

Ulga na nowe technologie jako środek prawny w postaci preferencji podatkowej polegającej na obniżeniu podstawy opodatkowania

Paweł Sancewicz

Wstęp

Wspieranie działalności innowacyjnej stanowi istotne zadanie państwa, a równocześnie wynikający ze Strategii Europa 2020²⁴⁸ priorytet Unii Europejskiej. Jak wynika z polskich i unijnych regulacji prawnych, działalność innowacyjna może być wspierana na różne sposoby, przy zastosowaniu zarówno działań faktycznych, jak i prawnych. Jednym ze środków takiego wspierania jest tzw. ulga na nowe technologie.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie interesujących zagadnień prawnych i podatkowych związanych z tym szczególnym środkiem prawnym²⁴⁹ wspierania innowacyjności. Ograniczone ramy niniejszego artykułu nie pozwolą na szersze omówienie pojęcia działalności innowacyjnej oraz środków, przy zastosowaniu których taka działalność jest wspierana. Biorąc pod uwagę powyższe, analiza zostanie ograniczona jedynie do jednego środka wspierania działalności innowacyjnej, tj. wspomnianej powyżej ulgi na nowe technologie. Takie ograniczenie rozważań jest uzasadnione specyfiką analizowanego środka; jest to wszakże środek o charakterze podatkowym. Ponadto, powyższy zabieg umożliwi wysunięcie bardziej precyzyjnych wniosków.

Cele wprowadzenia ulgi na nowe technologie

Tzw. ulga na nowe technologie została wprowadzona do polskiego systemu prawnego ustawą z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej²⁵⁰. Ustawą tą ustanowiono nowe instrumenty wspierania działalności innowacyjnej, takie jak kredyt technologiczny oraz możliwość nadawania statusu centrum badawczo-rozwojowego, a także dokonano obszernej nowelizacji przepisów podatkowych: ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób

²⁴⁸ (Dz. U. z 2005 r., Nr 179, poz. 484 ze zm.).

²⁴⁹ Szerzej na temat środków prawnych administracji zob. praca zbiorowa: L. Kieres (red.), *Środki prawne publicznego prawa gospodarczego*, Wrocław 2007.

²⁵⁰ Strategia Europa 2020, wydana przez Komisję Europejską, w której położono nacisk na stworzenie i rozwój konkurencyjnej i innowacyjnej gospodarki w ramach przewodniego projektu „Unia Innowacji” - *Europa 2020, Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu*, Bruksela 2010, opublikowany: http://ec.europa.eu/europe2020/documents/related-document-type/index_pl.htm; data dostępu 19.09.2014.

prawnych²⁵¹ oraz ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁵². Warto przy tym wskazać, że obowiązująca obecnie ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej²⁵³ nie wprowadziła, w odniesieniu do zagadnień związanych z ulgą na nowe technologie żadnych zmian.

Niewątpliwie stworzenie zachęt podatkowych może przyczynić się do realizacji ambitnych zadań i celów związanych z koniecznością budowy bardziej innowacyjnej gospodarki polskiej opartej na wiedzy. Sprawą niezwykle istotną jest pobudzenie aktywności polskich przedsiębiorców w kierunku uczynienia ich działalności bardziej innowacyjnej i konkurencyjnej. Jak wskazują A. Mariański i W. Nykiel, zachęta polegająca na obniżeniu podstawy opodatkowania ma na celu zwiększenie ilości przedsiębiorców wykorzystujących nowoczesne rozwiązania technologiczne, a co za tym idzie – zwiększenie innowacyjności całej gospodarki – przy jednoczesnym wzroście nakładów ponoszonych przez przedsiębiorców na badania, których efektem są nowe technologie²⁵⁴. Podobnie Wojewódzki Sąd Administracyjny²⁵⁵ we Wrocławiu wskazał, że głównym celem wprowadzenia ulgi na nowe technologie było podniesienie konkurencyjności gospodarki poprzez promowanie rozwiązań będących inwestycją w wiedzę – konieczne było stworzenie takich rozwiązań prawnych, które będą promować inwestycje przedsiębiorców na podnoszenie innowacyjności²⁵⁶.

Ulgą na nowe technologie – czy jest pomocą publiczną?

Preferencja na rzecz przedsiębiorców polega na umożliwieniu odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na nową technologię (por. 26c ustawy o PIT i art. 18b ustawy o CIT). W pierwotnej wersji, w przepisach tych udzielono upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia wysokości i warunków odliczeń od podstawy opodatkowania. Upoważnienie to, zgodnie z art. 92 Konstytucji RP²⁵⁷, zawierało także wytyczne co do treści aktu – mianowicie wydając przedmiotowe rozporządzenie, minister właściwy do spraw finansów publicznych miał uwzględnić ówczesnie obowiązujące Wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej²⁵⁸, a więc przepisy dotyczące pomocy publicznej.

²⁵¹ (t. j. Dz. U. z 2011 r., Nr 74, poz. 397, ze zm., dalej: „ustawa o CIT”).

²⁵² (t. j. z 2010 r., Nr 51, poz. 307, ze zm., dalej: „ustawa o PIT”).

²⁵³ (Dz. U. z 2008 r., Nr 116, poz. 730 ze zm.).

²⁵⁴ A. Mariański, W. Nykiel, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Gdańsk 2009, s. 878-879.

²⁵⁵ Dalej: WSA.

²⁵⁶ Por. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 kwietnia 2011 r., sygn. I Sa/Wr 344/11 (wyrok prawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

²⁵⁷ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

²⁵⁸ (Dz. Urz. WE C 74 z 10.03.1998 oraz Dz. Urz. WE C 258 z 9.09.2002).

Przedmiotowe rozporządzenie nie zostało wydane, a powyższe przepisy zostały znowelizowane – z dniem 5 lipca 2006 r.²⁵⁹ upoważnienie zostało wyeliminowane z polskiego systemu prawnego²⁶⁰. Ustawodawca nowelizując powyższe przepisy wskazał, że umożliwienie nabywania nowych technologii od innych podmiotów niż jednostek naukowych, spowoduje, że w takim przypadku nie wystąpi pomoc publiczna w rozumieniu przepisów Unii Europejskiej²⁶¹. Ustawodawca niestety nie uzasadnił powyższego twierdzenia, stwierdzając jedynie, że objęcie regulacji dotyczących ulgi technologicznej przepisami o pomocy publicznej uczyni tę ulgę mniej atrakcyjną dla przedsiębiorców²⁶². Jest to kwestia istotna, ponieważ uznanie ulgi na nową technologię za pomoc publiczną skutkowałoby koniecznością stosowania rygorystycznego reżimu związanego z udzielaniem przedsiębiorcom pomocy publicznej. Wydaje się jednak, że można zgodzić się z w tej kwestii z ustawodawcą, ponieważ ulga na nowe technologie nie ma charakteru selektywnego, albowiem jest dostępna dla wszelkich podatników. Najprawdopodobniej ustawodawca miał na myśli, że jako nieselektywny środek wspierania przedsiębiorców ulga na nowe technologie nie być uznawana za pomoc publiczną, ponieważ stanowi tzw. środek ogólnej interwencji²⁶³. W tym miejscu warto dodać, że ulga na nowe technologie nie została notyfikowana²⁶⁴ Komisji Europejskiej jako pomoc publiczna.

Preferencja podatkowa w postaci ulgi na nowe technologie nie stanowi pomocy publicznej.

Definicja nowej technologii

Tak jak wskazano powyżej, preferencja podatkowa jest udzielana przedsiębiorcy w związku z wydatkami poniesionymi na nabycie nowej technologii; zachodzi więc konieczność jej zdefiniowania. Za nowe technologie, uważa się wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytwarzanie nowych

²⁵⁹ Ustawa z dnia 12 maja 2006 r. o zmianie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2006 r., Nr 107, poz. 723). Art. 2 powyższej ustawy dot. ustawy o PIT; z kolei art. 3, ustawy o CIT.

²⁶⁰ Warto zauważyć, że ustawa znalazła zastosowanie do wydatków poniesionych od 1 stycznia 2006 r., a zatem zadziałała wstecz. W uzasadnieniu do projektu wskazano jednak, że takie postępowanie ustawodawcy jest uprawnione (zmiana ustawy podatkowej w trakcie trwania roku podatkowego), ponieważ zmiana ta stanowi korzystne rozwiązanie dla podatników. Zob. uzasadnienie do ustawy o zmianie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz niektórych innych ustaw (Sejm RP V kadencji, Nr druku 311, LEX/el, data dostępu: 15.09.2014).

²⁶¹ Tamże.

²⁶² Tamże.

²⁶³ Szerzej na temat ogólnych środków interwencji por. A. Nykiel-Mateo, *Pomoc państwa a ogólne środki interwencji w europejskim prawie wspólnotowym*, Warszawa 2009.

²⁶⁴ Szerzej na temat notyfikacji A. Werner, *Polskie postępowanie notyfikacyjne dotyczące udzielenia pomocy publicznej*, „Glosa”, nr 9, Warszawa 2004, s. 4-11; I. Postuła, A. Werner, *Pomoc Publiczna*, Warszawa 2006.

lub udoskonalanie²⁶⁵ 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 w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki²⁶⁶.

Aby zdefiniować wartości niematerialne i prawne należy sięgnąć do tych samych aktów normatywnych, w których ulga na nowe technologie została uregulowana, tj. odpowiednio do ustawy o PIT i ustawy o CIT. Zgodnie z powyższymi ustawami, za wartości niematerialne i prawne uznaje się nadające 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 z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej²⁶⁷,
- 7) wartość stanowiąca równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how)

Powyższe wartości niematerialne i prawne²⁶⁸ muszą mieć przewidywany okres używania dłuższy niż rok i powinny być 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 umowy leasingu²⁶⁹ (art. 16b ustawy o CIT i art. 22b ustawy o PIT).

Nie ulega wątpliwości, że wiedzą technologiczną, o której mowa w art. 18b ustawy o CIT i art. 26c ustawy, obejmuje jedynie niektóre z pośród wyżej wymienionych wartości niematerialne i prawne

²⁶⁵ W. Dmoch wskazuje, że udoskonaleniem będzie każde ulepszenie, poprawienie odnoszące się do wytwarzanych produktów, czy też świadczonych usług, niezależnie w jakim wymiarze będzie się ono objawiać (w odniesieniu do usług może to być np. skrócenie okresu wykonania usługi, w odniesieniu do produktów np. zmniejszenie energochłonności produktu albo zwiększenie trwałości, skutkujące np. wydłużeniem gwarancji) – por. W. Dmoch, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Warszawa 2011, s. 479.

²⁶⁶ (Dz. U. z 2010 r., Nr 96, poz. 615 ze zm.).

²⁶⁷ (Dz. U. z 2003 r., Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.).

²⁶⁸ Sądy administracyjne przyjmują restrykcyjną wykładnię powyższego pojęcia. Przykładowo WSA w Warszawie w wyroku z dnia 16 stycznia 2012 r., sygn. III SA/Wa 1176/11 (wyrok prawomocny), Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych. Sąd w przedmiotowym wyroku odmówił uchylecia interpretacji podatkowej, w której organ stanął na stanowisku, że nabyciem nowej technologii nie jest nabycie środka trwałego, w którym ta innowacyjna technologia została wykorzystana. Podobnie orzekł WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 6 października 2010 r., sygn. I SA/Wr 763/10, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych.

²⁶⁹ Umowy określone w art. 17a pkt 1 ustawy o CIT lub w art. 23a pkt ustawy o PIT.

– wydaje się, że należy przyjąć, iż nową technologią mogą być wartości wskazane w pkt. 4, 5, 6, 7, tj. autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje²⁷⁰, prawa własności przemysłowej oraz opisany powyżej know-how.

Jednostka naukowa, która jest uprawniona do potwierdzenia w drodze opinii, że określona wiedza techniczna może być uznana za nową technologię została określona w ustawie o zasadach finansowania nauki²⁷¹, zgodnie z którą jednostkami naukowymi są prowadzące w sposób ciągły badania naukowe lub prace rozwojowe:

- podstawowe jednostki organizacyjne uczelni w rozumieniu statutów tych uczelni,
- jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk²⁷²,
- instytuty badawcze,
- międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych przepisów, działające na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej,
- Polską Akademię Umiejętności,
- inne jednostki organizacyjne, niewymienione powyżej, 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.

Biorąc pod uwagę powyższą definicję oraz definicję nowej technologii sformułowaną odpowiednio w art. 18b ustawy o CIT oraz art. 26c ustawy o PIT, konieczne staje się zdefiniowanie również badań naukowych i prac rozwojowych.

Zatem, zgodnie z art. 2 pkt 3 ustawy o zasadach finansowania nauki, przez badania naukowe należy rozumieć:

- 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 praktyczne zastosowanie lub użytkowanie,

²⁷⁰ W tym zakresie chodzi o licencje wskazane w prawie autorskim, oczywiście nie o licencje z art. 75 ust. 3 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (t. j. Dz. U. z 2010 r., Nr 220, poz. 1447 ze zm.).

²⁷¹ Por. art. 2 pkt 9 ustawy zasadach finansowania nauki.

²⁷² W rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. Nr 96, poz. 619).

- badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce,
- 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 obejmują tworzenie elementów składowych systemów złożonych, szczególnie do oceny przydatności technologii rodzajowych, z wyjątkiem prototypów objętych zakresem prac rozwojowych.

Natomiast, zgodnie z powyższą ustawą, prace rozwojowe oznaczają 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, w szczególności:

- tworzenie projektów, rysunków, planów oraz innej dokumentacji do tworzenia nowych produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one przeznaczone do celów komercyjnych,
- opracowywanie 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 komercyjnych²⁷³,
- działalność związana 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.

Wreszcie, należy uznać, że jednostka jest niezależna od podatnika, gdy jest odrębna od niego prawnie i organizacyjnie, a także między podatnikiem i jednostką nie występują powiązania osobiste lub kapitałowe²⁷⁴.

²⁷³ Wszelkie przychody uzyskane z tego tytułu należy odjąć od kwoty kosztów kwalifikowanych pomocy publicznej.

²⁷⁴ Podobnie K. Winiarski [w:] S. Babiarz, L. Błystak, B. Dauter, A. Gomułowicz, R. Pęk, K. Winiarski, *Podatek dochodowy od osób prawnych*, Unimex, 2009, s. 1039. Z kolei W. Dmoch wskazuje, że przypadku badania przesłanki niezależności należy badać je pod kątem art. Ustawy o CIT (W. Dmoch, *Podatek dochodowy...*, dz. cyt., s. 479). Z jednej

Wątpliwości budzi fakt, że za nową technologię uważa się wiedzę technologiczną, która nie jest stosowana na świecie dłużej niż 5 ostatnich lat. Przy dzisiejszym postępie technicznym i przy uwzględnieniu globalizacji gospodarki, w niektórych branżach (np. informatycznej, zbrojeniowej, czy farmaceutycznej) 5 lat może stanowić wręcz epokę. Konsekwencją powyższego unormowania może być nabywanie i opracowywanie przez przedsiębiorców teoretycznie nowych (w rozumieniu ustawy o CIT lub ustawy o PIT), a faktycznie przestarzałych technologii. Z drugiej strony ustawodawca użył spójnika „i”, który oznacza funktor koniunkcji, w związku z czym, do zaistnienia nowej technologii konieczne jest wystąpienie obu przesłanek – nie tylko niewykorzystywanie na świecie danej technologii przez okres nie dłuższy niż 5 lat, ale także wytwarzanie dzięki nowej technologii nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług. Należy jednak wskazać, że ewentualne skrócenie powyższego okresu stosowania technologii (przykładowo do 3 lat) nie powinno negatywnie jednak wpłynąć na innowacyjność polskich przedsiębiorców.

Skrócenie okresu stosowania technologii w definicji nowej technologii do 3 lat nie powinno negatywnie wpłynąć na innowacyjność polskich przedsiębiorców.

Ulga na nowe technologie a specjalne strefy ekonomiczne

Zgodnie z art. 18b ust. 3 ustawy o CIT i art. 26 ust. 4 ustawy o PIT, prawo do odliczeń nie przysługuje podatnikowi, jeżeli w roku podatkowym lub w roku poprzedzającym prowadził działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia.

Jak stanowi art. 16 ustawy z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych²⁷⁵, podstawą do korzystania z pomocy publicznej, udzielanej zgodnie z ustawą o SSE, jest zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie danej strefy, uprawniające do korzystania z pomocy publicznej (zezwolenie strefowe)²⁷⁶. Zezwolenie strefowe jest decyzją administracyjną²⁷⁷, w której określa się:

strony przesłanki określone w art. 11 ustawy o CIT są dosyć rygorystyczne, z drugiej jednak strony organy podatkowe mogą kwestionować niezależność podmiotu powiązanego z przedsiębiorcą na zasadach określonych w art. 11 ustawy o CIT.

²⁷⁵ (t.j. Dz. U. z 2007 r., Nr 42, poz. 274 ze zm., dalej ustawa o SSE).

²⁷⁶ Szeroko na temat zezwolenia strefowego piszę w: P. Sancewicz, *Zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej z uwzględnieniem procedur udzielania pomocy publicznej* [w:] B. Popowska (red.), *Swoistość procedur publicznego prawa gospodarczego*, Poznań 2013, s. 171-200.

²⁷⁷ Przez decyzję administracyjną należy rozumieć jednostronny, władczy akt organu administracji publicznej rozstrzygający konkretną sprawę indywidualnego podmiotu nie wynikającą z organizacyjnego lub służbowego podporządkowania organowi, który ją wydał (por. projekt z dnia 29 grudnia 2010 r. ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego (Sejm VI kadencji, druk sejmowy nr 3942); por. przykładowo w literaturze przedmiotu: J.

1. przedmiot działalności gospodarczej,
2. podstawowe warunki wykonywania takiej działalności, dotyczące w szczególności:
 - zatrudnienia przez przedsiębiorcę przy prowadzeniu działalności gospodarczej na terenie strefy przez określony czas określonej liczby pracowników;
 - dokonania przez przedsiębiorcę na terenie strefy inwestycji o wartości przewyższającej określoną kwotę;
 - terminu zakończenia inwestycji;
 - maksymalnej wysokości kosztów kwalifikowanych inwestycji i dwuletnich kosztów kwalifikowanych pracy.

Jak stanowi art. 12 ustawy o SSE, dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy w ramach zezwolenia strefowego przez osoby prawne lub osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, są zwolnione od podatku dochodowego, odpowiednio na zasadach określonych w przepisach o podatku dochodowym od osób prawnych²⁷⁸ lub w przepisach o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁷⁹. Zatem, uzyskanie zezwolenia strefowego zasadniczo polepsza sytuację prawną przedsiębiorcy²⁸⁰, ponieważ przyznaje mu prawo do korzystania z pomocy publicznej w postaci zwolnienia podatkowego²⁸¹. Przedsiębiorcy dążą bowiem do uzyskania zezwolenia strefowego, nie w celu pozyskania uprawnienia do prowadzenia określonej działalności gospodarczej, lecz w celu uzyskania pomocy publicznej w postaci zwolnienia podatkowego²⁸². Zatem,

Zimmermann, *Prawo Administracyjne*, Warszawa 2010, s. 288 i nast.; K. Ziemiński, *Indywidualny akt administracyjny jako forma prawna działania administracji*, Poznań 2005; W. Chróścielewski, *Akt administracyjny generalny*, Łódź 1994, s. 92 i nast.

²⁷⁸ Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT wolne od podatku są dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ustawy o SSE, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Jak stanowi art. 17 ust. 4 powyższej ustawy zwolnienie podatkowe przysługuje podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy.

²⁷⁹ Zgodnie z art. 21 ust. 1 pkt 63a ustawy o PIT, wolne od podatku dochodowego są dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia, o którym mowa w art. 16 ust. 1 ustawy o SSE, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy w największej wysokości, zgodnie z odrębnymi przepisami.

Jak stanowi art. 21 ust. 5a ustawy o PIT, zwolnienie podatkowe przysługuje podatnikowi wyłącznie z tytułu dochodów uzyskanych z działalności gospodarczej prowadzonej na terenie strefy.

²⁸⁰ Tak M. Waligórski, *Administracyjnoprawna reglamentacja działalności gospodarczej w tzw. specjalnych strefach ekonomicznych*, „Studia Prawnicze”, nr 2, Warszawa 1997, s. 30, 33.

²⁸¹ P. Sancewicz, *Zezwolenie...*, dz.cyt., s. 183.

²⁸² Por. R. Pięta-Mintus, A. Truskolawski, *Specjalne Strefy Ekonomiczne – instrument promowania inwestycji poprzez zwolnienia podatkowe*, „Przegląd Podatkowy”, nr 1, Warszawa 2009, s. 20.

możliwe jest prowadzenie działalności gospodarczej na terenie SSE bez zezwolenia strefowego²⁸³. W takiej sytuacji przedsiębiorca nie jest jednak uprawniony do korzystania z pomocy regionalnej zgodnie z ustawą o SSE²⁸⁴. Zatem, *a contrario* do art. 18b ust. 3 ustawy o CIT oraz art. 26c ust. 4 ustawy o PIT, podatnik, który prowadzi działalność bez zezwolenia strefowego może korzystać z ulgi na nowe technologie²⁸⁵. *Ratio legis* wprowadzenia powyższego przepisu było uniemożliwienie korzystania z podwójnej ulgi podatkowej²⁸⁶ – wartości niematerialne i prawne również mogą być (na szczególnych zasadach) kwalifikowanymi wydatkami inwestycyjnymi²⁸⁷. Z drugiej strony, powyższe zastrzeżenie może mieć związek z faktem, że z ulgi na nowe technologie mogą skorzystać wszyscy przedsiębiorcy, nie zaś tylko tacy, którzy mogą uzyskać zezwolenie na prowadzenia działalności gospodarczej na terenie SSE. Nie wszyscy przedsiębiorcy są uprawnieni do uzyskania zezwolenia strefowego; istnieją ograniczenia ze względu na przedmiot działalności²⁸⁸. Zatem, można wysunąć tezę, że ulgę na nowe technologie, jako zachętę do podejmowania innowacyjnych inwestycji, ustawodawca kieruje szczególnie do takich przedsiębiorców, którzy nie mogą zezwolenia strefowego uzyskać, przykładowo prowadzących działalność gospodarczą z zakresu energetyki czy usług finansowych. Nie trzeba udowadniać, że przy prowadzeniu tego rodzaju działalności nowe technologie, w szczególności innowacyjne, odgrywają kluczową rolę.

Ulgę na nowe technologie jest szczególnie dedykowana przedsiębiorcom, którzy nie mogą uzyskać zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej.

Warunki stosowania ulgi na nowe technologie

Przez nabycie nowej technologii rozumie się nabycie praw do wiedzy technologicznej, w drodze umowy o ich przeniesienie, oraz korzystanie z tych praw (art. 18b ust. 2a i art. 26c ust. 2a). W ustawie o PIT wprowadzono specyficzną regulację, że prawo do odliczeń przysługuje podatnikowi

²⁸³ Por. P. Sancewicz, *Zezwolenie...*, dz.cyt., s. 188.

²⁸⁴ Tamże.

²⁸⁵ Podobnie K. Winiarski, *Podatek dochodowy...*, dz.cyt., s. 1041.

²⁸⁶ Por. tamże, s. 1040.

²⁸⁷ Por. § 5 Rozporządzenia z dnia 10 grudnia 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (Dz. U. z 2008 r., Nr 232, poz. 1548 ze zm.).

²⁸⁸ Por. § 2 powyżej przytoczonego rozporządzenia. Zezwolenie strefowe nie jest wydawane na prowadzenie działalności gospodarczej między innymi w zakresie wytwarzania materiałów wybuchowych, usług związanych ze zbieraniem, przetwarzaniem i unieszkodliwianiem odpadów, budowy obiektów budowlanych i robót budowlanych, usług finansowych i ubezpieczeniowych, usług administracji publicznej i obrony narodowej, energetyki czy działalności rolniczej (Por. P. Sancewicz, *Zezwolenie...*, dz.cyt., s. 182-183).

uzyskującemu przychody ze źródła, jakim jest działalność gospodarcza²⁸⁹ (art. 26c ust. 3 ustawy o PIT). W ustawie o CIT nie wprowadzono takiego rozróżnienia, ponieważ Ustawa o CIT przewiduje, że wszystkie dochody pochodzą z jednego źródła. Biorąc pod uwagę powyższe, należy podkreślić, że ulga na nowe technologie jest kierowana do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą²⁹⁰, przedsiębiorców²⁹¹.

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 (art. 18b ust. 4 ustawy o CIT i art. 26c ust. 5 ustawy o PIT)²⁹². Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono wydatki na nabycie nowych technologii. 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 (art. 18b ust. 6 ustawy o CIT i art. 26c ust. 7 ustawy o PIT). Jak podkreślają A. Bartosiewicz i R. Kubacki, ulgą mogą być objęte jedynie faktycznie zapłacone wydatki (na zasadzie kasowej); nie wystarczy natomiast, aby zostały one tylko poniesione (na zasadzie memoriałowej)²⁹³.

²⁸⁹ Określonym w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT.

²⁹⁰ Działalność gospodarcza została zdefiniowana w ustawie o PIT jako działalność zarobkowa:

a) wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa,
b) polegającą na poszukiwaniu, rozpoznawaniu i wydobywaniu kopalin ze złóż,
c) polegającą na wykorzystywaniu rzeczy oraz wartości niematerialnych i prawnych
- prowadzoną 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 (art. 5a pkt 6 ustawy o PIT).

Natomiast, według ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wytwórcza, budowlana, handlowa, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły (art. 2 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej).

²⁹¹ Przedsiębiorców zgodnie z art. 4 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, którymi są osoba fizyczna, osoba prawna i jednostka organizacyjna niebędąca osobą prawną, której odrębna ustawa przyznaje zdolność prawną - wykonująca we własnym imieniu działalność gospodarczą.

²⁹² Jeżeli podatnik dokonał przedpłat (zadatków) na poczet wydatków na nową technologię w roku poprzedzającym rok, w którym wprowadził nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, uznaje się je za poniesione w roku jej wprowadzenia do tej ewidencji (art. 18b ust. 5 ustawy o CIT oraz art. 26c ust. 6 ustawy o PIT).

²⁹³ Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Komentarz do art. 26c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, LEX 2014/el, data dostępu: 19.09.2014.

Do nowelizacji, która weszła w życie 5 lipca 2006 roku, ustawodawca różnicował sytuację prawną przedsiębiorców – odliczenia związane z nabyciem nowej technologii nie mogły przekroczyć:

- 50 % kwoty, ustalonej na podstawie przepisów, dla podatnika będącego mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy o swobodzie działalności gospodarczej²⁹⁴ w roku, w którym nabył prawo do odliczenia, albo
- 30 % kwoty, dla pozostałych podatników (art. 18b ust. 7 ustawy o CIT i art. 26c ust. 8 ustawy o PIT w stanie prawnym do 5 lipca 2006 r.).

Obecnie, po nowelizacji, ujednolicono limit odliczenia dla wszystkich przedsiębiorców do wysokości 50 %²⁹⁵.

Przedsiębiorca, w obecnym stanie prawnym może uzyskać preferencję podatkową polegającą na obniżeniu podstawy opodatkowania. Podstawą opodatkowania jest zarówno na gruncie ustawy o CIT, jak i ustawy o PIT dochód. Wartość preferencji, jaką może uzyskać przedsiębiorca to wartość obniżenia podstawy opodatkowania pomnożona przez właściwą stawkę podatku²⁹⁶. Jest to zatem ulga podatkowa, z której przedsiębiorca może skorzystać w wypadku wygenerowania dochodu podlegającego opodatkowaniu²⁹⁷. Należy podkreślić, że uprawnienie do skorzystania z ulgi wynika wprost z ustawy. Zatem, organ administracji publicznej nie musi korzystać z żadnej prawnej formy działania administracji²⁹⁸, aby takiej ulgi udzielić.

Ustawodawca wprowadzając powyżej opisaną ulgę, oprócz niewątpliwej preferencji jaka może stać się udziałem przedsiębiorcy, wprowadził dość rygorystyczne przesłanki utraty prawa do ulgi. Podatnik traci prawo do odliczeń związanych z nabyciem nowej technologii, jeżeli przed upływem trzech lat podatkowych licząc od końca roku podatkowego, w którym wprowadził nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

- 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, albo

²⁹⁴ Por. art. 104-106 ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

²⁹⁵ Por. art. 18b ust. 7 ustawy o CIT oraz art. 26c ust. 8 ustawy o PIT.

²⁹⁶ Na gruncie ustawy o CIT jest to 19 %, a w przypadku ustawy o PIT 18 % lub 32 %.

²⁹⁷ Warto wskazać, że jeżeli ulga na nowe technologie byłaby pomocą publiczną, to jako obniżenie podstawy opodatkowania należałoby ją zakwalifikować jako pośrednią pomoc publiczną (Szerzej na temat pośredniej pomocy publicznej zob. P. Marquardt, *Pomoc publiczna dla małych i średnich przedsiębiorstw*, Warszawa 2007, s. 39-40).

²⁹⁸ Jako „prawną formą działania administracji” należy rozumieć prawnie określony typ konkretnej czynności organu administracyjnego (por. J. Starościak, *Prawne formy działania administracji*, Warszawa 1957, s. 9-11).

- zostanie ogłoszona jego upadłość obejmująca likwidację majątku, lub zostanie postawiony w stan likwidacji, albo
- otrzyma zwrot wydatków na tę technologię w jakiegokolwiek formie (art. 18b ust. 8 ustawy o CIT i art. 26c ust. 9 ustawy o PIT).

W przypadku wystąpienia powyższych sytuacji podatnik jest obowiązany w zeznaniu podatkowym składanym za rok, w którym wystąpiły te okoliczności, do zwiększenia podstawy opodatkowania o kwotę dokonanych odliczeń, do których utracił prawo, a w razie poniesienia straty – do jej zmniejszenia o tę kwotę. W przypadku zwrotu wydatków na tę technologię w jakiegokolwiek formie kwotę odliczeń, do której podatnik utracił prawo, określa się proporcjonalnie do udziału zwróconych wydatków w wartości początkowej nowej technologii²⁹⁹. Powyższe przepisy stosuje się odpowiednio w razie utraty przez podatkową grupę kapitałową³⁰⁰ statusu podatnika³⁰¹. Istotne jest, że utrata prawa do odliczenia, w związku z wystąpieniem opisanych powyżej okoliczności, nie obliguje przedsiębiorcy do korygowania wstecz deklaracji podatkowej, w której wykazano dokonane odliczenie³⁰².

Wreszcie, do odliczeń wydatków na nowe technologie zastosowania nie mają przepisy dotyczące ograniczeń w zakresie kosztów uzyskania przychodów w zakresie odpisów z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych dokonywanych według zasad określonych we właściwych przepisach³⁰³, od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych środków lub wartości niematerialnych i prawnych, odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym albo zwróconym podatnikowi w jakiegokolwiek formie (art. 18b ust. 11 ustawy o CIT oraz art. 26c ust. 11 ustawy o PIT)³⁰⁴. Powyższe oznacza, że skorzystanie z odliczenia na podstawie ulgi na nowe

Przedsiębiorca może zarówno odliczyć wydatki na nowe technologie od podstawy opodatkowania, jak również dokonywać odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych.

²⁹⁹ Por. art. 18b ust. 9 ustawy o CIT oraz art. 26c ust. 10 ustawy o PIT.

³⁰⁰ Podatkowe grupy kapitałowe funkcjonują jedynie na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych – por. art. 1a ustawy o CIT, jak również art. 18b ust. 10 ustawy o CIT.

³⁰¹ Obowiązek zwiększenia podstawy opodatkowania ciąży wówczas na spółce, która wprowadziła nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

³⁰² Por. K. Winiarski, *Podatek dochodowy...*, dz.cyt., s. 1043. Podobnie D. Kosacka-Lędzewicz, B. Olszewski, *Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych*, Warszawa 2010, s. 935.

³⁰³ Odpowiednio art. 16a-16m ustawy o CIT oraz art. 22a-22o ustawy o PIT.

³⁰⁴ Zob. też 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o CIT oraz art. 23 ust. 1 pkt 45 ustawy o PIT.

technologie nie powoduje konieczności weryfikowania wartości początkowej nowych technologii, wprowadzonych do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych³⁰⁵. Biorąc pod uwagę powyższe przepisy, pomimo dokonania odliczenia od podstawy opodatkowania, podatnik może poniesione wydatki na nabycie nowej technologii rozliczać w ramach odpisów amortyzacyjnych, co należy oczywiście uznać za korzystne dla przedsiębiorcy z podatkowego punktu widzenia³⁰⁶. Zatem, podatnicy uzyskują z tytułu nabycia nowej technologii podwójną korzyść podatkową; raz w postaci odliczenia i drugi raz w postaci odpisów amortyzacyjnych³⁰⁷.

Podsumowanie

Celem wprowadzenia szczególnego środka prawnego, jakim jest ulga na nowe technologie, było zwiększenie innowacyjności i konkurencyjności polskiej gospodarki. Wydaje się, że preferencja podatkowa w postaci możliwości obniżenia podstawy opodatkowania może być wystarczająca zachętą dla przedsiębiorców do inwestowania w nowe technologie.

Należy podkreślić, że ulga na nowe technologie, jako preferencja podatkowa dostępna dla wszystkich przedsiębiorców nie stanowi pomocy publicznej, stanowiąc tzw. nieselektywny środek ogólnej interwencji. Niewątpliwie stwierdzić należy, że takie uregulowanie tej kwestii przez ustawodawcę wpłynie na zwiększenie popularności tego środka wspierania działalności innowacyjnej, ponieważ nie zajdzie tu konieczność stosowania rygorystycznego reżimu udzielania pomocy publicznej.

Należy wskazać, że ustawodawca wprowadził dość długi okres maksymalnie 5. lat, w którym wiedza technologiczna uznana za nową technologię może być stosowana na świecie. W związku z powyższym, istnieje ryzyko, że przedsiębiorcy w celu skorzystania z ulgi na nowe technologie będą nabywać przestarzałe i powszechnie znane technologie. Tym samym, cele regulacji zawartej w ustawie o CIT oraz ustawie o PIT nie zostaną zrealizowane. Zatem, *de lege ferenda*, należy postulować skrócenie powyższego okresu stosowania technologii (przykładowo do 3 lat). Takie rozwiązanie powinno pozytywnie wpłynąć na innowacyjność polskich przedsiębiorców.

³⁰⁵ J. Marciniuk (red.), *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 618.

³⁰⁶ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Podatek dochodowy...*, dz.cyt. Podobne stanowisko, z kolei na gruncie ustawy o CIT prezentują P. Małecki i M. Mazurkiewicz, wskazując dodatkowo, że odliczenie z tytułu ulgi na nowe technologie ma charakter „premii inwestycyjnej” (por. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Komentarz do art. 18b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX 2014/el, data dostępu: 19.09.2014).

³⁰⁷ E. Mazur, *Komentarz do art. 18, 18b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX 2009/el, data dostępu: 19.09.2014).

Analiza zagadnień związanych z ulgą na nowe technologie w kontekście przepisów dotyczących specjalnych stref ekonomicznych doprowadziła do wniosku, że ulga na nowe technologie może być szczególnie atrakcyjna dla podmiotów, którzy nie mogą korzystać z pomocy publicznej na podstawie zezwolenia strefowego, przykładowo przedsiębiorcy prowadzący działalność w zakresie energetyki, czy usług finansowych, ponieważ specyfika ich działalności może wymuszać konieczność stosowania innowacyjnych technologii.

Na koniec należy podkreślić, że ulga na nowe technologie jest niezwykle korzystna dla przedsiębiorców. Umożliwia bowiem zarówno odliczenie wydatków na nowe technologie od podstawy opodatkowania, jak również dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych.

Streszczenie

Celem artykułu jest przedstawienie prawnych i podatkowych aspektów tzw. ulgi na nowe technologie. Ulga na nowe technologie stanowi szczególny, podatkowy środek wspierania innowacyjności przedsiębiorców. Autor w artykule omawia definicję nowych technologii i warunki stosowania preferencji podatkowej w postaci obniżenia podstawy opodatkowania. Ponadto, w toku rozważań zostały przeanalizowane kwestie wystąpienia w przypadku ulgi na nowe technologie pomocy publicznej, jak również relacja tego szczególnego środka prawnego do zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej w specjalnej strefie ekonomicznej. W konkluzjach zostanie wskazane, że ulga na nowe technologie stanowi bardzo korzystną preferencję podatkową, ponieważ umożliwia przedsiębiorcom zarówno dokonanie odliczenia od podstawy opodatkowania, jak również dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych.

Summary

The aim of the article is to present the legal and tax aspects of the tax relief for the new technologies. Relief for the new technologies is a specific tax measure to encourage innovation of the entrepreneurs. In this article the author discusses the definition of new technologies and the conditions for applying the tax preferences in the form of a reduction of the tax base. Moreover, in the course of the discussion, the occurrence of the state aid also have been considered in the case of the new technologies relief, as well as the relationship of this specific measure to permit to conduct business activities in the special economic zone. The conclusions will indicate that the relief for new technologies is a very favorable tax preference as it allows entrepreneurs to make a reduction from the tax base, as well as deduction for the depreciation of intangible assets.