

ROZLICZENIA

Ulga na ekspansję – nowe możliwości dla podatników

Ulga na ekspansję jest zbliżona do ulgi na działalność badawczo-rozwojową i polega na podwójnym odliczeniu od przychodu kwalifikowanych kosztów poniesionych w celu zwiększenia sprzedaży produktów.



PIOTR GRIMM

senior associate w Andersen

Regulacje Polskiego Ładu wprowadziły szereg nowych ulg podatkowych dla podatników podatku dochodowego, w tym ulgę na ekspansję. Jak czytamy w uzasadnieniu do projektu ustawy, celem ulgi było zachęcenie przedsiębiorców do rozszerzenia skali prowadzonej działalności na inne rynki zbytu oraz poszerzenie gamy oferowanych produktów, w szczególności w czasie, w którym ekonomiczne oraz społeczne skutki pandemii Covid-19 są dla przedsiębiorców najbardziej dotkliwe. Innymi słowy, zdaniem ustawodawcy, ulga ta miałaby stanowić wsparcie dla tych przedsiębiorców, którzy mimo niepewnej sytuacji gospodarczej w dalszym ciągu podejmują działania mające na celu poszerzenie skali prowadzonej działalności gospodarczej. Czy cel ten został osiągnięty?

Ogólnie o rozwiązaniach

Przypominamy, że ulga na ekspansję jest zbliżona do ulgi na działalność badawczo-rozwojową i polega na podwójnym odliczeniu od przychodu kwalifikowanych kosztów poniesionych w celu zwiększenia sprzedaży produktów. W pierwszej kolejności podatnik odliczy koszty podatkowe na zasadach ogólnych, następnie odliczy 100 proc. kosztów kwalifikowanych do ulgi. Maksymalna wysokość kosztów możliwych do odliczenia w ramach ulgi wynosi 1 000 000 zł w ciągu roku, co daje możliwość oszczędzenia na podatku dochodowym do 190 000 zł (art. 18eb ust. 1 ustawy o CIT).

Podstawę opodatkowania można zmniejszać tylko w przypadku, gdy przychody, które się na nią składają, nie należą do kategorii przychodów z zysków kapitałowych.

Koszty ekspansji stanowią koszty podatkowe związane ze sprzedażą produktu. Są to koszty:

- uczestnictwa w targach poniesione na: organizację miejsca wystawowego, zakup biletów lotniczych dla pracowników, zakwaterowanie i wyżywienie dla pracowników;
- działań promocyjno-informacyjnych, w tym zakupu przestrzeni reklamowych, przygotowania strony internetowej, publikacji prasowych, broszur, katalogów informacyjnych i ulotek, dotyczących produktów;

- dostosowania opakowań produktów do wymagań kontrahentów;
- przygotowania dokumentacji umożliwiającej sprzedaż produktów, w szczególności dotyczącej certyfikacji towarów oraz rejestracji znaków towarowych;
- przygotowania dokumentacji niezbędnej do przystąpienia do przetargu, a także w celu składania ofert innym podmiotom.

Powyższy katalog jest dość nieostry, a na wymienione kategorie kosztów w praktyce składają się inne koszty poboczne, związane z czynnościami mającymi na celu zwiększenie przychodów ze sprzedaży oferowanych produktów. Przykładowo, kosztem kwalifikowanym związanym z działaniami promocyjno-informacyjnymi będą również koszty wynagrodzeń pracowników zaangażowanych w prace promocyjne i marketingowe (interpretacja indywidualna z 14 listopada 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.366.2022.1.MBD). Oznacza to, że możliwe jest szerokie podejście do kategorii kosztów ekspansji i każdorazowe badanie związku poniesionego kosztu z działaniami mającymi na celu zwiększenie przychodów ze sprzedaży zgodnie z powyższym katalogiem wydatków.

Warunki do skorzystania

Skorzystanie z preferencji wiąże się z obowiązkiem spełnienia wskazanych w ustawie warunków. Jednym z nich jest, aby podatnik w okresie dwóch kolejno następujących po sobie lat podatkowych, licząc od roku podatkowego, w którym poniósł koszty zwiększenia przychodów:

- zwiększył przychody ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów z tego tytułu ustalonych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia tych kosztów lub
 - osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych, lub
 - osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju.
- Niestety przepis nie wyjaśnia, w jaki sposób rozumieć termin „dwóch kolejnych następujących po sobie lat”, w którym musi nastąpić m.in. wzrost przychodów ze sprzedaży produktów. W szczególności, czy wzrost przychodów w okresie dwuletnim należy porównywać do tego samego roku czy jednak wzrost musi mieć charakter narastający, czyli przychody powinny rosnąć w taki sposób, że z każdym kolejnym rokiem są one wyższe od poprzedniego.

Nad wyjaśnieniem tego problemu pochylił się dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w interpretacji podat-

kowej z 14 listopada 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.366.2022.1.MBD.

Zgodnie ze stanowiskiem organu warunek wzrostu ze sprzedaży będzie spełniony, gdy podatnik, który poniósł koszty kwalifikowane, będzie uzyskiwał wzrost przychodów zarówno w roku poniesienia kosztów kwalifikowanych, jak i w następnym roku podatkowym. Punktem odniesienia w obu przypadkach będzie rok podatkowy poprzedzający rok poniesienia kosztów kwalifikowanych. Przykładowo, jeśli podatnik poniósł koszty kwalifikowane w 2022 r., wzrost przychodów powinien nastąpić w roku 2022 r. oraz 2023 r., porównując stosunek z każdego z tych lat do przychodów z roku 2021 r. W związku z tym możliwe jest skorzystanie z ulgi również w przypadku efektywnego spadku przychodów pomiędzy rokiem 2022 r. oraz 2023 r. (o ile nadal przychody podatnika w obu przypadkach będą wyższe niż w roku bazowym, tj. 2021). Z kolei warunek wzrostu nie będzie spełniony, jeśli podatnik osiągnie wzrost wyłącznie w jednym z

Fiskus i sądy bardzo wąsko podchodzą do rozumienia pojęcia wytworzonych przez podatnika produktów

dwóch następujących po sobie lat.

Zwrócić należy uwagę, że ulga na ekspansję pozwala na jej rozliczenie już 2022 r., czyli w czasie gdy wysokość przychodów ze sprzedaży w tym „drugim” roku nie jest znana (2023 r.). Jest to zarówno szansa, jak i ryzyko dla podatnika. Jeżeli w przypadku rozliczenia ulgi przed poznaniem faktycznej wysokości przychodów ze sprzedaży w tym kolejnym roku (2023) okaże się, że faktycznie osiągnięte przychody ze sprzedaży są niższe niż w roku poprzedzającym rok poniesienia kosztów (2021), podatnik powinien skorygować rozliczoną w (2022 r.) ulgę. Jednocześnie przepisy nie wykluczają wstecznego rozliczenia ulgi (rok wstecz) i dokonania korekty zeznania rocznego, gdy podatnik już wie, czy warunek wzrostu przychodu ze sprzedaży został spełniony.

Końcowo, należy wspomnieć, że zwiększenie przychodów ze sprzedaży ma mieć wyłącznie wymiar kwotowy. Nie jest konieczne przy tym, aby wzrost przychodów spowodowany był rozpoczęciem sprzedaży do nowych kontrahentów. Przepisy nie ograniczają kategorii ani grupy podmiotów, dzięki którym podatnik powinien osiągnąć wzrost przychodów dających podstawę do skorzystania z preferencji (interpre-

Możliwe jest szerokie podejście do kategorii kosztów ekspansji i każdorazowe badanie związku poniesionego kosztu z działaniami mającymi na celu zwiększenie przychodów ze sprzedaży

tacja indywidualna z 14 listopada 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.366.2022.1.MBD).

Produkty wytworzone i dotychczas nieoferowane

Ulga na ekspansję dotyczy kosztów kwalifikowanych związanych wyłącznie z produktem, który został wytworzony przez podatnika (art. 18eb ust. 2 ustawy o CIT). W procesie tworzenia produktów, zwłaszcza tych, co do których wytworzenia know-how jest skomplikowany, część prac może być zlecona podmiotom zewnętrznym. W tym zakresie pojawia się pytanie, czy w przypadku skorzystania z usług podwykonawców, przy wytworzeniu produktu, przychód z jego sprzedaży w dalszym ciągu może uprawniać do skorzystania z ulgi.

Dotychczasowe interpretacje podatkowe wskazują, że organy bardzo wąsko rozumieją pojęcie wytworzonych przez podatnika produktów. W znanych nam interpretacjach organ wskazał m.in., że:

- w sytuacji, gdy podatnik nabywa gotowe elementy od podmiotów trzecich, następnie samodzielnie je kompletuje w odpowiednie zestawy, pakuje i dokonuje ich sprzedaży, podatnik nie wykonuje czynności produkcyjnych, lecz czynności dystrybucyjne. Z tego powodu organ odmówił podatnikowi prawa do skorzystania z ulgi (interpretacja indywidualna z 16 grudnia 2022 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.366.2022.1.MBD);
- w sytuacji, gdy podatnik modyfikuje sprzęt pozbawiony cech użytkowych i niegotowy do użytku, nie można mówić o wytworzeniu produktu, więc w stosunku do kosztów sprzedaży tego produktu nie można zastosować ulgi na ekspansję (interpretacja indywidualna z 27 stycznia 2023 r., sygn. 0111-KDIB1-1.4010.736.2022.2.AW).

Z takim wąskim podejściem rozumienia przepisów zgadzają się również sądy administracyjne. W wyroku z 18 stycznia 2023 r. (sygn. I SA/Bk 497/22) WSA w Białymstoku stwierdził, że pod pojęciem produktu, o którym mowa w art. 18eb ustawy o CIT, „należy rozumieć wyłącznie rzeczy samodzielnie wyprodukowane przez podatnika w celu ich sprzedaży. W zakresie tej definicji nie mieszczą się zatem rzeczy zakupione przez podatnika i przez niego odsprzedawane, nawet pod własną marką”.

Podsumowując, organy podatkowe, jak również sądy bardzo wąsko podchodzą do rozumienia pojęcia wytworzonych przez podatnika produk-

tów. Z tego powodu bezpiecznie jest stwierdzić, że ulga na ekspansję przeznaczona jest wyłącznie dla producentów.

Podobne wątpliwości interpretacyjne mogą pojawić się wśród tych podatników, którzy osiągają przychody z produktów dotychczas nieoferowanych. Pojęcie „produktów nieoferowanych” wydaje się bardzo płynne, a szczególne trudności będzie stanowić określenie cech, dzięki którym nowy produkt będzie się odróżniał od tych już dostępnych w ofercie podatnika. Na podstawie wydanych do tej pory interpretacji indywidualnych, m.in. interpretacji z 14 listopada 2022 r. (sygn. 0111-KDIB1-3.4010.366.2022.1.MBD) nie wykrystalizowała się definicja produktów nieoferowanych. Organy wskazują wyłącznie, że w przypadku dokonywania zmian na produkcie już dostępnym, takich jak: zmiana receptury jego tworzenia, zmiana technologii jego wytwarzania, zmiana jego gramatury, zmiana formy jego opakowania – nie jest możliwe jednoznaczne stwierdzenie, że mamy do czynienia z nowym produktem. Z tego powodu określenie granicy pomiędzy „starym” a „nowym” produktem może przysparzać wiele problemów interpretacyjnych dla podatników. Z tego powodu, wydaje się, że w wielu przypadkach dla bezpiecznego korzystania z ulgi będzie konieczne wystąpienie o interpretację podatkową wraz z przedstawieniem dokładnego opisu nowych cech oferowanego produktu.

Ryzyko i nadzieja na przyszłość

Ulga na ekspansję z pewnością stanowi ciekawą formę wsparcia, w szczególności dla podatników z sektora małych i średnich przedsiębiorstw. Niestety, samodzielne skorzystanie z niej, bez szczegółowej analizy zagadnienia, na chwilę obecną jest ryzykowne, z uwagi na brak jasnych i zrozumiałych definicji dla kluczowych pojęć związanych z ulgą. Wydaje się, że skomplikowane przepisy w połączeniu z niewielką liczbą interpretacji podatkowych wskazujących, w jaki sposób należy je rozumieć, sprawiają, że dotychczas zainteresowanie tą preferencją jest niskie. Należy liczyć jednak, że w przyszłości liczba podatników zainteresowanych ulgą się zwiększy, a obecna niewielka liczba interpretacji podatkowych stanowiących o uldze, związana jest przede wszystkim z nowością wprowadzonych przepisów i słabą jej popularyzacją, a nie ryzykiem jej zastosowania. /©©