

- **Amortyzacja prototypu (innowacyjnej linii produkcyjnej) – ulga B+R a inne ulgi, w szczególności tzw. ulga na prototyp – Adam Waclawczyk, Deloitte Doradztwo Podatkowe Dąbrowski i Wspólnicy s.k.**

Wyrok NSA z 23 sierpnia 2022 r., II FSK 3142/19

„...przedmiotem działalności badawczo-rozwojowej, o którą pytała spółka, nie było stworzenie ulepszonych produktów ([...]), ale, jak sama spółka podała w opisie stanu faktycznego - opracowanie prototypu. Prace z etapu drugiego i trzeciego miały na celu sprawdzenie, czy stworzony w etapie pierwszym prototyp spełnia założone cele. Prototyp w etapie drugim i trzecim nie służył zatem osiągnięciu celu działalności badawczo-rozwojowej, a nadal był przedmiotem tej działalności. Sprawdzano na tych etapach poprawność jego działania. Słusznie przyjął zatem organ interpretujący i sąd pierwszej instancji, że prototyp nie stanowił on środka trwałego, o którym mowa w art. 18d ust. 3 u.p.d.o.p. To on był celem działalności badawczo-rozwojowej, a nie narzędziem do jego osiągnięcia tego celu.”.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zgodnie z art. 18d ust. 3 u.p.d.o.p. za koszty kwalifikowane uznaje się także dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością. Z przepisu tego wynikają następujące warunki zaliczenia do kosztów kwalifikowanych odpisów amortyzacyjnych od środków trwałych:

- mogą one być naliczane w roku podatkowym, w którym prowadzona jest działalność badawczo-rozwojowa ("w danym roku podatkowym");
- środek trwały musi być wykorzystywany w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, co oznacza, że musi on być użyty w celu osiągnięcia konkretnego celu (wykorzystywać wg Słownika języka polskiego PWN to użyć czegoś do osiągnięcia jakiegoś celu, zysku <https://sjp.pwn.pl/szukaj/wykorzystywa%C4%87.html>);
- w danym roku podatkowym od tego środka trwałego dokonywane są odpisy amortyzacyjne zgodnie z u.p.d.o.p., skoro ustawa w tym zakresie nie przewiduje szczególnych zasad;
- możliwość zaliczenia odpisów amortyzacyjnych do kosztów kwalifikowanych nie dotyczy samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością.

Zgodnie z art. 16a ust. 1 u.p.d.o.p. amortyzacji (co do zasady) podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania: 1) budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, 2) maszyny, urządzenia i środki transportu, 3) inne przedmioty - o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane środkami trwałymi. Zgodnie z art.16h ust. 1 pkt 1 u.p.d.o.p. odpisów amortyzacyjnych dokonuje się od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, z zastrzeżeniem art. 16k, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym ten środek lub wartość wprowadzono do ewidencji, z zastrzeżeniem art. 16e, 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; suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których zgodnie z art. 16 ust. 1 nie uważa się za koszty uzyskania przychodów.

Dokonywanie odpisów amortyzacyjnych jest zatem możliwe wówczas, gdy środek trwały jest kompletny i zdalny do użytku w dacie przekazania go do użytkowania i został wprowadzony do ewidencji środków trwałych.

3.4. W opisanym przez stronę skarżącą zdarzeniu przyszłym celem działalności badawczo-rozwojowej było opracowanie demonstracyjnej linii technologicznej do wysokowydajnej produkcji [...] wyposażonej w centralny układ sterowania (prototypu). Prototyp był wytworzony w pierwszym etapie prac, w dalszych dwóch etapach spółka miała dokonywać prób jego działania i sprawdzenia możliwości produkcyjnych prototypu, poprawności założonych parametrów jego działania, a także dokonania pierwszych prób wyprodukowania tkanin zamówionych przez jej dostawców. Spółka prezentując swoje stanowisko stwierdziła, że prototyp będzie wykorzystywany w prowadzonej przez nią działalności badawczo-rozwojowej, bo pozwoli jej na wykorzystanie dostępnej aktualnie wiedzy w celu efektywnego planowania produkcji [...] oraz tworzenia ulepszonych produktów ([...] o udoskonalonych parametrach). Zauważyć jednakże należy, że przedmiotem działalności badawczo-rozwojowej, o którą pytała spółka, nie było stworzenie ulepszonych produktów ([...]), ale, jak sama spółka podała w opisie stanu faktycznego - opracowanie prototypu. Prace z etapu drugiego i trzeciego miały na celu sprawdzenie, czy stworzony w etapie pierwszym prototyp spełnia założone cele. Prototyp w etapie drugim i trzecim nie służył zatem osiągnięciu celu działalności badawczo-rozwojowej, a nadal był przedmiotem tej działalności. Sprawdzano na tych etapach poprawność jego działania. Słusznie przyjął zatem organ interpretujący i sąd pierwszej instancji, że prototyp nie stanowił on środka trwałego, o którym mowa w art. 18d ust. 3 u.p.d.o.p. To on był celem działalności badawczo-rozwojowej, a nie narzędziem do jego osiągnięcia tego celu.

3.5. Kolejnym argumentem przemawiającym przeciwko stanowisku strony skarżącej jest także okoliczność, że w czasie trwania prac badawczo-rozwojowych prototyp nie stanowił środka trwałego podlegającego amortyzacji. Strona podała w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, że prace nad projektem są zaplanowane na okres od 1 lipca 2017 r. do maksymalnie 30 czerwca 2019 r. Prototyp miał być, według podanych przez nią informacji, przyjęty do używania w drugiej połowie 2019 r., a zatem po zakończeniu działalności badawczo-rozwojowej. Dopiero po przyjęciu prototypu do używania i po wprowadzeniu prototypu do ewidencji środków trwałych możliwe było dokonywanie odpisów amortyzacyjnych. W czasie prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej prototyp nie stanowił zatem środka trwałego wykorzystywanego do tego celu, od którego dokonywano odpisów amortyzacyjnych. Także zatem z tego względu nie można uznać, że odpisy amortyzacyjne od prototypu stanowią koszty kwalifikowane.

Orzeczenia powiązane

wyrok NSA z 19 maja 2021 r., sygn. akt I SA/Sz 318/21

wyrok NSA z 5 sierpnia 2021 r., sygn. akt II FSK 577/21

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2021, poz. 1800)

Ulga B+R

Art. 18d

1. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność

badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi". Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

2. Za koszty kwalifikowane uznaje się:

1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;

1a) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;

2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;

2a) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;

3) (...)

2a. (...)

3. Za koszty kwalifikowane uznaje się także dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością.

(...)

3k. Do kosztów kwalifikowanych stanowiących odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 nie stosuje się.

(...)

7. Kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:

1) w przypadku gdy podatnik, o którym mowa w ust. 3a, jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców - 200% kosztów, o których mowa w ust. 2-3a;

2) w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a - 200% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1-4a i ust. 2a-3a, oraz 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 5;

3) w przypadku pozostałych podatników - 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 2-5, ust. 2a i 3, oraz 200% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 1a.

8. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia - odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części - dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia. Dokonując odliczenia, o którym mowa w zdaniu drugim, uwzględnia się kwoty pomniejszeń, o których mowa w art. 18db ust. (...)

Ulga na prototyp

Art. 18ea.

1. Podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, kwotę stanowiącą 30% sumy kosztów produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu, przy czym wysokość odliczenia nie może w roku

podatkowym przekroczyć 10% dochodu osiągniętego z innych źródeł przychodów niż z zysków kapitałowych.

2. Przez produkt rozumie się produkt w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości, z wyłączeniem usługi.

3. Przez produkcję próbną nowego produktu rozumie się etap rozruchu technologicznego produkcji niewymagający dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych lub inżynierskich, którego celem jest wykonanie prób i testów przed uruchomieniem procesu produkcji nowego produktu, powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych, przy czym etap rozruchu technologicznego obejmuje okres od momentu poniesienia pierwszego kosztu związanego z tym etapem do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu.

4. Przez wprowadzenie na rynek nowego produktu rozumie się działania podejmowane w celu przygotowania dokumentacji służącej uzyskaniu w

odniesieniu do produktu powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych certyfikatów i zezwoleń umożliwiających skierowanie produktu do sprzedaży.

5. Za koszty produkcji próbnej nowego produktu uznaje się:

1) cenę nabycia, o której mowa w art. 16g ust. 3, lub koszt wytworzenia, o którym mowa w art. 16g ust. 4, fabrycznie nowych środków trwałych niezbędnych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu, zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji;

2) wydatki na ulepszenie, o których mowa w art. 16g ust. 13, poniesione w celu dostosowania środka trwałego, zaliczonego do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji, do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu;

3) koszty nabycia materiałów i surowców nabytych wyłącznie w celu produkcji próbnej nowego produktu.

Główne problemy

1. Przedmiot działalności B+R: „Autorska technologia wytwarzania włókien”. Amortyzacja prototypu jako środka wykorzystywanego w prowadzonej działalności B+R czy efekt tejże.
2. Wydatki związane z powstaniem prototypu linii produkcyjnej – czy istnieje inna podstawa do zakwalifikowania tego rodzaju wydatków jako kosztów kwalifikowanych: koszty prac rozwojowych, kategoria „materiały”, inna podstawa?
3. Skoro prototyp jest przedmiotem działalności B+R, czy podatnik będzie miał prawo do uwzględnienia jego kosztu w ramach tzw. ulgi na prototyp? Ograniczenie ulgi do wprowadzania na rynek „nowego produktu”.
4. Czy być może ustawodawca bardziej promuje działalność mającą na celu powstanie nowych produktów, a nie innowacyjnych metodologii produkcji, dających przewagę konkurencyjną polskiej gospodarce na rynkach światowych?