

- **Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako forma pomocy publicznej – dr Michał Bernat, adiunkt w Centrum Europejskim Uniwersytetu Warszawskiego, radca prawny, doradca podatkowy oraz partner w Dentons**

Wyrok NSA z 20 sierpnia 2024 r., II FSK 595/24

Ulga na prace badawczo-rozwojowe stanowi pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 i 108 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Zauważyć należy, że ulga na prace badawczo-rozwojowe stanowi pomoc publiczną w rozumieniu art. 107 i 108 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz. U.2004.90.864/2). W rozporządzeniu Komisji Europejskiej z 17 czerwca 2014 r. uznającym niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (...) zawarto warunki odnoszące się tego rodzaju pomocy, służącej wzmocnieniu innowacyjności gospodarki (...). Zdefiniowano w nim pojęcia, pozwalające na rozpoznanie działań, których wsparcie przez państwo jest dozwolone i nie narusza zasad działania rynku (...).

Definicje działalności badawczo-rozwojowej, zawarte w art. 4a pkt 26-28 u.p.d.o.p. w zw. z art. 4 ust. 2 i 3 p.s.w.n. odpowiadają swoim zakresem przepisom Rozporządzenia KE. Dokonując ich wykładni należy mieć na względzie, że objęcie ulgą B+R innych niż wymienione w rozporządzeniu prac będzie skutkowało udzieleniem niedozwolonej pomocy publicznej lub wymagać będzie notyfikacji takiej pomocy. (...)

O ile każde prace rozwojowe stanowią innowacje, tak nie każde działanie podjęte w celu wprowadzenia innowacji stanowi tego rodzaju prace. Działalność innowacyjna jest pojęciem szerszym od prac badawczo-rozwojowych. Ta pierwsza obejmuje całokształt działań naukowych, technicznych, organizacyjnych, finansowych i komercyjnych, które rzeczywiście prowadzą lub mają w zamierzeniu prowadzić do wdrażania innowacji. Mianem innowacyjnych określa się także wszelkie zmiany, które pociągają za sobą korzyść ekonomiczną. Obejmuje także działania nie wchodzące w zakres prac badawczo-rozwojowych. Są to m.in. późne etapy działalności rozwojowej na potrzeby fazy przedprodukcyjnej, produkcji i dystrybucji czy prace rozwojowe o mniejszym stopniu nowości, uzyskanie nowych koncepcji produktów, procesów, metod marketingowych lub zmian organizacyjnych poprzez relacje z użytkownikami, swoje zdolności do prowadzenia prac projektowo-rozwojowych. (...)

Przywołane okoliczności, wynikające z opisów projektów załączonych do akt sprawy, wskazują na to, że już na wstępie prac znany był wynik, jaki chciano osiągnąć i że spółka już na etapie przyjmowania zamówienia zakładała, że będzie w stanie zaprojektować i wykonać narzędzie, wykorzystując dotychczasową wiedzę i park maszynowy. Działania innowacyjne (jak przykładowo ustalenie kolejności operacji, wybór metodologii wykonania danego narzędzia) zaliczyć należy do działań przedprodukcyjnych, związanych z dostosowaniem narzędzia do indywidualnych potrzeb klienta. Wykonywanie zamówień klienta na spełniające określone wymogi zamawiającego narzędzia może zatem stanowić prace badawcze, ale wyłącznie wówczas, gdy będzie to narzędzie w sposób znaczący różniące się od dotychczas wytwarzanych. Z opisów narzędzi ta znacząca różnica między dotychczas wykonywanymi zamówieniami a projektami, które zdaniem strony dokumentują prace badawcze zdaniem sądu nie wynika. Opisane w dokumentach wyniki wskazują na pewne ulepszenia, ale nie pozwalają na stwierdzenie, że są to istotne i znaczące różnice w odniesieniu do dotychczas stosowanych rozwiązań. (...)

Prace nad projektami i wytworzeniem narzędzia prowadzili pracownicy spółki, w tym inżynierowie i technologowie. Wytworzone narzędzia niewątpliwie były narzędziami nowymi, dostosowanymi do indywidualnych wymagań zamawiającego. Z wyników badań nie wynika jednak, że były to narzędzia znacząco odmienne lub znacząco ulepszone w stosunku do innych narzędzi produkowanych przez skarżącą, jeśli chodzi o ich konstrukcję czy zastosowanie. Nie

wynika to także z kart przeglądu projektów, napotykanymi trudnościami i dokonywaniem zmian. W istocie zatem trudno uznać, że wynik prac polegających na wytworzeniu narzędzia był nieprzewidywalny (co do czasu ich trwania, zasobów niezbędnych do jego realizacji) w momencie rozpoczęcia prac. Przeczy temu zresztą przyjęcie zlecenia na jego wykonanie, a zatem założenie na tym etapie, że tego rodzaju narzędzie może być wykonane przez skarżącą. Zwrócić należy uwagę, że jeżeli wykonanie projektu zostaje powierzone wykwalifikowanym specjalistom, to z reguły nie ma niepewności co do wyniku projektu (...). Spółka takich specjalistów zatrudniała, jest firmą specjalistyczną zajmującą się produkcją tego rodzaju narzędzi i znaną na rynku. Skarżąca dysponowała także oprzyrządowaniem niezbędnym do wykonywania tego typu zleceń. Sporządzenie projektów narzędzia i próbnego egzemplarza narzędzia było zatem możliwe przy użyciu już posiadanego parku maszynowego. Oczywiście przesłanką skorzystania z ulgi B+R nie jest poniesienie wydatków, o których mowa w art. 18d ust. 1 pkt 2-5 u.p.d.o.p. Jednak wówczas należy wykazać, że wynik działań spółki doprowadził do powstania rezultatu znacząco różnego od dotychczas osiągniętych, twórczego.

Tymczasem, jak wskazano wyżej, z opisów projektów nie wynika, jaki zasób wiedzy został wykorzystany, przekształcony czy połączony w twórczy sposób przez skarżącą (jej pracowników) i w jaki sposób wynik tych prac może być odtworzony (wykorzystany), także poza spółką. Z tych powodów należy uznać, że o ile spółka prowadziła działalność innowacyjną, o tyle powstające w jej wyniku narzędzia nie były wytworzone w ramach prac badawczych.

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 26 stycznia 2024 r., sygn. akt II FSK 549/21

Przepisy

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jednolity: Dz. U. z 2023 r., poz. 2805, ze zm.)

Art. 18d.

1. 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.

2. 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 podmiot, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego 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 powiązany z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 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 powiązany z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 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.

2a. 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.

3. 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.

3a. W przypadku podatników posiadających status centrum badawczo-rozwojowego, o którym mowa w art. 17 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2474), za koszty kwalifikowane, oprócz kosztów wymienionych w ust. 2-3, uznaje się także:

1) dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;

2) koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek, uzyskanych od podmiotów innych niż wymienione w ust. 2 pkt 3

na warunkach rynkowych i wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

3b. W przypadku, o którym mowa w ust. 3a pkt 1, jeżeli tylko część budowli, budynku lub lokalu jest wykorzystywana w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, za koszty kwalifikowane uznaje się odpisy amortyzacyjne w wysokości ustalonej od wartości początkowej budowli, budynku lub lokalu odpowiadającej stosunkowi powierzchni użytkowej wykorzystywanej w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej do ogólnej powierzchni użytkowej tej budowli, tego budynku lub lokalu.

3c. Wysokość kosztów kwalifikowanych, o których mowa w ust. 3a, nie może przekroczyć 10% przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych podatnika, o którym mowa w ust. 3a, osiągniętych w roku podatkowym.

3d. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, będących mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, odliczenie kosztów kwalifikowanych wskazanych w ust. 3a oraz 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 2-5, ust. 2a i 3, natomiast w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a, odliczenie kosztów kwalifikowanych wskazanych w ust. 3a oraz 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 2-4a, ust. 2a i 3:

1) jest dokonywane zgodnie z art. 5 ust. 1 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. UE L 187 z 26.06.2014, str. 1, z późn. zm.), zwanego dalej "rozporządzeniem nr 651/2014", w formie i na warunkach, o których mowa w art. 5 ust. 2 lit. d rozporządzenia nr 651/2014;

2) stanowi pomoc, o której mowa w art. 25 lub art. 28 rozporządzenia nr 651/2014;

3) podlega kumulacji na zasadach określonych w art. 8 rozporządzenia nr 651/2014.

3e. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, odliczenie:

1) kosztów wskazanych w ust. 3a oraz 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 2-4a, ust. 2a i 3 w przypadku, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. i rozporządzenia nr 651/2014,

2) 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 5, dokonane przez podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców, w przypadku, o którym mowa w art. 4 ust. 1 lit. 1 rozporządzenia nr 651/2014,

– stanowi pomoc indywidualną podlegającą notyfikacji Komisji Europejskiej, która może być udzielona po zatwierdzeniu przez Komisję Europejską.

3f. W przypadku podatników, o których mowa w ust. 3a, kwota, o którą został pomniejszony w roku podatkowym podatek dochodowy z tytułu odliczenia:

1) kosztów wskazanych w ust. 3a oraz 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 2-4a, ust. 2a i 3, nie może przekroczyć dwukrotności kwot wymienionych w art. 4 ust. 1 lit. i rozporządzenia nr 651/2014;

2) 100% kosztów wskazanych w ust. 2 pkt 5, nie może przekroczyć dwukrotności kwoty wymienionej w art. 4 ust. 1 lit. 1 rozporządzenia nr 651/2014.

3g. Intensywność pomocy publicznej nie może przekroczyć wartości określonych w:

1) art. 25 ust. 5-7 rozporządzenia nr 651/2014 - w przypadku pomocy, o której mowa w ust. 3e pkt 1;

2) art. 28 ust. 3 i 4 rozporządzenia nr 651/2014 - w przypadku pomocy, o której mowa w ust. 3e pkt 2.

3h. Podatnik, o którym mowa w ust. 3a, nie może dokonywać odliczeń, o których mowa w ust. 3d, w przypadku gdy:

- 1) znajduje się w trudnej sytuacji ekonomicznej, o której mowa w art. 2 pkt 18 rozporządzenia nr 651/2014;
 - 2) ciąży na nim obowiązek zwrotu pomocy wynikający z wcześniejszej decyzji Komisji Europejskiej uznającej pomoc za niezgodną z prawem i ze wspólnym rynkiem.
- 3i. Podatnik, o którym mowa w ust. 3a, korzystający z odliczenia, o którym mowa w ust. 1, stanowiącego pomoc publiczną, jest obowiązany do przedstawienia naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu w sprawach podatku dochodowego, w terminie złożenia zeznania podatkowego, informacji, o których mowa w art. 37 ust. 5 ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej.
- 3j. Odliczenie, o którym mowa w ust. 3d, jest dokonywane w okresie stosowania rozporządzenia nr 651/2014.
- 3k. Do kosztów kwalifikowanych stanowiących odpisy amortyzacyjne od środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych przepisu art. 16 ust. 1 pkt 48 nie stosuje się.
4. Koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań podstawowych podlegają odliczeniu wyłącznie pod warunkiem, że badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z podmiotem, o którym mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.
5. Koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.
- 5a. W razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w ust. 5, podatnik jest obowiązany w zeznaniu, o którym mowa w art. 27, składanym za rok podatkowy, w którym wystąpiły te okoliczności, do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę dokonanych odliczeń, które zostały mu zwrócone, a w razie poniesienia straty - do jej zmniejszenia o tę kwotę.
6. Podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a, prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie tych przepisów.
7. Kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:
- 1) w przypadku gdy podatnik, o którym mowa w ust. 3a, jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców - 200% kosztów, o których mowa w ust. 2-3a;
 - 2) w przypadku pozostałych podatników, o których mowa w ust. 3a - 200% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1-4a i ust. 2a-3a, oraz 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 5;
 - 3) w przypadku pozostałych podatników - 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 2-5, ust. 2a i 3, oraz 200% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i 1a.
8. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. W przypadku gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo 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. Dokonując odliczenia, o którym mowa w zdaniu drugim, uwzględnia się kwoty pomniejszeń, o których mowa w art. 18db ust. 1.
9. Przepisu ust. 8 zdanie drugie i trzecie nie stosuje się, jeżeli podatnik wykaże w zeznaniu kwotę przysługującą mu zgodnie z art. 18da.

Główne problemy

1. Obecna kwalifikacja ulgi B+R na gruncie przepisów o pomocy publicznej w świetle regulacji ustawowej oraz praktyki polskich organów.
2. Przesłanki wystąpienia fiskalnej pomocy publicznej.
3. Kwalifikacja ulgi B+R na gruncie prawa unijnego.
4. Konsekwencje ewentualnego uznania ulgi B+R w pełnym zakresie za formę pomocy publicznej.