

# Dlaczego z ulgi B+R skorzystali nieliczni przedsiębiorcy?

Ewelina Dulęba

Przypomnijmy, że ulga na działalność badawczo-rozwojową, zwana ulgą B+R, dotyczy zarówno podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatku dochodowego od osób prawnych.

Kwestie z nią związane, uregulowane zostały w art. 26e-26g ustawy o pdof oraz w art. 18d-18e ustawy o pdop.

Z powołanych przepisów wynika, że podatnicy **mogą odliczyć od podstawy opodatkowania** ustalonej zgodnie z art. 18 ustawy o pdop (podatnicy CIT) lub art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2 ustawy o pdof (podatnicy PIT), **koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej "kosztami kwalifikowanymi"**.

Ulgę B+R stosuje się w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym koszty kwalifikowane zostały poniesione.

Ustawodawca wskazał, że **za koszty kwalifikowane uznaje się:**

- 1) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o pdof, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;
- 2) poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 13 pkt 8 lit. a i c ustawy o pdof, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;
- 3) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
- 4) nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;
- 5) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmioty, o których mowa w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, a także nabycie od takiego podmiotu wyników prowadzonych przez niego badań naukowych, na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej;

- 6) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanim z podatnikiem w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o pdof i art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o pdop ;
- 7) nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązanim z podatnikiem w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o pdof i art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o pdop;

- 8) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione na:
  - a) przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy,
  - b) prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe i koszty zastępstwa prawnego i procesowego,

- c) odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy lub prawa z rejestracji wzoru przemysłowego zarówno w postępowaniu zgłoszeniowym, jak i po jego zakończeniu, w szczególności koszty zastępstwa prawnego i procesowego, zarówno w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w odpowiednim zagranicznym organie,
- d) opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia oraz dokonywanie innych czynności koniecznych dla nadania lub utrzymania ważności patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, w szczególności koszty walidacji patentu europejskiego.

- 9) w przypadku wartości niematerialnych i prawnych oraz środków trwałych za koszty kwalifikowane uznaje się odpisy amortyzacyjne na zasadach określonych w art. 26e ust. 2a-3 ustawy o pdof oraz art. 18d ust. 2a-3 ustawy o pdop,
- 10) w przypadku podatników posiadających status centrum badawczo -rozwojowego, o którym mowa w art. 17 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 706), za koszty kwalifikowane, poza wymienionymi powyżej, uznaje się także:
  - a) dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;

- b) koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek, uzyskanych od podmiotów innych niż wymienione w ust. 2 pkt 3 na warunkach rynkowych i wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

Należy również pamiętać, że koszty kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy obliczenia podatku.

Zatem przy analizie możliwości skorzystania z ulgi, **kluczowe jest rozstrzygnięcie, jakie wydatki uznaje się za koszty kwalifikowane**, podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania. Między innymi ta kwestia powodowała duże wątpliwości, w związku z czym wielu przedsiębiorców nie skorzystało i wciąż nie korzysta z ulgi badawczo-rozwojowej.

Warto jednak przeanalizować tę kwestię raz jeszcze, ponieważ w zakresie ulgi wydane zostało już wiele interpretacji, w związku z czym wiele wątpliwości zostało już rozwiązanych.

## Możliwość korekty

Dobra wiadomość jest taka, że wciąż można skorygować zeznania roczne za 2016 r. czyli rok w którym ulga została wprowadzona. Można dokonać również korekty lat kolejnych, ale jeśli chodzi o zeznania za rok 2016, to z końcem roku 2022 przedawnia się możliwość ich skorygowania dla większości podatników PIT i CIT. Podatnicy mogą zatem wciąż skorzystać z ulgi, oczywiście jeśli im przysługiwała, a mimo to z niej nie skorzystali. Przy czym należy mieć na uwadze, że **zasady korzystania z ulgi na przestrzeni lat się zmieniły i możliwość złożenia korekty przeanalizować należy w oparciu o przepisy obowiązujące w danym roku podatkowym.** Od 2016 r. rozszerzeniu uległ katalog kosztów kwalifikowanych. Zwiększył się również limit kosztów kwalifikowanych dla poszczególnych grup podatników, określony w art. 26e ust. 7 ustawy o pdof oraz art. 18d ust. 7 ustawy o pdop. W 2016 r. od podstawy opodatkowania można było odliczyć 10-30 % kosztów kwalifikowanych. Obecnie jest to 100-200%.

Na możliwość złożenia korekty zeznania rocznego w celu skorzystania z ulgi B+R wskazał również Dyrektor KIS w interpretacji indywidualnej z dnia 9 maja 2022 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.33.2022.3.BM :

*“Zgodnie z art. 81 § 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.),*

*jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy, płatnicy i inkasenci mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie korygującej deklaracji.*

*Ponadto, w myśl art. 70 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa,*

*zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku.*

*W związku z powyższym, Spółce przysługuje prawo dokonania korekt zeznań podatkowych za poprzednie lata podatkowe.*

*W Świetle przedstawionego we wniosku opisu sprawy, Organ w pełni podziela stanowisko Wnioskodawcy w zakresie pytania nr 6, z którego wynika, że Spółka jest uprawniona do skorzystania z ulgi B+R w odniesieniu do zakończonych lat podatkowych, poprzez korektę złożonego zeznania i dołączenie informacji CIT/BR oraz wykazanie kosztów kwalifikowanych poniesionych w minionych już latach podatkowych.”*

### **Warunki skorzystania z ulgi B+R**

W interpretacji wskazanej powyżej, organ podsumował również, jakie warunki powinien spełnić podatnik, aby przysługiwało mu prawo odliczenia w zeznaniu podatkowym kosztów kwalifikowanych poniesionych w danym roku podatkowym. Dyrektor KIS odnosi się do podatników CIT, warunki te mają jednak zastosowanie również do podatników PIT:

1. podatnik poniósł koszty na działalność badawczo-rozwojową,
2. koszty na działalność badawczo-rozwojową stanowiły dla podatnika koszty uzyskania przychodów w rozumieniu updop (lub updof),
3. koszty na działalność badawczo-rozwojową mieszczą się w zamkniętym katalogu kosztów kwalifikowanych określonym przepisami art. 18d ust. 2 - 3 updop (lub art. 26e ust. 2-3 updof),

4. ww. koszty uzyskania przychodów stanowiły koszty kwalifikowane w rozumieniu updop (lub updof), przy czym, jeżeli koszty kwalifikowane zostały poniesione w ramach badań podstawowych, badania te były prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu odrębnych przepisów,
5. jeżeli w roku podatkowym prowadził działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej na podstawie zezwolenia/decyzji o wsparciu, prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie zezwolenia/decyzji o wsparciu,

6. w ewidencji, o której mowa w art. 9 ust. 1b updop (lub art. 24a ust. 1b updof), podatnik wyodrębnił koszty działalności badawczo-rozwojowej,
7. podatnik wykazał w zeznaniu podatkowym koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu,
8. kwota odliczonych kosztów kwalifikowanych nie przekroczyła limitów określonych w updop (lub updof),
9. koszty kwalifikowane nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.



### **Wyodrębnienie kosztów działalności badawczo-rozwojowej**

Jednym z warunków skorzystania z omawianej ulgi jest wyodrębnienie kosztów działalności badawczo-rozwojowej. Wynika to z art. 24a ust. 1b ustawy o pdof oraz art. 9 ust. 1b ustawy o pdop.

art. 24a ust. 1b ustawy o pdof:

*Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia, o którym mowa w art. 26e, są obowiązani w prowadzonej księdze albo w prowadzonych księgach rachunkowych, o których mowa w ust. 1, wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej.*

art. 9 ust. 1b ustawy o pdop:

*Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia, o którym mowa w art. 18d, są obowiązani w ewidencji, o której mowa w ust. 1, wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej.*

### **Jak zatem wyodrębnić wskazane koszty?**

Przepisy nie precyzują, w jaki sposób należy wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej. Ich ewidencja ma być jednak podstawą do kalkulacji ulgi badawczo-rozwojowej. Zatem, podatnik ma obowiązek dokonać wyodrębnienia w taki sposób, aby możliwe było zidentyfikowanie kosztów kwalifikowanych, dających prawo do skorzystania z ulgi w kwocie odpowiedniej dla danej kategorii.

Nic nie stoi zatem na przeszkodzie aby wskazana ewidencja prowadzona była np. w excelu.

### Koszty pracownicze - wątpliwości

Przepisy dają możliwość uznania za koszty kwalifikowane m.in. należności z tytułu wynagrodzeń pracownika, który wykonuje prace badawczo-rozwojowe. Ważne, aby pracownik faktycznie wykonywał zadania będące realizacją prac badawczo-rozwojowych, wówczas wynagrodzenie takiego pracownika oraz koszty świadczeń poniesionych na jego rzecz będą mogły stanowić koszt kwalifikowany w całości. Ustawodawca podkreślił jednak, że za koszty kwalifikowane uważa się wynagrodzenie oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu. Jeśli więc pracownik wykonuje obowiązki nie tylko związane z działalnością badawczo-rozwojową, konieczne jest wyodrębnienie wynagrodzenie przypadającego na czas pracy związany z ulgą.

Potwierdza to stanowisko Dyrektora KIS w interpretacji indywidualnej z 21.12.2021 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.460.2021.2.IM :

*“Zatem, w przypadku, gdy pracownik w ramach świadczonej pracy wykonuje obowiązki nie tylko związane z działalnością badawczo-rozwojową, zasadnym jest wyodrębnienie (wyłączenie z ulgi badawczo-rozwojowej) tej części wynagrodzenia oraz świadczeń wypłaconych pracownikom zajmującym się działalnością badawczo-rozwojową a także składek od tych przychodów, określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, która nie jest związana z realizacją działalności B+R.”*

W interpretacji z dnia 5.10.2022 r. sygn. 0111-KDIB1-3.4010.663.2022.1.AN Dyrektor KIS odniósł się natomiast do kwestii **wynagrodzenia wypłaconego za okres urlopu czy też zwolnienia lekarskiego**:

*“Dodatkowo wskazać należy, że w komunikacie Ministerstwa Finansów z dnia 18 maja 2017 r. o Uldze B+R zostało wyraźnie wskazane, że (...) prowadzenie tego rodzaju ewidencji przewidziane jest wprost w propozycji legislacyjnej przedstawionej w „projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej”. Ustawodawca proponuje tam, aby wynagrodzenia i składki stanowiły koszty kwalifikowane (stanowiące bazę do wyliczenia ulgi B+R) - w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracownika (...).*

*Należy zauważyć, że pojęcie czasu pracy przeznaczonego na realizację działalności badawczo-rozwojowej, o którym mowa w art. 18d ust. 2 pkt 1 uCIT, odnosi się do czasu faktycznie poświęconego. Zatem, **odliczeniu nie będą podlegały kwoty wynagrodzeń oraz składek proporcjonalnie przypisanych do dni nieobecności pracownika tj. wynagrodzeń za czas choroby/innej usprawiedliwionej absencji czy też urlopu wypoczynkowego oraz wynagrodzenie za inne zwolnienia od pracy.** W takiej sytuacji zasadnym jest wyodrębnienie (wyłączenie z ulgi badawczo-rozwojowej) tej części wynagrodzenia oraz świadczeń wypłaconych pracownikom zajmującym się działalnością badawczo-rozwojową, a także składek od tych należności, określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, które nie są związane z realizacją działalności badawczo-rozwojowej.*

*Zatem, w sytuacji, gdy w danym miesiącu pracownik otrzyma wyłącznie wynagrodzenie za czas, w którym nie będzie faktycznie realizował działalności badawczo-rozwojowej, wówczas ww. wynagrodzenie wraz ze sfinansowanymi przez płatnika składkami od ww. przychodu, określonymi w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, nie będzie stanowiło kosztów kwalifikowanych.”*

### **Inne koszty kwalifikowane**

Jak już wspomniałam w zakresie kwalifikowania poszczególnych kosztów wydane zostało już wiele interpretacji podatkowych. Jeśli więc podatnik ma wątpliwości czy dany wydatek można uznać za koszt kwalifikowany, podlegający odliczeniu w ramach ulgi, warto je prześledzić lub też wystosować wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej.

Ulga B+R w swym założeniu **stanowić ma zachętę dla przedsiębiorców do podejmowania działań mających na celu zwiększenie innowacyjności firmy**. Warto zatem wziąć ją pod uwagę w stosunku do działalności bieżącej i przyszłej, a także przeanalizować czy do tej pory nie było możliwości skorzystania z niej i dokonać ewentualnej korekty zeznania podatkowego.

Dziękuję za uwagę

Ewelina Dulęba