

Ulga B+R jako pomoc publiczna na gruncie prawa unijnego

dr Michał Bernat, partner
radca prawny, doradca podatkowy
adiunkt w Centrum Europejskim Uniwersytetu Warszawskiego



A futuristic scene featuring a robotic hand with a glowing blue cube in its grasp. The hand is positioned over a dark, reflective surface that appears to be a circuit board or a similar technological interface, with various lights and patterns visible. The background is dark and out of focus, with some blurred lights and structures. A large, semi-transparent purple shape is overlaid on the right side of the image, containing the text.

Precedensowe wyroki NSA

Ulga B+R jako pomoc publiczna?

Wyrok z dnia 26 stycznia 2024 roku

II FSK 549/21

- **interpretacja indywidualna** w sprawie łącznego stosowania Ulgi B+R oraz zwolnienia strefowego (art. 17 ust. 1 pkt 34 oraz 34a Ustawy o CIT)
- szczególny przypadek wyczerpania limitu zwolnienia strefowego w trakcie roku podatkowego przez podatnika prowadzącego działalność badawczo-rozwojową na terenie objętym zwolnieniem
- art. 18d ust. 6 ustawy o CIT: podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnienia strefowego prawo do odliczenia kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania w ramach Ulgi B+R przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które *nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku w ramach zwolnienia strefowego*
- Dyrektor KIS oraz WSA rozstrzygnął sprawę na płaszczyźnie wykładni językowej; NSA poszerzył jednak swoją argumentację także o kwestie związane z prawem pomocy publicznej

Stanowisko NSA

W zakresie pomocy publicznej

ulga B+R stanowi pomoc publiczną w rozumieniu prawa unijnego - w zakresie inwestycji w infrastrukturę badawczo-rozwojową pomoc regionalna, w zakresie kosztów prac badawczych pomoc publiczna na działalność badawczo rozwojową w rozumieniu art. 25 GBER

dopuszczenie zastosowania przez podatnika – po przekroczeniu limitu zwolnienia strefowego - ulgi B+R w stosunku do kosztów uzyskania przychodu poniesionych uprzednio na terenie objętym zwolnieniem strefowym prowadziłoby do kumulacji pomocy publicznej w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych

w takim przypadku mogłoby dojść do przekroczenia limitu dopuszczalnej pomocy publicznej, a tym samym również do powstania obowiązku jej notyfikacji

celem art. 18d ust. 6 ustawy o CIT jest właśnie wyłączenie możliwości takiej nadmiernej kumulacji oraz zachowanie ograniczeń w udzielaniu pomocy publicznej wynikających z prawa unijnego

takie rozumienie przepisów o uldze B+R jest elementem wykładni funkcjonalnej, a zwłaszcza prounijnej, potwierdzającej dodatkowo wyniki uzyskane przez NSA w toku ścisłej językowej władni polskiej ustawy podatkowej

Wyrok NSA z dnia 20 sierpnia 2025 roku

II FSK 595/24

- wniosek podatnika o **zwrot nadpłaty** za 2021 rok, złożony wraz z korektą odnośnego zeznania podatkowego za ten rok
- kwestia kwalifikacji działalności podatnika jako prac rozwojowych w rozumieniu definicji ujętej w przepisach polskiej ustawy podatkowej w powiązaniu z przepisami Prawa o szkolnictwie wyższym i nauce –
 - działalność podatnika polegała na realizacji zamówień otrzymywanych od klientów podatnika na wykonanie określonych urządzeń w oparciu o posiadane już przez podatnika narzędzia i maszyny, z koniecznością pewnych adaptacji i ulepszeń
- Dyrektor KIS oraz WSA rozstrzygnął sprawę na płaszczyźnie wykładni językowej; NSA poszerzył swoją argumentację także o kwestie związane z prawem pomocy publicznej

Stanowisko NSA

W zakresie pomocy publicznej

ulga B+R stanowi pomoc publiczną w rozumieniu przepisów prawa unijnego

warunki udzielania pomocy tego rodzaju zostały określone w GBER

badając w okolicznościach konkretnej sprawy, czy czynności podejmowane przez podatnika mogą stanowić prace rozwojowe należy także sięgnąć do definicji prac rozwojowych zawartej w rozporządzeniu blokowym

wykładnia definicji pojawiających się w polskich przepisach podatkowych dotyczących ulgi B+R musi uwzględniać także treść przepisów rozporządzenia blokowego

w przeciwnym wypadku występowałoby ryzyko uznania działalności podatnika za prace badawczo-rozwojowe oraz udzielenia mu ulgi B+R (kwalifikowanej przez NSA jako pomoc publiczna) w granicach szerszych niż dopuszczone przepisami wyłączenia blokowego, a zatem udzielenia niedozwolonej pomocy publicznej wymagającej uprzedniej notyfikacji do Komisji Europejskiej

The background of the slide features a close-up, shallow depth-of-field photograph of several network cables. The cables are in various colors, including orange, yellow, and blue. A semi-transparent red overlay covers the right side and bottom of the image, creating a modern, tech-oriented aesthetic. The text is positioned on the left side, over the red overlay.

Ocena stanowiska NSA

Próba polemiki

Ocena stanowiska NSA

- zgodnie z wyraźnymi przepisami art. 18d Ustawy o CIT ulga B+R stanowi pomoc publiczną jedynie w ściśle określonych przypadkach dotyczących centrów badawczo-rozwojowych (dodatkowo przypadek pomocy *de minimis* w przypadku zwrotu gotówkowego)
- tak też uzasadnienie do projektu ustawy z dnia 9 listopada 2017 roku o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (druk sejmowy nr 1934 z dnia 12 października 2017 roku), która z dniem 1 stycznia 2018 roku wprowadziła do art. 18d Ustawy o CIT przepisy dotyczące pomocy publicznej:
 - „w celu zapewnienia zgodności z prawem europejskim, projekt zawiera zastrzeżenia o warunkach udzielania pomocy publicznej, bowiem **ulga dla centrów badawczo-rozwojowych (w części dotyczącej osobnego katalogu kosztów kwalifikowanych oraz w części pochodzącej z podwyższenia limitu ogólnego katalogu kosztów kwalifikowanych o 50 punktów procentowych) będzie pomocą publiczną, udzielaną zgodnie z rozporządzeniem Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu**”.
- NSA pominął zatem wskazania polskiego ustawodawcy

Ocena stanowiska NSA

- niemniej, pojęcie pomocy publicznej (art. 107 ust. 1 TFUE) ma charakter **autonomicznego pojęcia prawa unijnego**, do którego interpretacji uprawnione są zarówno sądy unijne i krajowe (przy zachowaniu **nadrzędnej roli sądów unijnych** oraz z zastrzeżeniem **kompetencji Komisji**)
- władze krajowe nie mają kompetencji, by ostatecznie rozstrzygnąć - czy to w drodze aktu administracyjnego czy to nawet w drodze aktu legislacyjnego - o kwalifikacji określonego środka jako stanowiącego lub nie pomoc publiczną w rozumieniu prawa unijnego
- w tym zakresie ocena należy ostatecznie do sądów unijnych i krajowych
- stanowisko NSA powinno zatem zostać poddane ocenie nie tyle na gruncie jego zgodności lub nie z przepisami art. 18d Ustawy o CIT, co na gruncie jego zgodności z przepisami prawa unijnego, w tym art. 107 ust. 1 TFUE oraz rozporządzenia blokowego

Ocena stanowiska NSA

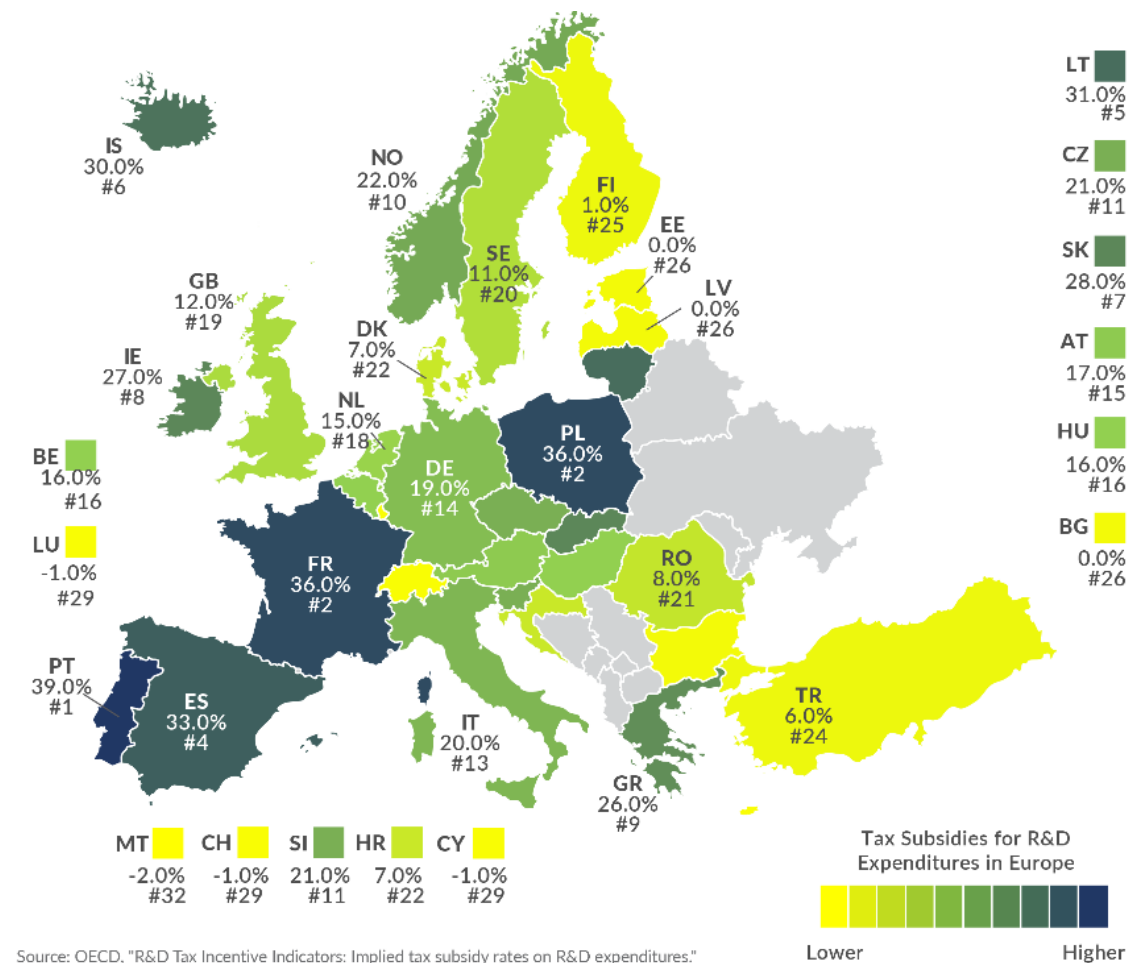
- w przypadku podatków o generalnym zakresie i charakterze, takich jak polski podatek dochodowy od osób prawnych, selektywność środków fiskalnych bada się w oparciu o **test trzystopniowy** (*three-step analysis*), w ramach którego:

- w pierwszej kolejności określany jest tak zwany **normalny system odniesienia** (*reference system*), czyli zwykły poziom opodatkowania danym podatkiem
- następnie ustalane jest, czy badany środek stanowi **odstępstwo *prima facie*** od tak ustalonego systemu odniesienia, a następnie
- w ostatnim kroku tego testu badane jest, czy takie odstępstwo *prima facie* może być **uzasadnione wewnętrzną logiką** badanego ustalonego systemu odniesienia

- ulga B+R pozwala określonej grupie podatników, spełniających przesłanki ujęte w art. 18d Ustawy o CIT, na znaczące obniżenie lub nawet całkowitą eliminację ich zobowiązania w podatku dochodowym
- teoretycznie można byłoby zatem twierdzić, że Ulga B+R stanowi pewne odstępstwo od zwykłych zasad opodatkowania CIT, a zatem przynajmniej *prima facie* ma charakter selektywny – w takim przypadku konieczne byłoby jednak dodatkowo ustalenie, czy ta selektywność *prima facie* znajduje uzasadnienie w wewnętrznej logice polskiego CIT

Ocena stanowiska NSA

- podatnicy korzystający z ulgi B+R stanowią liczną, jak na polskie warunki, grupę podatników
- wartość uzyskiwanej przez nich ulgi jest istotna z punktu widzenia systemu podatkowego państwa
- według dostępnych danych MF z ulgi B+R w 2023 roku skorzystało 3.552 podatników, dokonując w ramach tej ulgi odliczenia od dochodu kosztów kwalifikowanych w kwocie 9,02 mld PLN
- także w ujęciu międzynarodowym zakres dostępnej w Polsce ulgi B+R oraz innych podobnych narzędzi czyni Polskę państwem o jednym z najwyższych w Europie poziomów zachęt fiskalnych na działalność badawczo-rozwojową (porównywalne z Francją i Hiszpanią)



Ocena stanowiska NSA

Praktyka Komisji

Niemniej, w praktyce Komisji od dekad pojawia się pogląd, że ulgi podatkowe mające identyczne zastosowanie do wszystkich podatników nie mają przymiotu selektywności.



Praktyka Komisji

- środki podatkowe, które są dostępne dla wszystkich podmiotów gospodarczych działających w Państwie Członkowskim, są w zasadzie środkami ogólnymi. Środki muszą być faktycznie dostępne dla wszystkich firm na równych prawach i nie mogą być zmniejszane co do zakresu, na przykład poprzez uznaniowe decyzje państwa dotyczące ich przyznawania lub poprzez inne czynniki, które ograniczają ich praktyczne skutki
- Poniższe środki nie tworzą pomocy publicznej, pod warunkiem, że mają takie samo zastosowanie do wszystkich firm i do produkcji wszystkich towarów:
 - środki podatkowe czysto formalnej natury (na przykładu ustalenie stawki podatkowej, reguły amortyzacji i reguły dotyczące ponoszenia strat; przepisy przeciwdziałające podwójnemu opodatkowaniu albo unikaniu opodatkowania)
 - środki spełniające cele ogólnej polityki gospodarczej poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych związanych z pewnymi kosztami produkcji (**badania i rozwój (R&D)**, środowisko, szkolenia, zatrudnienie)

Praktyka Komisji

- Fakt, że niektóre firmy albo sektory odnoszą korzyści większe niż inne z tytułu niektórych z tych środków podatkowych, niekoniecznie oznacza, że wchodzą one w zakres reguł konkurencji rządzących pomocą publiczną.
- Środki zaprojektowane dla zmniejszenia opodatkowania pracy przeznaczone dla wszystkich firm mają względnie większy skutek w przemysłach pracochłonnych niż w przemysłach kapitałochłonnych, ale niekoniecznie tworzą pomoc publiczną.



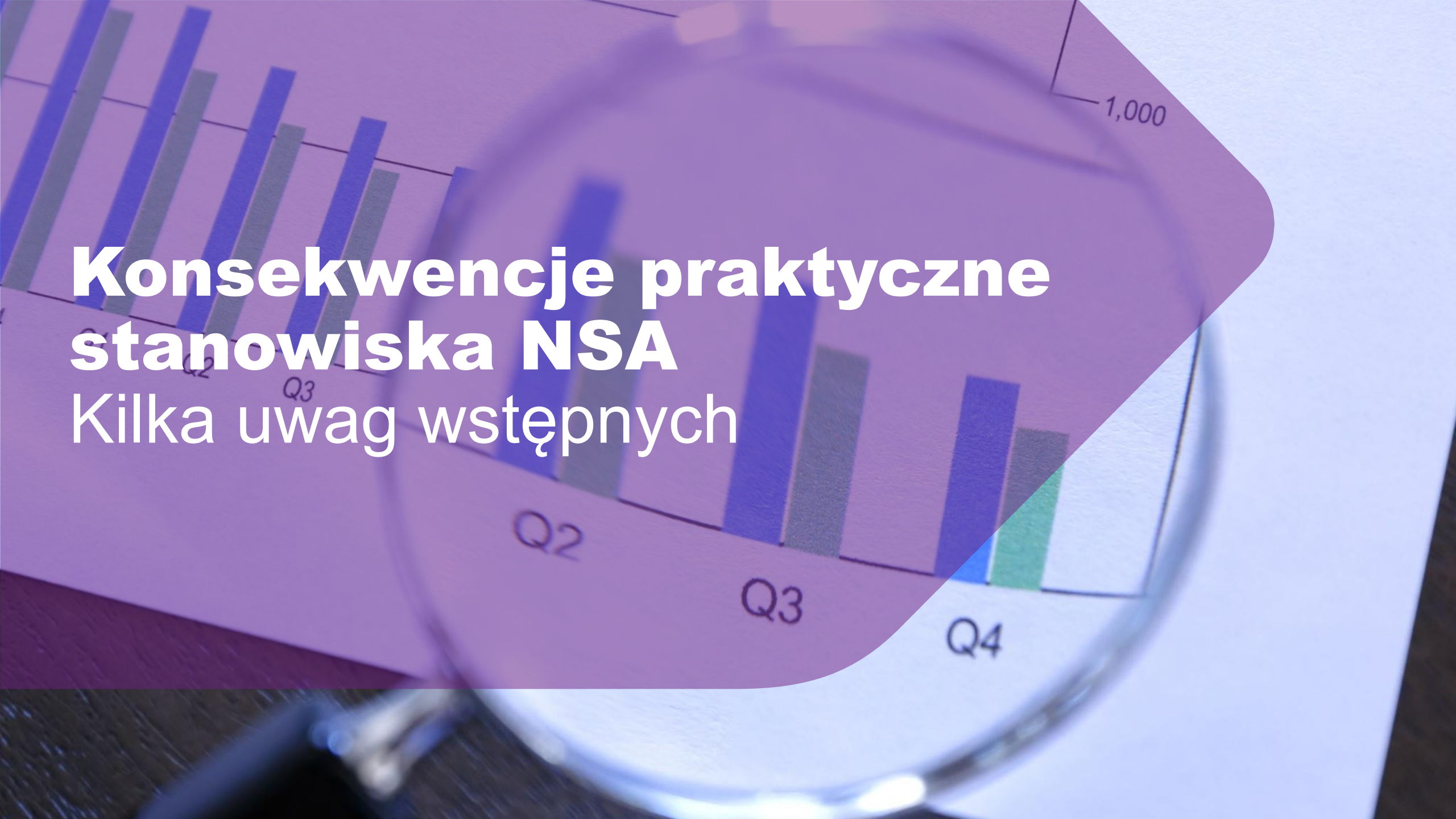
Podobnie **zachęty podatkowe dla inwestycji w środowisko, R&D albo szkolenia** faworyzują jedynie firmy, które podejmują taką inwestycję, ale również niekoniecznie tworzą pomoc publiczną.

obwieszczenie Komisji z 1998 roku w sprawie stosowania reguł pomocy publicznej do środków związanych z bezpośrednim opodatkowaniem działalności gospodarczej

Praktyka Komisji

- jednym z głównych kryteriów jest selektywność zachęty podatkowej na działalność badawczo-rozwojową. **Zachęta podatkowa na działalność badawczo-rozwojową jest uważana za selektywną, jeśli jej potencjalni beneficjenci są ograniczeni, zwłaszcza pod względem wielkości (np. do MŚP), lokalizacji lub sektora, i jako taka prawdopodobnie stanowi pomoc państwa.**
- Środki w zakresie podatków bezpośrednich, które realizują ogólne cele polityki gospodarczej poprzez zmniejszenie obciążeń podatkowych związanych z pewnymi kosztami produkcji (**w tym kosztami prac badawczo-rozwojowych**), zazwyczaj nie stanowią pomocy państwa, jeśli mają zastosowanie bez rozróżnienia do wszystkich firm i do produkcji wszystkich towarów i usług.





Konsekwencje praktyczne stanowiska NSA

Kilka uwag wstępnych

Konsekwencje praktyczne stanowiska NSA

- w przypadku uznania jej za formę pomocy publicznej ulga B+R nie byłaby objęta wyłączeniem z obowiązku notyfikacji określonym w rozporządzeniu blokowym
- w przypadku podatników innych niż centra badawczo-rozwojowe nie zostały spełnione określone w rozporządzeniu blokowym przesłanki dla objęcia pomocy publicznej wyłączeniem z obowiązku notyfikacji
 - Polska nie zawiadomiła Komisji o udzielaniu pomocy publicznej w ramach ulgi B+R także poza przypadkami wprost wskazanymi w artykule 18d Ustawy o CIT
 - w stosunku do podatników innych niż centra badawczo-rozwojowe nie przewidziano w art. 18d ustawy o CIT osobnych wymogów zapewniających zgodność udzielanej im zachęty z wyłączeniem blokowym.
- zgodnie natomiast z orzecznictwem sądów unijnych rozporządzenie blokowe winno być interpretowane w sposób ścisły - dla objęcia danego środka pomocowego zakresem tego rozporządzenia konieczne jest rygorystyczne spełnienie wszystkich przesłanek w nim określonych, w tym nawet przesłanek drugorzędnych lub mających charakter ściśle formalnych
 - wyrok TSUE z dnia 5 marca 2019 roku w sprawie *Eesti Pagar*, C-349/17, par. 60
 - wyrok TSUE z dnia 21 lipca 2016 roku w sprawie *Dilly's Wellnesshotel*, C-493/14, par. 37, 47 oraz 51

Konsekwencje praktyczne stanowiska NSA

- Komisja mogłaby uznać, że wszyscy podatnicy (poza CBR), którzy skorzystali z ulgi B+R otrzymali **niezgodną z prawem unijnym pomoc publiczną**, która wymagałaby badania przez Komisję co do jej zgodności z rynkiem wewnętrznym (na podstawie odnośnych wytycznych w sprawie pomocy publicznej na R&D&I – obecnie *Zasady ramowe pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną z 2022 roku*)
 - intensywność pomocy zgodnie z tymi wytycznymi nie przekracza jednak 100%, a zazwyczaj jest niższa
- w przypadku negatywnego wyniku takiego badania Komisja mogłaby teoretycznie nakazać Polsce uzyskanie od wszystkich tych podatników **zwrotu otrzymanej przez nich pomocy publicznej wraz z odsetkami** ustalonymi zgodnie z zasadami dotyczącymi pomocy publicznej
- niezależnie od powyższego, bezpośrednio w poszczególnych postępowaniach krajowych, w tym interpretacyjnych, nadpłatowych oraz wymiarowych, organy podatkowe mogłyby **odmówić zastosowania ulgi B+R** stanowiącej pomoc publiczną przyznaną z naruszeniem obowiązku notyfikacji
- zagadnienia dotyczące **kumulacji ulgi B+R z różnymi innymi formami pomocy publicznej**, w tym na przykład z dotacjami, włączając dofinansowanie udzielane ze środków unijnych
- problemy o charakterze formalnym (na przykład SUDOP)

Konsekwencje praktyczne stanowiska NSA

- podobne wątpliwości w odniesieniu do ulgi na innowacyjnych pracowników, IP Box czy ulg Polskiego Ładu
- zmiany w otoczeniu podatkowym zmniejszające atrakcyjność polskich zachęt podatkowych (Filar 2)
- działania mitygujące ryzyko podatkowe:
 - indywidualne interpretacje podatkowe (choć brak ochrony na poziomie unijnym)
 - pytanie prejudycjalne



Dziękuję za uwagę

dr Michał Bernat, partner
radca prawny, doradca podatkowy
adiunkt w Centrum Europejskim Uniwersytetu Warszawskiego

