



LEWIATAN

Warszawa, 10 października 2023 r.
KL/389/181/ASW/2023

Pan
Artur Soboń
Sekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

W nawiązaniu do pisma z dnia 27 września 2023 r. znak sprawy DD5.8203.4.2023 kierującej do konsultacji projekt objaśnień podatkowych dotyczących ulgi na ekspansję, przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem

Maciej Witucki
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załącznik:

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych dotyczących ulgi na ekspansję.

member of



BUSINESSatOECD

member of

BUSINESSEUROPE

Konfederacja Lewiatan
ul. Zbyszka Cybulskiego 3
00-727 Warszawa

tel. +48 22 55 99 900
lewiatan@lewiatan.org
www.lewiatan.org

NIP 5262353400
KRS 0000053779
Sąd Rejonowy dla
m. st. Warszawy w Warszawie XIII
Wydział Gospodarczy

Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych dotyczących ulgi na ekspansję.

1. Przychody podatnika uzyskane ze sprzedaży produktów, których nie dotyczyły koszty uzyskania przychodu odliczane w ramach ulgi na ekspansję.

Największe zastrzeżenia, w zakresie opiniowanego projektu objaśnień podatkowych, budzi stanowisko, w zakresie przychodów podatnika uzyskanych ze sprzedaży produktów, których nie dotyczyły koszty uzyskania przychodu obliczane w ramach ulgi na ekspansję. W projekcie objaśnień, wskazano, iż „Dla celów badania warunku wzrostu przychodów należy pominąć przychód wynikający ze sprzedaży produktów niemających związku z kosztami wymienionymi w art. 18eb ust. 7 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 7 ustawy PIT (określanymi dalej również kosztami kwalifikowanymi). Weryfikacja spełnienia przesłanki wzrostu przychodów powinna dokonywać się wyłącznie w oparciu o przychód osiągnięty przez podatnika ze sprzedaży wytworzonych produktów, których dotyczą koszty kwalifikowane. W świetle powyższego należy stwierdzić, że dla możliwości zastosowania ulgi na ekspansję niewystarczające jest osiągnięcie wzrostu przychodów, o którym mowa w art. 18eb ust. 4 ustawy CIT oraz art. 26gb ust. 4 ustawy PIT, ze sprzedaży wszystkich produktów oferowanych dotychczas przez podatnika. Nie zachowuje więc uprawnienia do uwzględnienia dla celów podatkowych odliczonych uprzednio kosztów podatek, który nie zwiększył wartości sprzedaży produktów, których dotyczyły koszty kwalifikowane. Przeciwna interpretacja byłaby sprzeczna z celami leżącymi u podstaw normatywnego kształtu ulgi na ekspansję. Uwzględnienie na potrzeby weryfikacji przesłanki wzrostu przychodów wpływów pochodzących ze sprzedaży produktów, które nie mają związku z odliczaniem w ramach ulgi na ekspansję wydatkami, umożliwiłoby skorzystanie z ulgi, nawet jeśli odliczone powtórnie w związku z jej zastosowaniem koszty nie przyczyniły się w żaden sposób do zwiększenia przychodów. Przedstawiony kierunek interpretacyjny oznaczałby zgodę na korzystanie z ulgi na ekspansję w sytuacjach kiedy zwiększono przychody bez względu na poniesione inwestycje, których koszty zostały powtórnie odliczone dla celów podatkowych”. Byłoby to równoznaczne z przekreśleniem stymulacyjnego charakteru ulgi, skoro przesłanka zwiększenia przychodów mogłaby zostać spełniona na skutek jakiegokolwiek wzrostu obrotów, niekoniecznie osiągniętego w wyniku poczynionych nakładów. Na wstępie należy przywołać brzmienie art. 18eb ust. 4 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. 1992 Nr 21 poz. 86 z póź. Zm., dalej: „Ustawa o CIT”) „Podatnik jest uprawniony do skorzystania z odliczenia pod warunkiem, że w okresie 2 kolejno następujących po sobie lat podatkowych, licząc od roku podatkowego, w którym poniósł koszty zwiększenia przychodów, o których mowa w ust. 1, 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”. Ustawodawca zatem, warunkuje możliwość skorzystania z ulgi na ekspansję od zaistnienia jednej z niżej wymienionych przesłanek:

- podatnik zwiększył przychody ze sprzedaży produktów w stosunku do przychodów z tego tytułu ustalonych na ostatni dzień roku podatkowego poprzedzającego rok poniesienia tych kosztów;
- podatnik osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych;
- podatnik osiągnął przychody ze sprzedaży produktów dotychczas nieoferowanych w danym kraju.

Z treści wyżej przywołanego przepisu wynika, że warunkiem skorzystania z ulgi na ekspansję jest wzrost przychodów ze sprzedaży już oferowanych produktów lub pojawienie się przychodu ze sprzedaży nowych produktów lub sprzedaż produktów na nowych rynkach. Ustawodawca nie wskazuje w żadnym miejscu, iż wzrost przychodu/ osiągnięcie przychodu pochodzić ma ze sprzedaży promowanych produktów. Zakładając racjonalność prawodawcy, należy założyć, że chcąc wprowadzić takie rozwiązanie użyłby jednego z poniższych zwrotów:

- podatnik zwiększył przychody ze sprzedaży promowanych produktów;
- podatnik zwiększył przychody ze sprzedaży produktów, na których promocje poniosł koszty, o których mowa w art. 18eb ust. 7”.

Ustawodawca nie zdecydował się jednak na wprowadzenie takiego ograniczenia. W związku z powyższym, wydaje się że przyjęcie objaśnień podatkowych, w zaproponowanym kształcie, spowoduje pozaustawowe ograniczenie zakresu ulgi podatkowej. Dodatkowo należy wskazać, że interpretacja przepisów ustawy, zaproponowana w objaśnieniach, będzie implikowała wiele problemów praktycznych. Zazwyczaj bowiem na targach nie promuje się jednego produktu, a całą gamę dostępnych wyrobów. Podobna sytuacja ma miejsce w przypadku działań promocyjno-informacyjnych. Ciężko byłoby w takim wypadku stwierdzić, który konkretnie produkt był promowany, a co za tym idzie przychód ze sprzedaży, którego z produktów miałyby być brany pod uwagę, przy ocenie spełnienia kryterium wzrostu przychodu ze sprzedaży produktów.

2. Odliczenie kosztów dotyczących produktów objętych zakresem ulgi oraz produktów niekorzystających z preferencji.

Duże wątpliwości budzi również fragment objaśnień, odnoszący się do odliczenia kosztów dotyczących produktów objętych zakresem ulgi oraz produktów niekorzystających z preferencji. Autorzy objaśnień wskazują, że mogą mieć miejsce sytuacje, w których wydatek mieszczący się w katalogu zawartym w art. 18eb ust. 7 dotyczy zarówno produktów własnych (co do których zastosowanie znajduje ulga) jak i produktów odsprzedawanych (co do których ulga nie obowiązuje). W takim stanie faktycznym, objaśnienia wskazują następującą metodologię postępowania: „(...) Z uwagi na możliwość odliczenia w ramach ulgi na ekspansję wyłącznie kosztów poniesionych w celu zwiększenia sprzedaży określonych rodzajów towarów podatnik będzie uprawniony jedynie do odliczenia takiej ich części, która dotyczy produktów w rozumieniu art. 18eb ust. 4 ustawy CIT oraz 26gb ust. 4 ustawy PIT. W celu określenia tych wartości należy ustalić w jakiej proporcji ma się ogół poniesionych przez podatnika wydatków do kosztów

kwalifikowanych dotyczących produktów, które korzystają z preferencyjnego traktowania w ramach ulgi na ekspansję”. Dodatkowo Autorzy posługują się następującym przykładem: „(...) Koszty przeprowadzonej w 2022 r. kampanii reklamowej wyniosły 100. W 2022 r. ABC. Sp. z o.o. uzyskała przychody w wysokości 200, z czego 100 pochodziło ze sprzedaży samodzielnie wytwarzanych produktów dotychczas nieoferowanych, natomiast pozostała część przychodów została wygenerowana ze sprzedaży towarów jedynie odsprzedawanych. Czy ABC sp. z o.o. może skorzystać z ulgi na ekspansję? Jeśli tak, to w jakiej kwocie? Odp.: Tak, podatnik w ramach przedstawionego przykładu może skorzystać z ulgi na ekspansję. Przysługująca podatnikowi kwota odliczenia poniesionych wydatków kwalifikowanych wynosi 50, co odpowiada równowartości $\frac{1}{2}$ ogółu kosztów poniesionych na promocję całej oferty podatnika. Przedstawiony współczynnik ustalono w oparciu o stosunek wpływów z tytułu sprzedaży produktów, które objęte są zakresem ulgi na ekspansję do całości przychodów ze sprzedaży asortymentu stanowiącego ofertę podatnika”. Objaśnienie wydaje się logiczne, jednak zaproponowane rozwiązanie nie znajduje oparcia w żadnym fragmencie art. 18eb ustawy o CIT, który to reguluje kwestię związane z ulgą na ekspansję. Należy, więc podkreślić, że również w tym zakresie objaśnienia idą zbyt daleko i tak naprawdę swobodnie rozbudowują normę prawną. Tworzenie zaś aktów prawa rangi ustawowej możliwe jest jedynie w ramach procesu legislacyjnego.

3. Pojęcie produktu dotychczas nieoferowanego.

Niejasne pozostaje, w oparciu o jakie podstawy, objaśnienia definiują pojęcie produktu dotychczas nieoferowanego. Zgodnie z treścią objaśnień, przez produkt dotychczas nieoferowany należy rozumieć taki, który wychodzi poza obszar dotychczasowej działalności przedsiębiorcy. W przykładzie pokazującym, w których sytuacjach możliwe bądź niemożliwe jest skorzystanie z ulgi, wskazano: „Produktem dotychczas nieoferowanym nie będą kolejne modele laptopów lub sprzętu komputerowego różniące się zastosowanymi zespołami. Tytułem do zastosowania ulgi będzie jednak rozpoczęcie przez przedsiębiorcę produkcji konsol do gier, w sytuacji gdy do tej pory zajmował się on produkcją laptopów lub jednostek stacjonarnych komputerów”. Posługując się powołanym przykładem, trzeba podkreślić, że bardzo rzadkie są sytuacje, w których przedsiębiorca wchodzi na zupełnie nowy rynek. Zazwyczaj ekspansja odbywa się poprzez rozwój dotychczas oferowanych produktów. Ciężko bowiem stwierdzić, że firma która pierwotnie oferowała komputery wielkości małego pokoju, wprowadzając do oferty współczesny zminiaturyzowany komputer, nie wprowadziła nowego produktu. Rozumienie przepisów zaprezentowane w objaśnieniach spowoduje, że zakres zwolnienia podatkowego będzie niezwykle wąski. Taka interpretacja jest kolejnym przykładem prawotwórczego charakteru objaśnień. Produkt nowy nie został bowiem zdefiniowany przez ustawodawcę. Za interpretacją przedstawioną w objaśnieniach, nie przemawia również wykładnia językowa, która jest podstawowym narzędziem dekodowania norm prawnych, w przypadku prawa podatkowego.

4. Przedsiębiorcy korzystający z usług podwykonawców.

Wątpliwości budzi także fragment odnoszący się do przedsiębiorców korzystających z usług podwykonawców lub opierających proces produkcji wyłącznie na scaleniu w jeden produkt dostarczonych części składowych. Szczególnie niepokojący jest jeden z przykładów, którym posługują się autorzy: (...) „Możliwości skorzystania z ulgi na ekspansję pozbawiony jest natomiast producent sprzętu elektronicznego, jeśli produkt zasilający ofertę tego producenta powstał jedynie na skutek złączenia dostarczonych z zewnątrz podzespołów(...)”. Warto bowiem mieć na uwadze, że we współczesnej gospodarce działalność wielu producentów, nawet bardzo skomplikowanych urządzeń, polega na wykorzystaniu gotowych podzespołów. Telefony komórkowe, z których korzystamy na co dzień składane są z setek podzespołów, które co do zasady nie są produkowane przez firmy, które wprowadzają te produkty na rynek. Opierają się one na rozbudowanej sieci kooperantów, którzy dostarczają poszczególne komponenty. Nie sposób jednak uznać, że firmy te nie są producentami telefonów.

5. Pozostałe uwagi.

Projekt objaśnień podatkowych, w zaproponowanym kształcie znacząco ogranicza możliwość skorzystania z ulgi na ekspansję. Spełnienie kryteriów, na które wskazuje Ministerstwo Finansów w ww. dokumencie jest niezwykle trudne w warunkach rynkowych. Z pewnością upowszechnienie się takiej interpretacji przepisów sprawi, że ulga na ekspansję stanie się w dużej mierze martwym mechanizmem. W konsekwencji nie uda się osiągnąć celów jakie stawiali sobie twórcy tej regulacji – tj. poprawy konkurencyjności polskich przedsiębiorstw na rynku krajowym i rynkach zagranicznych. Warto również podkreślić, iż w wielu fragmentach objaśnienia nie znajdują podstawy w treści przepisów. Autorzy wydają się wskazywać, jak chcieliby aby przepis był skonstruowany, a nie jak należy interpretować istniejący tekst. W związku z powyższym zachodzi potrzeba podjęcia dalszych prac, które przyczynią się do powstania objaśnień w takiej formie, aby nie przekreślały one sensu istnienia takiej preferencji podatkowej.

Konfederacja Lewiatan, KL/389/181/ASW/2023