedmiotowym zakresie nie będzie zatem dotyczyło sytuacji opisanej w pytaniu, tj. poleasingowego wykupu samochodu, który przed nabyciem go przez podatnika przez dwa lata był używany przez inny podmiot. Podatnik może więc amortyzować ten pojazd indywidualną stawką amortyzacyjną. Przy czym okres amortyzacji samochodu osobowego nie może być krótszy niż 30 miesięcy (art. 22j ust. 1 pkt 2 updog i art. 16j ust. 1 pkt 2 updog). Przyjmując minimalny okres amortyzacji, stawka amortyzacyjna ustalona indywidualnie wyniesie 40%.

Wartość początkową takiego wykupionego pojazdu ustala się w oparciu o cenę jego nabycia, czyli cenę wykupu.

## 18. Zakup dodatkowej gwarancji na sprzęt AGD

***Podatnik PIT prowadzący podatkową księgę przychodów i rozchodów kupił telewizor za kwotę 9.999 zł netto. Wykupił też dodatkową gwarancję na ten sprzęt za 1.200 zł. Czy wydatek z tytułu gwarancji zwiększy wartość początkową środka trwałego, czy też można go zaliczyć bezpośrednio w ciężar kosztów uzyskania przychodów?***

 Wydatek poniesiony na dodatkową gwarancję nie zwiększa wartości początkowej środka trwałego i może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów w dacie poniesienia.

Nabyty składnik majątku jest uznawany za środek trwały w sytuacji określonej w art. 22a ust. 1 updog. Stosownie do tego przepisu rzeczowy składnik majątku stanowi środek trwały, jeżeli został nabyty lub wytworzony we własnym zakresie, a jego przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok, został przeznaczony do wykorzystywania na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą albo oddany do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu, stanowi własność lub współwłasność podatnika oraz jest kompletny i zdalny do użytku w dniu przyjęcia do używania.

Składnik majątku wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych najpóźniej w miesiącu przekazania go do używania. Późniejszy termin wprowadzenia składnika majątku do ewidencji uznaje się za jego ujawnienie. Tak wynika z art. 22d ust. 2 updog.

Jeżeli wartość składnika majątku nie przekracza 10.000 zł, można nie wprowadzać go do wspomnianej ewidencji, a wydatek poniesiony na jego nabycie można odnieść bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania (art. 22d ust. 1 updog).

W przypadku gdy wartość początkowa składnika majątku jest równa lub niższa niż 10.000 zł, to składnik ten może być również wprowadzony do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. W takim przypadku dopuszczalna jest jego jednorazowa amortyzacja w miesiącu oddania do używania albo w miesiącu następnym. Ponadto możliwa jest jego amortyzacja według zasad ogólnych określonych w art. 22h-22m updog. Tak wynika z art. 22f ust. 3 updog.

Za wartość początkową środków trwałych, w razie odpłatnego nabycia, uważa się cenę ich nabycia. Zgodnie z art. 22g ust. 3 updog, za cenę nabycia uważa się kwotę należną

zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub 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, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz pomniejszoną o VAT, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek ten 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.


Wydatek poniesiony na zakup dodatkowej gwarancji (zazwyczaj przedłużającej okres podstawowej gwarancji) jest związany z eksploatacją i używaniem telewizora, który nie zwiększa wartości początkowej środka trwałego. W związku z tym wydatek na przedłużenie gwarancji środka trwałego można zaliczyć bezpośrednio do kosztów podatkowych. Natomiast wartości początkowej środka trwałego nie należy powiększać o ten wydatek bez względu na to, czy wykup przedłużenia gwarancji nastąpił przed wprowadzeniem go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, czy też w okresie późniejszym.

W przypadku opisanym w pytaniu wydatek na zakup telewizora o wartości początkowej nieprzekraczającej 10.000 zł może zostać rozliczony w jeden z przedstawionych wcześniej sposobów, w tym odniesiony jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania go do używania.

Z kolei wydatek na dodatkową gwarancję, jako koszt niezwiązany z konkretnym przychodem, należy zaliczyć do tzw. kosztów pośrednich. Generalnie koszty pośrednie podlegają potrąceniu w dacie ich poniesienia. Ponieważ jednak wydatek, o którym mowa zazwyczaj dotyczy okresu przekraczającego rok podatkowy, należy pamiętać o ewentualnej konieczności rozliczenia go proporcjonalnie do lat, których wydatek ten dotyczy.

## 19. Nakłady na obcy środek trwały wykorzystywany w prowadzonej działalności gospodarczej

***Spółka z o.o. na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej wykorzystuje samochód ciężarowy objęty w leasing operacyjny. W samochodzie zainstalowano dodatkową zabudowę, której wartość przekracza 20.000 zł. Nie jest ona zamontowana na stałe. W razie potrzeby można ją zdemontować. Czy koszt tej zabudowy może być kosztem uzyskania przychodów?***

 Koszt zainstalowanej w samochodzie zabudowy może być kosztem uzyskania przychodów. W zależności od charakteru wykonanych prac, poniesione nakłady powinny być rozliczone w kosztach bezpośrednio albo poprzez odpisy amortyzacyjne.

W rozumieniu ustawy o CIT umowa leasingu operacyjnego podpisana przez przedsiębiorcę, której przedmiotem jest rzecz ruchoma, to umowa, która została zawarta na czas oznaczony, stanowiący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, a suma ustalonych w umowie opłat pomniejszona o należny podatek od towarów i usług, odpowiada co najmniej wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych. Tak wynika z art. 17b ust. 1 updog.

W przypadku gdy podatnik dokonuje nakładów na przedmiot objęty w leasing operacyjny, który wykorzystuje w prowadzonej działalności gospodarczej, poniesione koszty ma prawo

zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów. W zależności od charakteru tych nakładów ich wartość odnosi w koszty w sposób bezpośredni, bądź poprzez odpisy amortyzacyjne. Odpisy amortyzacyjne wystąpią, jeśli w wyniku poczynionych wydatków doszło do ulepszenia rzeczy (przykładowo ulepszenia samochodu), gdyż wówczas mamy do czynienia z inwestycją w obcym środku trwałym, która w rozumieniu art. 16a ust. 2 pkt 1 updop podlega amortyzacji.

O ulepszeniu mówimy, gdy suma wydatków poniesionych na przebudowę, rozbudowę, rekonstrukcję, adaptację lub modernizację np. obcego środka trwałego w danym roku podatkowym przekroczy 10.000 zł i wydatki te spowodują wzrost jego wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia go do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonego środka trwałego i kosztami jego eksploatacji (art. 16g ust. 13 updop).

Ulepszenie środka trwałego polega na:

- przebudowie, tj. zmianie (poprawieniu) istniejącego stanu środka trwałego na inny,
- rozbudowie, tj. powiększeniu (rozszerzeniu) składnika majątkowego, w szczególności budynku i budowli, linii technologicznej itp.,
- adaptacji, tj. przystosowaniu (przerobieniu) składnika majątkowego do wykorzystania go w innym celu niż ten, do którego był pierwotnie przeznaczony albo nadania mu nowych cech użytkowych,
- rekonstrukcji, tj. odtworzeniu (odbudowaniu) zużytego całkowicie lub częściowo składnika majątkowego,
- modernizacji, tj. unowocześnieniu składnika majątkowego.

Ulepszeniem w ramach tych prac są również wydatki na nabycie części składowych lub peryferyjnych, których jednostkowa cena nabycia przekracza 10.000 zł.


Należy podkreślić (o czym już wspominaliśmy), że do ulepszenia dochodzi wówczas, gdy w wyniku wykonanych prac doszło do zwiększenia wartości użytkowej ulepszonej rzeczy w stosunku do jej wartości z dnia przyjęcia do używania.

W analizowanym przypadku spółka poniosła wydatek na zainstalowanie dodatkowej zabudowy w leasingowanym samochodzie ciężarowym. Wartość zabudowy przekracza 20.000 zł.

Jeśli w wyniku wykonanych prac doszło do ulepszenia pojazdu, to poniesione koszty spółka powinna rozliczyć poprzez odpisy amortyzacyjne, uznając poczynione nakłady za inwestycję w obcym środku trwałym. Jeśli natomiast nie doszło do ulepszenia, to koszty te mogą być zaliczone do kosztów uzyskania przychodów w sposób bezpośredni.

## 20. Wpływ PCC na wartość początkową składnika majątku

*Nabycie przez podatnika PIT lokalu użytkowego potwierdza akt notarialny. Notariusz go sporządzający pobrał podatek od czynności cywilnoprawnych (PCC). Czy podatek ten należy zaliczyć do wartości początkowej środka trwałego (lokalu użytkowego)?*

 Tak. PCC opłacony w związku z zakupem lokalu użytkowego powiększa jego wartość początkową.

W przypadku nabycia środków trwałych w drodze kupna, a z takim przypadkiem mamy do czynienia w opisaney sytuacji, wartość początkową stanowi cena ich nabycia. Jak wynika

z art. 22g ust. 1 pkt 1 updof, wartość początkową środków trwałych – w razie odpłatnego nabycia – stanowi cena ich nabycia, a jeżeli były używane przez podatnika przed wprowadzeniem ich do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i nie były wcześniej amortyzowane – cena ich nabycia, nie wyższa jednak od ich wartości rynkowej.

Za cenę nabycia uważa się natomiast kwotę należną zbywcy, którą:

- powiększa się o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego do używania, a w szczególności m.in. o koszty opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz
- pomniejsza się o VAT, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami VAT nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o VAT (art. 22g ust. 3 updof).

Notariusze są płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego.

Jako płatnicy obowiązani są uzależnić dokonanie czynności cywilnoprawnej od uprzedniego zapłacenia podatku przez nabywcę. Ponadto są obowiązani:


- prowadzić rejestr podatku,
- wpłacić pobrany podatek na rachunek organu podatkowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika, w terminie do 7 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, a także przekazać w tym terminie, w formie elektronicznej, deklarację o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika, w tym informację o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom.

Wynika to z art. 10 ust. 2-3a ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 170).

PCC uiszczony w dniu sporządzenia umowy kupna-sprzedaży lokalu użytkowego stanowi koszt bezpośrednio związany z jego zakupem, więc powiększa wartość początkową środka trwałego (lokalu użytkowego), od której podatnik będzie naliczał odpisy amortyzacyjne.

## 21. Sprzedaż środka trwałego, przy amortyzacji którego stosowano obniżoną stawkę amortyzacyjną

*W spółce z o.o. kilka lat temu zadecydowano o obniżeniu stawek amortyzacyjnych stosowanych przy amortyzacji środków trwałych do 1%. Jak w tej sytuacji należy ustalać koszty uzyskania przychodów ze sprzedaży środka trwałego amortyzowanego obniżoną stawką amortyzacyjną?*

 W momencie sprzedaży środka trwałego za koszt uzyskania przychodów należy uznać wydatek na jego nabycie stanowiący wartość początkową, pomniejszony o sumę dotychczas dokonanych odpisów amortyzacyjnych (w tym dokonanych obniżoną stawką amortyzacyjną).

W oparciu o art. 16i ust. 5 updof, podatnicy mogą obniżyć podane w Wykazie stawek amortyzacyjnych stawki dla poszczególnych środków trwałych, od których dokonują odpisów przy zastosowaniu tzw. metody liniowej. Obniżenie stawek amortyzacyjnych może nastąpić zarówno w odniesieniu do środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji, jak i środków trwałych będących już przedmiotem amortyzacji. Dla środków trwałych wprowadzonych po raz pierwszy do ewidencji zmiana stawki amortyzacyjnej może nastąpić w momencie dokonania pierwszego w danym roku odpisu amortyzacyjnego.


Jak wynika z art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b updop, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych kosztem uzyskania przychodu jest różnica między wysokością wydatków poniesionych na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środka trwałego, a sumą dokonanych odpisów amortyzacyjnych. Stosownie do art. 16h ust. 1 pkt 1 updop, na sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych składają się zarówno odpisy amortyzacyjne zaliczone do kosztów uzyskania przychodu, jak i te niestanowiące kosztów podatkowych.

Oznacza to, że w momencie sprzedaży wydatki na nabycie środka trwałego, pomniejszone o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych, zaliczane są do kosztów uzyskania przychodów. W ustawie o CIT nie przewiduje się odrębnej regulacji odnoszącej się do sprzedaży środków trwałych, do których stosowane są obniżone stawki amortyzacyjne. W efekcie kosztem uzyskania przychodu ze sprzedaży środka trwałego amortyzowanego stawką 1% będzie jego niezamortyzowana wartość początkowa.

## II. WARTOŚCI NIEMATERIALNE I PRAWNE

### 1. Zakup licencji na program komputerowy

*Spółka z o.o. nabyła licencję na program komputerowy, która zostanie zaliczona do wartości niematerialnych i prawnych. Na koszty wdrożenia składa się m.in. koszt zapoznania pracowników z parametrami oprogramowania w celu wskazania elementów wymagających modyfikacji. Czy wydatek ten spółka może odpisać bezpośrednio w koszty, czy też powinien powiększyć wartość oprogramowania?*

 Koszt zapoznania pracowników z parametrami oprogramowania w celu wskazania elementów wymagających modyfikacji, poniesiony w trakcie procesu wdrożeniowego, powinien zwiększyć wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej.

Zgodnie z art. 16b ust. 1 pkt 5 updop, amortyzacji podlegają nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania 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, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Z wyroku NSA z 15 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 861/17 wynika, że: „(...) umowa o korzystanie z oprogramowania (czyli licencja w rozumieniu art. 41 ust. 2 Prawa autorskiego) stanowi prawo majątkowe (tj. wartość niematerialną i prawną), podlegającą amortyzacji na podstawie art. 16b ust. 1 pkt 5 updop”.

Podatnik, nabywając licencję na program komputerowy, która zgodnie z przepisami stanowi wartość niematerialną i prawną, obowiązany jest ustalić jej wartość początkową.

Ustalając wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej nabytej odpłatnie, należy stosować art. 16g ust. 3 updop, który określa cenę nabycia (ze względu na warunek nabycia

koszt wytworzenia jest wykluczony). W myśl tego przepisu za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, którą:


- powiększa się o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności m.in. o koszty instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych oraz
- pomniejsza się 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,
- obejmuje się cło i podatek akcyzowy – w przypadku importu.

Stosownie do art. 16g ust. 14 updop, wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw. Jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjobiorcę albo nabywcę, przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.

Z powołanych przepisów wynika, że do wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej, którą jest licencja na program komputerowy, zalicza się m.in. koszty wdrożenia tego programu. Naszym zdaniem, w ramach tych kosztów należy ująć m.in. koszt zapoznania pracowników z parametrami oprogramowania w celu wskazania elementów wymagających modyfikacji. Stąd wniosek jak na wstępie.

## 2. Nabycie praw autorskich

***Kontrahent wystawił spółce z o.o. dwie faktury: za przeniesienie praw autorskich do filmu i za produkcję filmu. Jest to film reklamowy. Przeniesienie praw autorskich jest bezterminowe. Czy jako wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej w postaci nabytych praw autorskich należy przyjąć wyłącznie wartość tych praw ustaloną na odrębnej fakturze?***

 Tak. Jako wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej w postaci nabytych praw autorskich należy przyjąć wyłącznie wartość tych praw ustaloną na odrębnej fakturze. Natomiast wynagrodzenie za produkcję filmu stanowić będzie koszt uzyskania przychodów w dacie poniesienia.

### 2.1. Prawa autorskie jako wartości niematerialne i prawne

W myśl art. 16b ust. 1 pkt 4 updop, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c updop, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania 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 na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 updop, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Z powołanego art. 16b ust. 1 pkt 4 updop wynika zatem, że aby wartości niematerialne i prawne w postaci autorskich lub pokrewnych praw majątkowych podlegały amortyzacji podatkowej, powinny spełniać następujące warunki:

- być nabyte od innego podmiotu i nadawać się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania,
- przewidywany okres ich używania powinien być dłuższy niż rok,
- być wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie stosownej umowy.

## 2.2. Ustalenie wartości początkowej

Nabyte prawa autorskie do filmu reklamowego, o przewidywanym okresie wykorzystywania na potrzeby prowadzonej działalności gospodarczej dłuższym niż rok spółka z o.o. powinna zaliczyć do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Aby móc dokonywać odpisów amortyzacyjnych, zobowiązana jest do ustalenia wartości początkowej.

Przepisy przewidują, że wartością początkową odpłatnie nabytych wartości niematerialnych i prawnych jest ich cena nabycia. W myśl art. 16g ust. 3 updop, 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, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz
- pomniejszoną o VAT, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami VAT nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o VAT.

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 updop).

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny, za wartość początkową autorskiego prawa należy przyjąć cenę nabycia praw autorskich.

W podobnej sprawie wypowiedział się Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 25 sierpnia 2016 r., nr ILPB3/4510-1-301/16-2/ŁM. Organ ten uznał za prawidłowe stanowisko wnioskodawcy, który stwierdził, że: „(...) w przypadku odrębnego określenia przez kontrahenta wynagrodzenia za:

- usługę polegającą na realizacji Materiału reklamowego (filmów, spotów radiowych itp.) oraz
- przeniesienie praw autorskich i za udzielenie licencji,

*każdy z tych wydatków będzie w odmienny sposób zakwalifikowany podatkowo. Wydatek będący wynagrodzeniem za przeniesienie praw autorskich (za udzielenie licencji) zakwalifikować należy do wartości niematerialnych i prawnych, zaś wynagrodzenie za produkcję i czynności okołoprodukcyjne stanowić będzie koszt uzyskania przychodów w chwili jego poniesienia”.*

Zatem bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów mogą zostać zaliczone koszty związane z wynagrodzeniem dotyczące kosztów produkcji filmu. Zastosowanie w odniesieniu do tych kosztów znajdzie art. 15 ust. 4d i 4e updop.

Zgodnie z art. 15 ust. 4d updop, koszty uzyskania przychodów, inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część

---



dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą. Stosownie zaś do art. 15 ust. 4e updop, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z nieistotnym tu zastrzeżeniem, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów. Zatem to dzień ujęcia kosztu w księgach rachunkowych wyznacza datę poniesienia kosztu w rozumieniu przepisów podatkowych. Należy podkreślić, że chodzi tu o jakiegokolwiek ujęcie kosztu w księgach rachunkowych, a nie tylko ujęcie go na kontach wynikowych (kosztowych).


### 2.3. Wartość niematerialna i prawna do 10.000 zł

Dodajmy, że w przypadku wartości niematerialnych i prawnych o wartości nieprzekraczającej 10.000 zł, podatnik ma do wyboru jedno z trzech rozwiązań, tj.:

- ująć je w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i amortyzować na ogólnych zasadach (art. 16f ust. 3 updop),
- ująć je w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i zamortyzować jednorazowo w miesiącu oddania do używania albo w miesiącu następnym (art. 16f ust. 3 updop),
- nie ujmować ich w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych i nie dokonywać od nich odpisów amortyzacyjnych, tylko odnieść wydatki poniesione na ich nabycie w koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania do używania (art. 16d ust. 1 updop).

## 3. Zmiana ceny licencji nabytej na raty

***Spółka akcyjna w 2021 r. zakupiła licencję, która stanowi wartość niematerialną i prawną. Sprzedawca w umowie określił wartość licencji. Została ona przyjęta za jej wartość początkową. Płatność rozłożono na trzy raty, płatne raz w roku. Jednocześnie sprzedawca zastrzegł sobie prawo do zmiany ceny licencji w kolejnych latach. W 2022 r. spółka otrzymała fakturę dokumentującą drugą ratę zakupionej licencji z podwyższoną ceną. Następnie w 2023 r. otrzymała fakturę dokumentującą trzecią ratę – też z podwyższoną ceną. Czy różnicę wcześniej określonej ceny i łącznej wartości licencji wynikającej ze wszystkich faktur spółka może zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów?***

 Różnicę ceny i łącznej wartości licencji wynikającej ze wszystkich faktur spółka nie może zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów, gdyż łączna wartość licencji wynikająca ze wszystkich faktur składa się na wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej.

Zgodnie z art. 16b ust. 1 updop, amortyzacji podlegają nabyte od innego podmiotu, 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 przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Stosownie do art. 16g ust. 14 updog, wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjodawcę albo nabywcę, przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.

Ustalając wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej, należy stosować art. 16g ust. 3 updog, który określa cenę nabycia. W myśl tego przepisu za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, którą:

- powiększa się 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, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, oraz
- pomniejsza się 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.

Mając na uwadze przedstawiony stan faktyczny, za wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej trzeba przyjąć kwotę należną zbywcy. Spółka prawidłowo więc określiła wartość początkową przedmiotowej licencji na dzień oddania jej do używania, przyjmując za cenę nabycia określoną w umowie kwotę należną zbywcy. Późniejsze podwyższenie ceny sprzedaży licencji należy traktować jako jej korektę. W efekcie trzeba skorygować ustaloną wcześniej wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej.

W opisanej sytuacji powodem korekty wartości początkowej nie jest błąd rachunkowy ani inna oczywista omyłka, lecz jest ona skutkiem okoliczności zaistniałych po rozpoczęciu amortyzacji. W związku z tym zwiększenie wartości początkowej oraz zwiększenie odpisów amortyzacyjnych, które zostały już wcześniej dokonane, powinno nastąpić „na bieżąco”, tj. w miesiącach, w których otrzymano faktury dokumentujące drugą i trzecią ratę należności za licencję. Wynika to z art. 15 ust. 4i updog. Przepis ten przewiduje, że jeżeli korekta kosztu uzyskania przychodów, w tym odpisu amortyzacyjnego, nie jest spowodowana błędem rachunkowym lub inną oczywistą omyłką, korekty dokonuje się poprzez zmniejszenie lub zwiększenie kosztów uzyskania przychodów poniesionych w okresie rozliczeniowym, w którym została otrzymana faktura korygująca lub, w przypadku braku faktury, inny dokument potwierdzający przyczynę korekty.

Jeżeli w okresie rozliczeniowym, o którym mowa w art. 15 ust. 4i updog, podatnik nie ponosił kosztów uzyskania przychodów lub kwota poniesionych kosztów uzyskania przychodów jest niższa niż kwota zmniejszenia, podatnik jest obowiązany zwiększyć przychody o kwotę, o którą nie zostały zmniejszone koszty uzyskania przychodów (art. 15 ust. 4j updog).


Podobny pogląd został wyrażony w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 7 września 2018 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.287.2018.1.AK. Organ podatkowy odniósł się w niej do sytuacji, w której podatnik ponosi koszty lub otrzymuje faktury dokumentujące poniesione koszty również po dniu oddania do użytkowania nowych lub ulepszonych składników majątku.

W interpretacji tej czytamy: „(...) biorąc pod uwagę, że w omawianej sprawie korekta odpisów amortyzacyjnych nie będzie wynikać z błędu rachunkowego, ani też innej oczywistej

omyłki, stwierdzić należy, że zastosowanie znajdzie art. 15 ust. 4i ustawy o PDOP. W konsekwencji, po oddaniu do użytkowania składników majątku (nowych bądź ulepszonych), korekty odpisów amortyzacyjnych Spółka powinna dokonać na bieżąco w okresie rozliczeniowym, w którym zostanie otrzymana faktura dokumentująca poniesienie kosztów związanych z inwestycją w dany środek trwały”.

## 4. Stawka amortyzacyjna dla know-how

**Spółka z o.o. nabyła (umowa kupna) wartość niematerialną i prawną w postaci know-how. Według jakiej stawki ją amortyzować?**

 Maksymalna stawka amortyzacyjna dla know-how wynosi 20%.

W myśl art. 16b ust. 1 pkt 7 updop, amortyzacji podlega wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how), zwana wartością niematerialną i prawną, jeżeli spełnia łącznie następujące warunki:

- została nabyta od innego podmiotu,
- nadaje się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania,
- jej przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok,
- jest wykorzystywana przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddana przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1 updop (tj. umowy leasingu).

Amortyzację wartości niematerialnej i prawnej (podobnie jak środków trwałych) rozpoczyna się, w myśl art. 16h ust. 1 pkt 1 updop, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym wprowadzono ją do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Trwa ona do końca miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z jej wartością początkową lub w którym postawiono ją w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono jej niedobór.

Na podstawie art. 16d ust. 2 updop, wartość niematerialna i prawna podlega wprowadzeniu do ewidencji najpóźniej w miesiącu przekazania jej do używania.


Oдноśnie okresu amortyzacji wskazać należy, że nabyte prawa, które stanowią know-how w rozumieniu art. 16b ust. 1 pkt 7 updop, trzeba amortyzować na warunkach określonych w art. 16m ust. 1 pkt 4 updop, tj. okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być w tym przypadku krótszy niż 60 miesięcy. Zatem maksymalna stawka amortyzacyjna dla tej wartości niematerialnej i prawnej wynosi 20%.

Jeżeli wartość początkowa wartości niematerialnej i prawnej (tu: know-how) nie przekracza 10.000 zł, wówczas podatnik może wybrać jedno z następujących rozwiązań:

- wydatek poniesiony na jej nabycie zaliczyć bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu oddania jej do używania (art. 16d ust. 1 updop),
- wprowadzić ją do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz dokonywać odpisów amortyzacyjnych na zasadach ogólnych (art. 16f ust. 3 updop),
- wprowadzić ją do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz zamortyzować jednorazowo w miesiącu oddania do używania lub w miesiącu następnym (art. 16f ust. 3 updop).

## 5. Niezamortyzowana wartość znaków towarowych po zaprzestaniu ich wykorzystywania

*W planach jest, że część obecnie używanych znaków towarowych przestanie być wykorzystywana przez spółkę i zostanie zastąpiona nowo utworzonymi znakami towarowymi lub innymi znakami towarowymi, do których prawa posiada spółka. Dotychczasowe znaki zostaną zlikwidowane i wykreślone z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Możliwe jest, że do momentu likwidacji nie dojdzie do pełnej amortyzacji tych znaków. Czy w momencie wykreślenia znaków towarowych z ewidencji kwotę stanowiącą nadwyżkę wartości początkowej znaków towarowych ponad sumę dokonanych od nich i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?*

 W momencie wykreślenia znaków towarowych z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, kwota stanowiąca nadwyżkę wartości początkowej znaków towarowych ponad sumę dokonanych od nich i zaliczonych do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych, będzie stanowić koszt uzyskania przychodów.

Odnosząc się do kwestii możliwości ujęcia w kosztach uzyskania przychodów nieumorzonych wartości znaków towarowych, należy wskazać, że w katalogu wydatków niestanowiących kosztów podatkowych zawartym w art. 16 ust. 1 updop wymienia się straty:

- powstałe w wyniku likwidacji nie w pełni umorzonych środków trwałych, jeżeli środki te utraciły przydatność gospodarczą na skutek zmiany rodzaju działalności (art. 16 ust. 1 pkt 6 updop),
- w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych, jeżeli środki te lub wartości zostały przeniesione poza terytorium RP w sposób, o którym mowa w art. 24f updop (art. 16 ust. 1 pkt 6a updop).


Niemniej jednak regulacje zawarte w art. 16 ust. 1 pkt 6 i 6a updop nie znajdują zastosowania w rozpatrywanej sytuacji. Wynika to z faktu, że pierwszy z powołanych przepisów dotyczy wyłącznie likwidacji środków trwałych, a nie likwidacji wartości niematerialnych i prawnych. Z kolei drugi z przepisów nie może znaleźć zastosowania z uwagi na brak przeniesienia znaków towarowych poza terytorium RP w sposób opisany w art. 24f updop.

Kluczowe znaczenie ma tu natomiast art. 16 ust. 1 pkt 5 updop. Przepis ten stanowi, że do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się strat w środkach trwałych oraz wartościach niematerialnych i prawnych w części pokrytej sumą odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt 1 updop. Z powołanego art. 16 ust. 1 pkt 5 updop wynika, że w przypadku wystąpienia straty z tytułu likwidacji m.in. wartości niematerialnej i prawnej, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć jedynie tę część jej wartości początkowej, która nie została już zaliczona do przedmiotowych kosztów poprzez dokonane odpisy amortyzacyjne. Przy czym stratę generuje utrata możliwości korzystania z wartości niematerialnej i prawnej, co powoduje, że poniesiony historycznie wydatek – w części jeszcze nierozliczonej dla celów podatkowych – przestaje stanowić jakąkolwiek wartość dla podatnika, a więc stanowi stratę. Tak więc w momencie wykreślenia znaków towarowych z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, strata będzie stanowić u wnioskodawcy koszt uzyskania przychodów.

Podobne rozstrzygnięcie znajdziemy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 28 lipca 2021 r., nr 0111-KDIB2-1.4010.233.2021.1.BJ.

## 6. Amortyzacja wartości firmy

*Dwa lata temu spółka z o.o. kupiła zorganizowaną część przedsiębiorstwa. Wartość składników aktywów była niższa od zapłaconej ceny zakupu. Spółka przyjęła do używania środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne wchodzące w skład nabytej zorganizowanej części przedsiębiorstwa w miesiącu jej nabycia. W tym samym miesiącu wprowadziła do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a od następnego miesiąca rozpoczęła amortyzację. Natomiast wartości firmy (dodatniej) nie ujęła wtedy w tej ewidencji. Zrobiła to dopiero w br. W którym momencie spółka może rozpocząć amortyzację wartości firmy powstałej w wyniku nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa?*

 Spółka ma prawo rozpocząć amortyzację wartości firmy powstałej w wyniku nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa od miesiąca następującego po wprowadzeniu jej do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

### 6.1. Wartość firmy podlegająca amortyzacji

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych uznaje wartość firmy za wartość niematerialną i prawną podlegającą amortyzacji bez względu na przewidywany okres używania. Przy czym amortyzacji podatkowej podlega wartość firmy, jedynie w przypadku gdy powstała ona w ściśle określonych okoliczności wymienionych w art. 16b ust. 2 pkt 2 i 2a updop, tj.:

- jeżeli powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:
  - kupna,
  - przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych, zgodnie z przepisami rozdziału 4a („Opodatkowanie stron umowy leasingu”), dokonuje korzystający,
  - wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji,
- jeżeli w związku z przeniesieniem na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa wartość firmy została opodatkowana w państwie członkowskim Unii Europejskiej podatkiem równoważnym do podatku od dochodów z niezrealizowanych zysków, o którym mowa w art. 24f updop („Podatek od dochodów z niezrealizowanych zysków”)
  - w przypadku gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część przenoszone są z tego państwa.

Jeżeli wartość firmy powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt 2 i 2a updop, to wartość ta, w świetle art. 16c pkt 4 updop, nie podlega amortyzacji.

### 6.2. Ustalenie wartości początkowej

Stosownie do art. 16g ust. 2 updop, wartość początkową firmy stanowi dodatnia różnica pomiędzy ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części (albo nominalną

wartością akcji lub udziałów wydanych w zamian za wkład niepieniężny) a wartością rynkową składników majątkowych wchodzących w skład kupionego, przyjętego do odpłatnego korzystania (albo wniesionego do spółki) przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, odpowiednio z dnia kupna, przyjęcia do odpłatnego korzystania (albo wniesienia do spółki).

Tak więc, aby określić wartość początkową firmy, należy ustalić cenę nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa oraz wartość rynkową składników majątkowych wchodzących w jej skład.

Zasadniczo cenę nabycia stanowi kwota należna zbywcy, powiększona o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania (zob. art. 16g ust. 3 updop). Uwzględnienie definicji ceny nabycia wskazuje na to, że w omawianym przypadku oprócz kwoty należnej zbywcy na cenę nabycia przyjętą dla potrzeb podatkowych składają się również koszty bezpośrednio związane z zakupem, tj. z transakcją kupna zorganizowanej części przedsiębiorstwa, naliczone do dnia jego przekazania do używania. Tak ustaloną cenę koryguje się o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania przedsiębiorstwa do używania (art. 16g ust. 5 updop).

Z kolei definicja składników majątkowych została przedstawiona w art. 4a pkt 2 updop, który stanowi, że składniki majątkowe to aktywa w rozumieniu ustawy o rachunkowości, pomniejszone o przejęte długi funkcjonalnie związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zbywcy, o ile długi te nie zostały uwzględnione w cenie nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3 updop. Przez aktywa w rozumieniu wskazanych regulacji rozumie się kontrolowane przez jednostkę zasoby majątkowe o wiarygodnie określonej wartości, powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń, które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Zatem wartość firmy należy ustalić w następujący sposób:

- w przypadku uwzględnienia w cenie nabycia wartości przejętych długów:  
wartość firmy = cena nabycia + przejęte długi – wartość składników majątkowych lub
- w przypadku nieuwzględnienia w cenie nabycia wartości przejętych długów:  
wartość firmy = cena nabycia – (wartość składników majątkowych – przejęte długi).

Ustawodawca nie określił jednak, co należy rozumieć pod pojęciem „długów funkcjonalnie związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą”. Interpretację tego pojęcia znajdziemy w wyrokach NSA. Jak stwierdzono w wyroku NSA z 15 października 2015 r., sygn. akt II FSK 2171/13: „Ustawodawca definiując pojęcie składników majątkowych w (...) art. 4a pkt 2 u.p.d.o.p. na potrzeby ustawy podatkowej m.in. art. 16g ust. 2 odwołał się do ustawy o rachunkowości wyłącznie w odniesieniu do pojęcia aktywów, nie czyniąc tego wobec pojęcia długu. Dług w języku prawnym ma określone znaczenie. Nie ma w związku z tym podstaw, by oceniać istnienie długu według przepisów bilansowych zwłaszcza wobec różnic pomiędzy pojęciami wartość dodatnia i ujemna firmy w rozumieniu przepisów podatkowych i ustawy o rachunkowości. Stąd zasadny jest wniosek, że zapisy i operacje dokonywane zgodnie z przepisami o rachunkowości nie kreują zobowiązań pomiędzy przedsiębiorstwem a jego właścicielem przedsiębiorcą i nie mogą stanowić przedmiotu aportu (por. wyrok NSA z 12.09.2014 r. sygn. akt II FSK 1981/12)”.  

---

Z kolei w wyroku NSA z 2 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 3556/15 czytamy: „W orzecznictwie przyjmuje się, że długi funkcjonalnie związane z działalnością gospodarczą to takie długi, które odpowiadają potrzebom tej działalności, są zgodne z jej rodzajem i specyfiką,

---

a ich zaciągnięcie co najmniej wskazane w kontekście należytego jej prowadzenia, jest uzasadnione ekonomicznie (por. wyrok NSA z dnia 30 marca 2016 r., sygn. akt II FSK 216/14, publik. CBOSA). Podobnie w piśmiennictwie (por. M. Pniewski, R. Szymkowiak, Wartość początkowa firmy, Monitor Podatkowy 2004, nr 6, poz. 3; K. Szymański, Instytucja prawna przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części oraz zakładu (oddziału) samodzielnie sporządzającego bilans Prawo i Podatki, 2006, nr 5, str. 3-9). Będą to zatem zobowiązania wynikające z funkcjonowania przedsiębiorstwa, takie jak zobowiązania z tytułu zaciągniętych kredytów i pożyczek, zobowiązania wynikające z faktur itp.

W orzecznictwie jak i piśmiennictwie przyjmuje się równocześnie, że do długów tych nie mogą być zaliczone zarówno zobowiązania względem właścicieli z tytułu udziału w zyskach lub uznane zobowiązania wynikające ze stosunków publicznoprawnych, np. zobowiązania wobec ZUS czy ZFŚS (por. wyroki NSA z: dnia 5 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2041/09; z dnia 12 września 2014 r., sygn. akt II FSK 1981/12, publik. CBOSA), czy też wszelkiego rodzaju rezerwy i odpisy, rozliczenia międzyokresowe, a także fundusze specjalne, tj. kategorie niestanowiące długu w znaczeniu cywilistycznym (...).”

### 6.3. Odpisy amortyzacyjne

Jeżeli w omawianym przypadku cena nabycia zorganizowanej części przedsiębiorstwa jest wyższa niż wartość rynkowa składników majątkowych wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa, to podatnik jako nabywca będzie uprawniony do amortyzacji dla celów podatkowych powstałej nadwyżki (wartości firmy). Odpisy amortyzacyjne od tak ustalonej wartości początkowej firmy będą u podatnika kosztem uzyskania przychodów w okresie dokonywania odpisów amortyzacyjnych. Okres ten nie powinien być krótszy niż 60 miesięcy (art. 16m ust. 1 pkt 4 updog).

Składniki majątku, o których mowa w art. 16a i 16b updog (w tym wartość firmy) wprowadza się do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej (art. 16d ust. 2 updog).


W opisanym przypadku doszło do ujawnienia wartości niematerialnej i prawnej, jaką jest wartość firmy. Oznacza to, że odpisów amortyzacyjnych należy dokonywać zgodnie z art. 16h ust. 1 pkt 4 updog. Stosownie do niego od ujawnionych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych nieobjętych dotychczas ewidencją, odpisów dokonuje się począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te środki lub wartości zostały wprowadzone do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

Jak stanowi art. 16h ust. 4 zdanie drugie updog, suma odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonanych w pierwszym roku podatkowym, w którym środki te zostały wprowadzone do ewidencji, nie może przekroczyć wartości tych odpisów przypadających za okres od wprowadzenia ich do ewidencji do końca tego roku podatkowego.

Z powołanych przepisów wynika, że od ujawnionej wartości niematerialnej i prawnej nieobjętej dotychczas ewidencją środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, rozpoczęcie naliczania odpisów amortyzacyjnych następuje począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym ta wartość została wprowadzona do ewidencji. Pragniemy zwrócić uwagę, że nie ma możliwości naliczenia odpisów amortyzacyjnych za okres poprzedzający wprowadzenie jej do ewidencji.

## 7. Zakończone prace rozwojowe

*Spółka z o.o. ponosi koszty na wytworzenie wartości niematerialnej i prawnej, którą będą zakończone prace rozwojowe. Czy nakłady takie jak: koszty lekarza medycyny pracy związane z badaniem pracowników biorących udział w tym projekcie, opłaty dotyczące nadania kodu LEI przez Krajowy Depozyt Papierów Wartościowych i koszty doradztwa prawnego, laptopów, pendrive'ów, nagrywarek powinny być uwzględnione w wartości początkowej zakończonych prac rozwojowych?*

 W wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej, którą będzie zakończona praca rozwojowa, należy ująć te spośród wymienionych wydatków, które nie wystąpiłyby, gdyby podatnik nie wytwarzał tej wartości niematerialnej i prawnej.

### 7.1. Warunki uznania za wartość niematerialną i prawną

Jak wynika z art. 15 ust. 4a updop, koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
- poprzez odpisy amortyzacyjne.

Podatnicy mają więc wybór, co do sposobu zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów prac rozwojowych. Przy czym trzeci wariant jest możliwy wyłącznie, w przypadku gdy efektem poniesionych nakładów będzie wartość niematerialna i prawna, o której mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3 updop. Stosownie do tego przepisu do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji zalicza się, niezależnie od przewidywanego okresu używania, koszty prac rozwojowych zakończone wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, jeżeli:

- produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz
- 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
- z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od kosztów zakończonych prac rozwojowych nie może być krótszy niż 12 miesięcy (art. 16m ust. 1 pkt 3 updop).

Aby powstała wartość niematerialna i prawna, koszty prac rozwojowych muszą być zakończone wynikiem pozytywnym.

Wprowadzenie kosztów zakończonych prac rozwojowych jako wartości niematerialnej i prawnej do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych następuje na ogólnych zasadach, tj. najpóźniej w miesiącu przekazania wartości niematerialnej i prawnej do używania. Późniejszy termin wprowadzenia uznaje się za ujawnienie wartości niematerialnej i prawnej.



## 7.2. Zasady ustalania wartości początkowej

### Koszt wytworzenia

Amortyzacja wartości niematerialnej i prawnej wymaga ustalenia jej wartości początkowej. W myśl art. 16g ust. 1 pkt 2 updop, za wartość początkową środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, uważa się w razie wytworzenia we własnym zakresie koszt wytworzenia.

Stosownie do art. 16g ust. 4 updop, za koszt wytworzenia uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia środków trwałych: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do wartości wytworzonych środków trwałych. Do kosztu wytworzenia nie zalicza się: kosztów ogólnych zarządu, kosztów sprzedaży oraz pozostałych kosztów operacyjnych i kosztów operacji finansowych, w szczególności odsetek od pożyczek (kredytów) i prowizji, z wyłączeniem odsetek i prowizji naliczonych do dnia przekazania środka trwałego do używania. Choć przepis ten odnosi się do wartości początkowej wytworzonego środka trwałego, to zasady w nim zawarte można posiłkowo stosować również w przypadku ustalania wartości początkowej wytworzonych przez podatnika wartości niematerialnych i prawnych. Potwierdzenie możliwości zastosowania takiej wyceny można odnaleźć m.in. w wyroku WSA w Szczecinie z 27 czerwca 2019 r., sygn. akt I SA/Sz 224/19 i interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 października 2020 r., nr 0111-KDIB1-3.4010.392.2020.1.IM.

Z powołanej interpretacji indywidualnej wynika, że na koszt wytworzenia wartości niematerialnej i prawnej w postaci zakończonych prac rozwojowych mogą się składać m.in. koszty:

- wynagrodzeń pracowników (wraz z finansowanymi przez spółkę składkami określonymi w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych), do obowiązków których należała:
  - obsługa księgową, finansową i podatkową w zakresie dotyczącym prac rozwojowych,
  - kalibracja oraz obsługa urządzeń produkcyjnych na potrzeby badawcze w ramach prac rozwojowych,
  - dokonywanie rozruchu urządzeń laboratoryjnych, udział w walidacji metod badawczych, sporządzanie bazy danych próbek przyjętych do analiz, przygotowywanie próbek do badań laboratoryjnych, przeprowadzanie analiz fizykochemicznych otrzymanych próbek, sporządzanie raportów z przeprowadzonych badań,
- paliwa do samochodów wykorzystywanych przez pracowników, do których obowiązków należała realizacja zadań w ramach prac rozwojowych,
- odzieży roboczej i obuwia roboczego dla pracowników zaangażowanych w realizację prac rozwojowych,
- wyposażenia magazynu (regałów magazynowych), które to regały są wykorzystywane w celu przechowywania składników nawozów do czasu ich wyprodukowania w ramach prac rozwojowych oraz samych wyprodukowanych w ramach prac rozwojowych nawozów rolniczych, które następnie podlegać będą ocenie pod kątem przydatności w produkcji rolnej,
- zorganizowanej konferencji (koszty usług noclegowych, gastronomicznych) związanej z ewentualnym wprowadzeniem nowych nawozów do sprzedaży,
- badania próbek opracowanych nawozów,

- napraw, przeglądów i wsparcia maszyn oraz koszty części i materiałów eksploatacyjnych do maszyn wykorzystywanych do opracowywania metodologii produkcji nawozów, a następnie ich produkcji.


Kwalifikacja kosztów narzędzi wykorzystywanych w procesie wytworzenia składnika majątku trwałego do wartości początkowej zależy od tego, czy dane narzędzie używa się w tym procesie i nie może być wykorzystane w inny sposób. Jeżeli dane narzędzia (tu: laptopy, pendrive'y, nagrywarki) są kupione wyłącznie w celu wytworzenia omawianej wartości niematerialnej i prawnej oraz w całości zużywają się w trakcie jej wytworzenia, to należy uznać, że koszt ich zakupu powinien powiększyć wartość początkową wytworzonej wartości niematerialnej i prawnej. Jeżeli jednak dane narzędzia mogą być wykorzystywane także dla innych celów, aniżeli wytworzenie wartości niematerialnej i prawnej, kosztu ich zakupu nie należy doliczać do jego wartości początkowej. W takim przypadku trudno bowiem uznać, że zostały one zużyte do wytworzenia konkretnego składnika majątku (por. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 29 grudnia 2015 r., nr IPPB6/4510-355/15-2/AK).

### Podsumowanie

Do wartości początkowej wytworzonej wartości niematerialnej i prawnej można zaliczyć tylko te z wymienionych kosztów, które rzeczywiście przyczyniły się do wytworzenia tej konkretnej wartości niematerialnej i prawnej oraz były ściśle związane z jej wytworzeniem. Ich poniesienie nie powinno pozostawać w związku z pozostałą działalnością spółki. Z opisu stanu faktycznego nie wynika, czy warunek ten jest spełniony. Wobec tego nie możemy jednoznacznie przesądzić, czy wymienione w pytaniu koszty powinny być uwzględnione w wartości początkowej wytworzonej przez spółkę wartości niematerialnej i prawnej.

## 8. Ustalenie ceny nabycia wartości niematerialnej i prawnej

*Spółka zleciła kontrahentowi przygotowanie pakietów szkoleń e-learningu dla kontrahentów i pracowników z zakresu zasad bezpieczeństwa na terenie spółki. Całość autorskich praw majątkowych do tego utworu zostanie przeniesiona na spółkę. Wynagrodzenie zleceniobiorcy zostanie podzielone na należne za przeniesienie praw autorskich (wartość nie przekracza 10.000 zł) oraz za usługi informatyczne (wartość powyżej 10.000 zł). W jakiej wysokości ustalić cenę nabycia wartości niematerialnej i prawnej?*

 Wydatek za przeniesienie praw autorskich zakwalifikować należy do wartości niematerialnych prawnych. Natomiast wynagrodzenie za usługi informatyczne stanowić będzie koszt uzyskania przychodów zaliczany bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów.

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje zamknięty katalog wartości niematerialnych i prawnych, na nabycie których wydatki rozpoznawane mogą być jako koszt podatkowy w formie odpisów amortyzacyjnych. Oznacza to, że prawa, które nie zostały wymienione wprost w tej ustawie, jako wartości niematerialne i prawne nie mogą zostać zaliczone do tej kategorii. Tym samym nie podlegają amortyzacji.

W myśl art. 16b ust. 1 updop, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c updop, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,

---

- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej,
- wartość stanowiąca 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 określonej w art. 17a pkt 1 updop, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi.

Jak wynika z powołanego art. 16b ust. 1 updop, za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne uznaje się m.in. autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, o ile spełniają one łącznie następujące warunki:

- zostały nabyte od innego podmiotu,
- nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania,
- przewidywany okres ich używania przekracza rok,
- 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 określonej w art. 17a pkt 1 updop.

Stosownie do art. 16d ust. 1 updop, podatnicy mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych m.in. od wartości niematerialnych i prawnych, których wartość początkowa określona zgodnie z art. 16g updop nie przekracza 10.000 zł. Wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania.

Wartością początkową odpłatnie nabytych wartości niematerialnych i prawnych jest ich cena nabycia. Zgodnie z art. 16g ust. 3 updop, za cenę nabycia uważa się kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub 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, opłat notarialnych, skarbowych i innych, 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.

Z kolei jak wynika z art. 16g ust. 14 updop, wartość początkową praw majątkowych, w tym licencji i autorskich praw majątkowych, stanowi cena nabycia tych praw; jeżeli wynagrodzenie (opłaty) wynikające z umowy licencyjnej albo z umowy o przeniesienie innych praw majątkowych jest uzależnione od wysokości przychodów z licencji lub praw uzyskanych przez licencjodawcę albo nabywcę, przy ustalaniu wartości początkowej praw majątkowych, w tym licencji, nie uwzględnia się tej części wynagrodzenia.

Zatem w razie podziału wynagrodzenia należnego zleceniobiorcy na wynagrodzenie za przeniesienie praw autorskich oraz usługi informatyczne, każdy z tych wydatków będzie w odmienny sposób zakwalifikowany podatkowo. Wydatek za przeniesienie praw autorskich zakwalifikować należy do wartości niematerialnych prawnych. Przy czym mając na uwadze art. 16d ust. 1 updop oraz fakt, że opłata za przeniesienie praw autorskich nie przekroczy kwoty 10.000 zł, wydatek ten może stanowić koszt uzyskania przychodu w miesiącu odda-

nia wartości niematerialnej i prawnej do używania. Co do wynagrodzenia za usługi informacyjne, to jest ono kosztem zaliczanym bezpośrednio do kosztów uzyskania przychodów. Podobne stanowisko znajdziemy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 12 marca 2021 r., nr 0111-KDIB1-2.4010.22.2021.1.MS.

## PRZEGLĄD PODATKU DOCHODOWEGO. DODATEK

**Redakcja:** Redaktor Naczelna: Beata Siwkowska  
Dodatek opracowała: Renata Kościuszko  
adres: 66-400 Gorzów Wlkp., ul. Owocowa 8  
e-mail: [przeglad@gofin.pl](mailto:przeglad@gofin.pl)

**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

NAKŁAD 10 450



**PRENUMERATA 2023** szczegóły na [www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)

Numer kompletu	Komplety promocyjne z nagrodami na IV-XII 2023 r.	Cena promocyjna
KOMPLET nr 1	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6) + Gazeta Podatkowa	1898,00 zł
KOMPLET nr 2	Komplet czasopism (tab. 2 poz. 6)	1598,00 zł
KOMPLET nr 3	Biuletyn Informacyjny (tab. 2 poz. 1) + Gazeta Podatkowa	869,00 zł

Lp.	Tytuł czasopisma	Cykl wydawniczy	PRENUMERATA 2023		
			IV-XII	II półrocze	III kwartał
1.	<b>Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych</b> z comiesięcznym dodatkiem Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	445,50 zł	297,00 zł	148,50 zł
2.	<b>Ubezpieczenia i Prawo Pracy</b> + on-line	dwutygodnik	297,00 zł	198,00 zł	99,00 zł
3.	<b>Poradnik VAT</b> + on-line	dwutygodnik	288,00 zł	192,00 zł	96,00 zł
4.	<b>Zeszyty Metodyczne Rachunkowości</b> + on-line	dwutygodnik	292,50 zł	195,00 zł	97,50 zł
5.	<b>Przegląd Podatku Dochodowego</b> + on-line	dwutygodnik	283,50 zł	189,00 zł	94,50 zł
6.	<b>KOMPLET CZASOPISM</b> (poz. 1-5) + Serwis Głównego Księgowego + on-line	patrz poz. 1-5	<b>1598,00 zł</b>	<b>1071,00 zł</b>	<b>535,50 zł</b>
7.	<b>Biuletyn Informacyjny dla Służb Ekonomiczno-Finansowych</b> bez dodatku Serwis Podatkowy + on-line	co 10 dni	378,00 zł	252,00 zł	126,00 zł

Ceny zawierają podatek VAT. Koszty wysyłki pokrywa Wydawnictwo.

**Warunkiem prenumeraty jest złożenie zamówienia** (np. na [www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)) oraz **jednoczesne dokonanie wpłaty** na konto: Wydawnictwo Podatkowe GOFIN, BH w Warszawie S.A. 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, Program DRUKI Gofin, Serwis Budżetowy, segregatory i boksy, dostępne są na stronie internetowej:

**[www.sklep.gofin.pl](http://www.sklep.gofin.pl)**

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

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

Wszelkie prawa zastrzeżone: kopiowanie, przedruk i rozpowszechnianie zabronione.