

ULGA PODATKOWA W ZAKRESIE DZIAŁALNOŚCI BADAWCZO-ROZWOJOWEJ NA GRUNCIE USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB FIZYCZNYCH I USTAWY O PODATKU DOCHODOWYM OD OSÓB PRAWNYCH

Research and Development Tax Relief (R&D Tax Relief) based on the Personal Income Tax Act and the Corporate Income Tax Act

ABSTRACT

The construction of Research and Development Tax Relief (R&D) is complex, and the analysis of legal provisions is intended to present the mechanism of its functioning. In the European Union, research and development tax relief has significant meaning due to EU Member States, which focus on economic development. The above-mentioned relief is constantly modified in Polish legislation to increase its attractiveness. An important issue has the idea of the “qualified costs” which are tax deductible and affect the final height of tax. The aim of this essay is to analyse the legal provisions of the research and development tax relief to prove the statement that mentioned relief is an effective form of supporting the entrepreneurs.

Keywords: research and development tax relief (R&D) – tax relief – tax deduction – qualified costs

JEL Classification: H21, H25, K34

1. UWAGI WSTĘPNE

Działalność badawczo-rozwojowa odgrywa bardzo istotne znaczenie zarówno w dziedzinie nauki i kultury, jak również stanowi podstawę innowacyjności przedsiębiorstw, wpływając korzystnie na wzrost gospodarczy. Mówiąc o działalności badawczo-rozwojowej na gruncie przepisów prawa podatkowego należy wprost odnieść się do ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Oba te akty prawne zawierają w sobie tożsamą definicję legalną. Działalność badawczo-rozwojowa to działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań¹.

Celem niniejszej pracy jest analiza przepisów wspomnianych ustaw w zakresie ulg podatkowych, dowodząc tym samym stwierdzenia, że mechanizmy te stanowią formę wspierania przedsiębiorców. Omawianą tematykę należy rozpocząć od przedstawienia genezy ulgi, gdyż dynamiczne zmiany gospodarcze wymusiły dostosowanie przepisów do ciągle zmieniającego się otoczenia. Kolejną częścią jest omówienie konstrukcji ulgi. Metody badawcze, które zostały wykorzystane w przedstawionej pracy to metoda anali-

zy dogmatycznej oraz metoda analizy krytycznej literatury przedmiotu.

2. GENEZA ULGI NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ

Na przestrzeni lat obserwuje się wzrost znaczenia działalności badawczo-rozwojowej. W marcu 2010 r. Komisja Europejska wystosowała komunikat dotyczący strategii Europa 2020, na lata 2011-2020, według której państwa członkowskie powinny dążyć do reformy prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej. Jednym z postulatów Komisji jest podniesienie nakładów na działalność badawczo-rozwojową do trzech procent PKB². W Polsce w 2014 r. nakłady na działalność badawczo-rozwojową wynosiły mniej niż jeden procent PKB. Co roku Komisja Europejska przedstawia raport „European Innovation Scoreboard”, dotyczący realizacji swoich założeń. Jednym z kryteriów jest ocena działań na rzecz innowacyjności państw członkowskich. Od kilku lat Polska plasuje się w kręgu państw z „umiarkowaną innowacyjnością”³. Założenia Komisji Europejskiej oraz prace państw członkowskich polegające na wdrożeniu tych zasad odzwierciedlają, jak istotne znaczenie ma dostosowanie prawa do zmieniającej się rzeczywistości oraz wspieranie przedsiębiorców w innowacyjnym rozwoju gospodarczym. W tej

1 Artykuł 5a pkt. 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 398), dalej jako: u.p.d.p.f. oraz artykuł 4a pkt. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2017.2343), dalej jako: u.p.d.o.p.

2 Komunikat Komisji Europejskiej EUROPA 2020 „Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu”, Bruksela 03.03.2010, KOM (2010) 2020 wersja ostateczna.

3 https://www.rvo.nl/sites/default/files/2017/06/European_Innovation_Scoreboard_2017.pdf (22.04.2018 r.)

materii doskonale sprawdzają się przepisy prawa podatkowego, które umożliwiają zastosowanie ulg podatkowych.

W styczniu 2016 r. do polskiego systemu podatkowego została wprowadzona ulga na działalność badawczo-rozwojową⁴. Niespełna rok później, to jest w styczniu 2017 r., przepisy regulujące ulgę zostały znowelizowane. W toku nowelizacji nastąpiło rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych oraz zwiększenie wysokości dodatkowego odpisu. Historia zmian pokazuje, że przepisy omawianej ulgi są sukcesywnie udoskonalane celem zaspokojenia potrzeb podmiotów prowadzących działalność badawczo-rozwojową.

W Unii Europejskiej ulga na działalność badawczo-rozwojową odgrywa istotne znaczenie, gdyż państwa członkowskie bardzo często stawiają na rozwój. Podczas gdy w Polsce w 2016 r., czyli w pierwszym roku obowiązywania tej ulgi, maksymalne odliczenia kosztów kwalifikowanych w zależności od ich rodzajów wynosiły 30 procent, 20 procent lub 10 procent, w państwach Unii Europejskiej, w 2014 r., w zależności od rodzajów kosztów, były to następujące wysokości: na Węgrzech ulga wynosiła 200 procent, w Chorwacji od 175 procent do 250 procent, na Litwie i od 1 lipca 2014 r. również na Łotwie odliczenia wynosiły 300 procent. Najwyższą ulgę na działalność badawczo-rozwojową na świecie w 2014 r. miał Singapur, w którym odliczenia kosztów wynosiły 400 procent⁵.

3. KONSTRUKCJA ULGI NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ

Ustawodawca w artykułach 26e-26g u.p.d.o.f oraz w art. 18d-18e u.p.d.o.p. reguluje kwestie „ulgi badawczo-rozwojowej”, zwaną także ulgą B+R. W art. 26e ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych zawarty został przepis dotyczący mechanizmu funkcjonowania ulgi na działalność badawczo-rozwojową, mówiący o tym, że podatnik, który uzyskuje przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej, wykonujący działalność badawczo-rozwojową, odlicza od podstawy obliczenia podatku, w tym przypadku od dochodu, koszty poniesione w celu uzyskania przychodu nazwane „kosztami kwalifikowanymi”. Koszty, o których mowa, nie mogą one przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego ze źródła przychodu w danym roku podatkowym. Ustawa zawiera katalog zamknięty tych kosztów, do którego zalicza się m.in. wynagrodzenia pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej oraz związane z nimi składki na ubezpieczenia społeczne, nabycie niebędącego środkiem trwałym sprzętu specjalistycznego oraz materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową, czy też odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym w rozumieniu art. 23m ust. 1 i 4 u.p.d.o.f.⁶

4 Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz. U. z 2017 r. poz. 2201).

5 <http://innpoland.pl/114091,w-europie-ulgi-podatkowe-na-b-r-to-norma-nie-przywilej> (10.05.2018r.)

6 Art. 26e ust. 2 u.p.d.o.f.

Ponadto ustawodawca w dalszych ustępach art. 26e u.p.d.o.f. zamieszcza kolejne możliwości zaliczenia do kosztów kwalifikowanych. Chodzi tu chociażby o zaliczane do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej czy też koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek, wykorzystywane tylko i wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności⁷. Jest to niejako kolejny etap zmniejszenia podstawy opodatkowania, gdyż dany koszt został już wcześniej zaliczony jako koszt uzyskania przychodu.

Pierwszy etap polegał na obniżeniu podstawy opodatkowania, czyli dochodu, poprzez wskazanie danego wydatku w całości jako koszt uzyskania przychodu, a następnie w drugim etapie pomniejszona już podstawa opodatkowania, będąca przedmiotową ulgą na działalność badawczo-rozwojową, po raz kolejny obniża dochód o wspomniane wyżej koszty kwalifikowane do pięćdziesięciu procent⁸. Przepis art. 26e ust. 7 u.p.d.o.f. wskazuje, że kwota odliczeń nie może przekroczyć stu pięćdziesięciu procent kosztów kwalifikowanych dla jednostek posiadających status centrów badawczo-rozwojowych oraz stu procent dla pozostałych przedsiębiorców. Mechanizm ten ma na celu jak najkorzystniejsze usytuowanie pozycji osób zajmujących się działalnością badawczo-rozwojową. Oczywiście jest fakt, że odliczenia dokonuje się za rok podatkowy, w którym nastąpiło wygenerowanie takich kosztów kwalifikowanych. Natomiast w przypadku gdy podatnik poniósł stratę lub wysokość dochodu jest niższa niż wysokość przysługujących odliczeń, istnieje możliwość odliczania tych kosztów kwalifikowanych w ciągu kolejno następujących sześciu lat po roku, w którym podatnik miał prawo skorzystać z odliczeń⁹. Oprócz tego ustawodawca przewiduje odliczenia dla prowadzących działalność badawczo-rozwojową w przypadku gdy podatnik poniósł stratę lub osiągnął dochód niższy niż wysokość przysługujących odliczeń z tytułu „ulgi B+R” w dwóch wariantach. Po pierwsze, gdy podatnik opodatkowany jest według skali z art. 27 ust. 1 u.p.d.o.f., wtedy wysokość odliczenia wynosi osiemnaście procent. Po drugie, gdy podatnik jest opodatkowany tak zwanym „podatkiem liniowym” z art. 30c u.p.d.o.f., wtedy wysokość odliczenia wynosi dziewiętnaście procent. Ta zasada obowiązuje także po upływie roku od rozpoczęcia działalności gospodarczej, w szczególności, gdy podatnik jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, z tym, że obowiązany jest do zwrotu tej kwoty, jeżeli przed upływem trzech lat zlikwiduje działalność gospodarczą lub zostanie postawiony w stan upadłości. Ewidencjonowaniu tych odliczeń służy obowiązek wykazania poniesionych kosztów w prowadzonej przez podatnika księgach rachunkowych albo w księdze przychodów i rozchodów, dzięki czemu wykazane w zeznaniu podatkowym koszty umożliwiają skorzystanie z omawianej ulgi.

7 Art. 26e ust. 3a pkt. 1 i pkt. 2 u.p.d.o.f.

8 Art. 26e ust. 3d u.p.d.o.f.

9 Art. 26e ust. 8 u.p.d.o.f.

Konstrukcja ulgi na działalność badawczo-rozwojową prowadzonej przez osoby prawne uregulowana jest w ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w artykułach 18d-18e. W zestawieniu przepisów obu ustaw możemy dostrzec zaledwie kilka różnic. Przepis artykułu 18d u.p.d.o.p. wskazuje na przychody podatnika, które są inne niż z zysków kapitałowych, od których odlicza się koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, nazywane kosztami kwalifikowanymi. Katalog tych kosztów w obu ustawach jest tożsamy. Drugą i ostatnią różnicą jest odmienne uregulowanie odliczeń w przypadku niższego dochodu lub poniesionej przez podatnika straty w danym roku podatkowym, gdyż w podatku dochodowym od osób fizycznych przysługiwało omówione wyżej odliczenie w wysokości osiemnastu lub dziewiętnastu procent, w zależności od stawki podatkowej, a w przypadku osób prawnych przysługuje im kwota zwrotu, odpowiadająca iloczynowi nieodliczonego odliczenia i stawki podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym. Oba uregulowania w wyżej omawianych ustawach mają na celu wsparcie podmiotów wykonujących działalność badawczo-rozwojową. Takie ujęcie normatywne konstrukcji ulgi na działalność badawczo-rozwojową wskazuje, że jest to ulga podatkowa w rozumieniu ustawy Ordynacja podatkowa.

W art. 3 punkcie 6 ustawy Ordynacja podatkowa została zawarta norma definiująca, na podstawie której za ulgę podatkową należy rozumieć przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku¹⁰. Ulga podatkowa jest jednym z wielu elementów konstrukcyjnych podatku. Ulga na działalność badawczo-rozwojową stanowi formę obniżenia podstawy opodatkowania.

W tym miejscu należy przybliżyć mechanizm funkcjonowania ulg podatkowych w oparciu o ich podział na zwolnienia podatkowe i wyłączenia z opodatkowania oraz ich istotę. W nauce prawa zwolnienie podatkowe rozumiane jest jako forma ograniczenia zakresu podmiotowego (zwolnienie podmiotowe), przedmiotowego (zwolnienie przedmiotowe) lub mieszane (podmiotowo-przedmiotowe), będącym całkowitym, lecz niedefinitywnym wyłączeniem danych kategorii osób, stanów faktycznych bądź prawnych z opodatkowania.

Zwolnienie skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego, lecz następuje tu przesunięcie pewnych kategorii stanów faktycznych bądź prawnych poza zakres opodatkowania, pomimo iż mieszczą się ogólnych ramach przedmiotowo-podmiotowych danego podatku¹¹, jednak nie przekształca się ono w zobowiązanie podatkowe. Kolejnym natomiast terminem jest wyłączenie podatkowe, które jest

braku zainteresowania ustawodawcy objęciem zakresem obciążenia wspomnianym podatkiem określonych stanów faktycznych i prawnych, w konsekwencji czego obowiązek podatkowy nie powstanie. W kontekście ulgi *sensu stricto*, która dzieli się na wspomniane wyżej zwolnienia i wyłączenia, należy zaznaczyć, że ulga na działalność badawczo-rozwojową swoją konstrukcją zbliża się do zwolnienia podatkowego.

4. ULGA NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ W INNYCH AKTACH PRAWNYCH

W dniu 9 listopada 2017 r. weszła w życie ustawa o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej. Przedmiotem tego aktu prawnego jest zmiana prawa podatkowego i finansowego, a także nowelizacja niektórych ustaw w kwestii gospodarczej i administracyjnej oraz w dziedzinie nauki i szkolnictwa wyższego. W wyżej wymienionej ustawie zawarto kilka kwestii dotyczących przepisów ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych i o podatku dochodowym od osób prawnych. Celem tych zmian było uatrakcyjnienie korzystania z instrumentu podatkowego, jakim jest ulga na działalność badawczo-rozwojową. Ustawa ta wprowadziła zmiany w zakresie kosztów kwalifikowanych, rozszerzając ich katalog w stosunku do poprzednio obowiązujących przepisów i znacznie uszczegóławiając. Kolejnymi modyfikacjami są odpowiednie ograniczenia pomocy publicznej udzielanej centrom badawczo-rozwojowym, gdyż w świetle prawa Unii Europejskiej (art. 107 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej) „pomoc publiczna (...) przyznawana przez państwo członkowskie lub przy użyciu zasobów państwowych w jakiegokolwiek formie, (...) zakłóca lub grozi zakłóceniem konkurencji poprzez sprzyjanie niektórym przedsiębiorstwom” i pomoc taka jest możliwa, jeśli jest ona zgodna z rozporządzeniem Komisji (UE) nr 651/2014. Proponowane zmiany dotyczyły odliczania kosztów kwalifikowanych, jeżeli nie zostały one odliczone lub zwrócone podatnikowi i jakiegokolwiek formie, oraz odliczenia kosztów kwalifikowanych podatników prowadzących działalność gospodarczą w specjalnych strefach ekonomicznych.

Przed wejściem w życie wspomnianej ustawy, w dniu 9 czerwca 2017 roku Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów wydała opinię o projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej¹². W odniesieniu wszystkich założeń projektu, w zakresie modyfikacji przepisów ustaw podatkowych dotyczących ulg na działalność badawczo-rozwojową, Rada Legislacyjna przy Prezesie Rady Ministrów wyraziła aprobującą opinię, uzasadniając ją jako „pozytywny bodziec podatkowy wypełniający cel zakładany w projektowanej ustawie”, oraz „uszczelnienie systemu podatkowego”. W świetle projektu ustawy i opinii Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów zaproponowane zmiany mają na celu wsparcie przedsiębiorców w zakresie działalności innowacyjnej.

¹⁰ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2017.201).

¹¹ K. Cień, *Konstrukcja podatku*, [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Warszawa 2019, s. 221.

¹² Opinia Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów z 9 czerwca 2017 r. o projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej, sygn. RL-0303-20/17.

5. UWAGI KOŃCOWE

Współcześnie działalność badawczo-rozwojowa pełni istotne znaczenie z punktu widzenia rozwoju nauki, techniki, nowych rozwiązań, które stanowią istotę postępu całego społeczeństwa. Ta forma działalności, wspierana przez państwo, jest w dużej mierze ścieżką przyszłości, dzięki której możemy obserwować rozkwit gospodarczy i poprawę jakości życia obywateli na bardzo wielu płaszczyznach. Działalność państwa w zakresie uatrakcyjnienia prowadzenia takiej działalności w świetle wprowadzonych rozwiązań wydaje się być znacznie bardziej korzystna z punktu widzenia podatnika. Po dokładnej analizie przepisów, zmian legislacyjnych i opinii Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów należy wyprowadzić wniosek, że ulga na prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej stanowi *de lege lata* efektywną formę wspierania przedsiębiorców, gdyż uprawnia ona podatnika do obniżenia podstawy opodatkowania o koszty poniesione na prowadzoną działalność badawczo-rozwojową. Bardzo dobrze jest to widoczne w liczbach, gdyż każde wydane przez podatnika sto złotych, które zostało również wykazane w kosztach prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej, przy założeniu, że obowiązuje go stawka dziewiętnaście procent podatku, będzie stanowiło dla podatnika dziewiętnaście złotych oszczędności, które może być zagospodarowane na dowolny cel.

BIBLIOGRAFIA:

1. Cień K., *Konstrukcja podatku*, [w:] *Prawo finansowe. Wybrane zagadnienia*, red. A. Hanusz, Warszawa 2019.
2. Komunikat Komisji Europejskiej EUROPA 2020 „Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu”, Bruksela 03.03.2010, KOM (2010) 2020 wersja ostateczna.
3. Opinia Rady Legislacyjnej przy Prezesie Rady Ministrów z 9 czerwca 2017 r. o projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej, sygn. RL-0303-20/17.
4. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2018 r. poz. 398).
5. Ustawa z dnia z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U.2017.2343).
6. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U.2017).
7. Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz. U. z 2017 r. poz. 2201).
8. Strona internetowa (Raport Komisji Europejskiej „European Innovation Scoreboard 2017”): https://www.rvo.nl/sites/default/files/2017/06/European_Innovation_Scoreboard_2017.pdf (dostęp: 01.05.2018r.).
9. Strona internetowa (ulga na działalność badawczo-rozwojową na tle innych państw UE): <http://innpoland.pl/114091,w-europie-ulgi-podatkowe-na-b-r-to-norma-nie-przywilej> (dostęp 01.05.2018r.).