

razowo – odpisując wartość tego rodzaju wartości niematerialnych i prawnych. Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu wartości niematerialnej i prawnej do używania, a jej zakończenie – nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową wartości niematerialnej i prawnej lub przeznaczenia jej do likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jej niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości wartości niematerialnej i prawnej.

Na dzień przyjęcia wartości niematerialnej i prawnej do używania należy ustalić okres lub stawkę i metodę jej amortyzacji. Poprawność stosowanych okresów i stawek amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych powinna być przez jednostkę corocznie weryfikowana, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

2.2. Rozwiązania podatkowe dla wartości niematerialnych i prawnych

2.2.1. Koszty zakończonych prac rozwojowych

Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych do wartości niematerialnych i prawnych zaliczane są także koszty prac rozwojowych, które spełniają poniższe warunki:

- 1) muszą być zakończone wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika;
- 2) produkt lub technologia wytwarzania muszą być ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;
- 3) techniczna przydatność produktu lub technologii musi zostać przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podejmuje decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- 4) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych musi wynikać, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Jak widać, warunki, które muszą spełniać koszty prac rozwojowych, aby zostały zaliczone do wartości niematerialnych i prawnych, są zbieżne z tymi, których spełnienia wymaga ustawa o rachunkowości.

Koszty prac rozwojowych wycenia się początkowo według cen nabycia lub kosztów wytworzenia, a następnie koryguje wartość początkową o odpisy amortyzacyjne. Zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych nie może być krótszy niż 12 miesięcy. Natomiast ustawa o rachunkowości ogranicza czas dokonywania odpisów amortyzacyjnych kosztów zakończonych prac rozwojowych do 5 lat (nie dłużej niż 5 lat). W celu zadośćuczynienia

przepisom podatkowym i bilansowym należałoby więc odpisywać koszty zakończonych prac rozwojowych w okresie powyżej roku do 5 lat.

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 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.

Za **koszt wytworzenia** uważa się wartość, w cenie nabycia, zużytych do wytworzenia: rzeczowych składników majątku i wykorzystanych usług obcych, kosztów wynagrodzeń za prace wraz z pochodnymi, i inne koszty dające się zaliczyć do kosztów wytworzenia. 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 do używania. Cenę nabycia oraz koszt wytworzenia koryguje się o różnice kursowe, naliczone do dnia przekazania do używania wartości niematerialnej i prawnej.

2.2.2. Wartość firmy

W definicji zawartej w przepisach podatkowych **wartość firmy** stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo nominalną wartością wydanych akcji lub udziałów 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. Występuje tutaj różnica w stosunku do przepisów bilansowych, gdzie wartość firmy stanowi dodatnia różnica między ceną nabycia a wartością godziwą aktywów netto. Powoduje to, że w sytuacji przejęcia zobowiązań przejmowanej jednostki lub jej zorganizowanej części wystąpi inna wartość firmy dla celów podatkowych, a inna dla celów bilansowych (zob. przykład 2.3.).

Amortyzacji podatkowej podlega wyłącznie ta wartość firmy, która powstała w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w drodze:

- 1) kupna;
- 2) przyjęcia do odpłatnego korzystania, a odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający (leasing finansowy podatkowy);
- 3) wniesienia do spółki na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji.

Amortyzacja wartości firmy powstałej inną drogą nie będzie stanowić kosztu uzyskania przychodu. W związku z tym np. przy łączeniu spółek powstała wartość firmy dla celów ustawy o rachunkowości będzie amortyzowana, jednak amortyzacja ta nie będzie stanowiła kosztu uzyskania przychodu dla celów podatku dochodowego.

W myśl przepisów podatkowych odpisów amortyzacyjnych od wartości firmy dokonuje się w okresie 5 lat.

2.2.3. Inne wartości niematerialne i prawne

Wartość niematerialna i prawna musi spełniać warunki bardzo podobne do tych określonych w przepisach ustawy o rachunkowości, a więc musi być:

- 1) nabyta przez jednostkę;
- 2) nadająca się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania;
- 3) o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok;
- 4) 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 innej podobnej umowy.

W przeciwieństwie do ustawy o rachunkowości, gdzie zaprezentowano katalog otwarty przykładowych wartości niematerialnych i prawnych, w ustawach o podatku dochodowym obowiązuje wykaz zamknięty, tzn. wartość nieobjęta wykazem nie może być podatkowo uznana za wartość niematerialną i prawną. Wykaz zamknięty obejmuje:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego (zgodnie z ustawą o rachunkowości jest zaliczane do środków trwałych);
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego (zgodnie z ustawą o rachunkowości jest zaliczane do środków trwałych);
- 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej (zgodnie z ustawą o rachunkowości jest zaliczane do środków trwałych);
- 4) prawo wieczystego użytkowania gruntów (zgodnie z ustawą o rachunkowości jest zaliczane do środków trwałych);
- 5) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe;
- 6) licencje;
- 7) prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (t.j. Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117 ze zm.), są to prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych i zdobniczych;
- 8) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

Mogą zdarzać się więc prawa majątkowe, które zgodnie z ustawą o rachunkowości będą wartością niematerialną i prawną, a podatkowo nią nie będą, np. koncesje, które nie zostały wymienione w powyższym katalogu. Jeżeli koncesja przekracza okres roku, to jako koszt pośredni powinna być rozliczana w czasie proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczy.

Prawa majątkowe wycenia się początkowo według cen nabycia, a następnie koryguje wartość początkową o odpisy amortyzacyjne. W razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób za wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej uznaje się wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości. W przypadku nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki kapitałowej, a także udziału w spółdzielni za wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej uznaje się ustaloną przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału wartość poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych, nie wyższą jednak od ich wartości rynkowej. 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.

Odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym tę wartość wprowadzono do ewidencji, do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór. Od używanych sezonowo wartości niematerialnych i prawnych w okresie ich wykorzystywania wysokość odpisu miesięcznego ustala się przez podzielenie rocznej kwoty odpisów amortyzacyjnych przez liczbę miesięcy w sezonie albo przez 12 miesięcy w roku. Odpisów amortyzacyjnych można dokonywać w równych ratach co miesiąc albo w równych ratach co kwartał, albo jednorazowo na koniec roku podatkowego. Wartości niematerialne i prawne o wartości początkowej nieprzekraczającej 3.500,00 PLN mogą nie być amortyzowane, a wydatki poniesione na ich nabycie stanowią wówczas koszty uzyskania przychodów w miesiącu oddania ich do używania lub mogą być amortyzowane jednorazowo w miesiącu oddania do używania wartości niematerialnej i prawnej albo w miesiącu następnym lub też mogą być amortyzowane według stawek podatkowych.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych:

- 1) od licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz od praw autorskich, od licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – nie może być krótszy niż 24 miesiące;
- 2) od pozostałych wartości niematerialnych i prawnych – nie może być krótszy niż 60 miesięcy;

- 3) od własnościowego spółdzielczego prawa do lokalu mieszkalnego, spółdzielczego prawa do lokalu użytkowego oraz prawa do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej roczna stawka amortyzacyjna wynosi 2,5%.

Jeżeli wynikający z umowy okres używania praw majątkowych jest krótszy od okresów wymienionych w pkt 1–2, jednostki mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy.

W świetle ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych analogicznie do regulacji ustawy o rachunkowości potraktowana jest kwestia nakładów ponoszonych przez jednostkę w okresach późniejszych, tzn. po przyjęciu wartości niematerialnej do użytkowania. Literalna wykładnia art. 16g ust. 13 ustawy o PDOP wskazuje, że tylko w odniesieniu do środków trwałych możliwy jest wzrost wartości początkowej w wyniku dokonanego ulepszenia. Zatem nie można uznać, że w modyfikacji oprogramowania zostanie zwiększona wartość początkowa istniejącej wartości niematerialnej i prawnej. Przepisy ustawy o PDOP nie przewidują bowiem możliwości ulepszenia tej kategorii składników majątku. Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 września 2009 r., sygn. IPPB5/423-419/09-2/JC.

W przedmiotowym wniosku podatnika został przedstawiony następujący stan faktyczny:

Spółka nabyła licencję na system komputerowy (oprogramowanie). Funkcjonalność systemu jest systematycznie rozwijana, m.in. poprzez dostosowywanie do zmieniających się uregulowań prawnych, a ponadto uwzględniane są coraz to nowsze potrzeby klienta.

Na podstawie art. 16b ustawy o PDOP Spółka zaliczyła licencję na system komputerowy do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji. Po przyjęciu systemu do używania, w razie wystąpienia takiej konieczności, Spółka zleca dostawcy oprogramowania albo innej firmie informatycznej dokonanie zmian w systemie. Zmiany mają na celu udoskonalenie oprogramowania pod względem użytkowym i funkcjonalnym. W szczególności obejmują one dostosowanie do potrzeb Spółki (np. przez dodanie nowej funkcjonalności), do warunków zewnętrznych (zmiany przepisów prawnych) lub też uzasadnione są innymi potrzebami gospodarczymi Spółki. Efekty prac firmy informatycznej (Wykonawcy) nie są objęte umową licencyjną ani umową o przeniesienie praw autorskich lub pokrewnych. Spółka kwalifikuje wydatki związane z opisaną w stanie faktycznym modyfikacją oprogramowania komputerowego do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, co organ skarbowy uznał za postępowanie prawidłowe. (...)

Z poniesieniem wydatków na modyfikację oprogramowania uprzednio przyjętego do używania nie jest związane udzielenie nowej licencji ani przeniesienie praw autorskich. W ocenie Spółki, skoro określona kategoria wydatków nie została wymieniona w art. 16b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, to nie może być traktowana jako wartość niematerialna i prawna podlegająca amortyzacji. Zatem wydatki związane z modyfikacją oprogramowania nie stanowią nabycia odrębnej wartości niematerialnej i prawnej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym

od osób prawnych i jednocześnie nie powodują zwiększenia wartości początkowej istniejącej wartości niematerialnej i prawnej (uprzednio przyjętej do używania). Są one jednak niewątpliwie ponoszone w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Powinny zatem stanowić koszt uzyskania przychodu w dacie ich poniesienia.

Odmienne podejście jest możliwe, a nawet wydaje się konieczne, gdyż podejście kosztowe mogłoby zostać w pewnych okolicznościach zakwestionowane przez organy skarbowe. Dotyczy to sytuacji, gdy jednostka wdraża system komputerowy (oprogramowanie), które docelowo składać się będzie z kilku odrębnych modułów. Oprogramowanie ma funkcjonować na zasadzie zintegrowanego systemu, w którym poszczególne moduły są ze sobą skorelowane, jednakże każdy z nich stanowi odrębną bazę danych i jego funkcjonowanie nie jest uzależnione od pozostałych. Tak skonstruowane są najczęściej współczesne systemy finansowo-księgowe, które oprócz księgi głównej i dziennika obejmują np. następujące moduły:

- *środki trwałe;*
- *gospodarka magazynowa;*
- *kadry i płace.*

Każdy z nich może stanowić odrębną wartość niematerialną i prawną (a nawet powinien) w szczególności, gdy proces wdrożenia jest rozłożony w czasie, a kolejne moduły są „dokładane” w trakcie korzystania z systemu. W przedstawionym przypadku nie następuje również wzrost wartości początkowej istniejącej wartości niematerialnej i prawnej (np. księgi głównej), a wdrożenie kolejnych modułów wydzielonych i wycenionych w umowie licencyjnej skutkować powinno wprowadzeniem ich do ewidencji i rozpoczęciem amortyzacji jako odrębne „obiekty inwentarzowe”. Należy bowiem raz jeszcze podkreślić, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zawierają uregulowań pozwalających na zwiększenie wartości początkowej (ulepszenie) wartości niematerialnej i prawnej przyjętej do używania.

Od 1 stycznia 2009 r. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych reguluje ujawnienie wartości niematerialnych i prawnych (do tej pory ustawa regulowała tylko ujawnienie środków trwałych). Wprowadzenie do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych w terminie późniejszym niż w miesiącu, w którym przekazano wartości niematerialne i prawne do używania, stanowi ujawnienie tegoż składnika aktywów. Począwszy od miesiąca następującego po miesiącu, w którym te składniki majątku zostały wprowadzone do ewidencji, jednostka dokonuje odpisów amortyzacyjnych na zasadach opisanych w powyższym rozdziale.

Kategoria	Ustawa o rachunkowości	Międzynarodowe Standardy Rachunkowości	Ustawy o podatkach dochodowych
Stawki amortyzacji kosztów prac rozwojowych	okres amortyzacji nie może przekraczać 5 lat	jednostka ustala we własnym zakresie na podstawie przewidywanego okresu użytkowania	okres amortyzacji nie może być krótszy niż 1 rok
Stawki amortyzacji praw majątkowych	jednostka ustala we własnym zakresie na podstawie przewidywanego okresu ekonomicznej użyteczności	jednostka ustala we własnym zakresie na podstawie przewidywanego okresu użytkowania	dla licencji (sublicencji) na programy komputerowe, dla praw autorskich oraz dla licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych okres amortyzacji nie może być krótszy niż 2 lata, dla pozostałych wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż 5 lat

Źródło: Opracowanie własne.

2.4. Przykłady

Przykład 2.1. Cena nabycia programu komputerowego

Założenia:

Spółka Y zakupiła licencję na program komputerowy za kwotę 20.000,00 PLN netto, VAT 23%. Firma wdrażająca wystawiła fakturę za usługę wdrożenia programu w kwocie 6.000,00 PLN netto (VAT 23%), z czego zgodnie z umową 2.000,00 PLN dotyczyło konfiguracji i uruchomienia programu, a 4.000,00 PLN – przeprowadzenia szkoleń i instruktażu z użytkowania programu dla pracowników.

Należy ustalić cenę nabycia (wartość początkową) programu komputerowego i zaksięgować odpowiednie operacje gospodarcze.

Operacje gospodarcze:

- 1) zaksięgowanie kosztów zakupu licencji w kwocie brutto 24.600,00 PLN, w tym:
 - a) wartość netto licencji 20.000,00 PLN;
 - b) VAT podlegający odliczeniu 4.600,00 PLN;
- 2) ujęcie faktury za koszty wdrożenia w kwocie brutto 7.380,00 PLN, w tym:
 - a) wartość netto kosztów konfiguracji i uruchomienia programu 2.000,00 PLN;
 - b) wartość netto kosztów szkolenia i instruktażu 4.000,00 PLN;

c) VAT podlegający odliczeniu

1.380,00 PLN.

Schemat księgowania:

Wartości niematerialne i prawne		Rozrachunki	
(1a)	20.000,00		24.600,00 (1)
(2a)	2.000,00		7.380,00 (2)
VAT naliczony		Usługi obce	
(1b)	4.600,00	(2b)	4.000,00
(2c)	1.380,00		

Uwagi:

Wartość początkowa licencji wynosi 22.000,00 PLN, cenę nabycia licencji zwiększają tylko koszty związane z przystosowaniem programu do użytkowania. Koszty szkoleń stanowią koszt okresu. Powyższa ewidencja i ustalenie wartości początkowej są zgodne z przepisami ustawy o rachunkowości, MSR oraz ustaw o podatkach dochodowych.

Jako przykład można podać postanowienie w sprawie interpretacji prawa podatkowego o sygnaturze 1473/1014/KDO/423/100/07/EK z dnia 26 września 2007 r. wydane przez Trzeci Mazowiecki Urząd Skarbowy w Radomiu, a dotyczące ustalania ceny nabycia licencji na program CDN XL: *W opinii tutejszego organu podatkowego, koszty wdrożenia oprogramowania finansowo-księgowego CDN XL, wspomagającego zarządzanie, oraz prace wdrożeniowe obejmujące wykonanie analizy przedwdrożeniowej, konfiguracji systemu, przeniesienia danych – jako koszty związane z przystosowaniem składnika majątku do prawidłowego używania, powiększają cenę nabycia licencji, tj. wartość początkową, stanowiącą dla celów podatkowych podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych (...)* W kwestii wydatków związanych z przeszkoleniem pracowników w zakresie obsługi programu CDN XL stwierdzić należy, że koszty związane ze szkoleniem pracowników w zakresie obsługi systemu nie powinny zwiększać wartości początkowej nabytego prawa majątkowego, nie mieszczą się bowiem w ramach definicji ceny nabycia wartości niematerialnych i prawnych, w tym przypadku praw majątkowych. Wydatki te nie mają związku z możliwością funkcjonowania samego systemu komputerowego czy też oprogramowania. Wobec powyższego będą one obciążać koszty uzyskania przychodów w momencie ich poniesienia i ujęcia w księgach rachunkowych, pod tym jednak warunkiem, że zostanie spełniona przesłanka art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.