

Status: aktualne

Pismo

z dnia 23 lutego 2018 r.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

0111-KDIB1-3.4010.475.2017.2.IZ

Koszty kwalifikowane działalności badawczo-rozwojowej.

INTERPRETACJA INDYWIDUALNA

Na podstawie art. 13 § 2a, art. 14b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 201, z późn. zm.), Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej stwierdza, że stanowisko Wnioskodawcy przedstawione we wniosku z 14 grudnia 2017 r. (data wpływu tego samego dnia za pośrednictwem systemu e-puap), uzupełnionym 19 i 27 grudnia 2017 r. oraz 12 lutego 2018 r., o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ustalenia, czy:

- * całość procesu opracowania danego wyrobu przez Wnioskodawcę - począwszy od przygotowania receptury aż do uzyskania certyfikatu, atestu, świadectwa (niezbędnych do sprzedaży na danym rynku) należy zakwalifikować jako działalność badawczo-rozwojową - **jest prawidłowe,**
- * za koszty kwalifikowane działalności badawczo-rozwojowej można uznać wszelkie wydatki, związane z uzyskaniem, odnowieniem czy przedłużeniem ważności certyfikatu/świadectwa lub otrzymania aneksu do atestu/aprobaty w przypadku, gdy są one niezbędne do dalszego oferowania produktu na danym rynku - **jest nieprawidłowe,**
- * w przypadku potwierdzenia, że wszelkie działania, związane z opracowaniem i wprowadzeniem produktu do sprzedaży na danym rynku (w tym koszty certyfikacji) to działalność badawczo-rozwojowa, wydatki z tego tytułu należy traktować jako koszty kwalifikowane w momencie ich poniesienia - **jest nieprawidłowe.**

UZASADNIENIE

W dniu 14 grudnia 2017 r. za pośrednictwem systemu e-puap wpłynął do tutejszego organu ww. wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych w zakresie ulgi na działalność badawczo-rozwojową. Wniosek nie spełniał wymogów formalnych, dlatego też pismem z 25 stycznia 2018 r. Znak: 0111-KDIB1-3.4010.475.2017.1.IZ wezwano do ich uzupełnienia. Uzupełnienia wniosku dokonano 12 lutego 2018 r.

We wniosku przedstawiono następujący stan faktyczny/zdarzenie przyszłe.

Wnioskodawca, Spółka akcyjna (dalej: "Spółka", "Wnioskodawca") jest wiodącym w kraju producentem chemii budowlanej, specjalizującym się w wytwarzaniu systemów elewacyjnych. Marka X istnieje już od 1991 r. i jest synonimem wysokiej jakości rozwiązań budowlanych. Podmiot nie prowadzi działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Zgodnie z wpisem do KRS, przedmiotem przeważającej działalności gospodarczej Spółki jest produkcja zaprawy murarskiej. Wnioskodawca wyrabia również kleje do systemów ociepleń i ceramiki, farby fasadowe i wewnętrzne, lakiery, masy uszczelniające oraz tzw. pozostałe wyroby z betonu, gipsu i cementu. W zakresie działalności Spółki jest także sprzedaż detaliczna oraz hurtowa farb i pokrewnych wyrobów chemicznych. Produkty, oferowane przez Spółkę znajdują zastosowanie przy wykonywaniu nowych ociepleń oraz przy ich renowacji, jak również przy odnawianiu całych budynków, montażu płytek ceramicznych i kamienia naturalnego, tynkowaniu, gruntowaniu i malowaniu ścian, wykonywaniu posadzek, hydroizolacji fundamentów, wylewaniu posadzek betonowych oraz przy budowie i renowacji balkonów i tarasów, a także przy zabezpieczeniu elewacji wykończonych tynkami i farbami przed agresją mikrobiologiczną, czyli grzybami, glonami, porostami, itp.

Proces produkcyjny obejmuje nie tylko wytwarzanie produktów w oparciu o opracowane już przepisy, ale i przygotowanie receptur nowych wyrobów, a następnie, sprawdzenie ich parametrów, znalezienie możliwych do wprowadzenia ulepszeń oraz przeprowadzenie wszelkich procedur, bez których pomyślnego zakończenia niemożliwe jest wprowadzenie produktu do sprzedaży. Proces opracowania produktu lub systemu produktów na rynek krajowy w szczególności wymaga otrzymania aprobaty Instytutu Y, co łączy się z przeprowadzaniem różnorodnych testów i badań, jak badania ogniowe lub testy na trzymanie kleju.

W obrębie Spółki pilotowaniem produktu od jego stworzenia aż do wprowadzenia do sprzedaży na danym rynku zajmuje się Dział działań badań i rozwoju (BiR), wspierany przez Dział Kontroli Jakości, którego głównym zadaniem jest kontrola parametrów wyrobów opuszczających linie produkcyjne, jak również surowców dostarczanych do produkcji. Dział ten prowadzi również działania umożliwiające uzyskanie stosownych aprobat, atestów, świadectw czy certyfikatów dopuszczających wyroby na rynek. W ciągu roku w dziale BiR powstaje od kilku do kilkunastu nowych produktów i/lub systemów wyrobów.

Zadaniem Działu Badań i Rozwoju jest nie tylko stworzenie produktu, zgodnie z zapotrzebowaniem zgłaszanym przez dział handlowy, ale także stałe ulepszanie istniejących produktów, w tym bieżące

badanie wpływu zmiany pochodzenia (producenta) surowców na właściwości wyrobów, czy możliwość wykorzystania do ich produkcji zamienników.

W gestii działu BiR leży też bieżące monitorowanie, czy dany wyrób o określonym składzie i poziomie substancji, oddziałujących na stan środowiska może być wciąż oferowany na danym rynku, czy też w związku ze zmianą standardów konieczne jest opracowanie nowej receptury.

Z uwagi na to, że Spółka sprzedaje w Polsce oraz na terenie całej Europy (w sumie obecnie w 10 krajach UE) a wprowadzenie na rynek materiałów budowlanych związane jest z koniecznością uzyskiwania w każdym z państw świadectw dopuszczeń wyrobu do obrotu - Wnioskodawca cyklicznie ponosi koszty przeprowadzania testów, badań i analiz, prowadzonych przez Spółkę lub przez zewnętrzne organy certyfikujące. Konieczność otrzymania czy odnowienie certyfikatu, atestu, świadectwa wynika również z wygaśnięcia ważności istniejącej dokumentacji, zmiany przepisów prawa na danym terenie, czy zmiany receptury danego produktu (spowodowanej pozyskaniem nowych dostawców.)

W przypadku Polski warunkiem dopuszczenia do sprzedaży materiału budowlanego jest uzyskanie dla niego lub całego systemu produktów m.in. aprobaty technicznej, Krajowej Oceny Technicznej, Europejskiej Oceny Technicznej, atestu higienicznego, certyfikatu zgodności, rekomendacji technicznej lub świadectwa deklaracji środowiskowej, o skończonym terminie ważności.

Uzyskanie aprobat i atestów wiąże się nie tylko z koniecznością zakupu surowców do testowej produkcji i ponoszenia kosztów ich wytworzenia, ale i wymaga pokrycia innych nakładów np. związanych z wykonaniem tłumaczeń dokumentacji, w tym technicznej na różne języki, zleceniem usług kurierskich; w związku z transportem materiałów oraz makiet do ośrodków certyfikujących w Polsce oraz poza jej granicami, z tytułu podróży oraz noclegów przedstawicieli ośrodków certyfikujących oraz audytorów, nadzorujących przebieg procesu produkcyjnego, bezpośrednio na terenie zakładu, należącego do Spółki, kosztów delegacji pracowników Spółki, wykonujących testowe ściany do badań w akredytowanych laboratoriach (np. Instytut Y).

Producent przed zainicjowaniem procedury udzielania aprobaty technicznej, Krajowej Oceny Technicznej, Europejskiej Oceny Technicznej zobowiązany do przeprowadzenia badań w akredytowanych jednostkach badawczych np. badania starzeniowe wyrobów w komorze klimatycznej, badania spalania czy reakcji na ogień, uzyskania stosownych opinii, analiz czy ekspertyz od uprawnionych ekspertów, np. rekomendacji mikrobiologicznych.

Spółka ponosi również koszty przygotowania karty produktów, rejestracji patentów czy wzorów użytkowych lub towarowych oraz uzyskania, wymiany oraz przedłużenia ważności certyfikatów, wydania i nowelizacji atestów, świadectw oraz opłat rocznych z tego tytułu.

Wnioskodawca zamierza skorzystać z tzw. ulgi badawczo-rozwojowej w przyszłości.

Ponadto, w ww. uzupełnieniu Wnioskodawca wskazał, że zasady, na podstawie których możliwe jest korzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej ("B+R") zostały określone w art. 18 (winno być art. 18d) ustawy z

dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z art. 18d ust. 1 ww. ustawy, od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się koszty uzyskania przychodów poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi".

Ustawodawca w art. 18d ust. 2-3 doprecyzował, że kosztami kwalifikowanymi są m.in. ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2045, z późn. zm.) na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

Zgodnie z art. 2 pkt 9 ww. ustawy o zasadach finansowania nauki, za użyte w ustawie określenie "jednostki naukowe" należy rozumieć jednostki prowadzące w sposób ciągły badania naukowe lub prace rozwojowe:

- a. podstawowe jednostki organizacyjne uczelni w rozumieniu statutów tych uczelni,
- b. jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2017 r. poz. 1869 i 2201),
- c. instytuty badawcze w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1158, 1452 i 2201),
- d. międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych przepisów, działające na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- e. Polską Akademię Umiejętności,
- f. inne jednostki organizacyjne niewymienione w lit. a-e, posiadające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, będące organizacjami prowadzącymi badania i upowszechniającymi wiedzę w rozumieniu art. 2 pkt 83 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz.U.E.L 187 z 26.6.2014, str. 1).

W przedstawionym stanie faktycznym, Wnioskodawca uzyskuje dla swoich wyrobów lub systemów produktów m.in. aprobaty techniczne, certyfikaty zakładowej kontroli produkcji, europejskiej oceny technicznej oraz Krajowe Oceny Techniczne, rekomendacje techniczne oraz aneksy do tych ostatnich, świadectwa deklaracji środowiskowej - wydane m.in. przez Instytut Y.

Biorąc pod uwagę, że Instytut Y jest nie tylko placówką działającą na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 31, z późn. zm.), ale i posiadającą numer jednostki notyfikowanej do realizacji zadań określonych w Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 oraz akredytowana przez Polskie Centrum Akredytacji (PCA) - w zakresie certyfikacji wyrobów budowlanych - warunek o którym mowa w art. 18d ust. 2 pkt 3 CIT należy uznać za spełniony.

Za koszt kwalifikowany działalności badawczo-rozwojowej bezsprzecznie Wnioskodawca będzie mógł

również uznać wszelkie wydatki, związane z uzyskaniem atestów higienicznych w Narodowym Instytucie Z.P. - P.Z.H., działającym w oparciu o ustawę z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych.

Koszt kwalifikowany będą stanowić również wydatki na badania, wykonywane na rzecz Spółki przez Instytut C, tj. placówkę naukowo-badawczą powołaną i działającą na podstawie ustawy o instytutach badawczych.

Tożsame stanowisko co do prawa do zaliczenia do kosztów kwalifikowanych działalności badawczo-rozwojowej, Wnioskodawca prezentuje w stosunku do wszelkich wydatków, które ponosi w trakcie zabiegania o wydanie stosownych zgód lub poddawanie swoich wyrobów procesom atestacyjno-certyfikujących poza granicami Polski.

We wspomnianym katalogu kosztów kwalifikowanych z art. 18d - warunek co nabycia ekspertyz, opinii (...) wyników badań postawiono jedynie w stosunku do jednostek wymienionych w ustawie o zasadach finansowania nauki, w którym to akcie mowa jest jedynie o placówkach naukowych działających na terenie RP. Podsumowując, Instytut Y, P.Z.H. - działający przy Narodowym Instytucie Z.P., Instytut C itp. - czyli wszelkie krajowe jednostki badawcze, o których mowa w opisie sprawy, posiadają status jednostek naukowych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki.

W związku z powyższym opisem zadano następujące pytania.

1. Czy całość procesu opracowania danego wyrobu przez Wnioskodawcę - poczynwszy od przygotowania receptury aż do uzyskania certyfikatu, atestu, świadectwa (niezbędnych do sprzedaży na danym rynku) należy zakwalifikować jako działalność badawczo-rozwojową?
2. Czy za koszty kwalifikowane działalności badawczo-rozwojowej można uznać wszelkie wydatki, związane z uzyskaniem, odnowieniem czy przedłużeniem ważności certyfikatu/świadectwa lub otrzymania aneksu do atestu/aprobaty w przypadku, gdy są one niezbędne do dalszego oferowania produktu na danym rynku?
3. Czy w przypadku potwierdzenia, że wszelkie działania, związane z opracowaniem i wprowadzeniem produktu do sprzedaży na danym rynku (w tym koszty certyfikacji) to działalność badawczo-rozwojowa, wydatki z tego tytułu należy traktować jako koszty kwalifikowane w momencie ich poniesienia?

Zdaniem Wnioskodawcy:

Ad. 1.

Całokształt czynności, związanych z wprowadzeniem produktu do sprzedaży, w tym również poddanie go badaniom poprzedzającym wydanie atestu, aprobaty, certyfikatu, rekomendacji świadectwa itp. należy zaliczyć do działalności badawczo-rozwojowej.

Działalność badawczo-rozwojowa została w art. 4a pkt 26 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 2343, dalej: "CIT"), zdefiniowana jako działalność twórcza, obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowane w sposób

systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz ich wykorzystania do tworzenia nowych zastosowań.

Natomiast, jak stanowi art. 4a pkt 28 CIT, prace rozwojowe to działania dotyczące nabywania, łączenia, kształtowania wykorzystywania 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, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

1. opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,
2. opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku, gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

Definiując prace rozwojowe ustawodawca położył zatem nacisk na wiedzę i umiejętności oraz późniejsze ich wykorzystanie do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług. Jednocześnie jednak, z zakresu prac rozwojowych wyłączono prace obejmujące rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane m.in. do produktów.

Biorąc pod uwagę powyższe definicje legalne, za zasadne należy uznać stanowiska (wydane dla podobnych jak przedstawiony powyżej stanów faktycznych) z interpretacji indywidualnych (por. pismo Dyrektora Krajowej Informacji z 23 marca 2017 r. nr 0461-ITPB3.4510.705.2016.2.PS, Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 24 stycznia 2017 r. nr 0461-ITPB3.4510.586.2016.1.PS), że cały cykl poczynawszy od stworzenia potrzeby opracowania nowego produktu aż po etap uzyskania możliwości jego komercjalizacji, stanowi nierozzerwalny cykl prac badawczo-rozwojowych.

Między poszczególnymi fazami prac istnieje wyraźny związek - tworzą one spójny proces pozwalający na opracowanie gotowego do komercjalizacji wyrobu. Stanowią nierozzerwalną całość logiczną i ekonomiczną. Nie może bowiem sprzedawać materiału budowlanego czy całego systemu produktów po pierwsze bez zwalidowania ich właściwości oraz funkcjonalności oraz finalnie uzyskania zgody na jego wdrożenie do obrotu. W konsekwencji, między fazami procesu tworzenia wyrobu istnieje ścisła zależność i związek przyczynowo-skutkowy.

W świetle legalnej definicji, istotny czysto praktyczny sens pojęcia prac rozwojowych zawiera się w ich celu, którym jest tworzenie nowego produktu i sposobie osiągnięcia tego celu, czyli używaniu wiedzy i

umiejętności z różnych dziedzin. Jeżeli uwzględnić dodatkowe przesłanki zawarte w końcowej części legalnej definicji, w szczególności ich oczywisty przedprodukcyjny charakter ("prototypy", "projekty pilotażowe", "demonstracje", "testowanie" i "walidacja"), to można wnioskować, że prace rozwojowe kończą się w momencie powstania nowego produktu w sensie zdolności do jego wytwarzania w skali komercyjnej.

Z tej perspektywy, analizowane w niniejszym wniosku działania w procesie tworzenia nowego produktu (faza przygotowania pożądanej receptury, walidacji skuteczności działania opracowanego preparatu oraz czynności w celu uzyskania stosownego certyfikatu czy rekomendacji na wprowadzenie nowego środka wyrobu do obrotu w Polsce, czy w innym państwie) mają charakter prac rozwojowych ze względu na ich wspólny cel: powstanie nowego produktu czy całego systemu rozwiązań np. w zakresie ociepleń, oraz użyciu do tego celu wiedzy i umiejętności w szczególności z obszaru chemii budowlanej.

Należy bowiem zauważyć, że prace BiR, prowadzone przez Wnioskodawcę mają, jako działalność wyodrębniona organizacyjnie i procesowo, charakter wysoce innowacyjny. W szczególności, obejmują bez wątpienia badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy w celu opracowywania nowych produktów, a co najmniej wprowadzania znaczących ulepszeń do już istniejących receptur.

Prace BiR obejmują więc działania bez wątpienia twórcze, podпадаjące pod definicję badań przemysłowych i/lub prac rozwojowych, a przy tym podejmowane w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań, a więc działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 4a pkt 26 CIT, a zatem co do zasady uprawniającą do korzystania z ulgi technologicznej określonej w art. 18d CIT.

Dodatkowo, należy zauważyć, że Wnioskodawca nie prowadził i nie będzie prowadzić, w okresie korzystania z ulgi technologicznej, działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, a więc nie dotyczy jej ograniczenie z art. 18d ust. 6 CIT.

Jak zostało już podkreślone, Spółka jest producentem oraz dystrybutorem systemów ociepleń, zapraw, szpachli, klejów oraz farb itp. W ramach struktury organizacyjnej Wnioskodawca posiada m.in. wyodrębnione działy badania i rozwoju oraz komórkę jakości i certyfikatów, zajmujące się działalnością badawczo-rozwojową.

Celem prac m.in. działu BiR jest wprowadzanie nowych produktów do sprzedaży, ulepszanie receptur obecnie oferowanych produktów (która może skutkować poprawą parametrów produktów, obniżeniem kosztów wytworzenia), a także optymalizacja procesu produkcyjnego. Prace ww. działów są realizowane w sposób ciągły i systematyczny.

Mając powyższe na uwadze, w ocenie Wnioskodawcy, nie powinno ulegać wątpliwości, że realizowane przez Spółkę prace spełniają definicję działalności badawczo-rozwojowej, a nawet prac rozwojowych, o których mowa w art. 4a pkt 28 CIT.

Należy przy tym podkreślić, że opisane w stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym prace podejmowane w

ramach działu BiR, nie mają charakteru prac rutynowych i mechanicznych, a zadania i problemy, przed którymi stawiani są pracownicy Spółki wymagają zawsze indywidualnego podejścia i praktycznego zastosowania posiadanej wiedzy/umiejętności.

Reasumując, realizowane prace badawczo-rozwojowe mają charakter twórczy, są prowadzone w sposób systematyczny według określonych harmonogramów przez specjalnie wybrane osoby posiadające odpowiednie kompetencje i wykształcenie oraz mają na celu zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystanie zasobów wiedzy do tworzenia nowych wyrobów.

W ocenie Wnioskodawcy, spełnienie ww. przesłanek, w świetle okoliczności faktycznych przedstawionych w opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego oraz przywiezionych przepisów prawa potwierdzają, że prace realizowane w Spółce mieszczą się w katalogu prac B+R, spełniających definicje prac badawczo-rozwojowych, o których mowa w art. 4a pkt 26, 27, 28 CIT.

W konsekwencji, działania badawczo-rozwojowe, które Wnioskodawca prowadzi i będzie prowadzić, uprawniają go, w części niesfinansowanej z dotacji, do skorzystania z ulgi podatkowej określonej w art. 18d CIT.

Ad.2.

Koszty uzyskania, odnowienia, przedłużenia czy aneksu do aprobaty, atestu, certyfikatu, rekomendacji czy świadectwa należy uznać za koszt kwalifikowany działalności badawczo-rozwojowej.

Zasady, na podstawie których możliwe jest korzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej (B+R) zostały określone w art. 18 (winno być art. 18d) ustawy CIT. Zgodnie z art. 18d ust. 1 ww. ustawy, od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się koszty uzyskania przychodów poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi".

Ustawodawca w art. 18d ust. 2-3 ustawy CIT doprecyzował, że kosztami kwalifikowanymi są m.in.:

1. należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, jeżeli te należności i składki dotyczą pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej;
2. nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
3. ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2014 r. poz. 1620 oraz z 2015 r. poz. 249 i 1268 oraz z 2016 r. poz. 1020 i 1311) na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;
4. odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej

działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym z podatnikiem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4.

Zgodnie z art. 2 pkt 9 ww. ustawy o zasadach finansowania nauki, za użyte w ustawie określenie "jednostki naukowe" należy rozumieć jednostki prowadzące w sposób ciągły badania naukowe lub prace rozwojowe:

- a. podstawowe jednostki organizacyjne uczelni w rozumieniu statutów tych uczelni,
- b. jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. Nr 96, poz. 619 ze zm.),
- c. instytuty badawcze w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. Nr 96, poz. 618, z późn. zm.),
- d. międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych przepisów, działające na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- e. Polską Akademię Umiejętności;
- f. inne jednostki organizacyjne niewymienione w lit. a-e, posiadające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, będące organizacjami prowadzącymi badania i upowszechniającymi wiedzę w rozumieniu art. 2 pkt 83 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 18 Traktatu (Dz.Urz.U.E.L 187 z 26.6.2014, str. 1).

Mając na uwadze powołane powyżej przepisy należy stwierdzić, że aby podatnikowi podatku dochodowego od osób prawnych przysługiwało prawo odliczenia w zeznaniu podatkowym kosztów kwalifikowanych poniesionych w danym roku podatkowym powinny być łącznie spełnione następujące warunki:

1. podatnik poniósł koszty na działalność badawczo-rozwojową,
2. koszty na działalność badawczo-rozwojową stanowiły dla podatnika koszty uzyskania przychodów w rozumieniu ustawy CIT,
3. koszty na te mieszczą się w zamkniętym katalogu kosztów kwalifikowanych określonym przepisami art. 18d ust. 2 i 3 ustawy CIT,
4. ww. koszty uzyskania przychodów stanowiły koszty kwalifikowane w rozumieniu ustawy CIT, przy czym, jeżeli koszty kwalifikowane zostały poniesione w ramach badań podstawowych, badania te były prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu odrębnych przepisów,
5. podatnik nie prowadził w roku podatkowym działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia,
6. w ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1b ustawy CIT, podatnik wyodrębnił koszty działalności badawczo-rozwojowej,
7. podatnik wykazał w zeznaniu podatkowym koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu,

8. kwota odliczonych kosztów kwalifikowanych nie przekroczyła limitów określonych w ustawie CIT,

9. koszty kwalifikowane nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie.

Z powyższego wynika bezspornie, że za koszt kwalifikowany należy uznać wydatki na nabycie wyników badań naukowych od jednostek naukowych w rozumieniu ustawy o zasadach finansowania nauki na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej i to bez względu na rodzaj stosunku umownego, łączącego strony - czyli to będzie umowa pisemna czy ustna, zlecenie, zamówienie, zapotrzebowanie, zgoda na obciążenie kosztami itp.

W przedstawionym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym, Wnioskodawca uzyskuje dla swoich wyrobów lub systemów produktów m.in. aprobaty techniczne, certyfikaty zakładowej kontroli produkcji, europejskiej oceny technicznej oraz Krajowe Oceny Techniczne, rekomendacje techniczne oraz aneksy do tych ostatnich, świadectwa deklaracji środowiskowej - wydane przez Instytut Y (dalej: "IY").

Biorąc pod uwagę, że jest IY jest nie tylko placówką działającą na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 31 z późn. zm.), ale i posiadającą numer jednostki notyfikowanej do realizacji zadań określonych w Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) Nr 305/2011 oraz akredytowana przez Polskie Centrum Akredytacji (PCA) - w zakresie certyfikacji wyrobów budowlanych - warunek o którym mowa w art. 18d ust. 2 pkt 3 należy uznać za spełniony.

Za koszt kwalifikowany działalności badawczo-rozwojowej bezspornie Wnioskodawca będzie mógł również uznać wszelkie wydatki, związane z uzyskaniem atestów higienicznych w Narodowym Instytucie Z.P. - P.Z.H., działający w oparciu o ustawę z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych.

Koszt kwalifikowany będą stanowić również wydatki na badania, wykonywane na rzecz Spółki przez Instytut Y, tj. placówkę naukowo-badawczą powołanej i działającej na podstawie ustawy o instytutach badawczych.

Tożsame stanowisko co do prawa do zaliczenia do kosztów kwalifikowanych działalności badawczo-rozwojowej Wnioskodawcy prezentuje w stosunku do wszelkich wydatków, które ponosi w trakcie zabiegania o wydanie stosownych zgód lub poddawanie swoich wyrobów procesom atestacyjno-certyfikującym poza granicami Polski.

We wspomnianym katalogu kosztów kwalifikowanych z art. 18d ustawy CIT, warunek nabycia ekspertyz, opinii (...) wyników badań postawiono jedynie w stosunku do jednostek wymienionych w ustawie o zasadach finansowania nauki, w którym to akcie mowa jest jedynie o placówkach naukowych działających na terenie RP.

Jednocześnie, Wnioskodawca zauważa, że zasadniczo wydatek na każdy ze wskazanych rodzajów certyfikatów czy atestów (krajowy czy zagraniczny) stanowi koszt uzyskania przychodów na podstawie art. 15 ust. 1 ustawy CIT.

Bez wątpienia posiadają one związek z prowadzoną działalnością i zostały poniesione w celu uzyskania przez Wnioskodawcę przychodów. Zależność pomiędzy poniesionym wydatkiem a przydatnością nabytych w ten sposób uprawnień jest łatwa do wykazania. Potwierdza to interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 27 lipca 2009 r., sygn. ILPB3/423-324/09-3/ŁM.

Co więcej, tego rodzaju należności nie są wymieniono bezpośrednio czy pośrednio z nazwy w ramach wyliczenia wydatków niestanowiących kosztów podatkowych w art. 16 ust. 1 ustawy CIT. Nie obejmują ich również wyłączenia z kosztów kwalifikowanych, o którym mowa art. 18d ustawy CIT.

W art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy CIT, mowa jest o ekspertyzach, opiniach, usługach doradczych i usługach równorzędnych, a nie o atestach, aprobat, certyfikatach, rekomendacjach.

Na zrównanie w traktowaniu tych dwóch grup usług nie pozwala powszechnie akceptowana w orzecznictwie i piśmiennictwie zasada pierwszeństwa wykładni językowej, nakazująca słowom w tekście prawnym przypisywać najbardziej oczywiste znaczenie, czyli takie, które zwykle pojawia się w słowniku języka polskiego jako pierwsze lub jedno z pierwszych.

Dla przykładu, za słownikiem językiem polskim: "ekspertyza" to specjalistyczne badanie przeprowadzane przez ekspertów; też: wynik tego badania.

Odmienne znaczenie w słowniku przypisuje się wyrazowi "certyfikat", czyli oficjalnemu dokumentowi stwierdzającemu np. zgodność produktu z normami.

Podobną - choć z innych powodów - wykładnię art. 18d ust. 2 pkt 3 ustawy CIT zaprezentował również WSA w Poznaniu w nieprawomocnym jeszcze wyroku z 7 listopada 2017 r. Zdaniem składu orzekającego w sprawie o sygn. akt I SA/Po 728/17 dokonując interpretacji omawianego przepisu przy użyciu wykładni językowej należy stwierdzić, że z punktu widzenia reguł gramatyki języka polskiego tylko wyniki badań naukowych winny być świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez jednostkę naukową. Taki wniosek wypływa z prawidłowego odczytania przepisu z uwzględnieniem zasad odmiany (deklinacji), która jest zgodna wyłącznie w zakresie dotyczącym wyników badań ("wyników badań świadczonych lub wykonywanych na podstawie..."), zaś niezgodna w odniesieniu do pozostałych elementów powołanych w tej normie (ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne (...) świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową). Brak tej zgodności - w opinii Sądu - przemawia za wykładnią wykluczającą warunek pochodzenia od jednostki naukowej ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych. Istotnych zmian w tym względzie nie dostarcza wykładnia słowa "także", gdyż poszerza zakres przedmiotowy ww. przepisu o wyniki badań, nie przesądzając o tym, że także pozostałe (poza ww. wynikami badań) produkty winny pochodzić od jednostek naukowych, co wynika z dalszych zapisów ww. normy (tak: wyrok WSA we Wrocławiu I SA/Wr 364/17, którego pogląd sąd orzekający w niniejszej sprawie w pełni aprobuje).

Podsumowując, za koszty kwalifikowane można uznać wszelkie wydatki, czynione na uzyskanie, odnowienie, przedłużenie atestów, aprobat, certyfikatów, rekomendacji, świadectw - pozyskiwanych na

potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej nawet wówczas, gdy nie zostaną nabyte od jednostek naukowych w rozumieniu ustawy o zasadach finansowania nauki.

Ad. 3.

W przypadku potwierdzenia przez DKIS, że wszelkie działania, związane z opracowaniem i wprowadzeniem produktu do sprzedaży na danym rynku (w tym koszty certyfikacji), to działalność badawczo-rozwojowa, wydatki z tego tytułu należy uznawać za koszty kwalifikowane w momencie ich poniesienia.

W myśl art. 18d ust. 1 CIT, od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się koszty uzyskania przychodów poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi".

Na podstawie art. 18d ust. 8 CIT, odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane.

W przypadku, gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę lub 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 następujące bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Ponadto, w myśl art. 18e CIT, podatnicy korzystający z odliczenia, o którym mowa w art. 18d (...) są obowiązani wykazać w zeznaniu koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu lub stanowiące podstawę do wyliczenia przysługujących kwot.

Na podstawie art. 18d ust. 8 CIT, odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane, a w myśl art. 18e CIT, podatnicy korzystający z odliczenia, o którym mowa w art. 18d, są obowiązani wykazać w zeznaniu koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu.

Zgodnie z brzmieniem art. 18d ust. 1 CIT, ustawodawca wskazał na możliwość zakwalifikowania kosztu uzyskania przychodów do kosztów kwalifikowanych, przy czym nie wskazuje na moment rozpoznania danego wydatku dla celów podatkowych.

Uznanie kosztu za koszt uzyskania przychodów następuje w oparciu o art. 15 ust. 1 CIT, zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 tej ustawy.

Zatem, określony koszt staje się kosztem uzyskania przychodu przy wystąpieniu związku przyczynowo-skutkowego, o jakim mowa w art. 15 ust. 1 CIT.

Wskazać należy, że art. 15 ust. 4a CIT, nie kwalifikuje wydatków do kosztów uzyskania przychodów, ale określa moment jego potrącenia.

Na podstawie art. 15 ust. 4a CIT, do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczane koszty prac rozwojowych. Zgodnie z tym przepisem, koszty prac rozwojowych mogą zostać zaliczone do kosztów

uzyskania przychodów w jeden z poniższych sposobów:

1. miesiącu, w którym zostały poniesione albo poczynszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
2. jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
3. poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 od wartości

niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3.

Zgodnie z przedstawionym opisem stanu faktycznego i zdarzeniem przyszłym, Wnioskodawca uznaje, że powinien wykazać w zeznaniu za rok podatkowy koszty kwalifikowane, które zostały przez niego poniesione, niezależnie od tego czy w tym samym roku podatkowym Spółka rozpoznana te koszty dla celów podatkowych.

W tym miejscu, należy zauważyć, że CIT nie uzależnia również skorzystania z ulgi B+R od momentu zapłaty za koszty kwalifikowane.

W orzecznictwie zarówno Sądu Najwyższego, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego, a także w piśmiennictwie ukształtowany jest pogląd, w myśl którego przepisy prawa podatkowego należy wyklądać ściśle i zgodnie z ich literalnym brzmieniem (por. wyrok NSA sygn. FSK 372/04 z 5 sierpnia 2004 r.).

Stanowisko to ma swoje oparcie przede wszystkim w założeniu, że źródłem wiedzy, zarówno dla podatnika, jak i organów stosujących prawo, jest i zawsze będzie tylko językowe znaczenie norm prawnych, albowiem przekaz językowy rozumiany jako możliwy sens słów jest powszechną metodą komunikowania się ustawodawcy z podatnikiem i organami stosującymi prawo. Dotyczy to szczególnie przypadków, w których mamy do czynienia z odstępstwem od zasady powszechności opodatkowania, tj. w przypadku norm prawnych kształtujących zwolnienia od podatku, które należy interpretować zgodnie z ich literalnym brzmieniem.

Tym samym, przepisy regulujące prawo do zastosowania ulgi winny być interpretowane ściśle. Z literalnego brzmienia przepisu art. 18d ust. 8 CIT wynika więc, że odliczenia kosztów kwalifikowanych dokonuje w zeznaniu za rok podatkowy, w którym je poniesiono. Zatem, w kwestii rozliczenia kosztów kwalifikowanych, na potrzeby tzw. ulgi badawczo-rozwojowej bez znaczenia jest, kiedy wydatki te będą/mogą zostać potrącone jako koszty uzyskania przychodu oraz kiedy Wnioskodawca dokona faktycznej zapłaty za nabywane usługi czy też dokona zapłaty za nabywane materiały, wykorzystywane do działalności B+R. Z powyższych przepisów wynika zatem, że w danym roku podatkowym Wnioskodawca jest uprawniony do skorzystania z ulgi B+R w odniesieniu do tych wydatków, które spełniają definicję kosztów kwalifikowanych i zostały faktycznie poniesione.

Podnieść jednak należy, że momentu poniesienia kosztu nie należy utożsamiać z terminem zapłaty za nabywane usługi czy materiały wykorzystywane do działalności B+R.

W myśl art. 18d ust. 8 CIT, odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. Tym samym, "koszt poniesiony" na potrzeby ulgi B+R nie jest tożsamy z "kosztem

zapłaconym". Ponadto, na moment potrącenia kosztów uzyskania przychodów wskazuje wyżej wymieniony art. 15 ust. 4a CIT.

Jednocześnie, na podstawie art. 15 ust. 4e CIT, za dzień poniesienia kosztu uzyskania przychodów, z zastrzeżeniem ust. 4a i 4f-4h, uważa się dzień, na który ujęto koszt w księgach rachunkowych (zaksięgowano) na podstawie otrzymanej faktury (rachunku), albo dzień, na który ujęto koszt na podstawie innego dowodu w przypadku braku faktury (rachunku), z wyjątkiem sytuacji, gdy dotyczyłoby to ujętych jako koszty rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów.

Za słuszością powyższego osądu Wnioskodawcy przemawia nie tylko literalna wykładnia stosownych przepisów, ale stanowiska z interpretacji indywidualnych (por. pismo Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 18 listopada 2016 r. znak 1462-IPPB5.4510.941.2016.1.MR).

W świetle obowiązującego stanu prawnego stanowisko Wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej przedstawionego stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego jest w części prawidłowe, a w części nieprawidłowe.

Ad. 1.

Ustawą z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz. U. z 2017 r. poz. 2201) do ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 2343, z późn. zm., dalej: "u.p.d.o.p."), zostały wprowadzone zmiany, które odnoszą się do tzw. ulgi badawczo-rozwojowej.

Zgodnie z przepisami u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r., od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się koszty uzyskania przychodów poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi" (art. 18d ust. 1 u.p.d.o.p.).

Ustawą z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej, od 1 stycznia 2018 r. zmieniono brzmienie przepisów art. 18d u.p.d.o.p.

Zgodnie z art. 18d ust. 1 u.p.d.o.p., podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi". Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych.

Rodzaje działalności, które uprawniają podatników do odliczenia kosztów kwalifikowanych w zeznaniu podatkowym zostały zdefiniowane w art. 4a u.p.d.o.p., zgodnie z którym, ilekroć w ustawie jest mowa o:

* działalności badawczo-rozwojowej oznacza to działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań (pkt 26);

* badaniach naukowych - oznacza to:

- a. badania podstawowe - oryginalne prace badawcze, eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne,
- b. badania stosowane - prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,
- c. badania przemysłowe - badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych (pkt 27);

* pracach rozwojowych - oznacza to 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, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

- a. opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,
- b. opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna (pkt 28).

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z zasadą, przyjętą w orzecznictwie jak i w doktrynie prawa podatkowego, ulgi podatkowe, w tym ulga badawczo-rozwojowa, są wyjątkiem od zasady równości i powszechności opodatkowania, tak więc przepisy regulujące prawo do ulgi winny być interpretowane ściśle.

Analizując przedstawiony we wniosku proces opracowania danego wyrobu przez Wnioskodawcę, poczynawszy od przygotowania receptury aż do uzyskania certyfikatu, atestu, świadectwa (niezbędnych do sprzedaży na danym rynku) wskazać należy, że z definicji zawartej w tym przepisie wynika, że działalnością badawczo-rozwojową jest działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace

rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Pamiętać trzeba, że w ramach prac rozwojowych następuje połączenie wyników prac badawczych z wiedzą techniczną w celu wprowadzenia do produkcji nowego lub zmodernizowanego wyrobu, nowej technologii czy nowego systemu organizacji. Innymi słowy, prowadzone systematyczne prace opierają na istniejącej wiedzy, uzyskanej w wyniku działalności badawczej oraz/lub doświadczeń praktycznych i mają na celu wytworzenie nowych materiałów, produktów lub urządzeń, inicjowanie nowych i znaczące udoskonalenie już istniejących procesów, systemów i usług. Podmioty gospodarcze zajmujące się działalnością badawczo-rozwojową realizują ją obok swojej działalności podstawowej (np. przedsiębiorstwa przemysłowe dysponujące własnym zapleczem badawczo-rozwojowym, laboratoria, zakłady i ośrodki badawczo-rozwojowe, działy badawczo-technologiczne, biura konstrukcyjne i technologiczne, zakłady rozwoju technik, biura studiów i projektów itp.). Prace rozwojowe mogą obejmować opracowanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony. Prace rozwojowe mogą obejmować również opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna. Prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do istniejących produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, usług nawet jeśli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

W ocenie tut. Organu, przedstawiona we wniosku działalność poczynszy od przygotowania receptury aż do uzyskania certyfikatu, atestu, świadectwa, które jak twierdzi Wnioskodawca są niezbędne do sprzedaży danego produktu na rynku, mieści się w definicji działalności badawczo-rozwojowej.

Zatem, całość procesu opracowania danego wyrobu przez Wnioskodawcę należy zakwalifikować jako działalność badawczo-rozwojową, o której mowa w art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p.

Ad. 2.

Odnosząc się do pytania oznaczonego nr 2 w pierwszej kolejności wskazać należy, że za koszty kwalifikowane działalności badawczo-rozwojowej można uznać jedynie wydatki spełniające kryteria wskazane w art. 18d ust. 2-3 u.p.d.o.p., związane z uzyskaniem certyfikatu/świadectwa w przypadku gdy, certyfikat lub świadectwo jest niezbędny do sprzedaży wyrobu wytworzonego w ramach działalności badawczo-rozwojowej.

Jak wskazano powyżej, w stanowisku organu do pytania oznaczonego nr 1 przedstawiona we wniosku działalność poczynszy od przygotowania receptury aż do uzyskania certyfikatu, atestu, świadectwa, które jak twierdzi Wnioskodawca są niezbędne do sprzedaży danego produktu na rynku, mieści się w definicji

działalności badawczo-rozwojowej.

Za wydatki kwalifikowane nie można uznać natomiast, wydatków poniesionych przez Wnioskodawcę z tytułu odnowienia, przedłużenia ważności certyfikatu/świadectwa lub otrzymania aneksu do atestu/aprobaty, nie są one bowiem związane z samym procesem wytwarzania wyrobów tj. z cyklem pozwalającym na opracowanie gotowego do sprzedaży wyrobu.

W przedstawionym we wniosku opisie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego Wnioskodawca wskazał m.in. że z uwagi na to, że Spółka sprzedaje w Polsce oraz na terenie całej Europy a wprowadzenie na rynek materiałów budowlanych związane jest z koniecznością uzyskiwania w każdym z państw świadectw dopuszczeń wyrobu do obrotu - Wnioskodawca cyklicznie ponosi koszty przeprowadzania testów, badań i analiz, prowadzonych przez Spółkę lub przez zewnętrzne organy certyfikujące. W przypadku Polski, warunkiem dopuszczenia do sprzedaży materiału budowlanego jest uzyskanie dla niego lub całego systemu produktów m.in. aprobaty technicznej, Krajowej Oceny Technicznej, Europejskiej Oceny Technicznej, atestu higienicznego, certyfikatu zgodności, rekomendacji technicznej lub świadectwa deklaracji środowiskowej, o skończonym terminie ważności.

Uzyskanie aprobat i atestów wiąże się nie tylko z koniecznością zakupu surowców do testowej produkcji i ponoszenia kosztów ich wytworzenia, ale i wymaga pokrycia innych nakładów np. związanych z wykonaniem tłumaczeń dokumentacji, w tym technicznej na różne języki, zleceniem usług kurierskich; w związku z transportem materiałów oraz makiet do ośrodków certyfikujących w Polsce oraz poza jej granicami, z tytułu podróży oraz noclegów przedstawicieli ośrodków certyfikujących oraz audytorów, nadzorujących przebieg procesu produkcyjnego, bezpośrednio na terenie zakładu, należącego do Spółki, kosztów delegacji pracowników Spółki, wykonujących testowe ściany do badań w akredytowanych laboratoriach (np. Instytut Y).

Rodzaje kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu w ramach ulgi na działalność badawczo-rozwojową zostały wymienione w art. 18d ust. 2-3 u.p.d.o.p.

Zgodnie z art. 18d ust. 2 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r. za koszty kwalifikowane uznaje się:

1. należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, jeżeli te należności i składki dotyczą pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej;
2. nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
3. ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową w

rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2016 r. poz. 2045, z późn. zm.) na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;

4. odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym z podatnikiem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4;

5. koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione przez podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, na:

- a.** przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy,
- b.** prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe i koszty zastępstwa prawnego i procesowego,
- c.** odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy lub prawa z rejestracji wzoru przemysłowego zarówno w postępowaniu zgłoszeniowym, jak i po jego zakończeniu, w szczególności koszty zastępstwa prawnego i procesowego, zarówno w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w odpowiednim zagranicznym organie,
- d.** opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia oraz dokonywanie innych czynności koniecznych dla nadania lub utrzymania ważności patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, w szczególności koszty walidacji patentu europejskiego.

W myśl art. 18d ust. 3 u.p.d.o.p., za koszty kwalifikowane uznaje się także dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością. Do kosztów, o których mowa w zdaniu pierwszym, przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 nie stosuje się.

Koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań podstawowych podlegają odliczeniu wyłącznie pod warunkiem, że badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (art. 18d ust. 4 u.p.d.o.p.).

Natomiast, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r. zgodnie z art. 18d ust. 2 u.p.d.o.p., za koszty kwalifikowane uznaje się:

1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu

tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;

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

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

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

3) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez jednostkę naukową w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2016 r. poz. 2045, z późn. zm.), a także nabycie od takiej jednostki wyników prowadzonych przez nią badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej;

4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym z podatnikiem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4;

4a) nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym z podatnikiem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4;

5) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione na:

a. przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy,

b. prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe i koszty zastępstwa prawnego i procesowego,

c. odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy lub prawa z rejestracji wzoru przemysłowego zarówno w postępowaniu zgłoszeniowym, jak i po jego zakończeniu, w szczególności koszty zastępstwa prawnego i

procesowego, zarówno w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w odpowiednim zagranicznym organie,

d. opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia oraz dokonywanie innych czynności koniecznych dla nadania lub utrzymania ważności patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, w szczególności koszty walidacji patentu europejskiego.

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych w postaci kosztów prac rozwojowych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3, za koszty kwalifikowane uznaje się dokonywane od tej wartości niematerialnej i prawnej odpisy amortyzacyjne w proporcji, w jakiej w jej wartości początkowej pozostają koszty wymienione w ust. 2 pkt 1-4a lub ust. 3a pkt 2 (art. 18d ust. 2a u.p.d.o.p.).

W myśl art. 18d ust. 3 u.p.d.o.p., za koszty kwalifikowane uznaje się także dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością.

Zgodnie z art. 18d ust. 5 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2017 r., koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie.

Natomiast, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r., w art. 18d ust. 5 u.p.d.o.p., ustawodawca wskazał, że koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiejkolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Z art. 9 ust. 1b u.p.d.o.p., wynika, jednakże ogólny obowiązek wyodrębniania przez podatników, zamierzających skorzystać z ulgi B+R, w prowadzonych przez nich księgach podatkowych, kosztów działalności badawczo-rozwojowej.

Mając na uwadze powołane powyżej przepisy należy stwierdzić, że aby podatnikowi podatku dochodowego od osób prawnych przysługiwało prawo odliczenia w zeznaniu podatkowym kosztów kwalifikowanych poniesionych w danym roku podatkowym powinny być łącznie spełnione następujące warunki:

1. podatnik poniósł koszty na działalność badawczo-rozwojową,
2. koszty na działalność badawczo-rozwojową stanowiły dla podatnika koszty uzyskania przychodów w rozumieniu u.p.d.o.p.,
3. koszty na działalność badawczo-rozwojową mieszczą się w zamkniętym katalogu kosztów kwalifikowanych określonym przepisami art. 18d ust. 2-3 u.p.d.o.p.,
4. ww. koszty uzyskania przychodów stanowiły koszty kwalifikowane w rozumieniu u.p.d.o.p., przy czym jeżeli koszty kwalifikowane zostały poniesione w ramach badań podstawowych, badania te były prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu odrębnych

przepisów,

5. w ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1b u.p.d.o.p., podatnik wyodrębnił koszty działalności badawczo-rozwojowej,
6. podatnik wykazał w zeznaniu podatkowym koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu,
7. kwota odliczonych kosztów kwalifikowanych nie przekroczyła limitów określonych w u.p.d.o.p.,
8. koszty kwalifikowane nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiejkolwiek formie.

W tym miejscu należy wskazać, że zgodnie z art. 2 pkt 9 ustawy o zasadach finansowania nauki, za użyte w ustawie określenie "jednostki naukowe" należy rozumieć jednostki prowadzące w sposób ciągły badania naukowe lub prace rozwojowe:

- a. podstawowe jednostki organizacyjne uczelni w rozumieniu statutów tych uczelni,
- b. jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2017 r. poz. 1869 i 2201),
- c. instytuty badawcze w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1158, 1452 i 2201),
- d. międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych przepisów, działające na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
- e. Polską Akademię Umiejętności;
- f. inne jednostki organizacyjne niewymienione w lit. a-e, posiadające siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, będące organizacjami prowadzącymi badania i upowszechniającymi wiedzę w rozumieniu art. 2 pkt 83 rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz.U.E.L 187 z 26.6.2014, str. 1).

Przytoczony powyżej art. 18d ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., w brzmieniu obowiązującym w 2017 r. i 2018 r. wskazuje, że za koszty kwalifikowane należy uznać ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, nabycie wyników badań naukowych, które są świadczone lub wykonywane jednocześnie:

- * na podstawie umowy przez jednostkę naukową w rozumieniu ustawy o zasadach finansowania nauki oraz
- * na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

Wobec powyższego, za koszty kwalifikowane uznaje się ekspertyzy, opinie, usługi doradcze, usługi równorzędne i nabycie wyników badań naukowych na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej tylko i wyłącznie wtedy, gdy zostaną one nabyte na podstawie umowy od jednostek naukowych w rozumieniu ustawy o zasadach finansowania nauki.

Skoro w uzupełnieniu wniosku wskazano, że część podmiotów, od których są nabywane usługi związane z uzyskaniem certyfikatu/świadectwa - pozyskiwanych na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, czyli wszelkie krajowe jednostki badawcze, o których mowa w opisie sprawy, posiadają status jednostek naukowych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki - to

za koszt kwalifikowany, Wnioskodawca może/będzie mógł uznać tylko wydatki na rzecz tych jednostek, które jednocześnie będą wydatkami za ekspertyzy, opinie, usługi doradcze, usługi równorzędne i nabycie wyników badań naukowych na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej. Natomiast, nie będą stanowiły wydatków kwalifikowanych, poniesione wydatki na rzecz podmiotów które nie posiadają statusu jednostki naukowej w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki.

Nie można zatem, zgodzić się ze stanowiskiem Wnioskodawcy, że za koszty kwalifikowane można uznać wszelkie wydatki, czynione na uzyskanie odnowienie, przedłużenie atestów, aprobat, certyfikatów, rekomendacji, świadectw - pozyskiwanych na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej nawet wówczas, gdy nie zostaną nabyte od jednostek naukowych w rozumieniu ustawy o zasadach finansowania nauki.

Odnosząc się do wskazanych we wniosku kosztów delegacji pracowników Spółki, wskazać należy, że zasadnym jest ponowne przywołanie art. 18d ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym kosztami kwalifikowanymi są poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych.

Stosownie do art. 12 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm., dalej: "u.p.d.o.f."), za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Biorąc powyższe pod uwagę stwierdzić należy, że ustawodawca, oprócz spełnienia ww. przesłanek, przewidział trzy warunki uznania tzw. "kosztów pracowniczych" za koszty kwalifikowane na cele stosowania ulgi badawczo-rozwojowej:

- * koszty te muszą stanowić koszty uzyskania przychodów dla pracodawcy,
- * muszą dotyczyć pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej w zakresie w jakim badania te prowadzą,
- * koszty, o których mowa, muszą stanowić należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1.

Z wniosku wynika, że świadczenia przekazane przez Wnioskodawcę pracownikom przygotowującym w podróży służbowej testowe ściany do badań laboratoryjnych generują dla pracowników przychód, który

korzysta ze zwolnienia o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 16 lit. a u.p.d.o.p.

Odnosząc powyższe do przedstawionego we wniosku opisu sprawy stwierdzić należy, że skoro Wnioskodawca, doprecyzowując opis sprawy, wskazał w uzupełnieniu wniosku, że wskazane powyżej wydatki poniesione przez Spółkę są zaliczane do przychodów ze stosunku pracy po stronie pracowników, to stanowią one koszty kwalifikowane, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p.

Końcowo wskazać należy, że pozostałe wydatki związane z uzyskaniem certyfikatu/świadectwa nie spełniają przesłanek kwalifikujących je do wydatków wskazanych w cytowanych powyżej przepisach art. 18d ust. 2-3 u.p.d.o.p. Nie będą zatem, stanowiły wydatków kwalifikowanych związanych z prowadzoną przez Spółkę działalnością badawczo-rozwojową.

Ad.3.

W odniesieniu do momentu zaliczenia kosztów kwalifikowanych do kosztów uzyskania przychodów należy zauważyć, że przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, co do zasady, odnoszą się do roku podatkowego. Rok podatkowy jest "podstawowym okresem rozliczeniowym w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych" (K. Gil, A. Obońska, A. Waclawczyk, A. Walter (red.), Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz. Wyd. 2, Warszawa 2016).

Tym samym, zgodnie z art. 18d ust. 8 u.p.d.o.p., odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. W przypadku, gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę lub 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.

Podkreślić należy, że rok podatkowy został przez ustawodawcę zdefiniowany w art. 8 ust. 1 u.p.d.o.p., zgodnie z którym rokiem podatkowym, z zastrzeżeniem ust. 2, 2a, 3 i 6, jest rok kalendarzowy, chyba, że podatnik postanowi inaczej w statucie albo w umowie spółki, albo w innym dokumencie odpowiednio regulującym zasady ustrojowe innych podatników i zawiadomi o tym właściwego naczelnika urzędu skarbowego; wówczas rokiem podatkowym jest okres kolejnych dwunastu miesięcy kalendarzowych.

Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Natomiast, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2018 r., w art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., ustawodawca wskazał, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów ze źródła przychodów lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 7 (...).

Jak wynika z art. 15 ust. 4 u.p.d.o.p., koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami,

poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, są potrącalne, co do zasady, w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody, z zastrzeżeniem ust. 4b i 4c.

Natomiast, moment potrącenia kosztów pośrednich wynika z art. 15 ust. 4d u.p.d.o.p., który stanowi, że koszty te są potrącalne w dacie ich poniesienia. Jeżeli koszty te dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, a nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego, w takim przypadku stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

W stosunku do kosztów prac rozwojowych ustawodawca zawarł w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych specyficzne regulacje normujące moment rozpoznania tych kosztów na cele podatkowe. W myśl art. 15 ust. 4a tej ustawy, koszty prac rozwojowych mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów w jeden z poniższych sposobów:

1. w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
2. jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
3. poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3.

Należy zauważyć, że ustawodawca uzależnił w pierwszej kolejności możliwość dokonania odliczenia kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi badawczo-rozwojowej od faktu, czy koszty te wypełniają definicję kosztów uzyskania przychodów.

Ustawodawca nie przewidział dla celów ulgi badawczo-rozwojowej szczególnej definicji poniesienia kosztów uzyskania przychodów jak również momentu ich poniesienia. Tym samym, w celu prawidłowego określenia momentu, w którym Wnioskodawca powinien dane koszty kwalifikowane wykazać w zeznaniu podatkowym zasadne jest odwołanie się w tym zakresie do regulacji normujących kwestię poniesienia kosztów uzyskania przychodów przewidzianą w art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p., zgodnie z którym od decyzji podatnika zależy forma rozliczania wydatków ponoszonych z tytułu prac rozwojowych.

W tym miejscu wskazać należy na treść art. 18d ust. 8 u.p.d.o.p., zgodnie z którym odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono dane koszty kwalifikowane. Oznacza to, że Wnioskodawca w danym roku podatkowym jest uprawniony do skorzystania z ulgi badawczo-rozwojowej w odniesieniu do tych kosztów kwalifikowanych, które zostały przez niego rozpoznane jako koszty uzyskania przychodów w tym roku podatkowym.

Zatem, wybrana przez podatnika metoda zaliczenia wydatków dotyczących działalności badawczo-rozwojowej do kosztów uzyskania przychodów decyduje o momencie, w którym podatnik uprawniony jest do skorzystania z ulgi na działalność badawczo-rozwojową w związku z ponoszonymi kosztami (spełniającymi warunki klasyfikacji jako koszty kwalifikowane w ramach powyższej ulgi).

Tym samym stanowisko Wnioskodawcy, w świetle którego powinien wykazać w zeznaniu za rok

podatkowy koszty kwalifikowane, które zostały przez niego poniesione, niezależnie od tego czy w tym samym roku podatkowym Spółka rozpozna te koszty dla celów podatkowych należy uznać za nieprawidłowe.

Mając powyższe na uwadze, stanowisko Wnioskodawcy w zakresie ustalenia, czy:

- * całość procesu opracowania danego wyrobu przez Wnioskodawcę - począwszy od przygotowania receptury aż do uzyskania certyfikatu, atestu, świadectwa (niezbędnych do sprzedaży na danym rynku) należy zakwalifikować jako działalność badawczo-rozwojową należy uznać za prawidłowe,
- * za koszty kwalifikowane działalności badawczo-rozwojowej można uznać wszelkie wydatki, związane z uzyskaniem, odnowieniem czy przedłużeniem ważności certyfikatu/świadectwa lub otrzymania aneksu do atestu/aprobaty w przypadku, gdy są one niezbędne do dalszego oferowania produktu na danym rynku należy uznać za nieprawidłowe,
- * w przypadku potwierdzenia, że wszelkie działania, związane z opracowaniem i wprowadzeniem produktu do sprzedaży na danym rynku (w tym koszty certyfikacji) to działalność badawczo-rozwojowa, wydatki z tego tytułu należy traktować jako koszty kwalifikowane w momencie ich poniesienia należy uznać za nieprawidłowe.

Zgodnie z art. 14na Ordynacji podatkowej przepisów art. 14k-14n nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej:

1. z zastosowaniem art. 119a;
2. w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Interpretacja indywidualna wywołuje skutki prawnopodatkowe tylko wtedy, gdy rzeczywisty stan faktyczny sprawy będącej przedmiotem interpretacji pokrywał się będzie ze stanem faktycznym (opisem zdarzenia przyszłego) podanym przez Wnioskodawcę w złożonym wniosku. W związku z powyższym, w przypadku zmiany któregokolwiek elementu przedstawionego we wniosku opisu sprawy, udzielona odpowiedź traci swoją aktualność.

Interpretacja dotyczy stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę i stanu prawnego obowiązującego w dacie zdarzenia w przedstawionym stanie faktycznym a w przypadku interpretacji dotyczącej zdarzenia przyszłego stanu prawnego obowiązującego w dniu wydania interpretacji.

Stronie przysługuje prawo do wniesienia skargi na niniejszą interpretację przepisów prawa podatkowego z powodu jej niezgodności z prawem. Skargę wnosi się do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, ul. Prymasa S. Wyszyńskiego 2, 44-101 Gliwice, w dwóch egzemplarzach (art. 47 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi - tekst jedn.: Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, z późn. zm.) w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie albo aktu, o którym mowa w art. 3 § 2 pkt 4a (art. 53 § 1 ww. ustawy).

Jednocześnie, zgodnie art. 57a ww. ustawy, skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Skargę wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi (art. 54 § 1 ww. ustawy) na adres: Krajowa Informacja Skarbowa, ul. Teodora Sixta 17, 43-300 Bielsko-Biała.