

Zbigniew Ofiarski

Ulga podatkowa z tytułu nabycia nowych technologii jako bodziec rozwoju przedsiębiorczości w Polsce

STRESZCZENIE

Od 1 stycznia 2006 r. przedsiębiorcy opłacający podatek dochodowy od osób prawnych lub od osób fizycznych mogą odliczać od podstawy opodatkowania wydatki poniesione na nabycie nowych technologii. W ustawach podatkowych przyjęto szczególne rozumienie pojęcia „nowe technologie”. Jest to wiedza technologiczna w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalanie wyrobów lub usług i która nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich 5 lat. Możliwość skorzystania z tej ulgi podatkowej wymaga posiadania przez podatnika opinii niezależnej od niego jednostki naukowej stwierdzającej, że dana technologia jest technologią nową. Odliczenia od dochodu, związane z nabyciem nowej technologii nie mogą przekroczyć 50% kwoty udokumentowanych wydatków poniesionych na ten cel przez podatnika.

Uprawnienie do ulgi podatkowej nie przysługuje przedsiębiorcom, którzy w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym prowadzili działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia.



Zbigniew Ofiarski

Relief for the Purchase of „New Technologies” as a Stimulus for Entrepreneurship Development in Poland

ABSTRACT

Since 1 January 2006, entrepreneurs contributing corporate income tax or personal income tax have had the right to deduct the expenses resulting from the purchase of new technologies. The Tax Acts include a specific definition of the notion “new technologies”. This is technological knowledge in the form of intangible assets, especially the results of research and development work, enabling the production of new and improved products and services which have not been applied globally for more than 5 years. The ability to benefit from this tax relief requires that the tax payer secures an opinion, from an independent scientific authority, confirming that a given technology is a new technology. Deductions from income related to the purchase of a new technology may not exceed 50% of the amount of the documented expenses borne by the tax payer. Entrepreneurs who, in a tax year or in the preceding year, conducted activities in a special economic zone based on a permit, are not entitled to the tax relief.



1

UWAGI WPROWADZAJĄCE

Z dniem stycznia 2006 r. znowelizowano ustawę z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 361 z późn. zm., dalej jako u.p.d.f.) oraz ustawę z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm., dalej jako u.p.d.p.), wprowadzając możliwość dokonywania przez przedsiębiorców odliczenia od dochodu części wydatków przeznaczonych na nabycie tzw. nowych technologii. Niniejsza ulga podatkowa stanowiła w tym okresie ważny element pakietu rozwiązań, których wspólnym celem było podniesienie poziomu konkurencyjności gospodarki traktowanej jako suma konkurencyjności pojedynczych przedsiębiorstw. Uznano jednocześnie, że konkurencyjność przedsiębiorstw w nowoczesnej gospodarce jest silnie uwarunkowana innowacyjnością, czyli umiejętnością opracowania i wdrożenia nowych rozwiązań technologicznych i organizacyjnych, nowych produktów itd.

Zgodnie z przyjętymi w 2000 r. w Lizbonie ustaleniami w Strategii rozwoju Unii Europejskiej obszar UE powinien stać się najbardziej konkurencyjną gospodarką opartą na wiedzy, zdolną do utrzymania zrównoważonego wzrostu gospodarczego i tworzenia większej liczby miejsc pracy oraz zachowania spójności społecznej. W Strategii Lizbońskiej innowacyjność pełni zasadniczą rolę. Wyrazem tego jest uzupełnienie jej o tzw. cel barceloński tzn. osiągnięcie przez państwa UE średniego poziomu 3% PKB wydatków na badania i rozwój, przy udziale sektora prywatnego na poziomie 2/3. Jako członek UE Polska została zobowiązana do realizacji Strategii Lizbońskiej uzupełnionej o cel przyjęty w Barcelonie¹.

Na podstawie ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. Nr 179, poz. 1484 z późn. zm.) obowiązującej do dnia 31 grudnia 2008 r. stosowano różne formy wspierania działalności innowacyjnej, w szczególności polegające na: udzielaniu kredytu technologicznego, nadawaniu przedsiębiorcom statusu centrum badawczo-rozwojowego, tworzeniu parków technologicznych,

¹ Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej – druk nr 3440 Sejmu RP IV kadencji.

przyznawaniu grantów (dotacji na wspieranie innowacyjności), a także stosowaniu instrumentów podatkowych w postaci ulg w podatkach dochodowych z tytułu dokonanych wydatków na nabycie nowych technologii. W latach poprzedzających wprowadzenie tych ulg podatkowych przez krótki okres stosowano w Polsce bodźce w postaci ulg podatkowych, z których następnie zrezygnowano. Mogła to być jedna z przyczyn w następnym okresie obniżenia nakładów przedsiębiorców na badania i rozwój.

Należy zgodzić się z wnioskiem, iż instrumenty podatkowe (w tym przypadku ulgi podatkowe) pozwalają samym przedsiębiorstwom ocenić, jakie działania innowacyjne dają największe szanse na odniesienie sukcesu gospodarczego, podczas gdy system grantów koncentruje się na priorytetach określanych, często arbitralnie przez władze publiczne reprezentowane przez urzędników².

Od dnia 1 stycznia 2009 r. obowiązują przepisy ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. Nr 116, poz. 730 z późn. zm.). Do katalogu dotychczas stosowanych rozwiązań mających wspierać rozwój badań włączono ponadto możliwość stosowania premii technologicznej (kwoty przyznawanej przedsiębiorcy ze środków Funduszu Kredytu Technologicznego przez Bank Gospodarstwa Krajowego na spłatę części kapitału kredytu technologicznego) oraz uprawnienie do tworzenia funduszu innowacyjności w centrum badawczo-rozwojowym.

Bodźcowe i stymulacyjne oddziaływanie ulg podatkowych wykorzystywane może być w warunkach zarówno rozkwitu, jak i kryzysu gospodarki. Nie ulega wątpliwości, że stan polskiej gospodarki wymaga istotnych wydatków o charakterze projakościowym, zmierzających do niwelowania dystansu w poziomie stosowanych technologii w porównaniu do innych państw bardziej dynamicznie rozwijających się w aspektach gospodarczym, społecznym oraz cywilizacyjnym. Jednym ze stosowanych w tym zakresie rozwiązań mogą być ulgi podatkowe promujące przedsiębiorców inwestujących w nowe technologie. Dotychczasowe rozwiązania nie pozwalają na osiągnięcie zakładanych celów. W związku z tym niezbędne jest dokonanie odpowiedniej nowelizacji przepisów prawa podatkowego poszerzającej możliwości korzystania z ulgi podatkowej z tytułu wydatków dokonywanych na nabycie nowych technologii.

² Ibidem.

2

ISTOTA ULGI Z TYTUŁU NABYCIA NOWYCH TECHNOLOGII

Krytycznie należy ocenić stosowanie w polskim ustawodawstwie różnych definicji pojęcia „nowa technologia”. W rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych za nowe technologie uważa się wiedzę technologiczną tylko w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług i która nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich 5 lat, co potwierdza opinia niezależnej od podatnika jednostki naukowej określonej w ustawie z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. Nr 96, poz. 615 z późn. zm.).

Użyte przez ustawodawcę pojęcie „prace rozwojowe” wymaga wykorzystania definicji prac rozwojowych, zawartej w przepisach ustawy o zasadach finansowania nauki³. Zgodnie z art. 2 pkt 4 tej ustawy prace rozwojowe polegają na nabywaniu, łączeniu, kształtowaniu i wykorzystywaniu 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, a w szczególności:

- a) tworzeniu projektów, rysunków, planów oraz innej dokumentacji do tworzenia nowych produktów, procesów i usług, pod warunkiem, że nie są one przeznaczone do celów komercyjnych,
- b) opracowywaniu prototypów o potencjalnym wykorzystaniu komercyjnym oraz projektów pilotażowych w przypadkach, gdy prototyp stanowi końcowy produkt komercyjny, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna; w przypadku gdy projekty pilotażowe lub demonstracyjne mają być następnie wykorzystywane do celów komercyjnych, wszelkie przychody uzyskane z tego tytułu należy odjąć od kwoty kosztów kwalifikowanych pomocy publicznej,

³ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 11 kwietnia 2012 r., I SA/Wr 241/12, LEX nr 1145383.

- c) działalności związanej z produkcją eksperymentalną oraz testowaniem produktów, procesów i usług, pod warunkiem, że nie są one wykorzystywane komercyjnie,

Prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

Dla potrzeb stosowania ulgi podatkowej zdefiniowano zatem „nowe technologie” jako wiedzę w postaci wartości niematerialnych i prawnych. Pomimo, że ustawodawca wskazał jedynie przykłady takiej wiedzy (wyniki badań i prac rozwojowych), to jednak nie ulega wątpliwości, że pojęcie to obejmuje wiedzę wyłącznie w postaci stanowiącej wartość niematerialną i prawną. Nie może być ono interpretowane tak, aby obejmowało elementy, których ustawodawca nie wskazał, charakteryzujące się cechami innymi niż wyznaczone przez niego. Należy zatem ściśle interpretować przepisy prawa podatkowego wprowadzające ulgi podatkowe i nie obejmować pojęciem „nowe technologie” środków trwałych, nawet bezpośrednio służących wykorzystaniu nowych technologii, stanowiących wartości niematerialne i prawne⁴. Do kategorii „nowych technologii” nie można więc zaliczyć np. urządzeń (terminali) wyposażonych w oprogramowanie, na wykorzystanie którego zakupiono licencję⁵. Premiując podatkowo wprowadzanie przez przedsiębiorców nowych technologii, ustawodawca nie objął ulgą całości wydatków, jakie podatnik musi ponieść, aby z nowych technologii skorzystać, ale ich specyficzną kategorię, tj. takie, które wiążą się z uzyskaniem dostępu i praw do wiedzy i rezultatów badań⁶.

Pojęcie wartości niematerialnych i prawnych jest pojęciem, którym posługują się ustawy o podatkach dochodowych, odnosząc je do konkretnych rodzajów składników majątkowych. Wartościami niematerialnymi i prawnymi są nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania m.in.: autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, a także prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (tekst jedn. Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117 z późn. zm.)

⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2012 r., III SA/Wa 1176/11, LEX nr 1167885.

⁵ Wyrok NSA z dnia 18 października 2012 r., II FSK 275/11, Gazeta Prawna 2012, 204, s. 3.

⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 października 2010 r., I SA/Wr 763/10, LEX nr 751284.

oraz wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how). Wiedza zawarta w umysłach ludzkich nie jest w żaden sposób zdefiniowana, a umysł ludzki nie jest nośnikiem, o którym mowa w know-how i nie spełnia on też wymogów poufności. Prawem majątkowym związanym z know-how, jest uprawnienie do odpowiedniego korzystania przez nabywcę z wiedzy wycenionej i utrwalonej w dokumentacji. Know-how musi być bowiem zmaterializowane (opisane) w stosownych dokumentach, a jego wycena może być poddana ocenie biegłych⁷. Katalog dóbr niematerialnych określony przez ustawodawcę podatkowego może służyć jako podstawa do zdefiniowania zakresu pojęcia „dobra niematerialne” na gruncie przepisów podatkowych. Jest to katalog zamknięty dla potrzeb opodatkowania⁸, natomiast nie może być uznany za katalog zamknięty tj. zawierający wszystkie rodzaje dóbr niematerialnych, które mogą być przedmiotem transakcji⁹.

Pojęcie „nowe technologie” zostało również zdefiniowane w ustawie o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 9 tej ustawy określenie „nowa technologia” oznacza technologię w postaci prawa własności przemysłowej lub usługi badawczo-rozwojowej (w rozumieniu Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług), lub nieopatentowanej wiedzy technicznej, która umożliwia wytwarzanie nowych lub znacząco ulepszonych towarów, procesów lub usług i nie jest stosowana na świecie dłużej niż 5 lat. Jest to definicja istotnie różniąca się od definicji „nowej technologii” sformułowanej w przepisach ustaw o podatkach dochodowych, ponieważ odwołuje się przede wszystkim do „technologii” w postaci prawa własności przemysłowej oraz usług badawczo-rozwojowych określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 29 października 2008 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (Dz. U. Nr 207, poz. 1293 z późn. zm.). Ponadto w ustawie o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej odwołano się do „nieopatentowanej wiedzy technicznej umożliwiającej wytwarzanie nowych lub znacząco ulepszonych towarów, procesów lub usług”. Według art. 63 ustawy Prawo własności przemysłowej, przez uzyskanie patentu nabywa się prawo wyłącznego

⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 25 czerwca 2009 r., I SA/OI 340/09, LEX nr 5111450.

⁸ A. Waclawczyk, J. Waclawek, *Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych*, Przegląd Podatkowy 2004, 11, s. 33.

⁹ A. Błażejewska-Gaczyńska, M. Pociask, *Transfer dóbr niematerialnych*, Przegląd Podatkowy 2004, 4, s. 30.

korzystania z wynalazku w sposób zarobkowy lub zawodowy na całym obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Zakres przedmiotowy patentu określają zastrzeżenia patentowe zawarte w opisie patentowym. Opis wynalazku i rysunki mogą służyć do wykładni zastrzeżeń patentowych. Czas trwania patentu wynosi 20 lat od daty dokonania zgłoszenia wynalazku w Urzędzie Patentowym.

Definicja pojęcia „nowe technologie” sformułowana w przepisach ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej jest zatem skonstruowana mniej restrykcyjnie w porównaniu do tego pojęcia definowanego w przepisach ustaw podatkowych. Obejmuje bowiem także „nieopatentowaną wiedzę techniczną”, której to wiedzy nie wymieniono w przepisach prawa podatkowego. Dla celów opodatkowania dochodów przedsiębiorców należy jednak stosować definicję „nowych technologii” sformułowaną w przepisach prawa podatkowego. Można natomiast postulować pod adresem prawodawcy doprowadzenie do stanu pełnej zgodności w zakresie wyznaczenia prawnych cech nowych technologii. Nie istnieją bowiem żadne racjonalne argumenty różnicowania pojęcia „nowe technologie” dla celów opodatkowania dochodów oraz wspierania przez państwo działalności innowacyjnej. Stosowanie ulg podatkowych jest także formą wspierania przez państwo takiej działalności, a więc pojęcie „nowe technologie” powinno być rozumiane według tych samych kryteriów.

3

WARUNKI UPRAWNIAJĄCE DO KORZYSTANIA Z ULGI Z TYTUŁU NABYCIA NOWEJ TECHNOLOGII

Z analizy postanowień art. 18b u.p.d.p. oraz art. 26c u.p.d.f. wynika, że warunki stosowania ulgi z tytułu dokonanych wydatków na nabycie nowych technologii zostały sformułowane w każdej z tych ustaw podatkowych podobnie, ale nie identycznie. Stosownie do postanowień art. 26c ust. 3 u.p.d.f. omawianą ulgę podatkową związane tylko z jednym ze źródeł przychodów podatnika, a mianowicie z pozarolniczą działalnością gospodarczą. Jest to efekt zastosowania innej niż w u.p.d.p. klasyfikacji źródeł przychodów podatnika. W przepisach u.p.d.f. sformułowano katalog źródeł przychodów obejmujący kilka różnych źródeł (np. stosunek pracy, działalność wykonywaną osobiście, kapitały pieniężne i prawa majątkowe),

natomiast w przepisach u.p.d.p. zastosowano uniwersalną regułę, zgodnie z którą opodatkowaniu podano dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z których dochód ten został osiągnięty. Można przyjąć, że zamiarem ustawodawcy było związanie ulgi z tytułu nabycia nowych technologii tylko z działalnością gospodarczą jako źródłem przychodów podatnika podatku dochodowego. Jednak odesłanie z art. 26c ust. 3 u.p.d.f. do postanowień art. 10 ust. 1 pkt 3 u.p.d.f. sprawia, że wyłączono z możliwości korzystania z tej ulgi podatkowej podatników prowadzących szczególnie rodzaj działalności gospodarczej, jaką są działy specjalne produkcji rolnej (art. 10 ust. 1 pkt 4 u.p.d.f.).

Zgodnie z art. 2 ust. 3 u.p.d.f. działami specjalnymi produkcji rolnej są: uprawy w szklarniach i ogrzewanych tunelach foliowych, uprawy grzybów i ich grzybni, uprawy roślin in vitro, fermowa hodowla i chów drobiu rzeźnego i nieśnego, wylęgarnie drobiu, hodowla i chów zwierząt futerkowych i laboratoryjnych, hodowla dżdżownic, hodowla entomofagów, hodowla jedwabników, prowadzenie pasiek oraz hodowla i chów innych zwierząt poza gospodarstwem rolnym. Prowadzenie takiej działalności w rozmiarach przekraczających granice określone w załączniku nr 2 do u.p.d.f. jest formą działalności gospodarczej, której rozwój niewątpliwie wymaga stosowania nowych technologii. Na gruncie przepisów u.p.d.f. przyjęto jednak względnie wąskie rozumienie pojęcia „działalność gospodarcza” ponieważ stosownie do postanowień art. 5a pkt 6 u.p.d.f. działalnością gospodarczą albo pozarolniczą działalnością gospodarczą jest działalność zarobkowa (wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa, polegająca na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż albo polegająca na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych), prowadzona we własnym imieniu bez względu na jej rezultat, w sposób zorganizowany i ciągły, z której uzyskane przychody nie są zaliczane do innych przychodów ze źródeł wymienionych w art. 10 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–9 u.p.d.f., a więc m.in. nie są zaliczane do źródła przychodów, jakimi są działy specjalne produkcji rolnej. Można jedynie postulować dokonanie takiej nowelizacji przepisów u.p.d.f., w wyniku której również osiągający przychody z działów specjalnych produkcji rolnej mogliby korzystać z ulgi z tytułu dokonywania wydatków na nowe technologie.

Z przepisów art. 26c u.p.d.f. oraz art. 18b u.p.d.p. wynika, że podatnik, aby mógł skorzystać z ulgi z tytułu nabycia nowej technologii, powinien spełnić 5 zasadniczych warunków, a mianowicie:

- a) nabyć wiedzę technologiczną w drodze umowy o przeniesienie oraz o korzystanie z tych praw,
- b) wiedza technologiczna może mieć postać wyłącznie wartości niematerialnych i prawnych,
- c) nabyta wiedza technologiczna umożliwia wytwarzanie nowych bądź udoskonalonych wyrobów lub usług,
- d) wiedza technologiczna nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich 5 lat,
- e) podatnik posiada potwierdzającą powyższe warunki opinię niezależnej od niego jednostki naukowej.

Z uwagi na sposób dokonywania odliczeń z tytułu nabycia nowych technologii powinno to być nabycie odpłatne. Nieodpłatne nabycie oznacza, że podatnik nie poniósł wydatków, które następnie w określonej proporcji mogłyby być odliczone od dochodu przed opodatkowaniem. Przyjęcie zatem darowizny, której przedmiotem jest nowa technologia, nie uprawnia do zastosowania omawianej ulgi podatkowej.

Podatnik, który zamierza dokonać odliczenia od dochodu wydatków na nabycie nowej technologii, powinien przed przystąpieniem do tych odliczeń dysponować opinią wydaną przez niezależną od podatnika jednostkę naukową. Ustawodawca nie określił jednak, według jakich kryteriów należy oceniać wyżej wspomnianą cechę niezależności. Pojawiają się zatem wątpliwości, czy w przypadku dofinansowania (częściowego finansowania) przez podatnika określonych badań prowadzonych przez jednostkę naukową, w wyniku których powstanie nowa wiedza technologiczna, taka jednostka naukowa mogłaby wydać opinię dla tego podatnika, który nabyłby od tej jednostki niniejszą wiedzę technologiczną. Zasadne jest, aby ustawodawca w kontekście wyżej wspomnianej cechy niezależności wprost odwołał się kryteriów tzw. powiązań (kapitałowych, personalnych, rodzinnych, wynikających ze stosunku pracy oraz majątkowych) wymienionych w przepisach ustaw o podatkach dochodowych i stosowanych dla potrzeb cen transferowych. Brak takich powiązań między podatnikiem a jednostką naukową mającą wydać opinię oznaczałby, że dana jednostka naukowa jest niezależna od podatnika. W aktualnie obowiązującym stanie prawnym można przyjąć jedynie w drodze interpretacji przepisów ustaw podatkowych, że cecha niezależności powinna być rozumiana jako brak wyżej wymienionych powiązań między podatnikiem (przedsiębiorcą) a jednostką naukową

wydającą opinię dla potrzeb stosowania przez tego podatnika odliczeń od dochodu z tytułu nabycia nowej technologii.

Status jednostki naukowej powinien być oceniany według przepisów ustawy o zasadach finansowania nauki. Zgodnie z art. 2 pkt 9 tej ustawy jednostką naukową jest jednostka prowadząca w sposób ciągły badania naukowe lub prace rozwojowe. Jednocześnie sformułowano ustawowy katalog jednostek naukowych, do którego zaliczono:

- a) podstawowe jednostki organizacyjne uczelni w rozumieniu statutów tych uczelni,
- b) jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. Nr 96, poz. 619 z późn. zm.),
- c) instytuty badawcze,
- d) międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych przepisów, działające na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- e) Polską Akademię Umiejętności,
- f) inne jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną i siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym przedsiębiorców posiadających status centrum badawczo-rozwojowego, nadawany na podstawie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej.

Z treści opinii wydawanej przez jednostkę naukową powinno jednoznacznie wynikać, że nowa technologia umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalanie wyrobów lub usług i nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnich 5 lat. Tylko kryterium czasu, użyte w treści cytowanych wyżej przepisów ustaw podatkowych ma charakter konkretny, natomiast zwrot „nowa technologia umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalanie wyrobów lub usług” może być różnie interpretowany w poszczególnych przypadkach. Jest to zwrot elastyczny tzn. dopuszczający jego zastosowanie w wielu odmiennych sytuacjach. Poprzez pryzmat tego kryterium można oceniać, czy podatnik usprawni obsługę realizowanych przez siebie procesów wewnętrznych (finansowo-księgowych, produkcyjnych, logistycznych i analitycznych) albo zewnętrznych (obsługa klienta, sprzedaż), m.in. w wyniku: zwiększenia efektywności obsługi tych procesów, zwiększenia efektywności zarządzania i monitorowania procesów

planowania, wytwarzania, magazynowania i sprzedaży produktów, zwiększenia wydajności operacyjnej przedsiębiorstwa, podwyższenia poziomu produkcji¹⁰.

Opinia wydawana przez jednostkę naukową nie ma charakteru wiążącego, a więc może być pominięta przez organ podatkowy. W takim przypadku podatnik nie mógłby korzystać z ulgi podatkowej pomimo dokonania wydatków na nabycie nowej technologii. Opinię jednostki naukowej można traktować na równi z opinią biegłego, a więc stosownie do postanowień art. 181 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.) jest jedną z form dowodów w postępowaniu podatkowym. Opinia biegłego podlega takiej samej ocenie jak inne dowody w postępowaniu podatkowym¹¹. Podobnie jak opinie organów statystycznych, także opinie jednostek naukowych podlegają ocenie organów podatkowych – tak co do warunków formalnych, jak i co do wskazanych w nich kryteriów oceny i sformułowanych wniosków¹². Z postanowień art. 18b u.p.d.p. oraz art. 26c u.p.d.f. można wyinterpretować, że jednostka naukowa sporządza opinię na zlecenie podatnika zamierzającego skorzystać z ulgi z tytułu wydatków dokonanych na nabycie nowej technologii. W jednym z wyroków stwierdzono, że opiniom sporządzonym na zlecenie strony nie można przypisać waloru dowodu z opinii biegłego, nawet jeśli sporządzone zostały przez osoby posiadające wiedzę fachową¹³.

Kwota ulgi podatkowej z tytułu wydatków poniesionych na nabycie nowej technologii jest limitowana i nie może przekroczyć 50% wydatków przeznaczonych na nabycie nowej technologii. Podstawą ustalenia wielkości odliczenia jest kwota wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie nowej technologii uwzględnionych w wartości początkowej, w części, w jakiej została zapłacona podmiotowi uprawnionemu w roku podatkowym, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych lub w roku następującym po tym roku, oraz w której nie została zwrócona podatnikowi w jakiejkolwiek formie. Do kwoty wydatków związanych z nabyciem nowej technologii

¹⁰ Pismo Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 12 czerwca 2012 r., IPTPB3/423-100/12-3/KJ, www.mofnet.gov.pl

¹¹ Wyrok NSA z dnia 11 października 2011 r., II FSK 658/10, „Rzeczpospolita” 2011, nr 239, s. 4 (PCD); wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 listopada 2009 r., I SA/Lu 612/09, LEX nr 549845.

¹² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 października 2009 r., I SA/Wr 1094/09, LEX nr 558013.

¹³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 sierpnia 2008 r., V SA/Wa 1292/08, LEX nr 515264.

powinny być również zaliczane koszty wdrożenia, np. koszty uruchomienia programów oraz systemów komputerowych¹⁴. Jeżeli podatnik dokonał przedpłat (zadatków) na poczet wyżej określonych wydatków w roku poprzedzającym rok, w którym wprowadził nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, to uznaje się je za poniesione w roku jej wprowadzenia do tej ewidencji. Odliczeniu mogą podlegać wyłącznie wydatki faktycznie poniesione przez podatnika z tytułu zapłaty dokonanej na rzecz uprawnionego dostawcy nowej technologii¹⁵.

Odliczenia z tytułu wydatków przeznaczonych na nabycie nowej technologii dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono takie wydatki. W sytuacji, gdy podatnik osiąga za rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu z pozarolniczej działalności 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, licząc od końca roku, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Oznacza to, że podatnik osiągający wynik ujemny z danego źródła przychodów lub osiągający względnie niskie dochody w kolejnych latach nie będzie mógł dokonać odliczenia części lub nawet całej ulgi podatkowej z tytułu nabycia nowej technologii. Upływ wyżej wspomnianych kolejnych 3 lat podatkowych sprawia, że wygasa prawo podatnika do kontynuowania omawianej ulgi podatkowej. Możliwe jest natomiast dokonywanie odliczeń w przypadku nabycia w następnych latach kolejnych nowych technologii. Ustawodawca nie ogranicza bowiem uprawnień podatnika do dokonywania odliczeń z tytułu nabywania kolejnych nowych technologii.

Korzystnym rozwiązaniem jest postanowienie ustawodawcy umożliwiające dokonywanie pełnej amortyzacji podatkowej poprzez uwzględnianie w kosztach podatkowych wszystkich odpisów amortyzacyjnych pomimo odliczania części wydatków na wartości niematerialne i prawne w ramach ulgi z tytułu nabycia nowej technologii¹⁶.

¹⁴ Pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 18 listopada 2008 r., ILPB3/423-513/08-3/HS, www.mofnet.gov.pl.

¹⁵ A. Mariański, *Komentarz do art. 18b (w:)* A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk (red.), *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 474.

¹⁶ P. Małecki, *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w 2010 r.*, Wrocław 2010, s. 363.

4

PRZESŁANKI WYŁĄCZAJĄCE PRAWO DO ULGI Z TYTUŁU NABYCIA NOWEJ TECHNOLOGII

Zarówno w art. 18b u.p.d.p., jak w art. 26c u.p.d.f. wyłączono możliwość stosowania ulgi z tytułu nabycia nowej technologii przez podatników, którzy w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym prowadzili działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia. Niniejsze ograniczenie ma charakter podmiotowy¹⁷, ponieważ odnosi się do podatnika prowadzącego działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, a nie do określonej kategorii działalności lub przychodów albo dochodów takiego podatnika. Prawo do stosowania omawianej ulgi podatkowej nie przysługuje nawet tym podatnikom, którzy nie korzystają ze zwolnień z opodatkowania dochodów osiągniętych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34 u.p.d.p. lub art. 21 ust. 1 pkt 63a u.p.d.f.¹⁸. Z drugiej natomiast strony zwolnienie z podatku dochodowego dla przedsiębiorcy działającego w specjalnej strefie ekonomicznej należy stosować na zasadach ogólnych i nie ograniczać tego zwolnienia do zakresu zastosowanych przez niego nowych technologii¹⁹.

Określono również przypadki, w których podatnik traci uprzednio nabyte prawo do stosowania ulgi podatkowej z tytułu zakupu nowej technologii. Utrata prawa do odliczeń związanych z nabyciem nowej technologii następuje wtedy, gdy przed upływem trzech lat podatkowych licząc od końca roku podatkowego, w którym podatnik wprowadził nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

- 1) podatnik udzieli w jakiegokolwiek formie lub części innym podmiotom prawa do nowej technologii (nie dotyczy to przeniesienia prawa w wyniku przekształcenia formy prawnej oraz łączenia lub podziału dotychczasowych przedsiębiorców – dokonywanych na podstawie przepisów kodeksu spółek handlowych),

¹⁷ T. Miłek, *Komentarz do art. 18b* (w:) W. Nykiel, A. Mariański (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2012, s. 885.

¹⁸ Pismo Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 23 września 2009 r., IPPB5/423-348/09-5/IŚ, Serwis Podatkowy 2010, 2, s. 61.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2012 r., II FSK 1979/11, *Gazeta Prawna* 2012, 82, s. 3.

- 2) zostanie ogłoszona upadłość podatnika obejmująca likwidację majątku, lub podatnik zostanie postawiony w stan likwidacji,
- 3) podatnik otrzyma zwrot wydatków na tę technologię w jakiegokolwiek formie (w tym przypadku kwota odliczeń, do której podatnik utracił prawo, powinna być określona proporcjonalnie do udziału zwróconych wydatków w wartości początkowej nowej technologii).

W pierwszym i drugim przypadku następuje całkowita utrata uprawnień do omawianej ulgi podatkowej, natomiast w trzecim przypadku możliwa jest zarówno całkowita, jak i częściowa utrata uprawnień do tej ulgi (decyduje o tym wysokość kwoty refundacji wydatków dokonanych przez podatnika na nową technologię). W razie wystąpienia wyżej wymienionych okoliczności podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym składanym za rok, w którym wystąpiły te okoliczności, do zwiększenia podstawy obliczenia podatku (opodatkowania) o kwotę dokonanych odliczeń, do których utracił prawo, a w razie poniesienia straty – do jej zmniejszenia o tę kwotę. Oznacza to, że podatnik obowiązany jest dokonać w tej formie zwrotu uprzednio dokonanych odliczeń. Utrata prawa do omawianej ulgi podatkowej następuje zatem ze skutkiem *ex tunc*.

5

UWAGI KOŃCOWE

Ulga podatkowa z tytułu dokonywania wydatków na nabycie nowych technologii nie jest powszechnie wykorzystywana przez podatników podatku dochodowego. W każdym roku podatkowym korzysta z niej od kilkunastu do kilkudziesięciu podatników podatku dochodowego od osób prawnych (np. w 2007 r. z ulgi skorzystało 19 podatników; w 2008 r. już 26 podatników; w 2009 r. korzystało z tej ulgi 25 podatników; w 2010 r. liczba podatników wzrosła do 33; w 2011 r. z omawianej ulgi korzystała rekordowa liczba 97 podatników). W aspekcie ilościowym bardziej optymistyczne są wyniki dotyczące podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, ponieważ w 2007 r. z omawianej ulgi podatkowej skorzystało 117 podatników, jednak w roku 2008 oraz w roku 2009 z tej ulgi podatkowej skorzystało odpowiednio 11 oraz 15 podatników. W roku 2010 z omawianej ulgi skorzystało aż 398 podatników, jednak już w 2011 r. ich liczba zmniejszyła się

do 250²⁰. W relacji do ogólnej liczby podatników tych podatków z ulgi na nabycie nowych technologii korzysta mniej niż 1 promil podatników.

Można zatem stwierdzić, że cele zakładane w momencie wprowadzania tych rozwiązań w 2006 r. nie zostały osiągnięte w postaci zwiększenia nakładów finansowych na badania i innowacyjność. Brak zapotrzebowania ze strony przedsiębiorców na nowe technologie sprawia, że nie mogą być prowadzone w szerszym zakresie badania naukowe w jednostkach naukowych. Niezbędne jest wprowadzenie takich rozwiązań, które będą promowały zachowania podatników finansujących prace badawcze prowadzone przez jednostki naukowe. Należy doprowadzić do większego zespolenia przedsiębiorców oraz jednostek naukowych, nawet gdyby przejściowo skutkowało to zmniejszeniem wpływów do budżetu z tytułu wymierzanych podatków dochodowych. Konieczne jest wzmocnienie stymulacyjnego oddziaływania preferencji (ulg) podatkowych z tytułu nie tylko nabywania przez przedsiębiorców gotowych produktów w postaci nowych technologii, ale również takich preferencji, które będą motywowały przedsiębiorców do podjęcia ryzyka finansowania badań, których efekt końcowy jest tylko prawdopodobny. W przyszłych okresach polska gospodarka może być bardziej innowacyjna, a przez to bardziej wydajna w aspekcie obciążeń fiskalnych.

Nie należy przy tym ograniczać pojęcia nowych technologii do wartości niematerialnych i prawnych. Niezbędna jest nowelizacja ustaw podatkowych zmierzająca do objęcia zakresem pojęcia „nowe technologie” również środków trwałych. Można ponadto postulować zniesienie wymogu „niezależności” jednostki naukowej od podatnika zamierzającego uzyskać opinię o nowej technologii. Status jednostki naukowej powinien gwarantować, że wydawana przez nią opinia będzie rzetelna, a sama jednostka naukowa powinna być traktowana jako „instytucja zaufania publicznego”.

W przypadku realizacji tych postulatów mogą zwiększyć się wydatki przedsiębiorców na nabycie nowych technologii. W związku z tym niezbędne może być wydłużenie okresu dokonywania odliczeń z tytułu nabycia nowych technologii (np. do 5 lat podatkowych) w celu stworzenia przedsiębiorcom warunków do wykorzystania całej kwoty przysługującej im ulgi podatkowej.

Rozwój przedsiębiorczości nie nastąpi w oderwaniu od badań naukowych, a te z kolei wymagają większych nakładów finansowych. Ich źródłem nie

²⁰ M. Majkowska, *Ulgę na technologie wymaga pilnej zmiany*, Dziennik Gazeta Prawna 2013, 106, s. B2.

powinien pozostawać tylko sektor finansów publicznych. Należy zmierzać w kierunku większego zaangażowania w badania naukowe środków finansowych z sektora prywatnego. Należy pamiętać o tym, że badania naukowe nie są prowadzone w swoistej próżni. Podstawową rolą badań naukowych jest przekształcenie gospodarki Rzeczypospolitej Polskiej w konkurencyjną i dynamiczną, opartą na wiedzy gospodarce, zdolną do zapewnienia trwałego wzrostu gospodarczego, stworzenia liczniejszych miejsc pracy oraz zapewnienia większej spójności społecznej. Współczesne państwa wspierają badania naukowe i prace rozwojowe, w tym również z wykorzystaniem preferencji podatkowych dla przedsiębiorców finansujących takie przedsięwzięcia. Należy w wieloletniej strategii rozwoju Polski przyjąć, że postęp społeczny i gospodarczy jest ściśle uzależniony od wprowadzania innowacji, zarówno o charakterze technologicznym, jak i organizacyjnym, a nawet marketingowym.

BIBLIOGRAFIA

- Błażejewska-Gaczyńska A., Pociask M., *Transfer dóbr niematerialnych*, Przegląd Podatkowy 2004, 4.
- Majkowska M., *Ulga na technologie wymaga pilnej zmiany*, Dziennik Gazeta Prawna 2013, 106.
- Małecki P., *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w 2010 r.*, Wrocław 2010.
- Mariański A., Strzelec D., Wilk M. (red.), *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2011.
- Nykiel W., Mariański A. (red.), *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, Gdańsk 2012.
- Waławczyk A., Waławek J., *Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych*, Przegląd Podatkowy 2004, 11.