



DORADCA

Ulgi dla przedsiębiorców - przewodnik



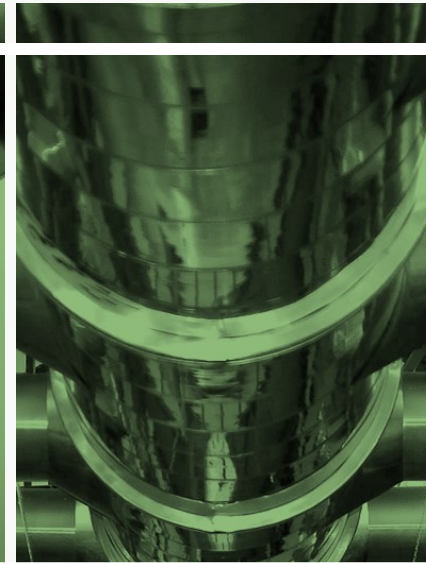
Ulga na konsolidację



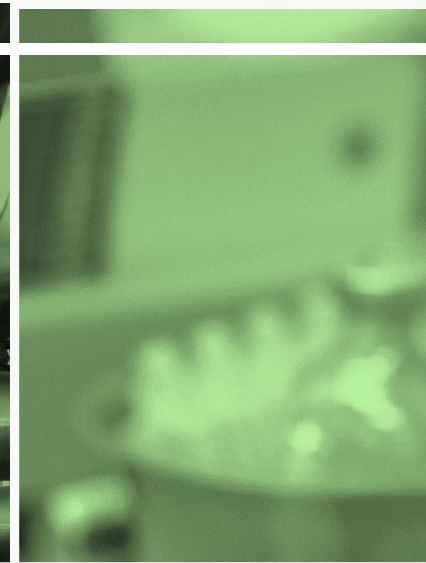
Ulga na ekspansję



Ulga na innowacyjnych pracowników



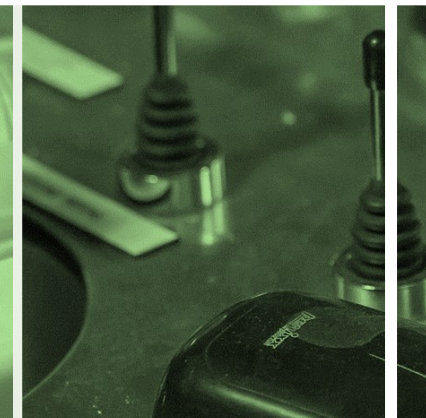
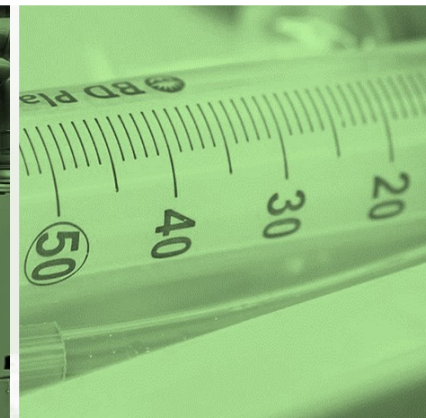
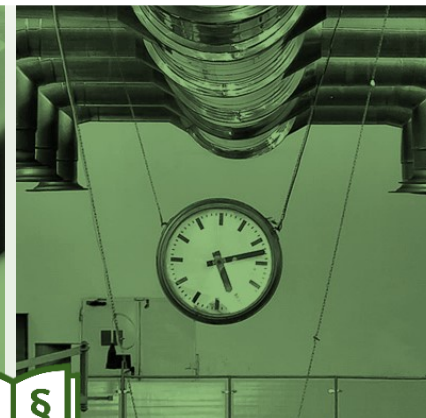
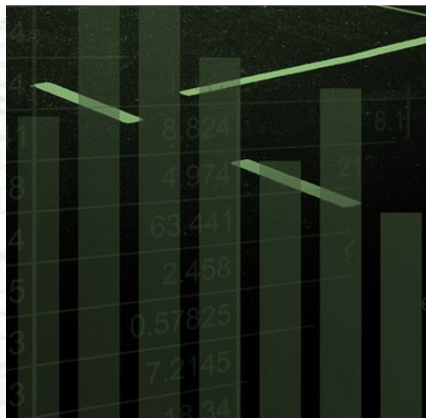
Ulga na prototypy



Ulga B+R



Ulga na robotyzację



Ulga na konsolidację

Ulga na konsolidację jest jednym z nowych rozwiązań wprowadzonych do ustawy o CIT, z której skorzystać może podatnik nabywający udziały w innej spółce w ilości stanowiącej bezwzględną większość praw głosu.

Polega ona na odliczeniu od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na nabycie udziałów lub akcji, w spółce posiadającej osobowość prawną. Przysługuje ono do wysokości dochodu uzyskanego w danym roku przez podatnika na źródle przychody inne niż zyski kapitałowe, nie więcej niż 250.000 zł w danym roku podatkowym. Stosowanie zasady obciążenia składką zdrowotną będzie uzależnione od formy opodatkowania.

Wydatki na obsługę prawną

Wydatki na nabycie, w stosunku do których przysługuje odliczenie są to wydatki związane bezpośrednio z transakcją nabycia udziałów (akcji) w tej spółce na:

- 1) obsługę prawną nabycia udziałów i akcji i ich wycenę,
- 2) opłaty notarialne, sądowe i skarbowe,
- 3) podatki i inne należności publicznoprawne zapłacone w Rzeczypospolitej Polskiej i za granicą - **z wyłączeniem ceny zapłaconej za nabywane udziały** (akcje) oraz ponoszonych w związku z tą transakcją kosztów finansowania dłużnego

Odliczeniu podlegają wyłącznie wydatki związane bezpośrednio z transakcją nabycia udziałów lub akcji. Tym samym, np. wydatki na ogólne doradztwo podatkowe, związane z całokształtem działalności, nie będą stanowić podstawy do odliczenia.

Istotne znaczenie mają warunki dokonania odliczenia:

- 1) spółka, której udziały (akcje) są nabywane, ma siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie, z którym Rzeczpospolita Polska zawarła umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania zawierającą podstawę prawną do uzyskania przez organ podatkowy informacji podatkowych od organu podatkowego tego innego państwa;
- 2) główny przedmiot działalności spółki, o której mowa w pkt 1, jest tożsamy z przedmiotem działalności podatnika lub działalność takiej spółki może być racjonalnie uznana za **działalność wspierającą** działalność podatnika, przy czym działalność takiej spółki nie jest działalnością finansową;
- 3) działalność, o której mowa w pkt 2, była przez spółkę i przez podatnika prowadzona przed dniem nabycia w niej przez podatnika udziałów (akcji) przez okres **nie krótszy niż 24 miesiące**;
- 4) w okresie dwóch lat przed dniem nabycia udziałów (akcji) spółka i podatnik **nie byli podmiotami powiązanymi** w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4;
- 5) podatnik w jednej transakcji nabywa udziały (akcje) spółki, o której mowa w ust. 1, w ilości stanowiącej **bezwzględną większość praw głosu**.

Przed wszystkim należy więc zwrócić uwagę na warunek drugi, który oznacza że odliczenie przysługuje wówczas gdy nabywane są akcje przedsiębiorstwa konkurencyjnego, lub też przedsiębiorstwa którego działalność ma charakter wspierający. Przykładem działalności wspierającej może być np. produkcja komponentów, które są wykorzystywane do działalności prowadzonej przez podatnika. Innym przykładem może być sytuacja nabywania udziałów w podmiocie zajmującym się dystrybucją wyrobów, np. podatnik, który jest producentem materiałów budowlanych nabywa udziały w podmiocie który prowadzi składy materiałów budowlanych.

Jednocześnie powiązanie tych działalności musi mieć **charakter rzeczywisty**, a zatem musiały być prowadzone w 2-letnim okresie poprzedzającym nabycie.

Odliczenie jest dokonywane w zeznaniu za rok podatkowy, w którym zostały nabyte udziały lub akcje.

Co ważne, odliczenie jest warunkowane tym, że ta konsolidacja będzie miała charakter rzeczywisty. W sytuacji bowiem, gdy **w ciągu 3 lat** od dokonania nabycia:

- udziały zostaną zbyte lub umorzone (zarówno przez podatnika, jak też następcę prawnego), lub
 - podatnik, który dokonał odliczenia zostanie postawiony w stan likwidacji, zostanie ogłoszona jego upadłość
- konieczne będzie dokonanie (w zeznaniu za rok, w którym nastąpiło takie zdarzenie) **zwiększenie podstawy opodatkowania**, o kwotę dokonanego odliczenia.

Wydatki będące podstawą do dokonywania odliczenia w ramach ulgi konsolidacyjnej, podlegają zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z ustawą. Tym samym przedmiotowe przepisy nie zmieniają zasad odliczania wydatków na nabycie udziałów lub akcji.

Zgodnie bowiem z art. 16 ust. 1 pkt 8 CIT wydatki na objęcie lub nabycie udziałów nie są zaliczane do kosztów bezpośrednio do kosztów w dacie poniesienia, ale stanowią koszt w związku z ich zbyciem. Wydatki na objęcie lub nabycie udziałów, są to wydatki które warunkują realizację transakcji - obejmując chociażby prowizję maklerską, opłatę za notariusza, lub podatek od czynności cywilnoprawnych (lub podatki/opłaty ponoszone za granicą od danej transakcji). Inne wydatki, nawet związane z transakcją, ale nie będące konieczne do jej realizacji (np. usługi doradztwa prawnego) mogą być kosztem w dacie ich poniesienia.

Takie stanowisko jest potwierdzane w interpretacjach indywidualnych np. z dnia 27.09.2022 r., 0114-KDIP2-2.4010.54.2022.1.AP.

Tym samym w przypadku tej ulgi możemy mieć sytuację, że na moment dokonywania jej rozliczenia (czyli w zeznaniu za rok, w którym nabyte zostały udziały) nie wszystkie wydatki, które stanowią podstawę do jej rozliczenia zostały zaliczone do kosztów podatkowych (ponieważ część wydatków będzie stanowiła koszt dopiero w momencie zbycia udziałów lub akcji).

Przykład

Spółka nabyła udziały Spółki z Wielkiej Brytanii. Oczywiście są spełnione warunki wynikające z art. 18ec ust. 1.

W związku z tą transakcją ponosi następujące wydatki:

- cena nabycia udziałów - 500.000 zł,
- opłaty notarialne związane z transakcją - 10.000 zł.
- obsługa prawna transakcji nabycia - 15.000 zł.

W związku z powyższym, w roku w którym nastąpiło nabycie podstawą do ulgi konsolidacyjnej będzie kwota 25.000 zł.

Jednocześnie wydatki na obsługę prawną mogą stanowić koszt podatkowy w dacie poniesienia (ponieważ nie są one wydatkami warunkującymi realizację transakcji). Natomiast cena nabycia udziałów, oraz opłaty notarialne związane z transakcją, jako warunkujące realizację transakcji będą stanowić koszt dopiero w momencie zbycia udziałów.

Podsumowując, ulga konsolidacyjna jest instrumentem, który ma na celu wsparcie przedsiębiorców, którzy w celu rozwoju przejmują podmioty konkurencyjne, lub podmioty dzięki którym mogą rozszerzyć zakres prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej.

Łukasz Błażewicz
doradca podatkowy nr wpisu 13131

Ulga na ekspansję

Z dniem 1 stycznia 2022 r. do ustaw podatkowych wprowadzono rozwiązanie mające na celu zachęcenie podatników do ponoszenia wydatków ukierunkowanych na zwiększenie przychodów ze sprzedaży oferowanych produktów. Rozwiązanie to potocznie nazywane jest ulgą na ekspansję, której istotą jest możliwość podwójnego uwzględnienia w rozliczeniu podatkowym niektórych kosztów.

Zakres regulacji

Ulga na ekspansję została wprowadzona zarówno do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 18eb ustawy o CIT), jak i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 26gb ustawy o PIT). Zgodnie z zaproponowanym przez ustawodawcę rozwiązaniem, podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych (podatnik uzyskujący przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej w przypadku ustawy o PIT) **odlicza od podstawy opodatkowania koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów** do wysokości dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych (z pozarolniczej działalności gospodarczej), nie więcej jednak niż 1.000.000 zł w roku podatkowym.

Produkt w rozumieniu ustawy

Ustawodawca zastrzegł, że produktami w rozumieniu ustawy mogą być **wyłącznie rzeczy wytworzone przez podatnika**. Tym samym, niemożliwym będzie uznanie za produkt towaru nabytego przez podatnika w celu odsprzedaży, co wyklucza możliwość skorzystania z ulgi.

Odmiennej definicji kosztów

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca dla celów ulgi zdecydował się w sposób odmienny od zasad ogólnych ukształtować definicję kosztów uzyskania przychodów.

Wprowadzona została bowiem definicja kosztów uzyskania przychodów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów, o której mowa w art. 18eb ust. 7 ustawy o CIT (odpowiednio art. 26gb ust. 7 ustawy o PIT). Zgodnie z treścią ww. artykułów, za koszty poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów uznaje się koszty:

- 1) uczestnictwa w targach poniesione na:
 - a. organizację miejsca wystawowego,
 - b. zakup biletów lotniczych dla pracowników i podatnika,
 - c. zakwaterowanie i wyżywienie dla pracowników oraz podatnika w przypadku podatków PIT;
- 2) działań promocyjno-informacyjnych, w tym zakupu przestrzeni reklamowych, przygotowania strony internetowej, publikacji prasowych, broszur, katalogów informacyjnych i ulotek, dotyczących produktów;
- 3) dostosowania opakowań produktów do wymagań kontrahentów;
- 4) przygotowania dokumentacji umożliwiającej sprzedaż produktów, w szczególności dotyczącej certyfikacji towarów oraz rejestracji znaków towarowych;
- 5) przygotowania dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu, a także w celu składania ofert innym podmiotom.



Skorzystanie z omawianej ulgi może okazać się szczególnie korzystne dla przedsiębiorców, którzy ponoszą wydatki na szeroko rozumiane działania marketingowo-informacyjne, a także dla firm produkcyjnych, które będą miały prawo nie tylko do czerpania korzyści podatkowych z podejmowanych działań promocyjnych, ale także dla firm produkcyjnych, chcących dostosować wygląd opakowań oferowanych produktów do wymagań kontrahentów.

Warunki odliczenia

Podatnik będzie miał prawo do skorzystania z ulgi na ekspansję pod warunkiem, że **w okresie dwóch kolejno następujących po sobie latach podatkowych**, licząc od roku podatkowego, w którym poniósł omawiane koszty:

- a) **zwiększył przychody** ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów z tego tytułu ustalonych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia tych kosztów, lub
- b) osiągnął przychody ze sprzedaży produktów **dotychczas nieoferowanych**, lub
- c) osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju.

Zachęta podatkowa może mieć na celu promowanie istniejących produktów firmy na dotychczasowych i nowych rynkach, a także nowych produktów, dotychczas nieoferowanych.



Wątpliwości nie powinien budzić pierwszy z ww. warunków, zgodnie z którym w celu skorzystania z ulgi koniecznym będzie zwiększenie przychodów ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów w omawianym okresie. Niewątpliwie każdy wzrost przychodów (nawet o 1 zł) skutkować będzie prawem do skorzystania z ulgi, to jednak ciężko będzie podatnikowi przewidzieć, czy taki wzrost w istocie nastąpi. W szczególności, gdy nie zaoferuje nowych produktów na rynku. Należy także pamiętać, że **odpłatne zbycie produktów do podmiotu powiązanego nie będzie stanowiło zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów**. Przy ustalaniu spełnienia ww. warunku, uwzględnia się **wyłącznie przychody, z których dochód podlega opodatkowaniu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej**. Dodatkowo, jeżeli podatnik korzysta ze zwolnień, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a (specjalna strefa ekonomiczna lub decyzja o wsparciu), prawo do odliczenia przysługiwać mu będzie jedynie w odniesieniu do kosztów uzyskania przychodów poniesionych w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów, **które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego podatku na podstawie tych przepisów**.

Odliczeniu podlegają wyłącznie te koszty, które **nie zostały podatnikowi zwrócone** w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Odliczenie poniesionych kosztów

Wydatki, które zostały poniesione przez podatnika w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów będą podlegały **podwójnemu odliczeniu**. Podatnik będzie mógł uwzględnić te koszty w rozliczeniu podatkowym w ramach obliczania dochodu oraz odliczyć je od podstawy opodatkowania podatkiem. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów.

Niespełnienie warunków

W przypadku, gdy podatnik, który dokonał odliczenia nie spełnił warunku, o którym mowa w art. 18eb ust. 4 ustawy o CIT, to będzie on obowiązany w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym upłynął termin osiągnięcia przychodów ze sprzedaży produktów, **do odpowiedniego doliczenia kwoty uprzednio odliczonej**.

Przykład

Podatnik poniósł wydatki kwalifikujące się do ulgi w 2022 r. w kwocie 40.000zł (opłaty za targi, koszty delegacji pracowników, ulotek reklamowych, i inne).

Aby odliczyć poniesione koszty od podstawy opodatkowania w zeznaniu składnym za 2022 r., przychody ze sprzedaży produktów u tego podatnika osiągnięte zarówno 2022 roku jak i w 2023 roku muszą być **wyższe** niż przychody, które podatnik osiągnął w roku 2021.

Biorąc pod uwagę fakt, że rokiem odniesienia, w przypadku warunku zwiększenia przychodów, jest rok podatkowy poprzedzający rok poniesienia tych kosztów, to rozsądnym wydawałoby się przesunięcie lub zaplanowanie poniesienia niektórych kosztów kwalifikowanych (np. marketingowych) na ostatnie miesiące roku podatkowego, gdy wyniki sprzedażowe będzie można już w sposób bardziej dokładny oszacować.

Jeżeli podatnik zaoferuje nowe produkty, niebędące dotychczas w ofercie lub gdy osiągnie przychód ze sprzedaży istniejących już produktów, ale nieoferowanych jeszcze w danym kraju, uprawnienie do ulgi uzasadniać będzie samo osiągnięcie w badanych latach przychodu z tego tytułu.

Orzecznictwo podatkowe

W [interpretacji indywidualnej z 30 września 2022 r. zn. 0111-KDIB2-1.4010.433.2022.1.AR](#) Dyrektor KIS stanął na stanowisku, że w przypadku, gdy spółka nabywa gotowe produkty, które następnie wchodzi w skład zestawu oferowanego przez spółkę swoim kontrahentom, to **nie sposób mówić w tym przypadku o wytworzeniu produktu, związanym z działalnością produkcyjną, a wyłącznie z działalnością handlową**. Dyrektor KIS stwierdził, że taki oto zestaw nie stanowi rzeczy wytworzonej przez podatnika. Co istotne, przedsiębiorca będzie musiał wykazać dodatkowy przychód w wysokości kwoty płatności nieuiszczonej bez pośrednictwa rachunku płatniczego, a także wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów płatności gotówkowe przekraczające kwotę 8 000 zł.

W [interpretacji indywidualnej z 29 września 2022 r. zn. 0111-KDIB1-3.4010.241.2022.1.IZ](#) wnioskodawca powziął natomiast wątpliwość, czy produkt fizycznie wytworzony przez podmiot trzeci na jego zlecenie stanowi rzecz wytworzoną przez podatnika. W omawianym stanie faktycznym wnioskodawca planował wprowadzić nową linię produktów kosmetycznych pod swoim znakiem towarowym, które to jednak produkty będą wytwarzane przez podmioty trzecie. W ocenie Dyrektora KIS działanie w takim modelu biznesowym **nie pozwala na stwierdzenie, że doszło do fizycznego wytworzenia produktu przez podatnika, gdyż samodzielnie podatnik „nie robi” ani „nie produkuje” wyrobów kosmetycznych**. Ulga na ekspansję, w ocenie organów podatkowych powinna więc przysługiwać jedynie faktycznym producentom, nie zaś podmiotom, które dokonują odsprzedaży produktów zakupionych przez inne podmioty.

Dyrektor KIS w [interpretacji z 30 czerwca 2022 r. zn. 0111-KDIB1-1.4010.188.2022.2.BS](#) potwierdził również, że koszty, o których mowa w art. 18eb ust. 7 pkt. 2 ustawy o

CIT (tj. działań promocyjno-informacyjnych) mogą stanowić koszty poniesione na kampanie reklamowe prowadzone za pośrednictwem sieci Internet (np. Facebook lub Google Ads). W związku z powyższym, jeżeli podatnik prowadzi kampanię reklamową za pośrednictwem podmiotu trzeciego, a usługa ta rozliczana jest np. poprzez zapłatę za każde kliknięcie w reklamę produktu podatnika, to wydatki poniesione na taką formę marketingu **stanowią mogą koszty uzyskania przychodów poniesione w celu zwiększenia przychodów ze sprzedaży produktów**.

Łukasz Kalinowski
radca prawny Lb-2639

Ulga na innowacyjnych pracowników

Ulga na innowacyjnych pracowników przewidziana jest dla podatników, którzy ponoszą wydatki na działalność badawczo-rozwojową a jednocześnie nie odliczą całości tych kosztów od podstawy opodatkowania. Taka sytuacja może mieć miejsce u podatników, którzy ponoszą straty, lub u podatników, których koszty działalności badawczo-rozwojowej są znaczne, a podstawa opodatkowania jest niska. Z ulgi na innowacyjnych pracowników będą mogli korzystać zarówno podatnicy podatku CIT jak i PIT.

Przedmiotowa ulga polega na pomniejszeniu należnego podatku dochodowego od osób fizycznych o kwoty podatku potrąconego od wynagrodzeń pracowników bezpośrednio zatrudnionych przy działalności badawczo-rozwojowej. **Dzięki tej uldze podatnik nie będzie odprowadzał do organu podatkowego zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych naliczonych i potrąconych z wynagrodzeń pracowników zatrudnionych przy działalności B+R**. W ostatecznym rozrachunku wartość zaliczek pobranych z wynagrodzeń pracowników zatrudnionych przy pracach B+R zostanie zatrzymana u pracodawcy (nie trafi do urzędu skarbowego

lecz zasili budżet pracodawcy).

Art. 18db – ulga dla podatników CIT

W ustawie o CIT wskazano, że podatnik będący płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych, który poniósł za rok podatkowy stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego w roku podatkowym odliczenia na podstawie art. 18d, może pomniejszyć kwotę podlegających przekazaniu na rachunek urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy oraz zryczałtowanego podatku dochodowego wskazanych w ust. 2 o iloczyn kwoty nieodliczonej i stawki podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym.

Art. 26eb – ulga dla podatników PIT

Podatnik będący płatnikiem podatku dochodowego od osób fizycznych, który poniósł za rok podatkowy stratę lub osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego w roku podatkowym odliczenia na podstawie art. 26e, może pomniejszyć kwotę podlegających przekazaniu na rachunek urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy oraz zryczałtowanego podatku dochodowego wskazanych w ust. 2 o:

1. iloczyn najniższej stawki podatkowej określonej w skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1, oraz nieodliczonego na podstawie art. 26e odliczenia - w przypadku podatnika opodatkowanego według zasad określonych w art. 27 ust. 1, albo
2. 19% nieodliczonego na podstawie art. 26e odliczenia - w przypadku podatnika opodatkowanego według zasad określonych w art. 30c.



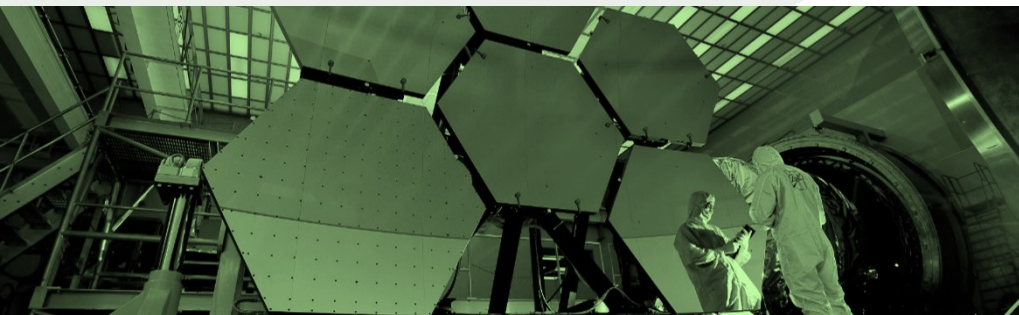
Jakich zaliczek na PIT dotyczy ulga?

Podatnik, który będzie miał nieodliczone od podstawy opodatkowania kwoty kosztów poniesionych na działalność B+R będzie miał prawo nie odprowadzać do organu podatkowego zaliczek na podatek dochodowy i zryczałtowanego podatku dochodowego pobranych od osób z tytułu:

- 1) stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej, spółdzielczego stosunku pracy oraz wypłacanego przez podatnika zasiłku pieniężnego z ubezpieczenia społecznego;
- 2) wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło;
- 3) praw autorskich.

Przy czym ustawodawca określa też dodatkowy warunek. Mianowicie ulga w podatku PIT dotyczy tylko zaliczek na podatek pobieranych od osób **bezpośrednio zaangażowanych w działalność badawczo-rozwojową**, których czas pracy:

1. przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostający w ogólnym czasie pracy w danym miesiącu wynosi **co najmniej 50%** lub
2. przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu, pozostający w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi wynosi **co najmniej 50%**.



Kiedy najwcześniej można skorzystać z ulgi?

Ustawodawca określa też najwcześniejszy moment, w którym podatnik może z ulgi skorzystać. Prawo do skorzystania z ulgi na innowacyjnych pracowników uzależnione jest od **uprzedniego złożenia rocznego zeznania podatkowego**, z którego wynikać będą kwoty nieodliczonych od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na działalność B+R.

Z ulgi można rozpocząć korzystać dopiero począwszy od miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym podatnik złożył zeznanie, a korzystać z niej tylko do końca roku podatkowego, w którym zostało złożone to zeznanie.

Jako, że ulga na innowacyjnych pracowników jest nowym rozwiązaniem, wprowadzonym do ustaw podatkowych z dniem 1 stycznia 2022 r., ważny jest również przepis zawarty w ustawie nowelizującej. Zgodnie z art. 67 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, **z ulgi podatnicy mogą skorzystać po raz pierwszy dopiero w 2023 r.**

Przykład I

Spółka ma rok podatkowy, który pokrywa się z rokiem kalendarzowym. Spółkę obowiązuje stawka podatku CIT w wysokości 19%. Za 2022 r. spółka złoży zeznanie roczne CIT-8 w marcu 2023 r. W zeznaniu tym wykaże 50.000 kosztów działalności B+R, których nie udało się odliczyć od podstawy opodatkowania.

Spółka ma zatem prawo wykorzystania w podatku PIT kwoty odliczenia do wysokości 9.500 zł (50.000 x 19%) Począwszy od miesiąca kwietnia spółka pomniejsza należne zaliczki na PIT o kwoty zaliczek potrąconych od poszczególnych pracowników, którzy są bezpośrednio zaangażowani w działalność B+R. Robi tak do momentu wykorzystania limitu przysługującej ulgi w wysokości 9.500 zł, nie dłużej jednak niż do końca 2023 roku.

W przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych, których rok podatkowy jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął się przed dniem 1 stycznia 2022 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2021 r., ulgę stosuje się po raz pierwszy w roku podatkowym rozpoczynającym się bezpośrednio po tym roku.

Przykład II

Za 2022 r. spółka złoży zeznanie roczne CIT-8 w marcu 2023 r. W zeznaniu tym wykaże koszty działalności B+R wysokości 50.000 zł, których nie odliczy od podstawy opodatkowania, z uwagi na fakt poniesienia straty. Spółka chciałaby już za kwiecień 2023 skorzystać z ulgi w PIT na innowacyjnych pracowników.

Pytanie: Czy Spółka jest uprawniona do pomniejszenia zaliczek na PIT w odniesieniu do wynagrodzeń dotyczących miesiąca marca 2023 r., a wypłacanych zgodnie z regulaminem do 10 kwietnia 2023 r.?

W odpowiedzi na powyższe pytanie można przytoczyć odpowiedź Dyrektora KIS z dnia 23 września 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.473.2022.1.MBD, w której czytamy, że uprawnienie do pomniejszenia zaliczek na PIT przysługuje począwszy od miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym podatnik złożył zeznanie do końca roku podatkowego, w którym zostało złożone to zeznanie. Jeżeli Spółka złoży zeznanie CIT-8 w marcu 2023 r., to uprawnienie do pomniejszenia zaliczek, o którym mowa w art. 18db ust. 1, będzie jej przysługiwało od miesiąca kwietnia 2023 r. (tj. od miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym Spółka złożyła CIT-8). Oznacza to, że Spółka jest uprawniona do pomniejszenia zaliczek na PIT od wynagrodzeń dotyczących miesiąca marca 2023 r., lecz wypłacanych do 10 kwietnia 2023 r.

Jak w praktyce będzie wyglądało pomniejszenie zaliczek na PIT-4R?

Trudno jest na chwilę obecną odpowiedzieć na pytanie, jak w praktyce będzie wyglądało pomniejszenie należnych zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych o kwoty zaliczek naliczonych i potrąconych z wynagrodzeń pracowników zatrudnionych przy działalności B+R. Z aktualnie dostępnych interpretacji podatkowych wynika jedynie, że skorzystanie z możliwości pomniejszenia, o którym mowa w ww. przepisie art. 18db ustawy CIT **nie wymaga wcześniejszego zawiadomienia urzędu skarbowego** - obowiązek taki nie wynika z przepisów ustawy CIT (przykład interpretacja z dnia 23 sierpnia 2022 r. Dyrektor KIS, 0111-KDIB1-3.4010.155.2022.2.BM).

Aktualnie obowiązujący wzór formularza rocznej deklaracji PIT-4R nie zawiera odrębnych pozycji, w których ulga ta winna zostać przez płatników podatku zaraportowana. Niewykluczone jednak, że Ministerstwo Finansów zmieni formularz PIT-4R dostosowując jego wzór dla potrzeb raportowania kwoty ulgi w PIT wykorzystanej na innowacyjnych pracowników.

Kwota ulgi w efekcie końcowym sprowadza się do tego, iż potrącony pracownikom innowacyjnym podatek PIT zostaje zatrzymany przez pracodawcę (zasili jego budżet). Z uwagi na powyższe, w ewidencji księgowej, kwota ulgi powinna zostać zaprezentowana w pozostałych przychodach operacyjnych jednostki w korespondencji z rozrachunkami z urzędem skarbowym.

Bożena Nowicka

doradca podatkowy nr wpisu 02980

Ulga na prototypy

Tzw. ulga na prototyp umożliwia podatnikom odliczenie od podstawy opodatkowania pewnej części poniesionych kosztów spełniających przesłanki do uznania za „koszty produkcji próbnej nowego produktu” lub „koszty wprowadzenia na rynek nowego produktu”.

Zakres regulacji

Nowa ulga w założeniu ustawodawcy ma unowocześnić i zróżnicować asortyment produktów dostępnych na rynku w związku z oferowaniem przez przedsiębiorców nowych produktów powstałych w wyniku prowadzonych prac badawczo-rozwojowych. Została ona uregulowana odpowiednio w art. 18ea ustawy o CIT oraz art. 26ga ustawy o PIT. Skierowana jest zatem zarówno do przedsiębiorców osób fizycznych, jak i do osób prawnych.

„Ulga na prototyp” w uproszczeniu polega na możliwości dodatkowego pomniejszenia podstawy opodatkowania o wartość stanowiącą **30% sumy**:

- kosztów produkcji próbnej nowego produktu oraz
- kosztów 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** (lub dochodu osiągniętego z pozarolniczej działalności gospodarczej - w przypadku podatników PIT).

Kluczowe, w kontekście weryfikacji możliwości skorzystania z omawianej ulgi, jest zdefiniowanie trzech pojęć: „nowego produktu”, „kosztów produkcji próbnej” i „kosztów wprowadzenia na rynek”.

Pojęcie „nowego produktu”

W przypadku pojęcia nowego produktu ustawodawca w ramach regulacji dotyczących omawianej ulgi definiuje jedynie czym jest „produkt” i w tym miejscu odwołuje się on do definicji z ustawy o rachunkowości. Za „produkt” należy uznawać tym samym zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości rzeczowe aktywa obrotowe w postaci wytworzonych lub przetworzonych przez jednostkę produktów gotowych (wyrobów i usług) zdalnych do sprzedaży lub w toku produkcji - jednak na potrzeby omawianej ulgi - z wyłączeniem usług. **Oznacza to, że wsparciem w ramach ulgi objęta będzie produkcja towarów, z wyłączeniem usług.**

Za spełniający definicję „nowych produktów” w ramach wydanych już interpretacji indywidualnych Dyrektor KIS uznał m.in. „*produkt nieprodukowany dotychczas przez Wnioskodawcę, którego powstanie związane jest z przeprowadzeniem prac badawczo-rozwojowych przez Spółkę w postaci prac rozwojowych zmierzających do zoptymalizowania parametrów procesu i produktu zgodnych z założeniami poprzez badanie wyników produkcji próbnej i wprowadzanie ewentualnych zmian stosownych parametrów produkcji aż do momentu uzyskania zakładanych rezultatów*” (interpretacja indywidualna z dnia 10.10.2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.428.2022.2.BS.)

Produkcja próbna nowego produktu

Jeśli chodzi o „produkcję próbną nowego produktu”, jest to etap rozruchu technologicznego produkcji, w trakcie którego nie są wymagane dalsze prace projektowo-konstrukcyjne czy inżynieryjne, którego celem jest wykonanie prób i testów przed uruchomieniem procesu produkcji nowego produktu, **powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych**. Etap ten obejmuje okres od momentu poniesienia pierwszego kosztu związanego z tym etapem do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu.

Produkcja próbna nowego produktu obejmuje więc działania niezbędne do przygotowania produkcji nowego produktu (który powstał w wyniku prowadzonych przez podatnika prac badawczo-rozwojowych), przy czym jest to taki etap przygotowania do produkcji nowego produktu, który **nie wymaga już prowadzenia prac projektowo-konstrukcyjnych i inżynieryjnych**.



Koszty produkcji próbnej nowego produktu

Za koszty produkcji próbnej nowego produktu uznaje się:

- 1) **cenę nabycia lub koszt wytworzenia** fabrycznie nowych środków trwałych niezbędnych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu, zaliczonych do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji;
- 2) **wydatki na ulepszenie** poniesione w celu dostosowania środka trwałego, zaliczonego do grupy 3-6 i 8 Klasyfikacji, jeżeli zostały poniesione w celu dostosowania takiego składnika majątku do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu;
- 3) **koszty nabycia materiałów i surowców** nabytych wyłącznie w celu produkcji próbnej nowego produktu (tylko te, którą są bezpośrednio związane z taką produkcją).

Za zawierające się w powyższym katalogu należy uznać np. *koszty materiałów i surowców przeznaczonych do produkcji próbnej nowego produktu, poniesione do etapu zakończenia prób technologicznych i odbioru finalnego linii produkcyjnej, wraz z prototypowymi seriami do testów akceptacyjnych na liniach Odbiorców* (interpretacja indywidualna z dnia 26.09.2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.362.2022.3.MF).

Do kosztów produkcji próbnej nowego produktu, zgodnie ze stanowiskami organów, **nie zaliczymy** natomiast kwoty stanowiącej wartość początkową środków trwałych, **które będą sfinansowane umową leasingu finansowego** (interpretacja indywidualna z dnia 26.09.2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.362.2022.3.MF oraz interpretacja indywidualna z dnia 10.10.2022 r., 0111-KDIB1-1.4010.428.2022.2.BS.)

Wprowadzenie na rynek nowego produktu

Kolejną definicją kluczową w kontekście omawianej ulgi jest „wprowadzenie na rynek nowego produktu”, przez które 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.

Jak zaznaczono w uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej omawianą ulgę, w ramach ulgi nie będą więc uwzględniane wszystkie działania, których celem jest uzyskanie certyfikatów i zezwoleń. Wsparciem objęte będą te działania, które zmierzają do uzyskania przez podatnika tylko tych certyfikatów i zezwoleń, **bez których zgodnie z prawem nie jest możliwa sprzedaż nowego produktu**. Natomiast te certyfikaty i zezwolenia, bez których istnieje możliwość sprzedaży nowego produktu, ale podatnik stara się o ich uzyskanie w celu, np. uatrakcyjnienia swojej oferty lub wyróżnienia się na tle konkurencji, nie będą mogły być objęte zakresem ulgi.

Koszty wprowadzenia na rynek nowego produktu

Ustawodawca wprowadza również katalog kosztów, które zaliczają się do kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu. Są to koszty:

- 1) badań, ekspertyz, przygotowania dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu, homologacji, znaku CE, znaku bezpieczeństwa, uzyskania lub utrzymania zezwolenia na obrót lub innych obowiązkowych dokumentów lub oznakowań związanych z dopuszczeniem do obrotu lub użytkowania oraz koszty opłat pobieranych w celu ich uzyskania, odnowienia lub przedłużenia;
- 2) badania cyklu życia produktu;
- 3) systemu weryfikacji technologii środowiskowych.

Odliczenie kosztów

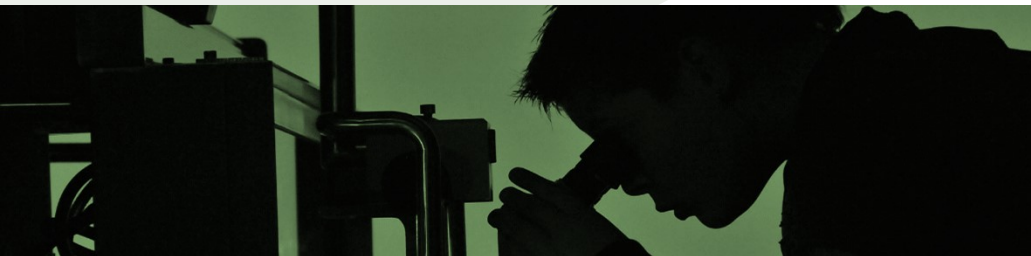
Dla celów ulgi generalnie będą uwzględniane poniesione koszty bez podatku VAT. Jedynie w określonych przypadkach, tj. w sytuacji gdy dla celów podatku od towarów i usług, podatnik nie może rozliczyć tego podatku uwzględnionego w cenie nabywanych towarów (usług), wówczas podatek VAT będzie wchodził w zakres ulgi.

Podatnik będzie miał możliwość odliczenia kosztów kwalifikowanych jeżeli:

- w roku podatkowym, za który dokonywane jest odliczenie, koszty te zostały faktycznie poniesione (**nie chodzi jednak o poniesienie w rozumieniu wyłącznie zarachowania** - dla skorzystania z ulgi podatnik musi, dla przykładu, zapłacić za środek trwały),
- nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Jednocześnie podatnicy którzy w ramach przedmiotowej ulgi rozliczać będą koszty poniesione na nabycie (wytworzenie) środków trwałych, **nie mają ograniczeń w zaliczaniu do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych**, z uwagi, że koszty nabycia (wytworzenia) zostały przez podatnika m.in. odliczone od podstawy opodatkowania.

Analogicznie jak w obowiązującej aktualnie uldze B+R, w przypadku, gdy podatnik w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych dla dochodów uzyskanych w związku z działalnością prowadzoną w specjalnej strefie ekonomicznej (dochody uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu), wówczas prawo do odliczenia przysługuje w odniesieniu do tych kosztów podlegających odliczeniu w ramach przedmiotowej ulgi, **które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie właściwych przepisów.**



Podatnik będzie dokonywał odliczenia składając zeznanie za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty. W przypadku gdy podatnik za ten rok poniesie stratę lub dochody niższe niż przysługujące mu odliczenie, będzie miał prawo do skorzystania ze stosownego odliczenia, w całości lub części, w zeznaniu składanym **w sześciu kolejnych następujących po sobie latach podatkowych**. Przy czym muszą to być lata, które następują bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Zgodnie z art. 67 ust. 1 ustawy z 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, ulga na prototyp **ma zastosowanie do wydatków poniesionych po dniu 31 grudnia 2021 r.**

Natalia Ołówko-Przydatek
doradca podatkowy nr wpisu 14165

Ulga badawczo-rozwojowa

Istota ulgi badawczo rozwojowej (B+R) sprowadza się do możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania w PIT lub CIT określonych kategorii wydatków (kosztów kwalifikowanych), jakie zostały poniesione przez podatnika na prowadzoną przez niego działalność badawczo-rozwojową, pod warunkiem, że wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów.

Ulga badawczo-rozwojowa przewidziana jest zarówno do podatników PIT (art. 26e ustawy o PIT) jak CIT (art. 18d ustawy o CIT).

Zakres działalności badawczo-rozwojowej

Zgodnie z definicją zawartą w art. 5a pkt 38 ustawy o PIT oraz art. 4a pkt 26 ustawy o CIT, działalnością badawczo-rozwojową jest:

- 1. działalność twórcza**, czyli rzeczywiście zmierzająca do tworzenia nowych i oryginalnych rozwiązań, które nie mają odtwórczego charakteru. Innowacyjność wyrobu jest badana w kontekście działalności podatnika. Nie jest wymagane aby dany wyrób, wytwarzany w ramach działalności badawczo-rozwojowej był innowacyjny w większej skali (np. kraju, regionu). Innowacyjność jest pojęciem nieostrym i niezdefiniowanym normatywnie, dlatego organy podatkowe i sądy administracyjne posługują się definicją słownikową tego terminu. Wskazują, że innowacja to każda zmiana, która coś ulepsza, daje nową jakość lub pozwala stworzyć nowy produkt, usługę bądź nową jakość.

Przykład I

Podatnik stale dokonuje w produkcji nieznacznych modyfikacji, które jednak mają na celu wprowadzenie do oferty nowych funkcjonalności. Modyfikacja produktu wynika w szczególności ze zmian normatywnych (ustawodawca narzuca na podatnika dostosowanie produktu do obowiązujących przepisów) lub z indywidualnych zleceń klientów (rozwiązania przygotowane dla specjalne zamówienie dla jednego klienta nie zawsze są wdrażane do produkcji towaru oferowanego wszystkim klientom).

Podatnik może być uprawniony do zastosowania ulgi badawczo-rozwojowej.

Przykład II

Podatnik jest producentem towaru. W ostatnim czasie podejmuje działania polegające na wprowadzeniu w przedsiębiorstwie identyfikacji wizualnej, w związku z tym część jego produktów została zmodyfikowana. Zmiany polegały na ujednocnieniu wizualnym m.in. kolorystycznym produktów. Zmiany nie polegają na dodaniu nowych funkcji w istniejącym wyrobie ani wprowadzeniu zmian w konstrukcji tego wyrobu.

Opisana zmiana ma charakter zmiany wyłącznie o charakterze wizualnym, która nie będzie wpływać na użyteczność wyrobu. W związku z takimi czynnościami podatnik nie będzie uprawniony do zastosowania ulgi badawczo-rozwojowej.

- 2. działalność podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań**, czyli polegająca na realizacji projektu lub projektów w sposób rozciągnięty w czasie, a nie incydentalny. Organy podatkowe wskazują, że systematyczność działalności badawczo-rozwojowej oznacza prowadzenie jej w sposób metodyczny, zaplanowany i uporządkowany. Potwierdzeniem systematyczności powinna być dokumentacja projektów, z której wynika, że podatnik metodycznie planuje ich przeprowadzanie określając m.in. cele do osiągnięcia oraz zaangażowane zasoby.

- 3. Działalność obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe. Badania naukowe** zostały zdefiniowane w art. 5a pkt 39 ustawy o PIT i art. 4a pkt 27 ustawy o CIT poprzez odwołanie się do przepisów ustawy z 20.07.2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, obejmują dwie kategorie prac:

- 1) badania podstawowe – rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne.



Przy czym zgodnie z art. 26e ust. 4 ustawy o PIT i art. 18d ust. 4 ustawy o CIT, „koszty kwalifikowane” ponoszone w ramach badań podstawowych podlegają odliczeniu pod warunkiem, że są one prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z podmiotem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Podmiotami tymi są: uczelnie, tzw. federacje podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki, instytuty naukowe PAN, instytuty badawcze, międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw działające na terytorium Polski, Polska Akademia Umiejętności, Centrum Łukasiewicz i instytuty Sieci Łukasiewicz oraz inne podmioty prowadzące głównie działalność naukową w sposób samodzielny i ciągły;

- 2) badania aplikacyjne – rozumiane jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

Działalność rozwojowa została także zdefiniowana na gruncie ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, jako działalność obejmująca nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności m. in. do tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług,

z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń. Jeżeli więc podatnik np. wprowadza nowy produkt, różniący się od dotychczasowego produktu, to ta działalność będzie kwalifikowała się jako działalność rozwojowa. Podatnik będzie więc uprawniony, by po spełnieniu obowiązków, zwłaszcza o charakterze ewidencyjnym zastosować ulgę badawczo-rozwojową.

Na czym polega preferencja

W związku z prowadzeniem działalności badawczo-rozwojowej podatnikom przysługuje ulga polegająca na odliczaniu od podstawy opodatkowania kosztów uzyskania przychodów poniesionych na ten rodzaj działalności, tzw. "kosztów kwalifikowanych". Mechanizm ulgi polega na tym, że koszty kwalifikowane dwukrotnie wpływają na wysokość podstawy obliczenia podatku dochodowego. Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu po raz pierwszy wg zasad ogólnych, a następnie jako koszt kwalifikowany. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

Ustawy o podatkach dochodowych zawierają tożsamy, zamknięty katalog wydatków, które mogą stanowić podstawę do kalkulacji ulgi na działalność badawczo-rozwojową. Tym samym, koszty kwalifikowane stanowią zamknięty katalog, ograniczony wyłącznie do kategorii, ale także limitów wydatków ściśle określonych w ustawach o PIT i CIT. Wydatek będący kosztem kwalifikowanym musi stanowić koszt uzyskania przychodów na zasadach ogólnych. Zatem analiza wydatków ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową wymaga uwzględnienia także ogólnej definicji kosztów uzyskania przychodów (wskazanej w art. 22 ust. 1 ustawy o PIT i art. 15 ust. 1 ustawy o CIT) oraz ustawowego katalogu włączeń z kosztów podatkowych (określonego w art. 23 ust. 1 ustawy o PIT i art. 16 ust. 1 ustawy o CIT).

Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym (art. 26e ustawy o PIT i art. 18d ust. 5 ustawy o CIT).

Przykład III

Spółka ponosi koszty kwalifikowane w ramach ulgi badawczo-rozwojowej. Mechanizm stosowania ulgi na działalność badawczo-rozwojową wygląda następująco:

1. Ujęcie wydatków w kosztach uzyskania przychodów spółki na zasadach ogólnych.
2. Odliczenie od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi B+R.

Przykład IV

Przykładowe rozliczenie ulgi badawczo-rozwojowej:

	Rozliczenie bez ulgi B+R	Rozliczenie z ulgą B+R
Przychody podatkowe	5 000 000 zł	5 000 000 zł
Koszty podatkowe	2 000 000 zł	2 000 000 zł
Koszty kwalifikowane	-	1 000 000 zł
Podstawa opodatkowania	3 000 000 zł	2 000 000 zł
Podatek (19%)	570 000 zł	380 000 zł

Wysokość odliczenia kosztu od dochodu wynika z przepisu art. 26e ust. 7 pkt 3 ustawy o PIT i art. 18d ust. 7 pkt 3 ustawy o CIT. Zgodnie z ich treścią, kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć 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.



Dla uproszczenia regulacje wynikające z powyższych przepisów ujęte zostały w poniższej tabeli:

Rodzaj kosztu	Wysokość odliczenia
koszty pracownicze (art. 26e ust. 2 pkt 1 i 1a ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 1 i 1a ustawy o CIT)	200%
nabycie materiałów i surowców (art. 26e ust. 2 pkt 2 ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 2 ustawy o CIT)	100%
nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego (art. 26e ust. 2a ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 2a ustawy o CIT)	100%
ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne (art. 26e ust. 2 pkt 3 ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT)	100%
odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej (art. 26e ust. 2 pkt 4 ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 4 ustawy o CIT)	100%
nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej (art. 26e ust. 2 pkt 4a ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 4a ustawy o CIT)	100%
koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego (art. 26e ust. 2 pkt 5 ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 5 ustawy o CIT)	100%

Amortyzacja jako koszt kwalifikowany w uldze B+R

Obok kategorii kosztów kwalifikowanych wymienionych powyżej, zgodnie z przepisem art. 26e ust. 3 ustawy o PIT i art. 18d ust. 3 ustawy o CIT, 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.

Przy ocenie, które odpisy amortyzacyjne mogą być uznane za koszt kwalifikowany, pierwszym krokiem jest wyłączenie odpisów amortyzacyjnych od wartości środków trwałych, które literalnie wymienia ustawodawca, tj. samochodów osobowych, budowli, budynków, lokali będących odrębną własnością.

W pozostałym zakresie, odpisy amortyzacyjne powinny zostać najpierw zaliczone na zasadach ogólnych do kosztów uzyskania przychodów podatnika. Tym samym w analizie konieczne jest odniesienie do art. 22 ust. 1 ustawy o PIT i art. 15 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 23 ust. 1 ustawy o PIT i art. 16 ust. 1 ustawy o CIT i wskazane w tym przepisie wyłączenia.

W przypadku odpisów amortyzacyjnych nie zawarto zastrzeżenia, iż do celów kalkulacji ulgi na działalność badawczo-rozwojową należy uwzględnić wyłącznie odpisy amortyzacyjne od tych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, które są wykorzystywane wyłącznie w takiej działalności. Zdaje się więc, że należałoby dopuścić traktowanie jako koszt kwalifikowany także części odpisu amortyzacyjnego, jeżeli dany środek trwały lub wartość niematerialna i prawna służy jednocześnie działalności badawczo-rozwojowej oraz innej działalności. Problematyczne pozostaje jednak to w jaki sposób określić stosunek w jakim składnik majątku służy dwóm rodzajom działalności. Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych w postaci maszyn i urządzeń służących działalności badawczo-rozwojowej, ale także innej działalności, mogłyby zostać uznane za koszty kwalifikowane pod warunkiem prowadzenia stosownej ewidencji. Z ewidencji powinno wynikać, w jakiej części środek trwały jest wykorzystywany do działalności badawczo-rozwojowej, a w jakiej do pozostałej działalności spółki. W tym jedynie zakresie odpisy amortyzacyjne mogą stanowić jednocześnie koszt uzyskania przychodów i koszt kwalifikowany dla spółki.

Obowiązki dokumentacyjne

Podatnicy CIT prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia ulgi badawczo-rozwojowej są obowiązani w ewidencji rachunkowej, o której mowa w art. 9 ust. 1 ustawy o CIT, wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej. Z kolei podatnicy PIT odliczający koszty kwalifikowane w ramach opisywanej ulgi, są obowiązani do wyodrębnienia kosztów działalności badawczo-rozwojowej w prowadzonej księdze przychodów i rozchodów albo w prowadzonych księgach rachunkowych, o których mowa w art. 24a ust. 1 ustawy o PIT.

Przepisy ustaw o podatkach dochodowych ani ustawy o rachunkowości nie wskazują jednak w jaki sposób prowadzić wyodrębnioną ewidencję kosztów kwalifikowanych. Nie ulega jednak wątpliwości, że dokumentacja powinna w pierwszej kolejności zawierać informację potwierdzające zasadność skorzystania z ulgi, a więc czy zostały spełnione przesłanki działalności badawczo-rozwojowej (prowadzenie dokumentacji technicznej). Oprócz tego, niezbędna będzie odrębna ewidencja rachunkowa (księgowa) pozwalająca na wykazanie kosztów kwalifikowanych. Brak wyjaśnień ustawodawcy w tym zakresie powoduje, że każdy sposób wyodrębnienia kosztów kwalifikowanych, który będzie zgodny z obowiązującymi przepisami i polityką rachunkową przedsiębiorstwa należy uznać za dopuszczalny. Jedynym zastrzeżeniem pozostaje to, że sposób prowadzenia ewidencji musi pozwolić na precyzyjne określenie wysokości „kosztów kwalifikowanych” oraz okresu (roku podatkowego), z którym koszty te są związane – tak aby móc precyzyjnie ustalić wielkość przysługującej podatnikowi ulgi.



Jednocześnie przy tworzeniu ewidencji należy pamiętać o tym, że w załączniku PIT/BR i CIT/BR, służącym do wykazania ulgi badawczo-rozwojowej, na etapie rozliczenia rocznego należy wskazać kwotę poszczególnych rodzajów kosztów kwalifikowanych. W związku z powyższym uzasadnione jest przygotowanie tej ewidencji w taki sposób, który będzie następnie ułatwiał sporządzenie zeznania podatkowego.

Rozliczenie ulgi badawczo-rozwojowej

Zgodnie z przepisem art. 26e ust. 8 ustawy o PIT i art. 18d ust. 8 ustawy o CIT, odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. Takie brzmienie przepisu oznacza, że nie jest możliwe rozliczanie ulgi w trakcie roku, a dopiero po jego zakończeniu. Dopuszczalne jest także rozliczenie ulgi poprzez skorygowanie deklaracji podatkowej za rok, w którym zostały poniesione „koszty kwalifikowane” dotychczas nie odliczone od podstawy opodatkowania. 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.

Agata Lipińska
Specjalista ds. doradztwa



Ulga na robotyzację

Od 1 stycznia 2022 roku zarówno podatnicy podatku CIT jak i PIT mogą skorzystać z tzw. ulgi na robotyzację. Ulga ta jest przewidziana dla podatników ponoszących wydatki na określone, wymienione w ustawie, cele.

Mechanizm ulgi pozwala na odliczenie od podstawy opodatkowania 50% poniesionych wydatków. Przy czym wydatki te muszą jednocześnie spełniać definicję kosztów uzyskania przychodów.

Katalog kosztów uznawanych za wydatki na robotyzację

Za koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację uznaje się:

1) koszty nabycia fabrycznie nowych:

- a. robotów przemysłowych,
- b. maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych,
- c. maszyn, urządzeń oraz innych rzeczy, funkcjonalnie związanych z robotami przemysłowymi, służących zapewnieniu ergonomii oraz bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do stanowisk pracy, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym,
- d. maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, w szczególności czujników i kamer,
- e. urządzeń do interakcji pomiędzy człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych;

2) koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do użytkowania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych;

3) koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych;

4) określone w ustawie opłaty, ustalone w umowie leasingu finansowego, dotyczącej robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych określonych w ustawie, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych.

Definicja robota przemysłowego

Przez robota przemysłowego rozumie się automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową i stacjonarną lub mobilną maszynę, o co najmniej 3 stopniach swobody, posiadającą właściwości manipulacyjne bądź lokomocyjne dla zastosowań przemysłowych, która spełnia łącznie następujące warunki:

1. wymienia dane w formie cyfrowej z urządzeniami sterującymi i diagnostycznymi lub monitorującymi w celu zdalnego: sterowania, programowania, monitorowania lub diagnozowania;
2. jest połączona z systemami teleinformatycznymi, usprawniającymi procesy produkcyjne podatnika, w szczególności z systemami zarządzania produkcją, planowania lub projektowania produktów;
3. jest monitorowana za pomocą czujników, kamer lub innych podobnych urządzeń;
4. jest zintegrowana z innymi maszynami w cyklu produkcyjnym podatnika.

Definicja maszyn i urządzeń peryferyjnych

Ustawodawca wyjaśnia czym są maszyny i urządzenia peryferyjne do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związane poprzez wymienienie przykładów takich maszyn i urządzeń.

Jako maszyny i urządzenia peryferyjne zostały wymienione m.in.:

1. jednostki liniowe zwiększające swobodę ruchu;
2. tory jezdne;
3. słupowysięgniki;
4. obrotniki;
5. nastawniki;
6. stacje czyszczące;
7. stacje automatycznego ładowania;

Kiedy najwcześniej można skorzystać z ulgi

Odliczenie w ramach ulgi na robotyzację ma zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację w latach 2022-2026. Odliczenia dokonuje się poprzez złożenie odpowiednio wypełnionego zeznania 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.

Podatnik korzystający z odliczenia składa w terminie złożenia zeznania, w którym dokonuje tego odliczenia, informację, według ustalonego wzoru, zawierającą wykaz poniesionych kosztów podlegających odliczeniu od dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Warunki odliczenia

Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, **jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie** lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Jeżeli koszty kwalifikowane zostaną zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie, to podatnik ten jest obowiązany w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym koszty zostały zwrócone, do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę dokonanych odliczeń, które zostały mu zwrócone, a w razie poniesienia straty - do jej zmniejszenia o tę kwotę.

Roboty przemysłowe nabyte przed 1 stycznia 2022 r.

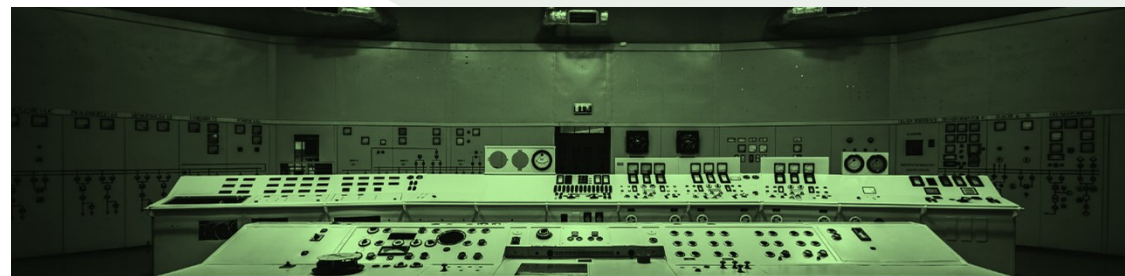
Ani w art. 38eb ustawy o CIT, ani w art. 52jb ustawy o PIT, ani w żadnym innym artykule tych ustaw nie zostały zawarte zapisy wskazujące, że zastosowanie ulgi na robotyzację możliwe jest tylko i wyłącznie w stosunku do robotów przemysłowych nabytych po 1 stycznia 2022 r. Kluczowy jest moment rozpoznania amortyzacji jako kosztu uzyskania przychodu, a nie moment faktycznego nabycia robota i wprowadzenia go do ewidencji środków trwałych.

Powyższe potwierdza przykładowo indywidualna interpretacja Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 30 września 2022 r., sygn. 0111-KDIB2-1.4010.415.2022.2.AR, w której wskazano, że „Art. 38eb ust. 5 Ustawy o CIT wskazuje, że odliczenie, o którym mowa w ust. 1 artykułu 38eb ma zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r. (...) w stosunku do odpisów amortyzacyjnych rozliczanych podatkowo począwszy od 1 stycznia 2022 r. - dokonywanych od Robota spełniającego definicję robota przemysłowego, o której mowa w art. 38eb ust. 3 u.p.d.o.p., nabytego oraz wprowadzonego do ewidencji środków trwałych jeszcze w 2021 r. - możliwe będzie zastosowanie ulgi na robotyzację, skoro jak wynika z wniosku Wnioskodawca osiąga/będzie osiągać przychody inne niż z zysków kapitałowych.”

Analogiczne stanowisko przyjął Dyrektor KIS w interpretacji z 31 sierpnia 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.221.2022.2.AW, w której czytamy: „W przypadku nabycia i wprowadzenia do ewidencji środków trwałych przed 1 stycznia 2022 r. fabrycznie nowych aktywów spełniających przesłanki określone w art. 38eb u.p.d.o.p. przez Wnioskodawcę osiągającego dochód z innych źródeł niż przychody z zysków kapitałowych - odpisy amortyzacyjne dokonane w latach 2022-2026 od tych środków trwałych (robotów) będą podlegały rozliczeniu w ramach ulgi na robotyzację. Wobec powyższego, zgodzić się należy z Państwa stanowiskiem, że Spółka będzie uprawniona w poszczególnych latach podatkowych 2022-2026 do odliczania od podstawy opodatkowania 50% kwoty dokonanych w danym roku podatkowym odpisów amortyzacyjnych od robotów nabytych przed 2022 r.”

Przykład

Spółka będąca podatnikiem CIT nabyła w 2021 roku nowego robota przemysłowego, wprowadziła go do ewidencji środków trwałych i od sierpnia 2021 roku rozpoczęła dokonywać od niego odpisów amortyzacyjnych. Spółka będzie mogła w ramach ulgi na robotyzację w latach podatkowych 2022-2026 odliczyć od podstawy opodatkowania 50% kwoty dokonanych latach 2022-2026 odpisów amortyzacyjnych.



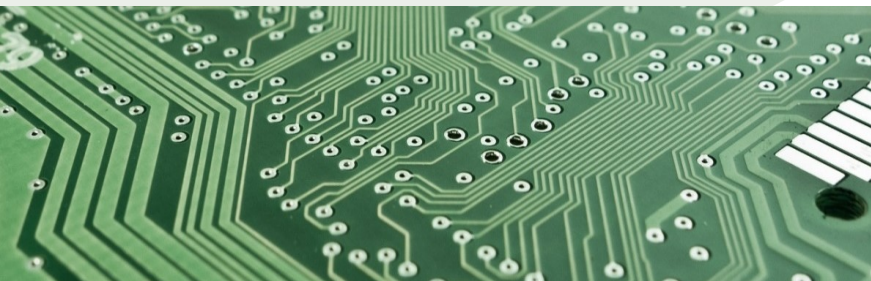
Planowane zmiany

Zgodnie z projektem Ustawy o zmianie ustawy o podatku akcyzowym oraz niektórych innych ustaw do przepisów odnoszących się do ulgi na robotyzację zarówno w ustawie o CIT, jak i w ustawie o PIT ma zostać dodany przepis, zgodnie z którym nie będą podlegać odliczeniu w ramach ulgi na robotyzację koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację dotyczące działań lub aktywów:

- 1) o których mowa w określonych przepisach dyrektywy 2003/87/WE odnoszących się do emisji z działań oraz gazów cieplarnianych wymienionych w załącznikach do tej dyrektywy,
- 2) związanych z działalnością:
 - a. polegającą na wydobywaniu, przetwarzaniu, dystrybucji, składowaniu lub spalaniu paliw kopalnianych,
 - b. składowisk odpadów, spalarni odpadów i instalacji do mechaniczno-biologicznego przetwarzania niesegregowanych (zmieszanych) odpadów komunalnych.

Przepisy te, planowo, mają mieć zastosowanie do kosztów poniesionych od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 stycznia 2023 r.

Julia Kowalska
doradca podatkowy nr wpisu 13959



dr Grzegorz Matysek
Dyrektor ds. Strategicznego Doradztwa Podatkowego i Rozwoju, prokurent, doradca podatkowy nr wpisu 10317



g.matysek@doradca.lublin.pl
nr wew. 341

Bożena Nowicka
Dyrektor ds. Doradztwa Podatkowego doradca podatkowy nr wpisu 02980



b.nowicka@doradca.lublin.pl
nr wew. 342

Łukasz Błazewicz
doradca podatkowy nr wpisu 13131



l.blazewicz@doradca.lublin.pl
nr wew.349

Łukasz Kalinowski
radca prawny Lb - 2639



l.kalinowski@doradca.lublin.pl
nr wew.340

Agata Kowalik
radca prawny nr Lb-1560
doradca podatkowy nr wpisu 12088



a.kowalik@doradca.lublin.pl
nr wew. 350

Julia Kowalska
doradca podatkowy nr wpisu 13959



j.kowalska@doradca.lublin.pl
nr wew. 347

Agata Lipińska
Specjalista ds. doradztwa



a.lipinska@doradca.lublin.pl
nr wew. 348

Anna Melgieś
doradca podatkowy nr wpisu 12251



a.melgies@doradca.lublin.pl
nr wew. 344

Natalia Ołowko-Przydatek
doradca podatkowy nr wpisu 14165



n.olowko@doradca.lublin.pl
nr wew. 345



DORADCA

Zespół Doradców Finansowo-Księgowych Sp. z o.o.
Biuro Doradztwa Podatkowego, Strategii i Rozwoju
20-027 Lublin, ul. Sądowa 8
tel. (81) 532-23-75
www.doradca.lublin.pl
podatki@doradca.lublin.pl