

Przychody licencyjne: jak uniknąć błędu przy klasyfikacji

Przychód osiągnięty z tytułu przeniesienia praw majątkowych związanych z oprogramowaniem wytworzonym we własnym zakresie nie jest zaliczany do źródła zyski kapitałowe.

♦H3



Stowarzyszenie Księgowych
w Polsce

Przychody licencyjne: jak nie popełnić błędu przy klasyfikacji

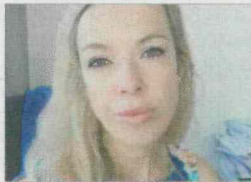
CIT | Wytworzone we własnym zakresie oprogramowanie nie jest wartością niematerialną i prawną. Przychód osiągnięty z tytułu przeniesienia/udostępnienia związanych z nim praw majątkowych nie jest więc zaliczany do źródła zyski kapitałowe.

Klasyfikacja przychodu podatkowego do odpowiedniego źródła jego uzyskania należała do niedawna jedynie do obowiązków podmiotów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: ustawa o CIT) nie nakładała na podatników wymogu podziału przychodów ze względu na źródła, stąd w zeznaniach podatkowych prezentowali oni łącznie wszystkie uzyskane przychody wraz z odpowiadającymi im kosztami ich uzyskania. Taki sposób opodatkowania powodował czasami, że strata poniesiona w jednym segmencie działalności mogła pomniejszyć przychody uzyskane w innym segmencie.

• ZDANIEM AUTORKI

Agnieszka Sadowska

doradca podatkowy, menedżer ds. podatków obsługujący polską spółkę giełdową, wykładowca Stowarzyszenia Księgowych w Polsce i Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu



MAT. PRAE

Dwa etapy analizy

Podatnicy, uzyskujący przychody związane z udzieleniem licencji na oprogramowanie, powinni w pierwszej kolejności ustalić czy licencja ta stanowi wartość niematerialną i prawną. To pierwszy z warunków zaliczenia przychodów licencyjnych do zysków kapitałowych. Jeżeli tak, to w następnym kroku należy ocenić czy nie znajduje zastosowania wyłączenie z zysków kapitałowych, tj. czy przychody z licencji powiązane są bezpośrednio z przychodami z innych źródeł niż zyski kapitałowe. W konsekwencji, dopiero po ustaleniu wymienionych czynników możliwa jest jednoznaczna kwalifikacja otrzymanych z należności licencyjnych przychodów do właściwego źródła ich uzyskania. ©

Zmiany są istotne

Od 1 stycznia 2018 r., na podstawie ustawy z 27 października 2017 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, usta-

wy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (DzU poz. 2175),

wprowadzono do ustawy o CIT podział przychodów na dwa źródła ich uzyskania. Jednym z nich są zyski kapitałowe, natomiast drugim źródła pozostałe. Bardzo istotne jest podkreśle-

nie, że wyniki (dochód/strata) ustalane są odrębnie dla każdego ze źródeł przychodów. Dla wielu podatników właściwa kwalifikacja przychodów do źródła stanowi dużą trudność, stąd dla wyjaśnienia swoich wątpliwości decydują się na wystąpienie z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej.

Interesujące są zwłaszcza interpretacje odnoszące się do klasyfikacji przychodów związanych z używaniem oprogramowania lub innych praw autorskich. Ustalenie, do którego ze źródeł przychodów ustawy o CIT powinny zostać zaliczone, jest możliwe dopiero po dokładnej analizie transakcji.

Ostrożnie z decyzją

Katalog przychodów z zysków kapitałowych został wprowadzony w art. 7b ustawy o CIT. Ustawodawca enumeratywnie wymienił w nim przychody zaliczone do zysków kapitałowych. A zatem wszelkie inne przychody, niewymienione w tym przepisie, są zaliczane do kategorii przychodów z pozostałych źródeł.

Ma to kluczowe znaczenie dla kalkulacji podatku dochodowego. Skoro wyniki na każdym ze źródeł przychodów są od siebie niezależne, to błędna kwalifikacja może spowodować powstanie zaległości podatkowej w jednym źródle i nadpłatę, możliwą do odzyskania w deklaracji rocznej, w drugim.

Analizując kategorię przychodów związanych z używaniem oprogramowania czy innych praw autorskich, należy odnieść się do art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a, d oraz e ustawy o CIT. Zgodnie z ich brzmieniem „za przychody z zysków kapitałowych uważa się przychody z praw majątkowych, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7, z wyłączeniem przychodów z licencji bezpośrednio związanych z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych, a także przychody z najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze oraz ze zbycia wyżej wskazanych praw.”

Jak widać, ustawodawca w przytoczonych przepisach odwołał się do przychodów z konkretnych praw majątkowych, którymi są nabyte przez podatnika od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania, o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu:

- autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- licencje,
- prawa określone w ustawie z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej,

■ wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

Przedstawiona klasyfikacja ma istotne znaczenie, zwłaszcza w odniesieniu do kategorii prawa majątkowego czy licencji związanej z oprogramowaniem. Wiele firm zajmuje się w prowadzonej działalności gospodarczej tworzeniem oprogramowania we własnym zakresie, co w świetle przepisów ustawy o CIT nie pozwala na uznanie go za wartość niematerialną i prawną. Skutkiem tego jest dyskwalifikacja zaliczenia przychodów z nim powiązanych do źródła zyski kapitałowe.

Dodatkowo należy mieć na uwadze, iż zgodnie z zastrzeżeniem zawartym w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a ustawy o CIT, ze źródła zyski kapitałowe są wyłączone przychody z licencji bezpośrednio związane z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych. W konsekwencji, jeżeli przychody z prawa majątkowego, np. z licencji, są bezpośrednio związane z uzyskiwaniem przychodów z tytułu sprzedaży wyprodukowanych lub nabytych towarów, to stanowią one przychody z innych źródeł. Ustawodawca przewidział zatem wyłączenie z tego źródła przychodów z licencji, ale tylko takich, które można bezpośrednio powiązać z uzyskaniem przez danego podatnika przychodów z innych źródeł.

Co ten skomplikowany przepis oznacza w praktyce? Otóż podatnik, uzyskujący przychody licencyjne związane z programem komputerowym, powinien w pierwszej kolejności ustalić czy oprogramowanie to stanowi wartość niematerialną i prawną, a następnie czy przychody z nim związane dotyczą przychodów innych niż zyski kapitałowe.

Stanowiska fiskusa

Zakwalifikowanie osiągniętych przychodów licencyjnych, związanych z wytworzeniem oprogramowania, do właściwego źródła przychodów każdorazowo powinno być przedmiotem indywidualnej oceny.

Podatnicy, którzy profesjonalnie zajmują się obrotem licencjami czy innymi prawami majątkowymi, powinni przy złożonych przypadkach rozważyć wystąpienie z wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, a dodatkowo zapoznać się z wydanymi dotychczas przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej stanowiskami.

W tabeli zaprezentowano wybrane interpretacje podatkowe związane z kwalifikacją przychodów licencyjnych wraz z opisem stanów faktycznych (zdarzeń przyszłych) i zawartymi rozstrzygnięciami. ©

–Agnieszka Sadowska

• FISKUS O PRZYCHODACH LICENCYJNYCH

Interpretacja	Problem	Stanowisko organu
Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 26 listopada 2018 r. (0114-KDIP2 2.4010.498.2018.1.RK)	Jak należy kwalifikować przychody i koszty podatnika z tytułu nabycia i korzystania z licencji?	Usługi świadczone przez spółkę w zakresie udzielania licencji nie wynikają z bezpośredniego związku z uzyskaniem przychodów z innej działalności wnioskodawcy, lecz z działalności kapitałowej, polegającej na nabyciu prawa licencyjnego i jego udostępnianiu odpłatnie innym dystrybutorom. Zatem przychody te stanowią przychody z zysków kapitałowych . W konsekwencji, dla celów osiągnięcia wskazanych przychodów z zysków kapitałowych niezbędne jest poniesienie kosztu nabycia i korzystania z licencji, który również należy w całości (bezpośrednio) przypisać do tego źródła przychodów.
Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 10 grudnia 2018 r. (0111-KDIB1 -1.4010.415.2018.1.SS)	Klasyfikacja przychodów z licencji na używanie znaków towarowych wytworzonych przez podatnika	Skoro wnioskodawca udziela licencji na korzystanie ze znaków towarowych, które zostały przez niego wytworzone we własnym zakresie, to przychody te nie są zaliczane do przychodów z zysków kapitałowych i należy je kwalifikować jako przychody z innych źródeł .
Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 3 grudnia 2018 r. (0111-KDIB2 -3.4010.316.2018.1.KK)	Klasyfikacja przychodów z przeniesienia praw autorskich do utworów, udzielenia licencji na korzystanie z zakupionych licencji, udzielania licencji na korzystanie z kodu źródłowego do strony internetowej stworzonej przez wnioskodawcę, udzielenia licencji na korzystanie z oprogramowania w tzw. modelu SaaS („software as a service”)	Skoro wytworzone we własnym zakresie prawa majątkowe nie stanowią praw, o których mowa w art. 16b ust. 1 pkt 4-7 ustawy o CIT (wartości niematerialnych i prawnych), to przychód osiągnięty z tytułu przeniesienia/udostępnienia tych praw nie podlega zaliczeniu do przychodów z zysków kapitałowych. W prowadzonej działalności podatnik zajmuje się organizacją i obsługą różnego rodzaju programów marketingowych. Częścią świadczonej usługi jest udzielenie licencji związanej z pozyskaniem licencji do danego utworu od innego podmiotu, a także w niektórych przypadkach udzielenie licencji na korzystanie z kodu źródłowego strony internetowej, stworzonej przez wnioskodawcę, związanej z świadczoną usługą marketingową. Powyższe składa się na kompleksową usługę marketingową, za którą wnioskodawca otrzymuje umówione wynagrodzenie, a udzielenie licencji następuje w ramach zawartej umowy o świadczenie usług marketingowych. W powyższym przypadku znajdzie zastosowanie wyłączenie zawarte w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a ustawy o CIT, gdyż przychody z licencji są bezpośrednio związane z uzyskaniem przychodów niezaliczanych do zysków kapitałowych. Będą one zaliczane do przychodów z innych źródeł . Udzielanie licencji na korzystanie z oprogramowania w modelu „SaaS”, w której wnioskodawca świadczy za rzecz kontrahenta usługę udostępnienia platformy internetowej do zarządzania projektem lub strony internetowej, nie spowoduje powstania przychodów z zysków kapitałowych. Znajduje tu zastosowanie wyłączenie z kategorii przychodów z zysków kapitałowych, o którym mowa w art. 7b ust. 1 pkt 6 lit. a ustawy o CIT – udzielenie licencji bezpośrednio związanej z uzyskiwaniem przychodów z podstawowej działalności gospodarczej podatnika.
Interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 4 grudnia 2018 r. (0111-KDIB2 -1.4010.401.2018.1.AT)	Czy przychody ze sprzedaży oprogramowania i związanej z nim licencji, wcześniej nabytej u dostawcy celem odsprzedaży, należy zaliczyć do przychodów z zysków kapitałowych?	Przedmiotem działalności spółki jest m.in. świadczenie usług IT, handel sprzętem komputerowym, oprogramowaniem, licencjami, urządzeniami peryferyjnymi itp. Na zlecenie Klientów dokonuje zakupu oprogramowania i licencji z tym oprogramowaniem związanych, nieobjętych autorskich praw majątkowych, które następnie sprzedaje. Zakupione oprogramowanie nie stanowi dla spółki wartości niematerialnych i prawnych, a dokonana odsprzedaż jest przedmiotem podstawowej jej działalności. Tym samym przychody te stanowią przychody z innych źródeł .