

Tooling jako środek trwały dla celów podatkowych

Mikołaj Kondej

W praktyce gospodarczej często jedna maszyna może być używana do wytwarzania różnego rodzaju produktów. W takim wypadku w zależności od charakteru produkowanego towaru często zachodzi konieczność zastosowania specyficznych dla danego procesu produkcyjnego narzędzi, takich jak choćby formy czy wykrojniki. W praktyce gospodarczej narzędzia takie określa się często terminem tooling. W podmiotach gospodarczych często pojawiają się wątpliwości, w jaki sposób należy traktować wymienne narzędzia dla celów podatkowych. Problematyczne pozostaje w szczególności zagadnienie czy istnieje możliwość zakwalifikowania kosztów toolingu jako bezpośrednich kosztów uzyskania przychodu czy też narzędzia powinny być potraktowane dla celów podatkowych jako odrębny środek trwały lub ulepszenie maszyny. Artykuł zajmuje się omówieniem tego problemu na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych („CIT”).

Definicję środków trwałych dla celów podatkowych zawiera art. 16a ustawy o CIT. Zgodnie z jego brzmieniem środkami trwałymi podlegającymi amortyzacji są stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia budowlę, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu:

- o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok,
- wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą, lub
- oddane do używania na podstawie umowy najmu dzierżawy lub umowy leasingu.

Zgodnie z ustawą, w przypadku składników majątkowych, których wartość początkowa nie przekracza 3 500 zł, podatnik może rozpoznać wydatki poniesione na ich nabycie jednorazowo w miesiącu oddania ich do używania.

Na gruncie zacytowanych powyżej przepisów, nie budzi wątpliwości, że narzędzia, których koszt nie przekracza 3 500 zł lub, których przewidywany okres używania jest krótszy niż rok mogą być przez podatnika odpisane jednorazowo w koszty. Należy przy tym zwrócić uwagę, że w przypadku, jeżeli podatnik początkowo uzna, iż dane narzędzie będzie używane krócej niż rok, następnie jednak okaże się, iż jest ono używane przez okres dłuższy, a dodatkowo znajdą przesłanki do zaliczenia go do środków trwałych, podatnik będzie obowiązany dokonać korekty rozliczeń (poprzez wprowadzenie amortyzacji).

Problem pojawia się przy narzędziach, których wartość początkowa przekracza 3 500 zł, a przewidywany okres używania jest dłuższy niż rok. W takim przypadku powstaje wątpliwość czy należy je traktować, jako środek trwały i poddawać samodzielnej amortyzacji czy też wartość narzędzia powinna zostać uznana za ulepszenie maszyny. Wysunąć może też pogląd, że narzędzie nie jest środkiem trwałym ani ulepszeniem, a jego koszt powinien być zaliczony bezpośrednio do kosztów podatkowych.

Podstawowym zagadnieniem, które trzeba rozstrzygnąć, by prawidłowo zakwalifikować używane narzędzie jest stwierdzenie czy pozostaje one kompletne i zdatne do użytku, a w konsekwencji czy może być uznane za odrębny środek trwały. Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiują ani pojęcia kompletności, ani tego, co należy rozumieć przez zdatność do użytku. Na gruncie wykładni językowej można mówić, że z rzeczą kompletną i zdatną do użytku mamy do czynienia, jeżeli dany środek jest „zupełny”, „pozbawiony braków”, a przy tym „nadający się do gospodarczego wykorzystania”.

W praktyce prawno-podatkowej można spotkać się z tezami, że przymiot kompletności i zdatności do użytku jest niezależny od możliwości samodzielnego funkcjonowania danej rzeczy (tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 27 października 2010 r. ILPB4/423-122/10-4/DS i Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z 08 lipca 2008 r. I SA/Łd 98/08). Równocześnie jednak niektóre organy prezentują podejście przeciwne (por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 15 listopada 2006 r. I SA/Kr 1643/04) stojąc na stanowisku, że środek trwały zdatny do użytku to taki, który może samodzielnie działać.

Często prezentowany jest pogląd o tym, że kompletność i zdatność do użytku należy oceniać w kontekście tego, czy dana rzecz jest przeznaczona do współpracy z wieloma różnymi urządzeniami czy też dedykowana dla konkretnej maszyny (tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w piśmie z 27 października 2010 r. ILPB4/423-122/10-4/DS). Takie podejście, jak się wydaje, wywodzi się z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 września 2002 r. (I SA/Łd 2184/00), który stwierdził, iż drukarka stanowi odrębny środek trwały pod warunkiem, że może współpracować z wieloma różnymi urządzeniami.

Jako argument pomocniczy przy próbach klasyfikacji narzędzi jako środków trwałych często wysuwane są zapisy Klasyfikacji Środków Trwałych. Podatnicy we wnioskach o wydanie interpretacji wskazują, że skoro ustawodawca wymienia w klasyfikacji dany typ narzędzia jako odrębną kategorię środka trwałego to należy uznać, iż podlega on samodzielnej amortyzacji.

Słuszny wydaje się pogląd, że rzecz może być środkiem trwałym niezależnie od tego, czy może ona samodzielnie funkcjonować. Do wniosku takiego prowadzi wykładnia literalna – ustawodawca wśród kryteriów umożliwiających prawidłowe rozpoznanie rzeczy jako środka trwałego wymienia kompletność i zdatność do użytku, nie wskazując jednak, jako wymogu samodzielności. Jak wskazano wcześniej, trudno uznać wymienione pojęcia za tożsame. Do podobnych konkluzji prowadzi wykładnia systemowa zewnętrzna oparta na Klasyfikacji Środków Trwałych. Należy bowiem zwrócić uwagę, że w klasyfikacji ustawodawca wymienia jako kategorie środków trwałych przedmioty, których samodzielne funkcjonowanie jest często niemożliwe (np. przyczepy, wagony, formy). Do tożsamych wniosków prowadzi wykładnia systemowa wewnętrzna w oparciu o załącznik nr. 1 do ustawy o CIT zawierający wykaz rocznych stawek amortyzacyjnych.

Stwierdzenie, iż narzędzia mogą stanowić odrębny środek trwały nie rozwiązuje jednakże wszystkich problemów związanych z ich zaliczeniem w koszty podatkowe. Skoro bowiem uznajemy tooling za środki trwałe, pojawia się pytanie na jakich zasadach należy go amortyzować. W szczególności może pojawić się wątpliwość, czy fakt, że dane narzędzie używamy okresowo (np. dana forma jest używana w zależności od zgłaszanego przez klienta zapotrzebowania na produkt końcowy) powinien skutkować zawieszeniem dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Zgodnie z art. 16c ustawy o CIT amortyzacji nie podlegają, m.in. składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane. Przedmiotowy przepis, jak się wydaje, nie znajdzie zastosowania do przedstawionej sytuacji. Zgodnie z jego brzmieniem przesłanką warunkującą obligatoryjne zawieszenie amortyzacji jest bowiem całkowite zaprzestanie działalności, w której danych środek był używany. W orzecznictwie organów podatkowych powszechnie przyjmuje się, iż przejściowe zaprzestanie używania środka trwałego nie skutkuje koniecznością zaprzestania dokonywania od niego odpisów amortyzacyjnych (tak m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji z 7 marca 2011 r. ILPB4/423-343/10-2/MC i Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji z 19 listopada 2010 r. IPPB5/423-566/10-2/IŚ).

Podsumowując należy stwierdzić, iż istnieją argumenty za uznaniem, iż niektóre formy toolingu (tzn. narzędzia takie jak formy, wykrojniki) stanowią odrębny środek trwały podlegający samodzielnej amortyzacji. Takie stanowisko znajduje też potwierdzenie w wybranych orzeczeniach organów podatkowych. W związku z tym, że historycznie prezentowane było również podejście odmienne, w celu minimalizacji ryzyka podatkowego,

podatnik może zabezpieczyć się poprzez uzyskanie interpretacji statystycznej, a następnie wystąpienie do Ministra Finansów o wydanie wiążącej interpretacji indywidualnej.

STRESZCZENIE

Tooling jako środek trwały dla celów podatkowych (Mikołaj Kondej)

Artykuł omawia wybrane problemy związane z zaliczeniem do podatkowych kosztów uzyskania przychodów wydatków związanych z udostępnianiem własnych maszyn i narzędzi podmiotom trzecim (tzw. tooling). Autor koncentruje się na analizie dopuszczalności uznania toolingu za środek trwały. Przeprowadzona przez autora analiza została oparta na przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wybranych interpretacjach podatkowych oraz wyrokach sądów administracyjnych.

SUMMARY

Recognition of tooling as a fixed asset for tax purposes (Mikołaj Kondej)

The article discusses problems concerning the question of including in the tax deductible cost expenses related to the process of providing a third party with machinery as well as tools (tooling). The author focuses on the analysis of admissibility of tooling's recognition as fixed assets. The foregoing analysis has been based on provisions of the Personal and Company Income Tax Act, selected tax rulings as well as rulings of administrative courts.