

Preferencyjne zasady ujęcia w kosztach podatkowych wydatków na prace rozwojowe

Chcąc wyjść naprzeciw przedsiębiorstwom prowadzącym działalność innowacyjną, ustawodawca wprowadza w prawie podatkowym szczególne zasady rozliczeń dla podmiotów nabywających nowe technologie i prowadzących prace rozwojowe. W zakresie prac rozwojowych preferencją jest określenie przez ustawodawcę w przepisach ustaw podatkowych szczególnego momentu potrącenia w kosztach uzyskania przychodów wydatków na prace rozwojowe. Jednak praktyka wskazuje, że zastosowanie tej preferencji może nastęrczać podatnikom poważnych trudności. Przepis wprowadzający szczególne zasady potrącalności w kosztach uzyskania przychodów wydatków kwalifikowanych jako prace rozwojowe został wprowadzony do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (PDOP) z dniem 1 stycznia 2006 r., przy czym w aktualnym brzmieniu przepis ten obowiązuje od dnia 1 stycznia 2009 r.

Marcin Mroczek

starszy menedżer
Deloitte Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.

Agnieszka Sakowska

starszy konsultant
Deloitte Doradztwo Podatkowe sp. z o.o.



POJĘCIE „PRAC ROZWOJOWYCH”

W pierwszej kolejności należy wskazać, że przepisy ustaw podatkowych, chociaż wprowadzają preferencyjne zasady rozliczenia w kosztach wydatków poniesionych z tytułu kosztów prac rozwojowych, to nie zawierają definicji tego pojęcia. W orzecznictwie organów podatkowych termin ten definiuje się na podstawie przepisów ustawy o zasadach finansowania nauki, aczkolwiek można również spotkać się ze stanowiskiem, iż pojęcie „prac rozwojowych” na gruncie podatkowym nie może być węższe niż to zdefiniowane w powyższej ustawie, niemniej niektó-

re działania mogą być „pracami rozwojowymi”, o jakich mowa w ustawie o PDOP, mimo że nie obejmuje ich ustawa o zasadach finansowania nauki. Podejście takie wynika z przyjęcia stanowiska, iż definicja zawarta w ustawie o zasadach finansowania nauki została stworzona dla innych, węższych celów niż podatek dochodowy, a w efekcie o tym, czy dane działania są „pracami rozwojowymi”, będzie decydowała indywidualna ocena stanu faktycznego.

Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 4 ustawy o zasadach finansowania nauki przez prace rozwojowe należy rozumieć: nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, w szczególności:

- tworzenie projektów, rysunków, planów oraz innej dokumentacji do tworzenia nowych produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one przeznaczone do celów komercyjnych,
- opracowywanie prototypów o potencjalnym wykorzystaniu komercyjnym oraz projektów pilotażowych, w przypadkach gdy prototyp stanowi końcowy produkt komercyjny, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna; w przypadku gdy projekty pilotażowe lub demonstracyjne mają być następnie wykorzystywane do celów komercyjnych, wszelkie przychody uzyskane z tego tytułu należy odjąć od kwoty kosztów kwalifikowanych pomocy publicznej,
- działalność związana z produkcją eksperymentalną oraz testowaniem produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one wykorzystywane komercyjnie.

Prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

Tym samym, wobec braku definicji ustawowej, zasadne wydaje się, jak to czynią organy podatkowe, odwołanie się do definicji legalnej pojęcia „prac rozwojowych”, zawartej w ustawie o zasadach finansowania nauki. Należy jednak zaznaczyć, iż prace rozwojowe zakończone wynikiem pozytywnym mogą w określonych stanach faktycznych prowadzić do powstania wartości niematerialnej i prawnej.

PRACE ROZWOJOWE JAKO WARTOŚCI NIEMATERIALNA I PRAWNA

Definicja kosztów prac rozwojowych jako wartości niematerialnej i prawnej zawarta jest w przepisach ustawy o PDOP. Wynika z nich, iż

zaliczenie kosztów prac rozwojowych do podlegających amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych jest uzależnione od łącznego spełnienia następujących warunków:

- prace zostały zakończone,
- ich wynik jest pozytywny, tzn. osiągnięto zamierzony rezultat tych prac,
- efektem prac jest ściśle ustalony produkt lub technologia wytwarzania, które mogą być wykorzystane na potrzeby działalności gospodarczej podatnika,
- techniczna przydatność tego produktu lub technologii została odpowiednio udokumentowana przez podatnika,
- podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,
- koszty prac zostały wiarygodnie określone, tzn. określono je w sposób zasługujący na wiarę, zaufanie, nieulegający wątpliwości, autentyczny,
- z dokumentacji wynika, że koszty prac zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży produktów lub zastosowania technologii.

Zauważyć przy tym należy, że pojęcie „prac rozwojowych”, o którym mowa powyżej, ma charakter węższy od definicji tego pojęcia na gruncie ustawy o zasadach finansowania nauki. Dodać trzeba również, iż wartość niematerialna i prawna, jaką są koszty zakończonych prac rozwojowych, podlega amortyzacji, przy czym okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być krótszy niż 12 miesięcy.

MOMENT POTRĄCENIA W KOSZTACH UZYSKANIA PRZYCHODÓW

Zgodnie z przepisami ustawy o PDOP, mający zastosowanie do kosztów prac rozwojowych rozpoczętych po dniu 1 stycznia 2009 r., koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- jednorazowo w roku podatkowym, w którym prace rozwojowe zostały zakończone, albo
- poprzez odpisy amortyzacyjne od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w ustawie i na zasadach w niej wskazanych.

Z treści powyżej przywołanego przepisu – w ocenie autorów – można wysnuć wniosek, iż podatnicy mają prawo wyboru rozliczenia kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodów na podstawie jednej z czterech wskazanych w nim zasad: (I) w dacie ich poniesienia, albo

(II) począwszy od miesiąca ich poniesienia w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo (III) jednorazowo po zakończeniu prac rozwojowych, albo (IV) poprzez odpisy amortyzacyjne od wartości niematerialnych i prawnych (o ile spełniają definicję wartości niematerialnej i prawnej z ustawy o PDOP).

Praktyczną konsekwencją takiej wykładni powyższego przepisu jest uznanie, iż koszt prac rozwojowych będzie podlegał ujęciu w kosztach podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne, gdy na skutek prowadzonych prac dojdzie do wytworzenia wartości niematerialnej i prawnej w rozumieniu ustawy o PDOP oraz podatnik wybierze taki sposób rozliczenia tych wydatków.

Podejście takie wydaje się słuszne w świetle treści uzasadnienia do rządowego projektu ustawy z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Sejm VI Kadencji, Druk Sejmowy nr 1662), gdzie wskazano, iż „W wyniku proponowanych zmian ustaw podatkowych podatnicy będą mieli prawo wyboru zaliczenia kosztów prac rozwojowych do kosztów podatkowych w dacie ich poniesienia lub jednorazowo po ich zakończeniu albo poprzez odpisy amortyzacyjne od wartości niematerialnej i prawnej, jeżeli podejmą decyzję o ich amortyzacji. Umożliwienie przedsiębiorcom pełnego i bieżącego rozliczenia ponoszonych kosztów prac rozwojowych już w trakcie ich trwania może przyczynić się do istotnego wsparcia prorozwojowego”. Stanowisko takie prezentowane jest również w wybranych pismach organów podatkowych.

Mimo to należy wskazać, iż w niektórych pismach organów podatkowych można spotkać się również z odmienną interpretacją powyższego przepisu, nakazującą podatnikom każdorazowo badanie, czy prace rozwojowe stanowią wartość niematerialną i prawną w rozumieniu przepisów ustawy o PDOP, a w razie odpowiedzi twierdzącej – amortyzowanie tak powstałego składnika majątku.

PODSUMOWANIE

Aczkolwiek wprowadzenie do ustawy o PDOP szczególnych zasad potrącalności w kosztach uzyskania przychodów wydatków związanych z prowadzonymi przez przedsiębiorcę pracami rozwojowymi miało stanowić preferencję podatkową, to na podstawie pism organów podatkowych można mieć wątpliwości, czy cel ten został w pełni osiągnięty. Brak zdefiniowania w przepisach ustaw podatkowych terminu „prac rozwojowych”, jak również pewne niejasności co do sposobu ujęcia w kosztach podatkowych prac rozwojowych spełniających definicję wartości niematerialnych i prawnych powodują, iż pełne zabezpieczenie pozycji podatkowej przedsiębiorcy może być osiągnięte dopiero w drodze wystąpienia o wydanie interpretacji indywidualnej. ■

SKANUJ
I CZYTAJ
ON-LINE

