

# Ulga podatkowa na badania i rozwój – potencjał do wykorzystania



**Katarzyna Kunka**

starszy menedżer  
Deloitte Doradztwo Podatkowe Tokarski  
i Wspólnicy spółka komandytowa



**Łukasz Starosta**

starszy konsultant  
Deloitte Doradztwo Podatkowe Tokarski  
i Wspólnicy spółka komandytowa

Od 1 stycznia 2016 r. w przepisach ustaw z zakresu podatków dochodowych funkcjonuje tzw. ulga na badania i rozwój (Ulga B+R) będąca formą preferencji podatkowych dla podmiotów, w tym także przedsiębiorstw, które prowadzą działalność w obszarze prac badawczo-rozwojowych (wskazana ulga zastąpiła ulgę na nabycie nowych technologii). Od 1 stycznia 2017 r. pewne regulacje w zakresie zastosowania Ulgi B+R zostały znówelizowane, zwiększając korzyści dostępne dla podatników. Co istotne, przewiduje się kolejne zmiany skutkujące zwiększeniem limitów dostępnych odliczeń.

## DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWA – DEFINICJA

Podatnicy, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową, mogą korzystać z Ulgi B+R na warunkach i zasadach określonych w art. 18d–18e ustawy o CIT<sup>1</sup>. Co ważne, omawiana ulga nie jest ograniczona do skonkretyzowanej grupy podatników o określonym statusie (w szczególności nie dotyczy ona z zasady wyłącznie jednostek będących centrami badawczo-rozwojowymi, instytutami itp.) i może mieć zastosowanie także do podmiotów gospodarczych, które w ramach prowadzonej działalności gospodarczej podejmują działania wypełniające kryteria działalności badawczo-rozwojowej oraz spełniają pozo-

stałe warunki wskazane w ustawie podatkowej. Przepisy wprowadzają wyraźne definicje, jak należy rozumieć działalność badawczo-rozwojową – oznacza ona 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.

Warto podkreślić, że dla zastosowania omawianej ulgi zasadniczo nie ma znaczenia, czy podejmowane prace zostały zakończone wynikiem pozytywnym (tabela 1).

**Tabela 1. Badania naukowe a prace rozwojowe**

Badania naukowe	Prace rozwojowe
<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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,</li> <li>• badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,</li> <li>• badania 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.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• 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:</li> <li>• opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidacja 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,</li> <li>• 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.</li> </ul>

<sup>1</sup> Analogiczne regulacje zostały implementowane do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (PIT), przy czym treść artykułu została skopiona i odnosi się do regulacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (CIT).

**Tabela 2. Zestawienie limitów dla poszczególnych kategorii przedsiębiorstw**

Status podmiotu	Rodzaj kosztów	Wielkość odpisu w 2017 r.	Planowana wielkość odpisu w 2018 r.*
MŚP oraz duże	Koszty wynagrodzeń (w tym ubezpieczenia społeczne)	150%	200%*
MŚP	Pozostałe koszty kwalifikowane	150%	200%*
Duże	Pozostałe koszty kwalifikowane (z wyjątkiem pozyskania patentu)	130%	200%*

\* Stosownie do obecnego brzmienia projektu z 9 maja 2017 r. ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej.

## MECHANIZM ZASTOSOWANIA ULGI / OSZCZĘDNOŚĆ PODATKOWA

Mechanizm ulgi sprowadza się do możliwości dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym określonych ustawą podatkową kategorii kosztów kwalifikujących się do objęcia ulgą (rozpoznanych już wcześniej jako koszty uzyskania przychodów). W rezultacie przedsiębiorca może wykorzystywać (odpisać) podatkowo konkretny wydatek aktualnie w wysokości od 130% do 150% (zależnie od wielkości przedsiębiorcy i rodzaju kosztu kwalifikowanego) – tj. ujmując go jako koszt uzyskania przychodu na zasadach ogólnych, a następnie odpisując od obliczonej już podstawy opodatkowania dodatkowo 30–50% tego samego wydatku<sup>2</sup>. Efektywnie podatnik może zyskać dodatkową oszczędność podatkową rzędu 5,7–9,5% poniesionego kosztu (tabela 2).

Zasadniczo odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane. Gdy jednak podatnik nie mógł w tym terminie odliczyć w pełni dostępnego limitu wydatków (w związku z poniesioną stratą lub niewystarczającym dochodem), począwszy od 2017 r. odliczenia można dokonać w ramach rozliczenia rocznego<sup>3</sup> w kolejno następujących po sobie sześciu latach podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik nabył prawo do ulgi (w stanie prawnym obowiązującym do końca 2016 r. były to trzy lata).

Warto podkreślić, że zgodnie z aktualną praktyką organów podatkowych zasadniczo odliczenia można dokonać w roku, w którym dany wydatek został uznany za koszt uzyskania przychodów dla celów podatkowych – należy o tym pamiętać w wypadku kosztów ponoszonych na przełomach danych lat podatkowych czy też przy odpisach amortyzacyjnych.

## KOSZTY KWALIFIKOWANE

Katalog kosztów kwalifikowanych, które mogą być rozliczone w preferencyjny sposób w związku z zastosowaniem Ulgi B+R, został określony w przepisach ustawy o CIT – przed podjęciem decyzji o zastosowaniu ulgi należy zatem rozważyć, czy ponoszone przez podatnika koszty mieszczą się w tym katalogu. Do kosztów kwalifikowanych dla potrzeb stosowania Ulgi B+R zalicza się:

- należności ze stosunku pracy wypłacane na rzecz pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności B+R (wraz ze składkami z tytułu ubezpieczeń społecznych finansowanych przez pracodawcę);
- materiały i surowce bezpośrednio związane z działalnością B+R;
- ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, wykonywanych przez jednostkę naukową na potrzeby działalności B+R;
- odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej w działalności B+R, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanym;

<sup>2</sup> W odniesieniu do rozliczenia za rok 2016 omawiane limity były niższe i wynosiły od 10% do 30% poziomu określonych wydatków na działalność badawczo-rozwojową.

<sup>3</sup> Koszty poniesione na działalność B+R wykazywane są w formularzu oznaczonym symbolem CIT-BR, który jest załącznikiem do zeznania rocznego.

- odpisy amortyzacyjne od środków trwałych (z wyłączeniem samochodów osobowych, budowli, budynków i lokali) oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w działalności B+R;

- dodatkowo, dla małych i średnich przedsiębiorców (MŚP) – koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione przez podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą, tj. przygotowanie dokumentacji, prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu i innych praw, opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia etc.

Przedsiębiorca chcący skorzystać z Ulgi B+R jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji w swoich księgach w sposób zapewniający wyodrębnienie kosztów działalności B+R oraz ich właściwe udokumentowanie.

## KTO NIE MOŻE SKORZYSTAĆ Z ULGI?

Poza przypadkami, w których podatnik nie ponosi kosztów mieszczących się we wskazanych kategoriach (tzw. kosztów kwalifikowanych), należy ustalić, czy nie zachodzą inne okoliczności wykluczające aktualnie możliwość skorzystania z Ulgi B+R:

- podatnik otrzymał zwrot kosztów kwalifikowanych w jakiegokolwiek formie, np. w ramach dotacji (w tym wypadku do ulgi może się kwalifikować potencjalnie część niedofinansowana);
- podatnik prowadził w danym roku podatkowym działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej<sup>4</sup>.

## PODSUMOWANIE

W związku ze stosunkowo szerokim zakresem Ulga B+R powinna stanowić zachętę dla podmiotów inwestujących w rozwój własnych technologii (w obszarze produktów, usług, procesów) – rozważyć ją mogą zatem podmioty, których część funkcjonowania obejmuje prace z zakresu działalności badawczo-rozwojowej. Również ze względu na planowane zmiany (od 2018 r.) zwiększające preferencje podatkowe dla podmiotów prowadzących działalność B+R wydaje się ona warta zainteresowania.

Jednak ze względu na brak szczegółowych przepisów/wytycznych praktyczne wątpliwości odnośnie do kosztów kwalifikowanych, a także stanowiska organów podatkowych ograniczające w istotny sposób możliwość efektywnego skorzystania z ulgi (wątpliwości dotyczą przykładowo wynagrodzenia pracowników zajmujących się częściowo działalnością B+R, konieczności prowadzenia ewidencji czasu pracy itp.), przed implementacją warto przeprowadzić przegląd kosztów ponoszonych przez podatnika oraz wystąpić o wydanie interpretacji indywidualnych w zidentyfikowanych obszarach wątpliwości. Zastosowanie ulgi B+R – z uwagi na fakt, że stanowi ona preferencję podatkową – może być bowiem przedmiotem weryfikacji ze strony organów podatkowych. ■

<sup>4</sup> Zgodnie z planowanymi zmianami od 2018 r. ma dojść do częściowej liberalizacji w tym zakresie – podmiot prowadzący działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej będzie miał możliwość skorzystania z Ulgi B+R, ale tylko w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie stanowią kosztów prowadzenia działalności strefowej.