

**Marcin Jędrysiak<sup>1</sup>**

**Podatnik prowadzący prace badawczo-  
-rozwojowe polegające na wytworzeniu  
wartości niematerialnej i prawnej i jego  
potencjalna dyskryminacja na gruncie obecnie  
funkcjonujących przepisów ustawy o podatku  
dochodowym od osób prawnych**

**Streszczenie:**

Artykuł poświęcony jest uldze na prace badawczo-rozwojowe funkcjonującej w Polsce od 1 stycznia 2016 roku. Regulacja ta ma na celu stworzenie korzystniejszych warunków dla działalności innowacyjnej.

Wprowadzone przez polskiego ustawodawcę przepisy obarczone są jednak pewnymi wadami. Związane są one w szczególności z faktem niedostosowania tych przepisów do potrzeb podatników, których działania badawczo-rozwojowe mają na celu wytwarzanie dóbr niematerialnych bądź usług. Podatnicy tacy mogą mieć problem z preferencyjnym rozliczeniem kosztów oraz z zastosowaniem samej ulgi na prace-badawczo rozwojowe. Wynika to w dużej mierze z faktu, że polski ustawodawca wymaga, by wytworzenie wartości niematerialnej i prawnej zakończyło się sukcesem i nie przewiduje możliwości rozliczenia w drodze odpisów amortyzacyjnych wartości wytworzonych we własnym zakresie.

W artykule poddano powyższe problemy analizie w oparciu o materiał normatywny oraz poddano pod rozagę możliwe sposoby rozwiązania tych problemów na gruncie obecnie obowiązujących przepisów.

**Słowa kluczowe:** prawo podatkowe, podatek dochodowy od osób prawnych, ulga podatkowa, prace badawcze, prace rozwojowe, wartość niematerialna i prawna

<sup>1</sup> Doktorant na Katedrze Doktryn Politycznych i Prawnych Wydziału Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego.

## 1. Wstęp

Od 1 stycznia 2016 r. w polskim systemie prawnym funkcjonuje ustawa o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności<sup>2</sup>. Wspomniany akt normatywny wprowadził do polskiego ustawodawstwa podatkowego szereg nowych uregulowań poświęconych wspieraniu innowacyjności. Pewne zmiany wprowadzono w zakresie przepisów o szkolnictwie wyższym czy Polskiej Akademii Nauk. Najwięcej miejsca i uwagi poświęcono jednak nowelizacjom ustaw podatkowych, co jest całkowicie zrozumiałe z punktu widzenia doniosłości tego zagadnienia z punktu widzenia działalności gospodarczej.

Jak wskazuje samo uzasadnienie projektu ustawy<sup>3</sup>, celem zmian jest usunięcie wielu istotnych barier prawnych napotykanych przez polskie instytucje naukowe, a także stworzenie zachęt fiskalnych dla przedsiębiorstw do podejmowania większego ryzyka. W tym celu zaproponowano m.in.:

- a) wprowadzenie i ujednoczenie definicji działalności badawczej i rozwojowej dla potrzeb rachunkowych i podatkowych, korzystając z pojęć zawartych w ustawie o zasadach finansowania nauki i mając na uwadze, że w przyszłości powinny być ujęte w obu aktach niezależnie, aby zagwarantować większą stabilność prawa podatkowego;
- b) wliczanie w koszty uzyskania przychodów wydatków poniesionych na działalność badawczą i rozwojową bez względu na końcowy wynik tej działalności;
- c) ustalenie przychodu jako podstawy odliczenia kosztów na badawczą i rozwojową;
- d) zróżnicowanie wsparcia ze względu na wielkość przedsiębiorstw – mikro, małe i średnie przedsiębiorstwa mogłyby dodatkowo odliczyć kwotę stanowiącą 50% poniesionych na prace badawcze i rozwojowe wydatków, podczas gdy duże przedsiębiorstwa 20%;
- e) zniesienie dotychczasowo funkcjonującej ulgi na nabycie nowych technologii<sup>4</sup>.

Zamierzenia te stały się podstawą do wypracowania nowego modelu ulgi na prace badawczo rozwojowe.

## 2. Rozwiązania wprowadzone przez ustawę o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności

Mechanizm działania wspomnianej ulgi został uregulowany w art. 18d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>5</sup>. Zgodnie z tym przepisem, do podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, odlicza się koszty uzyskania przychodów

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz.U. 2015 poz. 1767).

<sup>3</sup> Druk sejmowy nr 3286 (Sejm VII kadencji), <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3286>, 20.10.2016, s. 2.

<sup>4</sup> *Ibidem*, s. 6.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2014 nr 0 poz. 851 z późn. zm.), dalej także: updop. W artykule wzięto pod uwagę uregulowania jedynie przepisy updop, jednak analogiczne uregulowania znaleźć można także w przepisach ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – uldze poświęcony jest art. 26e tej regulacji.

poniesione przez podatnika na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”. Możliwe kategorie kosztów kwalifikowanych zostały wprost wymienione w ustawie. Procentowo wyznaczona granica możliwego odliczenia zależy od wielkości przedsiębiorstwa. Ponadto przewiduje się większe odliczenia dla wydatków wynikających z zatrudnienia na umowę o pracę pracownika w celu prowadzenia przez niego prac badawczo-rozwojowych (30%). Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. W przypadku jednak 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 trzy lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Do ustawy wprowadzono także definicję prac badawczo-rozwojowych oraz z osobna: prac badawczych i prac rozwojowych. Działalność badawczo-rozwojowa oznacza, zgodnie z art. 4a pkt. 28 updop, 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. W ramach tej definicji zwrócić uwagę na należy na przesłanki twórczości oraz systematyczności prac<sup>6</sup>. Określenie znaczenia terminu „twórczość” może być formułowane z pomocą definicji utworu z ustawy o prawie autorskim oraz prawach pokrewnych<sup>7</sup>. Zgodnie z nimi, za utwór uważa się każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia. Postać utworu może być bardzo różnorodna i nie jest w żaden sposób ograniczana za pomocą zamkniętego katalogu<sup>8</sup>. Rozwiązanie takie daje z pewnością pewne wskazówki oraz intuicję znaczeniową dotyczącą rozpoznania cechy „twórczości”. Ze względu jednak na przyjmowany niekiedy w polskiej literaturze przedmiotu<sup>9</sup> oraz orzecznictwie<sup>10</sup> pogląd o autonomicznym charakterze prawa podatkowego, warto nie przydawać definicji z ustawy o prawach autorskich charakteru innego niż pomocniczy. Ponadto, zanim sięgniemy do wykładni systemowej, konieczne jest odniesienie się do wykładni językowej i do dyrektywy nakazującej odniesienie się do potocznego znaczenia danego słowa<sup>11</sup>, często utożsamianego z rozumieniem słownikowym<sup>12</sup>. Według słownika języka polskiego

<sup>6</sup> A. Pałys, P. Borowiec, *Zmiany we wspieraniu innowacyjności w Polsce – czy na pewno na lepsze?*, Przegląd Podatkowy nr 4 (2016), s. 44.

<sup>7</sup> *Ibidem*.

<sup>8</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. 1994 nr 24 poz. 83).

<sup>9</sup> Zob. C. Kosikowski *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, Przegląd Podatkowy nr 7 (2006), s. 8 i nast.; M. Koszowski, *Autonomia prawa podatkowego – za i przeciw*, Przegląd Prawa Publicznego, 11 (2013), s. 47 i nast.

<sup>10</sup> Zob. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FPS 3/11, Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 czerwca 2015 r., sygn. akt I FSK 389/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>11</sup> L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 89–93.

<sup>12</sup> A. Bielska-Brodziak, *Wykładnia językowa według orzecznictwa sądów administracyjnych*, Toruński Rocznik Podatkowy 2008, s. 9.

„twórczy” to tyle co „1. mający na celu tworzenie; odkrywcy, kreatywny; 2. będący wynikiem tworzenia; 3. dotyczący, skupiający twórców”<sup>13</sup>. Takie znaczenie słownikowe nie ogranicza formy twórczego efektu. Wobec możliwości dosyć intuicyjnego zrozumienia intencji ustawodawcy, jej spełnienie nie powinno być trudne do uzasadnienia.

Po drugie, prace te muszą być prowadzone systematycznie. „Należy przez to rozumieć nie tylko bieżące prowadzenie prac badawczo-rozwojowych rozpoczętych w przeszłości, ale także rozpoczęcie działalności w tym zakresie przy założeniu, iż podatnik w przyszłości planuje wykonywać tego rodzaju prace”<sup>14</sup>. Wydaje się, że systematyczność ma jednak wymiar nie tylko temporalny, ale i jakościowy: systematyczność odnieść należy także do pewnego zorganizowania procesu prac badawczo-rozwojowych, uniknięcie jego losowego i przypadkowego charakteru, co jest pewnym rozwinięciem wskazanego w cytacie „planowania” działania. Poszczególne elementy prac badawczych lub rozwojowych powinny wskazywać na pewną logiczną ciągłość, ukierunkowaną na osiągnięcie określonego celu. Zwieńczeniem tych prac powinno być zwiększenie zasobów wiedzy lub wykorzystanie zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Działalność ta może być prowadzona przez podatnika bądź też przez niego zlecona innym podmiotom<sup>15</sup>.

Prace rozwojowe, według ustawowej definicji (określonej w art. 4a ust. 28 updog), 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 za prace rozwojowe uważa się:

- 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.

Wprowadzono także definicję prac naukowych (art. 4a pkt 27). Wśród nich wymienia się 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); badania stosowane (prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce) oraz badania

<sup>13</sup> <http://sjp.pl/tw%C3%B3rczy>, 26.10.2016.

<sup>14</sup> A. Pałys, P. Borowiec, *op.cit.*, s. 44.

<sup>15</sup> P. Małecki, M. Mazurkewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość*, Warszawa 2016, s. 129-130.

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).

Definicje te wskazują na celowy efekt wszystkich tych badań: nie musi on być koniecznie zakończony sukcesem, jednak prace czy badania muszą mieć na względzie perspektywę powstania nowego produktu, procesu, usługi, ulepszenia bądź zwiększenia określonej wiedzy. By dowieść istnienia prac badawczych, rozwojowych czy naukowych konieczne jest więc wskazanie jakiegoś docelowego finału tych prac w określonej postaci. Postać ta jest dużo trudniejsza do wykazania w przypadku badań mających na celu stworzenie usług bądź praw niematerialnych niezakończonych sukcesem. Nadmienić należy, że koszty prac badawczo-rozwojowych podatnicy muszą wyodrębnić w ewidencji, zaś koszty kwalifikowane wykazać w zeznaniu podatkowym.

Niniejsze regulacje zostały ocenione z pewną rezerwą. W środowiskach przedsiębiorców zwracano uwagę na niewielki poziom możliwego odliczenia<sup>16</sup> (które w innych krajach sięga 100%)<sup>17</sup>, zamknięty i niewyczerpujący katalog kosztów kwalifikowanych<sup>18</sup>, możliwość zaliczenia do kosztów kwalifikowanych jedynie kosztów współpracy z niektórymi jednostkami naukowymi, bez możliwości powierzenia części prac pojedynczym osobom bądź podmiotom zagranicznym<sup>19</sup>. Sugerowano także wprowadzenie dodatkowych zmian, np. refundacji kosztów prac badawczo-rozwojowych dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz wprowadzenie nowej ulgi, tzw. „*Patent box*”, czyli zmniejszonej stopy podatkowej do przychodów osiągniętych z patentów i wzorów użytkowych<sup>20</sup>. Mimo powyższych braków i problemów, zgodnie podkreślono, iż zmiany te stanowią krok w dobrym kierunku<sup>21</sup>.

### 3. Ulga na prace badawczo-rozwojowe a dyskryminacja niektórych podatników

Niezależnie od wyżej przywołanych ocen, konieczne jest dostrzeżenie pewnych niedociągnięć legislacyjnych zawartych w obecnym brzmieniu ustawy. Mogą one stwarzać

<sup>16</sup> *Raport Rynek B+R+I w Polsce. Wsparcie działalności badawczej, rozwojowej i innowacyjnej przedsiębiorstw*, <http://taxand.pl/attachments/Book/RaportRynekBRIwPolsce20151.pdf>, s. 36–37; *Rekomendacja Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan w zakresie konstrukcji ulgi na działalność badawczo rozwojową (B+R)*, [www.radapodatkowa.pl/pl/d/b4c0d94fd344129442ee270cc48f4739](http://www.radapodatkowa.pl/pl/d/b4c0d94fd344129442ee270cc48f4739), s. 11.

<sup>17</sup> *Raport...*, s. 37.

<sup>18</sup> *Czy ustawa o wspieraniu innowacyjności wejdzie w życie i co dałaby startupom?*, [http://startupperland.org/wp-content/uploads/2015/10/Czy-ustawa-o-wspieraniu-innowacyjno%C5%9Bci-wejdzie-w-%C5%BCybie-i-co-da%C5%82aby-startupom\\_StartupPoland.pdf](http://startupperland.org/wp-content/uploads/2015/10/Czy-ustawa-o-wspieraniu-innowacyjno%C5%9Bci-wejdzie-w-%C5%BCybie-i-co-da%C5%82aby-startupom_StartupPoland.pdf), s. 5.

<sup>19</sup> *Ibidem*, s. 6.

<sup>20</sup> *Rekomendacja rady podatkowej...* s. 5–6.

<sup>21</sup> *Raport...*, s. 37.

pewne problemy dla niektórych podatników i nie pozwalać na skorzystanie z ulgi, co można uznać za rzecz niepożądaną ze względu na zasadę równości formalnej a z drugiej strony – na cele ustawy.

Szczególnie dotyczy to przedsiębiorstw, w których efektem badań badawczo-rozwojowych są dobra niematerialne, czy też posługując się terminologią prawnopodatkową – wartości niematerialne i prawne (wnipwnip), takie jak *know-how*, czy prawa wynikające z ustawy prawo własności przemysłowej<sup>22</sup>. Obecne przepisy mogą dyskryminować takich podatników na dwóch płaszczyznach:

- a) Ograniczoną w stosunku do innych podatników możliwość uznania wydatków na nabycie lub wytworzenie danego dobra niematerialnego za koszt uzyskania przychodów;
- b) Możliwości zastosowania ulgi w związku z niemożnością wskazania kosztów kwalifikowanych.

Problemy te zostały już zauważone w polskiej doktrynie<sup>23</sup>. Konieczne wydaje się jednak rozwinięcie tych kwestii, przy zwróceniu uwagi na ewentualną możliwość ich rozwiązania na gruncie obowiązujących przepisów. W tym celu w pierwszej kolejności należy przeanalizować kwestię możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wydatków na wytworzenie we własnym zakresie wartości niematerialnej i prawnej. Przy rozważaniu tego zagadnienia konieczne będzie zwrócenie uwagi na definicję wartości niematerialnej i prawnej oraz możliwość rozliczenia kosztów uzyskania przychodu w formie kosztów prac badawczo-rozwojowych. Konieczne wydaje się być też rozważanie relacji systemowych pomiędzy poszczególnymi przepisami dot. kosztów uzyskania przychodu oraz kosztów prac badawczych i rozwojowych.

#### 4. Wartość niematerialna i prawna – definicja, której nie ma?

Podejmując próbę zdefiniowania wnipwnip dla celów podatkowych zazwyczaj przytacza się art. 16b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tym przepisem za wnipwnip uważa się nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

- 1) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego,
- 2) spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego,
- 3) prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej,
- 4) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 5) licencje,
- 6) prawa określone w ustawie prawo własności przemysłowej,
- 7) wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*), – o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub leasingu. Katalog ten jest katalogiem zamkniętym.

<sup>22</sup> Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz.U. 2013 poz. 1410).

<sup>23</sup> A. Pałys, P. Borowiec, *op.cit.*, s. 45.

Przepis ten wskazuje na kilka warunków, jakie powinna spełniać wartość niematerialna i prawna. Wartości te muszą nadawać się do gospodarczego wykorzystania, przewidywać powinno się, że będą używane dłużej niż przez rok i docelowo są wykorzystywane na potrzeby związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą. Ważnym elementem tej definicji jest konieczność nabycia danej wnipwnip.

Przez nabycie można rozumieć udział w jakiejś czynności rozporządzającej danym prawem, której dokonał inny podmiot, bądź w wyniku jakiegoś innego zdarzenia wynikającego z odmiennej podstawy prawnej<sup>24</sup>. Nie ma znaczenia odpłatność lub nieodpłatność danej czynności, jej prawna forma (sprzedaż, zamiana, wkład niepieniężny, spadek). Nabycie może też wynikać z przekształcenia podmiotów gospodarczych (połączenia, podziały)<sup>25</sup>. Nie musi to być przy tym koniecznie nabycie pochodne, w niektórych przypadkach dopuszcza się nabycie pierwotne. W ten sposób sądy administracyjne traktują w szczególności patenty uzyskane na podstawie decyzji urzędu patentowego<sup>26</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny argumentował, że urząd patentowy udziela w drodze decyzji prawa ochronnego na znak towarowy, a adresat tej decyzji prawo to nabywa. Nieracjonalnym byłby pogląd, że podmiot, który uzyskał prawo ochronne na znak towarowy w drodze decyzji Urzędu Patentowego, ale prawa tego nie nabył, musiałby w celu uzyskania możliwości amortyzowania tego prawa, zbyć je innemu podmiotowi, a następnie nabyć je od niego<sup>27</sup>. Taki rezultat wykładni został uznany za absurdalny, chociaż można było w przeszłości spotkać przypadki jego zastosowania<sup>28</sup>.

W tym miejscu konieczne jest dokonanie kilku uwag. Definiowanie wnipwnip przez pryzmat jedynie art. 16b ust. 1 updop jest bowiem zabiegiem grzeszącym pewną niedokładnością. Zwrócić uwagę należy na szereg przepisów nieco podważających utożsamienie wartości niematerialnych i prawnych jedynie z zakresem wskazanym w art. 16b updop. Po pierwsze, art. 16c nazywa wartościami niematerialnymi i prawnymi wartość firmy, jeżeli wartość ta powstała w inny sposób niż określony w art. 16b ust. 2 pkt. 2. Podobnie, za wnipwnip uznawane są składniki majątku, które nie są używane na skutek zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej albo zaprzestania działalności, w której te składniki były używane. Wartości te nie podlegają amortyzacji.

Istotny jest także art. 16e updop. Wskazuje on, że mogą podlegać amortyzacji jako wartości niematerialne i prawne prawa wymienione w art. 16b ust. 1, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie o wartości początkowej przekraczającej 3 500 zł, które ze względu na przewidywany przez nich okres używania równy lub krótszy niż rok nie

<sup>24</sup> *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*. 2014, red. W. Nykiel, A. Mariański, Gdańsk 2014, s. 632.

<sup>25</sup> *Ibidem*, s. 632-633.

<sup>26</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 3175/12; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 312/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>27</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 10 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 312/13, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>28</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 kwietnia 2009 r. sygn. akt II FSK 23/08, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

były zaliczone do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych. Rolą tego przepisu jest umożliwienie podatnikowi uczynienia z danego składnika majątku wartości niematerialnej i prawnej, jeżeli okazałoby się, że będzie używany dłużej niż rok. Ustawa przewiduje tutaj, że status wnipwnip mogą uzyskać zarówno nabyte jak i wytworzone składniki majątku. Jakkolwiek przepis ten stanowi bez wątpienia przepis regulujący dosyć szczególny przypadek, to w dalszym ciągu pozwala on uznać za wnip wytworzony we własnym zakresie składnik majątku (umożliwia też jego amortyzację).

Także sam art. 16b znajduje wskazanie, że za wnip uznaje się koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika. Wynik ten nie musi być przez podatnika nabyty<sup>29</sup> ale podlega (pod pewnymi warunkami) amortyzacji. Zwrócić uwagę trzeba też na sformułowanie zawarte w art. 16 ust. 1 pkt. 1 lit. b updog. Przepis ten stanowi, iż nie stanowią kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie innych niż wymienione w lit. a środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części (wydatki te, zaktualizowane zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszone o sumę odpisów amortyzacyjnych, o których mowa w art. 16h ust. 1 pkt. 1, są jednak kosztem uzyskania przychodów, w przypadku odpłatnego zbycia środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, bez względu na czas ich poniesienia).

W związku z tym należy wysnuć wniosek, iż art. 16b ust. 1 nie definiuje wartości niematerialnej i prawnej, lecz definiuje pewną kategorię wartości niematerialnych i prawnych: podlegających amortyzacji<sup>30</sup>. Taka wartość musi być nabyta. Jednak z przepisów ustawy wynika wyraźnie, że sama wnip (w postaci *know how* czy patentu) nie musi być wcale wartością nabytą. Może to być także wartość wytworzona przez podatnika. Jaka jest więc rola tego określenia? Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w istocie nie formułuje definicji wnip: jest nią po prostu wszystko, co ustawa nią nazwie. Wydaje się jednak, że posłużenie się tym określeniem ma pewne znaczenie porządkujące, pozwalające ująć pewną klasę składników majątku pod jednym, zbiorczym określeniem, którego brak utrudniałby redakcję ustawy. Podobny warunek przewidują ponadto przepisy definiujące wartości niematerialne i prawne na gruncie ustawy o rachunkowości<sup>31</sup>.

## 5. Dyskryminacja podatników wytwarzających wartości niematerialne i prawne w wyniku prac badawczo-rozwojowych

Regulacje updog sprawiają, że podatnik wytwarzający w ramach prac badawczo-rozwojowych wartości niematerialne i prawne jest znacząco dyskryminowany w porównaniu

<sup>29</sup> W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 474.

<sup>30</sup> *Ibidem*, s. 473.

<sup>31</sup> Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 1994 nr 121 poz. 591). Artykuł 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości definiuje wnip jako nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych prawa majątkowe, nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone na potrzeby jednostki. Wymóg „nabycia” nie jest jednak stawiany przez Międzynarodowe Standardy Rachunkowości nr 38.



do podatnika wytwarzającego np. środki trwałe. Zgodnie z art. 15 ust. 4a istnieją trzy możliwe drogi do rozliczenia kosztów uzyskania przychodów wynikających z prace badawczo-rozwojowych. Koszty prac rozwojowych mogą być bowiem zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- 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.

Punkt 3 tego przepisu dość restrykcyjnie ogranicza możliwość zaliczenia kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodu. W istocie dotyczyłoby to jedynie prac badawczo-rozwojowych, które zakończyły się wynikiem pozytywnym, a ponadto:

- a) mogą być wykorzystane na potrzeby działalności gospodarczej podatnika;
- b) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz
- c) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz
- d) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Wykorzystanie z kolei możliwości zawartych w art. 15 ust. 4a pkt. 1 i 2 rodzi znaczne problemy natury dowodowej w przypadku wytwarzania usług bądź praw niematerialnych, które niezakończone zostały sukcesem. Wynika to z faktu, że przepisy te pozwalają na pewną optymalizację podatkową momentu poniesienia kosztu. Jednocześnie dla spełnienia definicji prac rozwojowych konieczne jest wskazanie jakiegoś celu końcowego, który przyświecał tym pracom. W przypadku nieudanych prac o charakterze materialnym wskazanie określonego ciągu prac prowadzącego do wytworzenia np. nowej maszyny lub produktu, wykazanie związku określonych, pojedynczych kosztów nie rodzi znaczących problemów. W przypadku jednak nieudanej próby wytworzenia nowej usługi bądź prawa niematerialnego wskazanie określonych elementów prowadzących do ich wytworzenia i ich kwalifikacji do prac rozwojowych może, wobec faktu niezrealizowania projektu, rodzić pokusę odmówienia tym kosztom kwalifikacji jako kosztów prac rozwojowych. W ten sposób skorzystanie z opcji zawartych w art. 15 ust. 4a pkt. 1 i 2 staje się potencjalnie utrudnione. Jednocześnie nie czyni niemożliwym zakwalifikowanie poniesionych nakładów do kosztów uzyskania przychodów na zasadach ogólnych.

Pewnym problemem mogą być też relacje art.16 ust. 1 pkt. 2 ze wskazanymi wyżej przepisami. Ustawa wskazuje w tym miejscu, że nie uważa się za koszty uzyskania przychodów wydatków na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie wartości niematerialnych i prawnych, w tym również wchodzących w skład nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanych części. Wydatki takie stają się kosztami dopiero w momencie zbycia wartości niematerialnej i prawnej (i to po odjęciu odpisów amortyzacyjnych).

Jak wiadomo, wartości niematerialne i prawne rozliczane być powinny w formie odpisów amortyzacyjnych (art. 16b ust. 1 updog). Jak jednak zostało już wskazane, nie każda wartość niematerialna i prawna może podlegać amortyzacji. Musi ona spełniać przesłankę bycia nabytą. Pewnym wyjątkiem są prace rozwojowe określone w art. 16b ust. 2 pkt. 3. Tutaj jednak skorzystanie z możliwości amortyzacji wytworzonych przez siebie wnip jest obwarowane kilkoma warunkami i można ją uznać za sytuację wyjątkową. Podobnym wyjątkiem są uprawnienia wynikające z art. 16c updog. Podatnik nie powinien korzystać z przyznanego mu prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych bez wyraźnego upoważnienia ustawodawcy.

Sytuacja ta stanowi znaczące niedopatrzenie ustawodawcy i jest sprzeczna zarówno z celem art. 15 ust. 4a updog, jak i zasadą równości wobec prawa: podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową w innym zakresie niż wnip nie muszą kończyć swoich prac wynikiem pozytywnym ani spełniać żadnego ze wskazanych tutaj warunków, by mieć możliwość rozliczenia poniesionych nakładów w każdy ze wskazanych trzech sposobów. Takie nakłady stanowią dla nich albo całość w postaci wytworzonego środka trwałego albo w postaci kosztów prac badawczych lub rozwojowych.

## 6. Możliwość rozliczenia kosztów jako kosztów prac badawczo-rozwojowych

Co zatem w sytuacji, gdy podatnik wytworzył we własnym zakresie *know-how*, przedmiot prawa autorskiego lub prawo własności przemysłowej i nie jest w stanie przedstawić wymaganej dokumentacji? Na gruncie przepisów możliwe byłyby następujące stanowiska:

- a) Podatnik nie będzie uprawniony do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów z tytułu prac rozwojowych związanych z wytworzeniem we własnym zakresie wnip w sposób przewidziany w art. 15 ust. 4a updog;
- b) Podatnik będzie uprawniony do rozliczenia ich na podstawie wszystkich trzech możliwości określonych w art. 15 ust. 4a updog.

Pierwsza ze wskazanych możliwości opiera się na literalnej wykładni art. 16 ust. 1 i art. 16b ust. 1 updog. Zgodnie z tymi przepisami, nie stanowią kosztów uzyskania przychodu wydatki na wytworzenie we własnym zakresie wartości niematerialnych i prawnych. Podlegają one rozliczeniu jedynie w drodze odpisów amortyzacyjnych oraz w przypadku sprzedaży danej wnip. Koszty wytworzenia wnip we własnym zakresie nie mogą podlegać amortyzacji. Potrącić je można tylko z osobna, jako poszczególne koszty uzyskania przychodu.

Wykładnia taka opierałaby się przede wszystkim na przesłankach językowych. Wolą ustawodawcy, wyrażoną za pomocą takiego sformułowania przepisów, byłaby chęć wskazania, że dla wnip możliwe jest tylko rozliczenie wydatków na jego nabycie i to jedynie w drodze odpisów amortyzacyjnych.

W drugim przypadku wykładnię można by oprzeć na przesłankach celowościowych. W takim wypadku wskazałoby, że po pierwsze, jakkolwiek ustawa wyłącza możliwość rozliczenia kosztów na wytworzenie wartości niematerialnej i prawnej, to należy wziąć pod uwagę rolę i cel, które mają spełniać specjalne uregulowania takie jak art. 15 ust. 4a w zw. z art. 4a ust. 26 updog. Celem tym jest stworzenie preferencji dla

podatników prowadzących prace badawczo-rozwojowe. Objawia się to przez ułatwienie im procesu rozliczania kosztów uzyskania przychodu oraz całokształt podanych tutaj przepisów dotyczących ulgi na prace badawczo-rozwojowe<sup>32</sup>. Uniemożliwienie lub utrudnienie pewnej kategorii podatników, bez odpowiedniego uzasadnienia, rozliczania tych kosztów, jest rażąco sprzeczne z tymi celami i potencjalnie uzasadnia przełamanie językowego znaczenia norm.

Można by to uczynić poprzez uznanie, że wydatki na wytworzenie we własnym zakresie wnp (nawet nieudane) mogą stanowić koszty uzyskania przychodu, jeżeli są one wydatkami na prace badawczo-rozwojowe. W takim wypadku możliwe byłoby stwierdzenie, że przepisy dotyczące amortyzacji nie miałyby zastosowania w sytuacji ich kolizji z treścią art. 15 ust. 4a. Pominięty zostałby art. 16 ust. 1 oraz art. 16b ust. 1 poprzez uznanie, że przepisy dotyczące amortyzacji nie dotyczą prac badawczo-rozwojowych, które stanowią pewną szczególną kategorię w ramach updog. Przy przyjęciu takiej interpretacji, instytucja kosztów prac badawczo-rozwojowych zawierałaby w sobie koszty wytworzenia danej wartości niematerialnej i prawnej i umożliwiałaby ich rozliczenie na każdy z trzech sposobów wskazanych w art. 15 ust. 4a updog.

Za taką interpretacją przemawia także zasada równości formalnej. Konieczne jest bowiem stwierdzenie, że takie problemy nie dotyczą np. podatników rozliczających koszty uzyskania przychodu z tytułu wytworzenia środka trwałego. Oznacza to, że cała klasa podatników byłaby dyskryminowana bez żadnego uzasadnienia.

Niestety, w kontekście tej interpretacji bardzo problematyczna może okazać się relacja łącząca art. 15 ust. 1, art. 15 ust. 4a i art. 16 ust. 1 updog. Pierwszy z tych przepisów sytuuje ogólną definicję kosztów uzyskania przychodów, odwołuje się przy tym bezpośrednio do art. 16 ust. 1. Ustęp 4a, wskazujący na możliwość rozliczenia prac rozwojowych, stanowi przy tym pewien przepis szczególny, sytuujący w swoisty sposób moment ujęcia kosztu uzyskania przychodu. Artykuł 16 ust. 1 nie jest jednak przepisem szczególnym względem art. 15 ust. 1, lecz stanowi jego równorzędne dopełnienie. Jest to niezbędny i nieodłączny element definicji kosztu uzyskania przychodu. Oznacza to, że jeżeli literalnie mówi on, że nie stanowią kosztu uzyskania przychodu wydatki poniesione na zakup lub wytworzenie we własnym zakresie wnp – z wyjątkami tam przewidzianymi – to nie można traktować art. 15 ust. 4a jako przełamującej treść art. 16 ust. 1 w zw. z art. 16b ust. 1 updog.

Jednak i tutaj należy wskazać na względy celowościowe: przesłanką do tego, że zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wartości początkowej środków trwałych i wnp następuje poprzez odpisy amortyzacyjne, wynika z faktu, że jednorazowe potrącenie tych kosztów zniekształcałoby wynik podatkowy. Nie oznacza jednak, że ustawodawca w ogóle nie uznaje za stosowne rozliczenia kosztów uzyskania przychodów wynikających z nabycia lub wyprodukowania wnp. W związku z tym ewentualny brak takiej regulacji należy postrzegać jako lukę prawną a nie świadomy zabieg prawodawcy i można podejmować próby jej wypełnienia ze względu na fakt, że nieuregulowana została sytuacja, która uregulowana być powinna w sposób korzystny

<sup>32</sup> Przy dokonywaniu wykładni celowościowej konieczne jest patrzenie na całość instytucji, zob. L. Morawski, *op.cit.*, s. 139.

dla podatnika (przy wzięciu pod uwagę wszystkich okoliczności związanych z ulgą na prace badawczo-rozwojowe). Biorąc pod uwagę całokształt zaprezentowanych tutaj rozwiązań, można przyjąć za zasadne przełamanie językowego kształtu przepisów w celu lepszego dostosowania ich do przesłanek celowościowych i funkcjonalnych. Jest to działanie na korzyść podatnika, osadzone także w zamiarze samego ustawodawcy, nie powinno więc budzić zastrzeżeń pod kątem wartości systemu prawa, takich jak jego stałość czy bezpieczeństwo.

## 7. Koszty kwalifikowane

Kolejne problemy mogą powstać również na gruncie samej ulgi podatkowej na prace badawczo-rozwojowe, a konkretnie – kosztów kwalifikowanych opisywanych w art. 18d ustawy podatkowej. Zgodnie z tymi przepisami, kosztem kwalifikowanym mogą być jedynie koszty uzyskania przychodu, takie jak:

- 1) należności m.in. z tytułu stosunku pracy, stosunku służbowego, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy oraz składki z tytułu tych należności, 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 o zasadach finansowania nauki 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;
- 5) 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 powyższych odliczeń nie stosuje się art. 16 ust. 1 pkt. 48 u.p.d.o.p.

Jak więc widać, ustawodawca nie przewidział możliwości ujęcia w kosztach kwalifikowanych wydatków na wytworzenie we własnym zakresie wnip. Część tych wydatków dałoby się zapewne zakwalifikować jako wynikające z zatrudnienia pracownika w ramach stosunku pracy. Problematyczne jest jednak stwierdzenie co to znaczy, że pracownik został zatrudniony w celu prowadzenia prac badawczo-rozwojowych. Czy przesłankę tę należy rozumieć w ten sposób, że przyczyną wejścia w stosunek pracy z daną osobą jest chęć wykorzystania kompetencji tej osoby do prac badawczo-rozwojowych? Czy pracownik pracujący do tej pory przy innych zadaniach nie może generować kosztów kwalifikowanych, ponieważ pierwotnym celem jego zatrudnienia nie było prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej? Sformułowanie użyte w przepisie sugerowałoby bowiem, że odliczenie kosztów kwalifikowanych z umowy o pracę może wynikać jedynie z zawarcia umowy o pracę z nowym pracownikiem (albo zasadnicza

zmiana umowy o pracę) i to tylko, jeżeli umowa ta miała jasny cel jego zatrudnienia przy pracach badawczo-rozwojowych. Rodziłoby to pytanie, czy w takim razie umowa o pracę nie powinna zostać rozwiązana w momencie ukończenia tych prac albo jego umowa o pracę powinna wygasać lub ulegać zmianie wraz z planowanym lub rzeczywistym końcem prac. Problem ten został dostrzeżony przez ustawodawcę i być może przepis ulegnie zmianie od 1 stycznia 2017 roku<sup>33</sup>. Kolejnym problemem może być fakt, że ustawa nie przewiduje odliczenia w przypadku usług nabytych np. w ramach umowy zlecenia lub o dzieło.

Podatników wytwarzających we własnym zakresie wnip nie satysfakcjonuje też punkt 3, zawężający możliwe nabyte ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych jedynie do zakupionych od określonych instytucji naukowych. Punkt 5 wspomina jedynie wartości niematerialne i prawne, od których można dokonać odpisów amortyzacyjnych.

Przed wszystkim jednak przeszkodą dla odliczenia wydatków jest wymóg, by koszt kwalifikowany był kosztem uzyskania przychodu z działalności badawczo-rozwojowej. Oznacza to powrót do problemu opisanego we wcześniejszych punktach: czy wydatki poniesione na wytworzenie we własnym zakresie wnip, mogą stanowić bez żadnych zastrzeżeń koszty prac badawczo-rozwojowych. Przy przyjęciu wykładni literalnej (i bardziej prawdopodobnej) stanowisko to należy odrzucić.

Podatnik może więc być podwójnie dyskryminowany: mimo prowadzenia działalności spełniającej wszystkie elementy definicji prac badawczo-rozwojowych, nie będzie mógł zaliczyć części wydatku na nie do kosztów uzyskania przychodu ani dokonać odpowiedniego odliczenia od podstawy opodatkowania.

## 8. Podsumowanie

Przepisy mające uregulować preferencje dla podatnika prowadzącego prace badawcze lub rozwojowe są oceniane dosyć ambiwalentnie. Jedną z przyczyn tej sytuacji jest istnienie luk prawnych. Poważnym błędem legislacyjnym jest też nieuwzględnienie w ustawie sytuacji, w której podatnik sam wytwarza we własnym zakresie wartości niematerialne i prawne bądź np. usługi. Zakwalifikowanie nakładów na ich wytworzenie może rodzić pewne problemy natury dowodowej, zwłaszcza przy pracach nieudanych, przy rozpatrywaniu ich jako kosztów prac badawczo-rozwojowych. Podobnie wygląda sytuacja przy próbie wskazania kosztu kwalifikowanego, podlegającego odliczeniu od podstawy opodatkowania.

Literalne brzmienie przepisów wyklucza możliwość zaliczenia tych wydatków do kosztów uzyskania przychodu. Względy celowościowe umożliwiłyby przełamanie

---

<sup>33</sup> W projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej (druk nr 789) zaproponowano, by przepis przeredagować. Planowane zmiany ujednolicią, że kosztami kwalifikowanym są wynagrodzenia pracowników „realizujących działalność badawczo-rozwojową”, <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-10-90-16>, 27.10.2016.

językowego sformułowania zastosowanego w przepisie, jednak jest bardzo wątpliwe, by organy skarbowe zgodziły się na tak liberalną wykładnię przepisów.

W związku z tym konieczne byłoby upowszechnienie wiedzy na temat niniejszej kwestii oraz apel ze strony środowisk eksperckich czy biznesowych do ustawodawcy w celu dokonania odpowiednich zmian. Wydaje się, że najłatwiejszą metodą byłoby złagodzenie wymogów wynikających z art. 16b ust. 2 pkt. 3 updog, tak by rozliczać w drodze odpisów amortyzacyjnych także koszty prac badawczo-rozwojowych niezakończonych wynikiem pozytywnym oraz odstąpienie od wskazanych tam, rygorystycznych wymogów – nie dotyczyłyby one bowiem podatnika wytwarzającego przedmioty materialne.

\* \* \*

### **Potential Discrimination of a Taxpayer That Produces Intangible Assets as a Part of His Research & Development Process in the Polish Corporate Income Tax**

The focus of the article is the tax allowance introduced in order to support the research and development, which was implemented in the Polish law in 2016. The goal of new regulations is to increase the number of innovations developed in Poland.

However, new law is full of flaws and problems. The main sphere of doubts is connected with the taxpayers, whose research and development is focused on production of services or intangible assets. Such taxpayer may be discriminated: he may not be able to use beneficial methods of appraising tax costs and with the tax allowance itself. It is mostly a result of the fact, that Polish lawmaker still expects such research and development that ends with a success. It is also impossible to deduct costs of production of the intangible assets in the form of depreciation of assets.

The goal of the article is to analyze legal matters connected with this topic and to formulate a proper solution on the basis of existing regulations.

**Key words:** tax law, corporate income tax, tax relief, research and development, intangible assets