

Wrocław, 29.07.2016 r.

NEWSLETTER Nr 18/2016/Tax¹

**OPLATY LICENCYJNE MOGĄ BYĆ ZALICZONE
BEZPOŚREDNIO DO KOSZTÓW PODATKOWYCH**

W dniu 14 marca 2016 r. w wyroku o sygnaturze II FSK 4005/13 Naczelny Sąd Administracyjny (dalej jako NSA) dokonał wykładni skomplikowanego zagadnienia prawnego, jakim jest **sposób kwalifikacji opłat licencyjnych**.

Powszechnie znana jest zasada, że na mocy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej jako CIT, ustawa o CIT), a konkretnie jej art. 16 ust. 1, środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nie wlicza się do kosztów uzyskania przychodu. Natomiast środki poświęcone na nabycie tych dóbr można wpisać do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a następnie od sumy tam ujawnionej naliczać odpisy amortyzacyjne składające się na koszt uzyskania przychodu w każdym kolejnym roku podatkowym. Przesłanki, które stoją za takim unormowaniem wydają się w pełni zrozumiałe. W podatkach dochodowych obowiązuje nie sformułowana wyraźnie w tekście prawnym zasada powiązania kosztów i przychodów w sposób proporcjonalny. Zasada ta zostałaby zakłócona, gdyby zaliczyć jednorazowo do kosztów środek trwały lub wartość niematerialną skoro podatnik zamierza korzystać z niego w dłuższym okresie. Dobra te bowiem przyczyniają się do generowania zysku przez wiele lat i to właśnie na te lata powinien być rozłożony koszt ich uzyskania.

To właśnie zrozumienie celu prawodawcy legło u podstaw wykładni NSA, który stwierdził, że nie zawsze opłaty licencyjne będą stanowiły koszty nabycia licencji w rozumieniu art. 16g ust. 3 ustawy o CIT, a zatem niekiedy będzie można je zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w danym roku podatkowym.

W stanie faktycznym niniejszej sprawy podatnik nabył w 2000 r. licencje na programy komputerowe (m.in. SAP, CMS, Business Warehouse, SCIS, e-commerce) na podstawie umowy z inną spółką powiązaną. **Umowa ta nie określała ceny nabycia licencji, a jedynie zobowiązywała do periodycznego dokonywania opłat licencyjnych, których wysokość była obliczana według skomplikowanego algorytmu, w skład którego wchodziły m.in. przychody innych spółek grupy, koszty spółki udzielającej licencji, ilość stanowisk, na których działał program. Opłaty były przekazywane miesięcznie, a następnie pod koniec roku korygowane przez licencjodawcę. Podatnik nie wpisał licencji do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i nie dokonywał od zakumulowanych opłat licencyjnych (albo policzonej w oderwaniu od opłat ceny nabycia) odpisów amortyzacyjnych. Podatnik uwzględniał bowiem opłaty licencyjne w kosztach uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia.** Zarówno obie instancje organów podatkowych, jak i

¹ Niniejszy Newsletter nie stanowi porady prawnej ani podatkowej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny uznali taką praktykę za niedozwoloną. Wszystkie podmioty zgodnie stwierdziły, że na mocy art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b ustawy o CIT kosztów uzyskania wartości niematerialnych (np. licencji) nie wlicza się do kosztów podatkowych, a jedynie można dokonywać od nich odpisów amortyzacyjnych na podstawie art. 16b ust. 1 tej ustawy, z której to kompetencji podatnik nie skorzystał.

NSA nie zgodził się z wykładnią sądu I instancji i organów podatkowych, uwzględniając nie tylko dosłowne brzmienie przepisu, lecz także kontekst funkcjonalny. Stwierdził bowiem, że **odpisów amortyzacyjnych można dokonywać jedynie od tzw. wartości początkowej** (art. 16f ust. 1 ustawy o CIT). Została ona zdefiniowana w art. 16g ust. 1 ustawy o CIT, który przewiduje, że w razie odpłatnego nabycia wartości niematerialnych, wartość początkową stanowi cena ich nabycia. Natomiast pojęcie „cena nabycia” prawodawca wyjaśnił w art. 16g ust. 3 ustawy o CIT, jako „kwotę należną zbywcy, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania (...)”.

W odniesieniu do środków trwałych ustalenie wartości początkowej zdaje się nie rodzić większych trudności. Cena nabycia środków trwałych, nawet jeżeli jest wypłacana ratami, stanowi konieczny element każdej umowy rozporządzającej. Inaczej kształtuje się rzeczywistość w kontekście wartości niematerialnych. Ich rentowność może zależeć od wielu czynników zmiennych w trakcie roku. Istnieje możliwość, że wartość danej aplikacji czy też programu w przeciągu paru dni wzrośnie lub zmaleje wielokrotnie względem wartości początkowej. Z tej przyczyny, częstokroć przedsiębiorcy dystrybuujący wartości niematerialne, dla ustalenia wynagrodzenia za korzystanie z nich, tworzą skomplikowane algorytmy uwzględniające wskazane uwarunkowania. Tak też było w niniejszej sprawie.

NSA uznał, że **„koszty mające wpływ na wartość początkową, muszą być poniesione (lub choćby należne zbywcy) do dnia przekazania środka trwałego (wartości niematerialnych i prawnych) do używania”**. Jeżeli kosztów tych nie da się ustalić, wartość początkowa w rozumieniu art. 16g ust. 1 ustawy o CIT nie istnieje. Co prawda, nie oznacza to, że w danej transakcji nie istnieje także cena nabycia. Istnieje, ale jest ona w kalkulowana w okresowo ponoszone i zróżnicowane w swojej wysokości opłaty licencyjne. NSA stwierdził, że *„jeżeli racjonalny prawodawca zakładałby, że konieczność amortyzowania danego składnika majątku (przy początkowym założeniu, że okres jego użytkowania przekroczy rok i nie zostanie on ulepszony) powstanie w trakcie jego użytkowania z uwagi na poniesienie dalszych kosztów związanych z jego nabyciem po przyjęciu środka do używania, to uregulowałby tę kwestię, tak jak przykładowo uczynił to w przypadku zmiany okresu używania środka trwałego (art. 16e ustawy o CIT) lub dokonania ulepszeń (art. 16g ust. 13 ustawy o CIT)”*.

Błędnym założeniem jest, co niesłusznie przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny, że w takim przypadku wartość początkowa może zostać ustalona w oparciu o cenę rynkową. Błąd polega nie tylko na tym, co podkreślił NSA, że nie znajduje to podstaw w przepisach obowiązującego prawa, ale także na tym, że działanie licencjodawcy ma na celu właśnie uwzględnienie zmiennych w czasie warunków rynkowych. Wartość rynkowa programu lub aplikacji z chwili transakcji po roku jej używania może być diametralnie różna. Zdaniem NSA do dnia przyjęcia wartości niematerialnych do używania podatnik nie poniósł kosztów ich nabycia w rozumieniu art. 16g ust. 3 ustawy o CIT, a tym samym *„nie miał nie tylko obowiązku, ale i prawa do naliczania odpisów amortyzacyjnych, skoro nie mógł ustalić wartości początkowej”*. Spełnione zostały natomiast przesłanki pozytywne zaliczenia danego wydatku do kosztów uzyskania przychodów z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, a jednocześnie nie

pojawily się przesłanki negatywne z art. 16 ust. 1 ustawy o CIT, skoro art. 16 ust. 1 pkt 1 lit. b tej ustawy, wskazuje jedynie na koszty nabycia wartości niematerialnych możliwych do zamortyzowania. Reasumując, zdaniem NSA opłaty licencyjne można zaliczać bezpośrednio do kosztów podatkowych, jeżeli ich wysokość może być określona dopiero po oddaniu środka trwałego do używania.

W razie dalszych pytań pozostajemy do Państwa dyspozycji.