

WYBRANE ULGI W PODATKACH DOCHODOWYCH JAKO INSTRUMENTY WSPIERANIA ZAŁOŻEŃ ZRÓWNOWAŻONEGO ROZWOJU W POLSCE

EWELINA BOBRUS-NOWIŃSKA*
ELŻBIETA AMBROŻEJ**

DOI: 10.26399/iusnovum.v20.1.2026.10/e.bobrus-nowinska/e.ambrozej

STRESZCZENIE

Działania na rzecz zrównoważonego rozwoju mogą polegać zarówno na podwyższaniu lub wprowadzaniu nowych podatków dla podatników, którzy tego celu nie realizują, jak i na preferencyjnym traktowaniu podmiotów działających w sposób realizujący ideę zrównoważonego rozwoju. To oryginalny artykuł naukowy, którego celem jest analiza dwóch preferencji funkcjonujących na gruncie podatków dochodowych – ulgi termomodernizacyjnej oraz ulgi badawczo-rozwojowej – pod kątem weryfikacji, czy cele, jakie leżały u podstaw ich wprowadzenia, zostały osiągnięte. Szczególną uwagą zwrócono na problemy praktyczne, związane z wykorzystywaniem tych ulg przez podatników. W rezultacie wyprowadzono wnioski, iż liczba wątpliwości pojawiających się w trakcie próby skorzystania z ulg oraz niejednokrotnie restrykcyjne podejście organów podatkowych powodują, iż instytucje te nie realizują celów zrównoważonego rozwoju w sposób optymalny. Jako metodę badawczą obrano metodę dogmatyczno-prawną, której istotą polega na ustaleniu treści obowiązującego prawa, jego analizie, wykładni, egzegezie. Podstawowymi źródłami poddany mi badaniom są zagraniczne i krajowe akty prawa powszechnie obowiązującego, orzecznictwo oraz interpretacje indywidualne i ogólne przepisów prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: zrównoważony rozwój, podatek dochodowy, ulga termomodernizacyjna, ulga badawczo-rozwojowa

* dr, Wydział Prawa Uniwersytetu w Białymstoku (Polska), e-mail: e.bobrus-nowinska@uwb.edu.pl, ORCID: 0000-0003-4995-3307

** dr Wydział Nauk Ekonomicznych Wschodnioeuropejskiej Akademii Nauk Stosowanych w Białymstoku (Polska), e-mail: elzbieta.ambrozej@wans.edu.pl, ORCID: 0000-0001-5015-7645



SELECTED INCOME TAX RELIEFS AS INSTRUMENTS
SUPPORTING SUSTAINABLE DEVELOPMENT IN POLAND

ABSTRACT

Measures for sustainable development may involve both increasing taxes and introducing new taxes levied on taxpayers failing to pursue this goal, and preferential treatment for entities operating in a way that implements the sustainable development concept. This original scientific article analyses two income tax preferences – thermal modernisation tax relief and research and development tax relief – to verify whether the objectives for their introduction have been achieved. Special attention has been paid to issues experienced in practice in relation to the use of the aforementioned tax reliefs by taxpayers, leading to the conclusion that due to the number of doubts arising when trying to benefit from the tax reliefs and the often restrictive approach of tax authorities, these institutions do not provide optimal support for sustainable development goals. The applied research method was the dogmatic legal method, involving the determination of content, and the analysis, interpretation and exegesis of applicable law. Primary sources examined included foreign and national generally applicable legal acts, judgments, as well as individual and general tax rulings.

Keywords: sustainable development, income tax, thermal modernisation tax relief, research and development tax relief

WPROWADZENIE

Zgodnie z art. 5 Konstytucji Rzeczpospolita Polska strzeże niepodległości i nienaruszalności swojego terytorium, zapewnia wolności i prawa człowieka i obywatela oraz bezpieczeństwo obywateli, strzeże dziedzictwa narodowego oraz zapewnia ochronę środowiska, kierując się zasadą zrównoważonego rozwoju. Ze wskazanej zasady wynika, że ingerencja w środowisko powinna być jak najmniejsza, a korzyści społeczne płynące z tej ingerencji winny przeważać nad szkodami¹. Zasada zrównoważonego rozwoju wykracza poza kwestie ściśle związane z ochroną środowiska². Mieszczą się w niej też m.in.: rozwój infrastruktury, budowa więzi społecznych czy kształtowanie ładu przestrzennego³. Pojęcie „zrównoważonego rozwoju” przejęto z międzynarodowych dokumentów, tworzonych m.in. w ramach ONZ⁴ i znajdujących nawiązanie w rozwiązaniach prawnych UE oraz pracach Rady Europy⁵. Jak wskazano w Komunikacie Komisji Europejskiej Strategii Europa 2020, obejmuje trzy wzajemnie ze sobą powiązane priorytety: rozwój inteligentny, rozwój zrównoważony

¹ P. Tuleja, w: P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2021.

² Zob. M. Supera-Markowska, *Instrumenty podatkowego wspierania założeń zrównoważonego rozwoju w prowadzeniu działalności gospodarczej*, <http://www.publikat.home.amu.edu.pl> (dostęp: 18.03.2024).

³ *Konstytucja RP. Komentarz*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 289.

⁴ Proces ten zapoczątkował kongres w Rio de Janeiro w 1992 r.

⁵ A. Bałaban, *Konstytucyjna zasada zrównoważonego rozwoju*, w: *Sześć lat Konstytucji RP*, red. L. Garlicki, A. Szmyt, Warszawa 2003, s. 19 i n.

i rozwój sprzyjający włączeniu społecznemu⁶. Rozwój zrównoważony to wspieranie gospodarki efektywniej korzystającej z zasobów, bardziej przyjaznej środowisku i bardziej konkurencyjnej⁷.

Przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne ONZ w dniu 25.09.2015 r. Rezolucja Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030⁸ (dalej jako: Agenda 2030) określa 17 Celów Zrównoważonego Rozwoju oraz związanych z nimi 169 zadań, które mają zostać osiągnięte przez świat do 2030 roku. Dotyczą one osiągnięć w pięciu obszarach: ludzie, planeta, dobrobyt, pokój, partnerstwo. Wspomniane cele i powiązane z nimi zadania są współzależne i niepodzielne oraz zapewniają równowagę pomiędzy trzema aspektami zrównoważonego rozwoju: gospodarczym, społecznym i środowiskowym. Do celów Agendy 2030 należą m.in.: zapewnienie wszystkim dostępu do źródeł stabilnej, zrównoważonej i nowoczesnej energii po przystępnej cenie (Cel 7) oraz budowanie stabilnej infrastruktury, promowanie zrównoważonego uprzemysłowienia i wspieranie innowacyjności (Cel 9). W ramach Celu 7 w Rezolucji określono pięć zadań, w tym zwiększenie udziału odnawialnych źródeł energii w globalnym miksie energetycznym (Zadanie 7.2). Wzmocnienie badań naukowych i podniesienie poziomu technologicznego, w tym poprzez innowacje, znaczne zwiększenie liczby pracowników sektora badawczo-rozwojowego oraz publicznych i prywatnych nakładów finansowych na rozwój (Zadanie 9.5), a także wspieranie krajowego rozwoju technologicznego, badań i innowacyjności (Zadanie 9a) to przykładowe zadania służące realizacji Celu 9. Realizacja tak określonych celów i zadań wymaga od poszczególnych państw wdrożenia odpowiednich mechanizmów instytucjonalnych oraz monitorowania powiązań i efektów polityk sektorowych.

Wspieranie idei (celów) zrównoważonego rozwoju może być realizowane również poprzez wprowadzenie określonych instytucji prawa podatkowego⁹. Tego rodzaju działania polegać mogą, po pierwsze, na wprowadzaniu nowych podatków wobec podatników nierealizujących tych celów, np. w przypadku ochrony środowiska często nazywanych podatkami zielonymi lub ekologicznymi¹⁰. Po drugie, mogą

⁶ Europa 2020 – Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu, zob. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=cele-x%3A52010DC2020> (dostęp: 18.03.2024).

⁷ Zob. A. Misztal, *Podatki środowiskowe a zrównoważony rozwój polskich przedsiębiorstw transportowych*, „Gospodarka Materiałowa i Logistyka” 2020, nr 1, s. 32.

⁸ Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25.09.2015 r. – Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030, Organizacja Narodów Zjednoczonych, A/RES/70/1 z 21.10.2015 r. Rezolucja wyznaczyła nowe cele rozwojowe. Proces ten został zainicjowany podczas Konferencji Narodów Zjednoczonych w sprawie Zrównoważonego Rozwoju, która odbyła się w czerwcu 2012 r. w Rio de Janeiro, jako dokończenie procesu wdrażania Millenijnych Celów Rozwojowych i sformułowania agendy dla dalszego globalnego rozwoju po 2015 r. (*Post-2015 Development Agenda*) https://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: 18.03.2024).

⁹ J. Głuchowski, *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002, s. 109.

¹⁰ B. Bartniczak, M. Ptak, *Oplaty i podatki ekologiczne: teoria i praktyka*, Warszawa 2011; B. Kryk, L. Kłos, I. Łucka, *Oplaty i podatki ekologiczne po polsku*, Warszawa 2011; P. Małecki, *Podatki ekologiczne w Polsce na tle innych krajów Unii Europejskiej*, „Studia Ekonomiczne” 2016, t. 29, nr 2 (80), s. 3–15; P. Małecki, *Podatki i opłaty ekologiczne*, Kraków 2006; D. Burzyńska, *Ekopodatki podstawą reform systemu podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianensis” 2007, t. 208, s. 25; *Ekonomia*

przyjąć formę preferencyjnego traktowania podmiotów działających w sposób realizujący ideę zrównoważonego rozwoju poprzez odpowiednią modyfikację elementów konstrukcyjnych podatków, w szczególności poprzez wprowadzanie ulg i zwolnień podatkowych¹¹. Na tym tle widoczna jest funkcja stymulacyjna podatków, polegająca na takim kształtowaniu prawa podatkowego, aby wywierało ono wpływ na podjęcie lub zaniechanie określonych czynności przez podatników¹². Powyższe stanowi przykład implementacji do prawa podatkowego zasady „zanieczyszczający płaci”¹³.

Niniejszy artykuł został poświęcony analizie instytucji wprowadzanych na gruncie podatków dochodowych, które można uznać za próbę realizacji przez polskiego ustawodawcę idei zrównoważonego rozwoju. Należą do nich: ulga termoizolacyjna, wprowadzona w Ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁴, oraz ulga na działalność badawczo-rozwojową (B+R), wprowadzona zarówno w Ustawie PIT, jak i Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁵. Podstawowym celem ulgi termomodernizacyjnej jest wspieranie przedsięwzięć termomodernizacyjnych w jednorodzinnych budynkach mieszkalnych, a ulgi na działalność badawczo-rozwojową – wsparcie innowacyjności polskiej gospodarki zarówno od strony sektora nauki, jak i przedsiębiorstw poprzez stworzenie możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania określonych kategorii wydatków (tzw. kosztów kwalifikowanych), jakie zostały poniesione przez podatnika na działalność B+R.

W ocenie autorek artykułu obie ulgi podatkowe stanowią istotne instrumenty wpisujące się w realizację idei zrównoważonego rozwoju. Potwierdza to raport *Realizacja Celów Zrównoważonego Rozwoju w Polsce. Raport 2023*, przyjęty przez Radę Ministrów w dniu 2.06.2023 r.¹⁶; zaliczono w nim obie wspomniane ulgi do grupy głównych działań wpływających na realizację celów zrównoważonego rozwoju określonych w Agendzie 2030.

i nauki o zarządzaniu w warunkach integracji gospodarczej, red. P. Urbanek, E. Walińska, t. 9, Łódź 2016, s. 139.

¹¹ Zob. A. Goettel, *Wybrane proekologiczne preferencje podatkowe*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2015, z. 18, s. 113–128.

¹² Zob. A. Goettel, *Proekologiczna polityka podatkowa jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2010, nr 12, s. 67.

¹³ W prawie unijnym zasada „zanieczyszczający płaci” została wymieniona w dyrektywie 2004/35/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 21.04.2004 r. w sprawie odpowiedzialności za środowisko w odniesieniu do zapobiegania i zaradzania szkodom wyrządzonym środowisku naturalnemu, Dz. Urz. UE L 143 z 30.04.2004 r., s. 56–75.

¹⁴ Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2024 r., poz. 226), dalej jako: ustawa PIT.

¹⁵ Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2023 r., poz. 2805), dalej jako: ustawa CIT.

¹⁶ *Realizacja Celów Zrównoważonego Rozwoju w Polsce, Raport 2023*, Raport przyjęty przez Radę Ministrów 2.06.2023 r., s. 93 zob. <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/raport-realizacja-celow-zrownowazonego-rozwoju-w-polsce-raport-2023-przyjety-przez-rade-ministrow> (dostęp: 18.03.2024).

1. ULGA TERMOMODERNIZACYJNA

1.1. IDEA WPROWADZENIA ULGI TERMOMODERNIZACYJNEJ

Ulga termomodernizacyjna jest przykładem instytucji prawa podatkowego wprowadzonej w celu premiowania postaw prośrodowiskowych oraz eliminowania praktyk antyekologicznych poprzez zapewnienie wsparcia we wdrażaniu przedsięwzięć termomodernizacyjnych, tj. takich chociażby, jak termomodernizacja budynków jednorodzinnych i towarzysząca jej wymiana nieefektywnych źródeł ciepła na paliwa stałe na nowe źródła ciepła spełniające wymagania ekologiczne, oraz zastosowanie odnawialnych źródeł energii¹⁷. Wskazana preferencja weszła do polskiego porządku prawnego z początkiem 2019 r.¹⁸ Jak wskazano w uzasadnieniu do ustawy ją wprowadzającej, idea wprowadzenia ulgi termomodernizacyjnej to zmniejszenie zapotrzebowania na energię cieplną i wynikające z tego zmniejszenie wielkości emisji zanieczyszczenia z procesu spalania paliw do celów grzewczych, stworzenie w podatku dochodowym od osób fizycznych zachęty do termomodernizacji jednorodzinnych budynków mieszkalnych, stworzenie zachęt finansowych dla obywateli do aktywnego włączenia się w realizację procesu poprawy jakości powietrza w Polsce.

Obserwując kilka lat jej obowiązywania, można zauważyć zmienne zainteresowanie podatników przedmiotową preferencją. Jak wskazano w tabeli 1, w rozliczeniach rocznych za 2019 rok skorzystało z niej 219 tys. osób, za rok 2020 – 466 tys., a za 2021 r. już 597 tys.¹⁹ Przyczyny sporego zainteresowania były różne – generalnie można wskazać kryzys energetyczny, konieczność oszczędzania energii, wprowadzenie świadectw energetycznych budynków. W rozliczeniach za 2022 r. z ulgi skorzystało już mniej podatników – 440 tys. 549, czego nie sposób nie wiązać z faktem wzrostu cen materiałów do ociepleń, stolarki budowlanej, nowoczesnych pieców oraz usług.

Jeden przepis ustawy dotyczący przedmiotowej ulgi nie wyczerpuje wątpliwości, jakie są związane w praktyce z jej funkcjonowaniem. Minister Finansów, jak się wydaje, dostrzegając wątpliwości rodzące się na podstawie tego jednego artykułu, już dwukrotnie odniósł się do nich w objaśnieniach – pierwszy raz w 2019²⁰, a drugi w 2023 roku²¹. Analiza orzecznictwa oraz interpretacji wskazuje, że problemy dotyczą

¹⁷ J. Kiszka, *Podatkowe instrumenty wsparcia przedsięwzięć termomodernizacyjnych – wybrane problemy*, „BISP” 2020, nr 6, LEGALIS/el.

¹⁸ Ustawa z dnia 9.11.2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. z 2018 r., poz. 2246).

¹⁹ <https://www.prawo.pl/popularnosc-ulgi-termomodernizacyjnej-rosnie-ale-rozbudowa-domu,520573.html> (dostęp: 18.03.2024).

²⁰ Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z dnia 9.09.2019 r. Nowe preferencje w podatku dochodowym od osób fizycznych wspierające przedsięwzięcia termomodernizacyjne*, <https://www.podatki.gov.pl/media/5262/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-z-9-wrze%C5%9Bnia-2019-r-w-sprawie-ulgi-termomodernizacyjnej.pdf> (dostęp: 18.10.2023), dalej: objaśnienia z dnia 9.09.2019 r. (dostęp: 18.03.2024).

²¹ Ministerstwo Finansów, *Objaśnienia podatkowe z 30.03.2023 r. Formy wsparcia przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w podatku dochodowym od osób fizycznych*, <https://www.gov.pl/attachment/8e7ad7b0-dc04-4e90-8aab-3d453b19895f> (dostęp: 18.10.2023), dalej: objaśnienia z dnia 30.03.2023 r. (dostęp: 18.03.2024).

w głównej mierze rodzaju wydatków podlegających odliczeniu oraz warunków, jakie musi spełnić podatnik, aby móc skorzystać z preferencji. Zgodnie z art. 26h ustawy PIT podatnik będący właścicielem lub współwłaścicielem budynku mieszkalnego jednorodzinnego ma prawo odliczyć od podstawy obliczenia podatku, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2, wydatki poniesione w roku podatkowym na materiały budowlane, urządzenia i usługi związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w tym budynku, określone w przepisach wydanych na podstawie ust. 10, które zostaną zakończone w okresie trzech kolejnych lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniesiono pierwszy wydatek²². Pod pojęciem „przedsięwzięcie termomodernizacyjne” generalnie należy rozumieć przedsięwzięcia, które powodują faktyczne zmniejszenie zapotrzebowania na energię lub ograniczenie jej strat albo zamieniają tradycyjne źródła energii na źródła odnawialne²³.

Tabela 1. Ulga termomodernizacyjna w Polsce w latach 2016–2022

Wyszczególnienie	2019	2020	2021	2022	Zmiana roczna 2019–2020	Zmiana roczna 2020–2021	Zmiana roczna 2021–2022
Liczba podatników którzy skorzystali z ulgi	195 928	452 686	595 396	440 549	131%	31%	-26%
Kwota odliczeń w tys. zł	2 827 970	6 982 343	10 414 411	8 232 199	147%	49%	-21%
Przeciętna kwota odliczona przez podatnika w zł	14 434	15 424	17 492	18 686	7%	13%	7%

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2019 rok*, Warszawa 2021; *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 rok*, Warszawa 2022, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2021 rok*, Warszawa 2023, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku PIT za 2022 r.* (<https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/> [dostęp: 18.03.2024]).

1.2. ZAKRES PODMIOTOWY ULGI TERMOMODERNIZACYJNEJ

W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę na zakres podmiotowy tej preferencji. Jak wynika z wskazanego powyżej przepisu, z prawa do odliczenia mogą skorzystać podatnicy – właściciele lub współwłaściciele – opodatkowujący swoje dochody

²² Art. 5a pkt 18c ustawy PIT w zakresie definicji przedsięwzięcia termomodernizacyjnego odsyła do ustawy z 21.11.2008 r. o wspieraniu termomodernizacji i remontów oraz o centralnej ewidencji emisyjności budynków (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2496 z późn. zm.).

²³ Zob. T. Krywan, R. Wiencone, *Ulga termomodernizacyjna na przykładach*, LEX/el. 2024.

według skali podatkowej lub według jednolitej stawki podatku w wysokości 19%, a także ci opłacający ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. Wskazany przepis nie wprowadza warunku, aby w przypadku współwłasności korzystający z ulgi posiadał konkretną wielkość przypadającego udziału – każdy udział we współwłasności uzasadnia możliwość skorzystania z preferencji. Znaczenie natomiast ma czas nabycia własności – status właściciela dany podmiot musi uzyskać najpóźniej w momencie zastosowania ulgi w zeznaniu składanym za rok, w którym podatnik poniósł wydatki kwalifikujące do skorzystania z ulgi²⁴.

1.3. TYP BUDYNKU

Przedmiotowa ulga dotyczy wyłącznie tzw. budynku mieszkalnego jednorodzinnego, odsyłając do znaczenia tego terminu w Prawie budowlanym²⁵. Na podstawie art. 3 pkt 2a Ustawy – Prawo budowlane, ilekroć w ustawie jest mowa o budynku mieszkalnym jednorodzinnym, należy przez to rozumieć budynek wolno stojący albo budynek w zabudowie bliźniaczej, szeregowej lub grupowej, służący zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiący konstrukcyjnie samodzielną całość, w którym dopuszcza się wydzielenie nie więcej niż dwóch lokali mieszkalnych albo jednego lokalu mieszkalnego i lokalu użytkowego o powierzchni całkowitej nieprzekraczającej 30% powierzchni całkowitej budynku²⁶.

Należy zauważyć, iż przepisy normujące ulgę termomodernizacyjną nie odwołują się w swej treści do nowo budowanego budynku jednorodzinnego. Dla celów zastosowania przedmiotowej ulgi konieczne jest powiązanie wydatku związanego z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego z budynkiem, który już istnieje i służy zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych, stanowiąc konstrukcyjnie samodzielną całość²⁷. Powyższe jest wynikiem analizy, co kryje się pod pojęciami „modernizacja” i „przedsięwzięcie termomodernizacyjne”. Zgodnie ze słownikową definicją modernizacja oznacza unowocześnienie, uwspółcześnienie czegoś, np. produktu, trwałe ulepszenie, np. istniejącego obiektu budowlanego, prowadzące do zwiększenia jego wartości użytkowej. Obejmuje prace związane z podnoszeniem walorów estetycznych i użytkowych budynku lub innego produktu. Przedsięwzięcie termomodernizacyjne również oznacza m.in. ulepszenie, w wyniku którego następuje zmniejszenie zapotrzebowania na energię dostarczaną na potrzeby ogrzewania i podgrzewania wody

²⁴ Interpretacja Dyrektora KIS z 1.7.2022 r., 0113-KD IPT2-2.4011.354.2022.2.SR.

²⁵ Stosownie do art. 5a pkt 18b ustawy PIT budynek mieszkalny jednorodzinny, o którym mowa w powołanym art. 26h ust. 1, to budynek mieszkalny jednorodzinny w rozumieniu art. 3 pkt 2a Ustawy z dnia 7.07.1994 r. – Prawo budowlane.

²⁶ Co warto podkreślić, nawet prowadzenie w budynku działalności gospodarczej nie przesądza o braku możliwości skorzystania z ulgi. Ze wskazanej powyżej definicji budynku mieszkalnego wynika bowiem, że budynek nie będzie tracił swojego „mieszkalnego” charakteru nawet w przypadku prowadzenia w nim działalności gospodarczej, pod warunkiem wydzielenia w nim dwóch lokali, z których tylko jeden jest wykorzystywany do działalności gospodarczej, a jego powierzchnia całkowita nie przekracza 30% powierzchni całkowitej budynku – zob. wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22.09.2022 r., I SA/Wr 1089/21.

²⁷ Art. 3 pkt 2a ustawy – Prawo budowlane.

użytkowej oraz ogrzewania do budynków mieszkalnych, czy całkowitą lub częściową zamianę źródeł energii na źródła odnawialne lub zastosowanie wysokosprawnej kogeneracji. Wynika z tego, że zmieniać czy modernizować można coś, co już istnieje²⁸. Jest to spójne z językowym znaczeniem pojęcia modernizacja, bowiem modernizacja jest definiowana jako unowocześnienie i usprawnienie czegoś²⁹, czy nadanie czemuś nowoczesnych właściwości przez wymianę starych elementów na nowe lub wprowadzenie nowych rozwiązań technicznych³⁰. Taki był również zamysł projektodawców ustawy, jak bowiem wynika z uzasadnienia projektu, program remontów i termomodernizacji budynków mieszkalnych miał na celu poprawę stanu technicznego istniejącego zasobu mieszkaniowego³¹. Decydujące dla dopuszczalności skorzystania z ww. ulgi jest poniesienie wydatków po faktycznym zakończeniu budowy budynku mieszkalnego, a nie dopełnienie formalnych powinności, do których inwestor jest zobowiązany już po wybudowaniu budynku³². Tę zasadę organy podatkowe oceniają bardzo restrykcyjnie, wskazując, iż nawet jeśli budynek został już wybudowany i oddany do użytkowania, a nie został on jeszcze wykończony – przykładowo nie ma pieca gazowego i rozprowadzonych rur grzewczych, nie zostały również rozprowadzone rury wodno-kanalizacyjne ani wylane posadzki – to nie nastąpiło faktyczne zakończenie budowy, umożliwiające zamieszkanie i użytkowanie przedmiotowego budynku mieszkalnego, a co za tym idzie – nie można uznać, że budynek ten spełnia już swoją funkcję, czyli służy zaspokajaniu potrzeb mieszkaniowych³³.

W tym kontekście nie sposób zaakceptować pojawiających się stanowisk organów, które uzależniają dopuszczalność odliczeń od formalnego zakończenia budowy³⁴. Zgodnie ze wskazanym stanowiskiem, skoro z ustawy wynika, że do użytkowania obiektu budowlanego, na którego budowę wymagane jest pozwolenie na budowę albo zgłoszenie budowy, można przystąpić (z pewnymi zastrzeżeniami) po zawiadomieniu organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy, o ile organ ten, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, nie zgłosi sprzeciwu w drodze decyzji, a w określonych przypadkach, gdy inwestor uzyska ostateczną decyzję o pozwoleniu na użytkowanie, to gdy podatnik poniósł wydatki i zrealizował przedsięwzięcie termomodernizacyjne przed uzyskaniem pozwolenia na użytkowanie budynku od właściwego organu nadzoru budowlanego, nie jest uprawniony do odliczenia poniesionych wydatków w ramach ulgi termomodernizacyjnej. Powyższe zagadnienie było analizowane przez WSA we Wrocławiu

²⁸ Wskazał to również WSA we Wrocławiu w wyroku z 7.09.2023 r., I SA/Wr 128/23.

²⁹ *Słownik języka polskiego PWN*, <https://www.sjp.pwn.pl> (dostęp: 18.03.2024).

³⁰ *Wielki słownik języka polskiego*, <https://www.wsjp.pl> (dostęp: 18.03.2024).

³¹ Druk sejmowy nr 321 z 4.03.2008 r.

³² W tym miejscu warto przytoczyć stanowisko dyrektora KIS wyrażone w interpretacji indywidualnej z 5.03.2019 r., zgodnie z którym regulacje art. 26h ust. 1 wykluczają stosowanie tej ulgi w przypadku wydatków poniesionych na materiały budowlane, urządzenia i usługi związane z realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego w budynku mieszkalnym jednorodzinny będącym w budowie 0112-KDIL3-2.4011.15.2019.2.JK.

³³ Interpretacja Dyrektora KIS z 27.10.2023 r., 0111-KDSB2-1.4011.336.2023.3.DK, interpretacja Dyrektora KIS z 24.10.2023 r., 0113-KDIPT2-2.4011.586.2023.3.AKU.

³⁴ Stanowisko takie wyrażone zostało m.in. w interpretacji Dyrektora KIS z 14.05.2020 r., 0115-KDIT2.4011.121.2020.3.ŁS.

w wyroku z 7.09.2023 r.³⁵ Sąd skonstatował, że okoliczność dokonania formalnego zawiadomienia organu nadzoru budowlanego o zakończeniu budowy budynku mieszkalnego jednorodzinnego nie przesądza o możliwości skorzystania z ulgi termomodernizacyjnej³⁶. Podkreślono również, iż decydujące dla dopuszczalności skorzystania z ww. ulgi jest poniesienie wydatków po faktycznym zakończeniu budowy budynku mieszkalnego. To, czy doszło do użytkowania wybudowanego obiektu budowlanego, ewentualnie czy przystąpiono do tego użytkowania po dopełnieniu wszelkich spoczywających na użytkującym powinności, nie zostało objęte hipotezą normy regulującej tzw. ulgę termomodernizacyjną, w szczególności jako warunek do skorzystania z przysługującego na jej mocy odliczenia.

1.4. RODZAJE WYDATKÓW PODLEGAJĄCYCH ODLICZENIU

Termomodernizacja potocznie może kojarzyć się z dociepleniem budynku czy montażem instalacji fotowoltaicznej, definicja przedsięwzięcia termomodernizacyjnego jest jednak znacznie szersza i obejmuje m.in. „całkowitą lub częściową zamianę źródeł energii na źródła odnawialne”³⁷. Na podstawie art. 26h ust. 10 ustawy PIT Minister Inwestycji i Rozwoju wydał rozporządzenie z 21.12.2018 r. w sprawie określenia wykazu rodzajów materiałów budowlanych, urządzeń i usług związanych z realizacją przedsięwzięć termomodernizacyjnych³⁸. Lista sporządzona przez Ministra we wskazanym rozporządzeniu ma charakter zamknięty³⁹. Wyszczególniono tam: materiały budowlane i urządzenia (tj. węzeł cieplny wraz z programatorem temperatury; zbiornik na gaz lub zbiornik na olej; przyłącze do sieci ciepłowniczej lub gazowej; materiały budowlane wchodzące w skład instalacji ogrzewczej), usługi (np. wykonanie audytu energetycznego budynku przed realizacją przedsięwzięcia termomodernizacyjnego; wykonanie analizy termograficznej budynku; wykonanie dokumentacji projektowej związanej z pracami termomodernizacyjnymi; montaż pompy ciepła; montaż kolektora słonecznego)⁴⁰. Organy podatkowe wskazane wyliczenie interpretują w sposób bardzo rygorystyczny, np. odmawiając prawa do skorzystania z ulgi w sytuacji wymiany szyb w oknach, gdyż lista wydatków określona w rozporządzeniu uwzględnia wyłącznie wymianę stolarki okiennej, czyli całego okna, a nie tylko jego określonych elementów⁴¹.

Jak wynika z literalnej wykładni ust. 3 art. 26h, poniesione przez podatnika wydatki mogą być udokumentowane wyłącznie na podstawie faktur wystawionych

³⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z 7.09.2023 r., I SA/Wr 128/23, LEX 3606073.

³⁶ Ibidem.

³⁷ Interpretacja Dyrektora KIS z 5.03.2021 r., 0115-KDIT2.4011.932.2020.2.KC, LEX 57939.

³⁸ Dz.U. z 2023 r., poz. 273.

³⁹ Ulga termomodernizacyjna przysługuje podatnikowi wyłącznie w zakresie wydatków na wymienione w rozporządzeniu materiały, urządzenia i usługi. Stanowisko takie prezentuje Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej przykładowo w interpretacji Dyrektora KIS z 24.12.2019 r., 0112-KDIL3-2.4011.438.2019.2.MKA.

⁴⁰ Zob. J. Kiszka, *Ulgę termomodernizacyjną – wybrane problemy stosowania*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 10, LEGALIS/el.

⁴¹ Interpretacja Dyrektora KIS z 24.10.2022 r., 0113-KDIPT2-2.4011.738.2022.1.SR.

przez podatnika podatku od towarów i usług niekorzystającego ze zwolnienia od tego podatku⁴². W tym zakresie warto zwrócić uwagę na orzeczenie, które tę literalną wykładnię poszerza. WSA w Gliwicach w wyroku z 27.06.2023 r.⁴³ odniósł się do sytuacji, kiedy to udokumentowanie wydatków było możliwe wyłącznie na podstawie faktury zaliczkowej, ze względu na śmierć przedsiębiorcy, który realizował prace modernizacyjne. Sąd, analizując przedmiotowy stan faktyczny, podkreślił, iż skoro przepisy prawa nie przewidują możliwości wystawienia faktury, a sytuacja ta ma miejsce w przypadku śmierci podatnika, to organ podatkowy nie może stosować literalnie brzmienia art. 26h ust. 3 ustawy, ponieważ dotyczy on sytuacji, kiedy uzyskanie faktury jest możliwe w świetle obowiązujących przepisów prawa. Skoro uzyskanie faktury jest niemożliwe i wykluczone z mocy prawa (brak podstaw do wystawienia faktury przez potencjalnych spadkobierców), to nie można żądać jej posiadania. Sąd wskazał również, iż skarżąca jako podatnik winna być traktowana tak jak każdy inny podatnik, który poniósł wydatki na termomodernizację swojego domu. Wszak obywatele w zakresie swych praw i obowiązków są równi wobec prawa, a śmierć wykonawcy jest niezależna od wnioskodawczyni, nie można jej także przewidzieć. Ustawodawca nie może nakładać na podatnika obowiązku niemożliwego do wykonania – w tej sytuacji dostarczenia faktury. Jest to stanowisko zasługujące na akceptację, przyjęcie bowiem literalnego brzemienia art. 26h ust. 3 u.p.d.o.f. prowadzi do wniosku, iż w przypadku braku możliwości uzyskania faktury z tytułu zrealizowanych prac, podatnik w ogóle jest wykluczony ze stosowania ulgi, o której mowa w tym przepisie, co stanowi naruszenie podstawowych praw podatnika.

Wątpliwości budzi sytuacja, kiedy wystawiono fakturę na jednego małżonka⁴⁴. Dyrektor KIS wskazuje, że w przypadku faktur wystawionych na oboje małżonków każdy z małżonków ma prawo do odliczenia w ramach ulgi termomodernizacyjnej jedynie 50% poniesionych wydatków⁴⁵. W innej interpretacji podkreślono, iż nie ma przeszkód, aby przy braku dochodów do odliczenia całej kwoty wydatków poniesionych przez jednego małżonka, nieodliczoną kwotę wydatków (do wysokości przysługującego limitu) odliczył drugi z małżonków⁴⁶. Dyrektor KIS podkreślił, iż bez znaczenia pozostaje fakt, na kogo została wystawiona faktura, bo samo wystawienie faktury na któregokolwiek z małżonków ma znaczenie drugorzędne w sytuacji, gdy wydatek jest poniesiony z majątku wspólnego małżonków i przeznaczony na wspólna nieruchomość⁴⁷. Takie stanowisko zostało również wskazane w Objasnieniach Ministra Finansów z marca 2023 r., w których podkreślono, iż wystawienie faktury na imię i nazwisko jednego małżonka nie ma znaczenia dla możliwości skorzystania z ulgi. Przy czym dotyczy to sytuacji, kiedy to wydatek związany jest z budynkiem należącym do majątku wspólnego oraz został poniesiony z majątku wspólnego. Należy

⁴² Art. 26h ust. 3 ustawy PIT.

⁴³ I SA/GI 1307/22, LEX 3580761.

⁴⁴ Zob. M. Brzostowska, P. Kubiesa, *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, LEX/el. 2024.

⁴⁵ Zob. interpretacje Dyrektora KIS: z 28.04.2020 r., 0115-KDIT2.4011.44.2020.3.ŁS, LEX 538302 oraz z 30.04.2020 r., 0115-KDIT1.4011.125.2020.1.MT, LEX 539091.

⁴⁶ Interpretacja Dyrektora KIS z 7.04.2022r., 0115-KDIT3.4011.83.2022.2.AWO.

⁴⁷ Interpretacja Dyrektora KIS z 7.04.2022 r., 0114-KDIP3-2.4011.214.2022.3.AC, LEX nr 642470.

również zwrócić uwagę, iż wysokość limitu w części niewykorzystanej przez jednego z małżonków nie powiększa limitu drugiego małżonka⁴⁸.

Organy podatkowe potwierdzają, że małżonkowie, którzy są współwłaścicielami domu jednorodzinnego, poniosą wydatki objęte ulgą termomodernizacyjną i spełnią inne warunki tej ulgi – mogą w sumie odliczyć 106 000 zł. Przykładem jest interpretacja indywidualna z 9.01.2023 r.⁴⁹, w której sąd stwierdził, że limit ulgi termomodernizacyjnej nie jest związany z jedną inwestycją lub jednym przedsięwzięciem termomodernizacyjnym, lecz jest określony dla danego podatnika, niezależnie od liczby inwestycji termomodernizacyjnych. Limit ten dotyczy każdego z małżonków odrębnie, czyli każdemu z nich przysługuje odliczenie w maksymalnej wysokości 53 000 zł (razem 106 000 zł). W sytuacji pokrywania wydatków na przedsięwzięcie z majątku wspólnego, ale związanych z nieruchomością stanowiącą element majątku osobistego jednego z małżonków, nie ma możliwości skorzystania z ulgi przez małżonka nieposiadającego prawa własności do nieruchomości⁵⁰.

W zakresie możliwości odliczenia wydatków ustawodawca zdecydował się na ograniczenie czasowe. Podatnik musi bowiem zakończyć przedsięwzięcie w ciągu trzech lat, licząc od końca roku podatkowego, w którym poniósł pierwszy wydatek. Niezachowanie wskazanego terminu powoduje poważne konsekwencje – podatnik musi w takim przypadku zwrócić ulgę poprzez doliczenie kwot poprzednio odliczonych do dochodu za rok, w którym upłynął termin na zakończenie przedsięwzięcia. Jak podkreślił Dyrektor KIS, limit nie odnawia się z każdym rokiem. Kwota odliczenia nie może przekroczyć 53 000 zł, uwzględniając ewentualnie zrealizowane już i odliczone od podstawy obliczenia podatku przedsięwzięcia termomodernizacyjne w ubiegłych latach⁵¹.

2. ULGA NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ

2.1. IDEA WPROWADZENIA ULGI NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ

Jednym z największych wyzwań współczesności jest inwestowanie w wiedzę i udowanie gospodarki opartej na wiedzy. Jak stwierdził przed laty P.F. Drucker, „Wiedza nie będzie co prawda jedynym źródłem przewagi konkurencyjnej – lecz za to najważniejszym”⁵². W literaturze określa się, że gospodarka oparta na wiedzy jest gospodarką innowacyjną, w której udział nakładów na B+R wynosi około 3% PKB. Zaznacza się przy tym, iż innowacyjność jest funkcją przynajmniej trzech zmiennych: kreatywności ludzi, popytu na innowacje oraz odpowiedniego klimatu proinnowacyjnego,

⁴⁸ Interpretacja Dyrektora KIS z 27.02.2024 r., 0115-KDIT2.4011.6.2024.1.ŁS.

⁴⁹ Interpretacja Dyrektora KIS z 9.01.2023 r. 0115-KDIT2.4011.704.2022.2.ŁS.

⁵⁰ Interpretacja Dyrektora KIS z 28.11.2023, 0112-KDIL2-1.4011.748.2023.2.AK.

⁵¹ Interpretacja Dyrektora KIS z 29.08.2022 r., 0112-KDIL2-1.4011.632.2022.2.JK.

⁵² P.F. Drucker, *Spółczesność prokapitalistyczne*, Warszawa 1999, s. 7–8.

jaki musi tworzyć państwo⁵³. Kreacja warunków sprzyjających podejmowaniu przez przedsiębiorców działalności B+R może być realizowana przez państwo za pomocą różnych metod. Jedną z nich jest odpowiednie wykorzystanie funkcji stymulacyjnej podatków, poprzez stworzenie odpowiednich zachęt finansowych do podejmowania i prowadzenia tego typu działalności. Celowi temu służyć ma wprowadzona do polskiego systemu podatkowego w 2016 roku ulga na działalność B+R⁵⁴. Ulga ta zastąpiła ulgę na nabycie nowych technologii⁵⁵, która poprzez dość rygorystyczne warunki jej wykorzystania oraz stosunkowo niski limit odliczenia od podstawy opodatkowania poniesionych przez podatnika wydatków na zakup nowej technologii – do wysokości 50%, nie cieszyła się dużym zainteresowaniem wśród przedsiębiorców. Nie spełniała też zakładanych celów, a przede wszystkim nie stanowiła zachęty dla przedsiębiorców do podejmowania i prowadzenia samodzielnej działalności B+R w Polsce, promowała natomiast nabywanie nowych technologii od zewnętrznych podmiotów, głównie zagranicznych⁵⁶. Ulga B+R wprowadziła zupełnie nowe podejście w tym zakresie. Stworzyła możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania tzw. kosztów kwalifikowanych, ponoszonych w ramach przedsiębiorstwa prowadzącego działalność B+R⁵⁷. Ukształtowanie ulgi B+R nastąpiło na zasadzie tożsamyh rozwiązań w obu ustawach o podatku dochodowym, tj. w ustawie PIT oraz w ustawie CIT, w szczególności w zakresie definicji pojęć takich jak: działalność badawczo-rozwojowa, koszty kwalifikowane czy wysokość możliwych do odliczenia kosztów. Istotne elementy konstrukcji ulgi B+R były kilkukrotnie zmieniane (w 2017 i 2018 r.), a obecny ich kształt został nadany ustawą nowelizującą ustawy PIT i CIT z 29.10.2021 r.⁵⁸

Wprowadzenie w Polsce ulgi B+R wpisano się w przyjętą w 2010 r. strategię *Europa 2020*⁵⁹, w której UE wytyczyła drogę do realizacji trzech powiązanych wzajemnie priorytetów – rozwoju inteligentnego, zrównoważonego i sprzyjającego włączeniu społecznemu. Dla tak określonych priorytetów wyznaczono pięć celów nadrzędnych UE, wśród których znalazł się także i ten związany z działalnością B+R. Zgodnie z tym celem do końca 2020 r. inwestycje w działalność B+R miały sięgnąć poziomu 3%

⁵³ A. Skrzypek, *GOW – przyczyny i uwarunkowania*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia” 2012, nr 46/2, s. 195, za: J. Kleer, *Co to jest GOW*, w: *Gospodarka oparta na wiedzy*, red. A. Kukliński, Warszawa 2003, s. 297-302.

⁵⁴ Ulga B+R weszła w życie na mocy Ustawy z dnia 25.09.2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz.U. z 2015 r., poz. 1767), zmieniającej w tym zakresie Ustawę z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawę z dnia 15.02.1992 r. o podatku od osób prawnych.

⁵⁵ Ulga obowiązywała w latach 2006–2015.

⁵⁶ Uzasadnienie do Projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Sejm VII Kadencji, druk nr 3286, s. 6–7.

⁵⁷ Miało to na celu stworzenie zachęt finansowych dla przedsiębiorców do podejmowania i prowadzenia samodzielnej działalności innowacyjnej wewnątrz przedsiębiorstw, będącej głównym motorem dobrobytu gospodarczego i konkurencyjności kraju, oraz zwiększenie wydatków na działalność B+R.

⁵⁸ Ustawa z dnia 29.10.2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2021 r., poz. 2105).

⁵⁹ Komunikat Komisji, *Europa 2020: Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu*, KOM(2010) 2020 wersja ostateczna z 3.03.2010 r.

PKB UE. Dla Polski – jako cel krajowy – przyjęto w tym zakresie poziom 1,7% PKB⁶⁰. W 2009 r., tj. w roku poprzedzającym przyjęcie strategii *Europa 2020*, wskaźniki te osiągnęły odpowiednio poziom 1,97% PKB dla UE oraz 0,66% PKB dla Polski, a w 2015, tj. w roku poprzedzającym wejście w życie ulgi B+R, wskaźniki te osiągnęły odpowiednio poziom: 2,12% PKB dla UE oraz 1% PKB dla Polski⁶¹. W obu przypadkach wskaźniki te były dosyć odległe w stosunku do założonych na koniec 2020 roku celów.

W ciągu niespełna dekady obowiązywania ulgi B+R dało się zaobserwować zarówno wzrost krajowych inwestycji w działalność B+R w stosunku do PKB (tabela 2), jak i liczby podatników oraz kwot dokonanych odliczeń od dochodu w ramach ulgi (tabela 3). Pewne zaskoczenie przyniosły ostatnie udostępnione przez Ministerstwo Finansów dane (za 2022 r.), które wykazały spadek liczby podatników podatku PIT korzystających z ulgi (przy jednoczesnym wzroście ogólnej kwoty dokonanych odliczeń). Wydaje się, że można to wiązać z licznymi wątpliwościami interpretacyjnymi dotyczącymi istotnych dla skorzystania z ulgi pojęć, w szczególności takich jak „działalność B+R” oraz „koszty kwalifikowane”, i wiążącym się z tym ryzykiem nieprawidłowego rozliczenia ulgi przez podatników.

Tabela 2. Działalność B+R w Polsce w latach 2016–2022

Wyszczególnienie	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Nakłady krajowe brutto na działalność B+R (GERD) w mln zł	17 943,00	20 578,00	25 648,00	30 28,00	32 402,00	37 676,00	44 70,00
Relacja nakładów krajowych brutto na działalność B+R (GERD) do PKB w %	0,96	1,03	1,21	1,32	1,39	1,43	1,46
Nakłady wewnętrzne na działalność B+R na 1 mieszkańca w zł	467,00	536,00	668,00	789,00	845,00	992,00	1182,00
Liczba podmiotów w działalności B+R	4871,00	5102,00	5779,00	5863,00	6381,00	7370,00	7431,00
Personel wewnętrzny B+R na 1000 pracujących	6,90	7,40	8,00	8,30	8,70	9,30	9,80

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spolesnstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-badawcza-i-rozwojowa-w-polsce-w-2022-roku,8,12.html> (dostęp: 8.05.2024).

⁶⁰ Krajowy program reform na rzecz realizacji strategii „Europa 2020”, przyjęty przez Radę Ministrów 26.04.2011 r., s. 7.

⁶¹ EUROSTAT, Nakłady krajowe brutto na B+R według sektorów, https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sdg_09_10/default/table (dostęp: 25.05.2024).

Tabela 3. Odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowanych w podatku PIT i CIT w latach 2016-2022

Wyszczególnienie	Podatek PIT			Podatek CIT		
	Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia	Kwota odliczeń w tys. zł	Przeciętna kwota odliczona przez podatnika w zł	Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia	Kwota odliczeń w tys. zł	Przeciętna kwota odliczona przez podatnika w tys. zł
2016	264	7722	29 250	264	198 334	751
2017	524	40 606	77 492	565	543 329	962
2018	893	178 669	200 077	951	1 675 055	1761
2019	1195	293 121	245 290	1434	2 621 102	1828
2020	1518	405 393	267 057	1643	3 135 967	1909
2021	1539	395 484	256 974	2064	4 282 904	2075
2022	1264	430 328	340 449	2413	6 855 672	2841

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych: Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za lata: 2016, 2017, <https://dane.gov.pl/pl/dataset/191,informacje-dotyczace-rozliczenia-podatku-dochodowego-od-osob-fizycznych> (dostęp: 4.09.2023); za lata 2018, 2019, 2020, 2021, <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/> (dostęp: 4.09.2023); za rok 2022, <https://www.podatki.gov.pl/media/9684/informacja-cit-za-2022-r.pdf> (dostęp: 10.05.2024); Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2016, 2017, <https://dane.gov.pl/pl/dataset/162,informacje-dotyczace-rozliczenia-podatku-dochodowego-od-osob-prawnych> (dostęp: 6.09.2023); za lata 2018, 2019, 2020, 2021, <https://www.podatki.gov.pl/cit/abc-cit/statystyki-cit/> (dostęp: 6.09.2023); za rok 2022, <https://www.podatki.gov.pl/media/9684/informacja-cit-za-2022-r.pdf> (dostęp: 7.05.2024).

2.2. ISTOTA ULGI NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ

Istota ulgi B+R polega na tym, że podatnik prowadzący działalność B+R ma możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania określonych wydatków (kosztów kwalifikowanych), jakie zostały przez niego poniesione w ramach tej działalności, a zaliczonych uprzednio do kosztów uzyskania przychodów. Oznacza to, że wydatki poniesione na działalność B+R mogą zostać odliczone przez podatnika dwukrotnie: po raz pierwszy pomniejszają one dochód podatnika przez ujęcie ich w kosztach uzyskania przychodów, po raz drugi – kiedy wskutek skorzystania z ulgi ich określony procent pomniejsza także podstawę opodatkowania stanowiącą punkt wyjścia do kalkulacji należnego podatku w rocznym zeznaniu podatko-

wym⁶². Prawo do skorzystania z ulgi B+R przysługuje przedsiębiorcom, którzy w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej prowadzą działalność B+R i są podatnikami podatku PIT opodatkowanymi według skali podatkowej lub podatkiem liniowym bądź są podatnikami podatku CIT i jednocześnie uzyskują przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych.

2.3. POJĘCIE DZIAŁALNOŚCI BADAWCZO-ROZWOJOWEJ

Warunkiem *sine qua non* skorzystania przez przedsiębiorcę z ulgi B+R jest prowadzenie działalności B+R. Pojęcie to zostało zdefiniowane na gruncie obu ustaw podatkowych w sposób tożsamy. Działalność badawczo-rozwojowa oznacza 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. Treść tej definicji jest dosyć enigmatyczna, a jedynym jej doprecyzowaniem (również bardzo ogólnym) jest wskazanie, że badania naukowe mogą przybrać postać badań podstawowych bądź aplikacyjnych, w rozumieniu definicji tych pojęć zawartych w przepisach Ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce⁶³ (odpowiednio do art. 4 ust. 2 pkt 1, pkt 2 oraz pkt 3). Zgodnie z treścią wskazanych przepisów badania podstawowe to prace empiryczne lub teoretyczne, mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów, bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne. Badania aplikacyjne to prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń. Prace rozwojowe stanowią natomiast działalność obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

Ustawodawca, konstruując definicję działalności B+R, nie posłużył się łatwymi w identyfikacji kryteriami. Przykładowo, z definicji tej nie wynika, że ulga jest zaadresowana wyłącznie do podmiotów, które prowadzą działalność w obszarach, w stosunku do których intuicyjne przypisuje się takie cechy, jak nowoczesność i innowacyjność, że jest skierowana wyłącznie do podmiotów prowadzących skomplikowane badania naukowe, a nie jest skierowana do podatników, którzy prowadzą tylko prace rozwojowe, oraz że prowadzona działalność musi zakończyć się sukcesem. Z perspektywy podatnika brak precyzyjności tej definicji może być uznany zarówno za jej wadę, jak i zaletę. Wadą jest brak pewności, czy dana aktywność podatnika jest rzeczywiście działalnością B+R w rozumieniu ustawy podatkowej, a w konsekwencji – czy zastosowane

⁶² M. Brzostowska, P. Kubiesa, *PIT. Komentarz*, wyd. II, LEX/el. 2023; P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, wyd. XIV, LEX/el. 2023.

⁶³ Ustawa z dnia 20.07.2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 742 z późn. zm.), dalej jako: u.p.s.w.n.

przez podatnika odliczenia są uprawnione. Zaletą natomiast – bardzo szeroki krąg podmiotów, które z omawianej ulgi mogą skorzystać⁶⁴. W tej sytuacji nie dziwi fakt, że podatnicy, chcąc uniknąć negatywnych konsekwencji, coraz częściej decydują się na złożenie wniosku do Dyrektora KIS o wydanie indywidualnej interpretacji prawa podatkowego, w którym oczekują informacji, czy ich działalność stanowi działalność B+R w rozumieniu przytoczonych przepisów⁶⁵. Warto w tym miejscu zwrócić uwagę, że w zakresie ulgi B+R oraz związanym z nią preferencyjnym opodatkowaniem dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP Box), Dyrektor KIS wydał aż 3118 interpretacji indywidualnych⁶⁶. Znaczna ich część dotyczy ustalenia, czy opisane i będące przedmiotem wniosków prace B+R prowadzone przez wnioskodawców stanowią działalność B+R w rozumieniu przepisów wskazanych wyżej ustaw. Co może zaskakiwać, przez pewien czas Dyrektor KIS prezentował stanowisko, że konstrukcja przepisów ustaw podatkowych definiujących działalność B+R nie pozwala mu rozstrzygać, czy przedstawiana we wnioskach podatników działalność stanowi działalność B+R. Argumentował to brakiem upoważnienia do kwalifikacji prawnej pod kątem ustawy niepodatkowej (tj. u.p.s.w.n.) i zdefiniowanych tam pojęć, gdyż stosownie do art. 14b § 1 o.p.⁶⁷ może on wydawać interpretacje indywidualne wyłącznie przepisów prawa podatkowego⁶⁸. W konsekwencji kierował do wnioskodawców wezwanie z prośbą o doprecyzowanie opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego poprzez wskazanie, czy dana działalność obejmuje tzw. badania naukowe lub tzw. prace rozwojowe w rozumieniu u.p.s.w.n. Oznaczało to, że – w opinii Dyrektora KIS – wnioskodawca powinien sam określić, czy jego działalność spełnia poszczególne przesłanki działalności B+R, jako część opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Jednocześnie brak jednoznacznej oceny ze strony wnioskodawcy z reguły kończył się wydaniem przez Dyrektora KIS postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia, gdyż według organu jest to informacja niezbędna do stwierdzenia na gruncie ustawy PIT oraz ustawy CIT, że podatnik prowadzi działalność B+R. Praktyka ta budziła pewne zastrzeżenia i mogła stać się czynnikiem hamującym inicjatywę przedsiębiorców w zakresie podejmowania działalności B+R i korzystania z ulgi B+R. W coraz liczniejszych orzeczeniach sądów administracyjnych dochodzi jednak do uchylecia postanowień Dyrektora KIS. Sądy zwracają uwagę, że nie można obowiązkowo udzielać przez organ podatkowy

⁶⁴ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, w: P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, wyd. XIV, Warszawa 2023, art. 4(a), <https://sip.lex.pl/#/commentary/587279168/732954?pit=2024-06-17&toHit=1&cm=URELATIONS> (dostęp: 18.04.2024).

⁶⁵ Por. Objasnienia podatkowe z dnia 15.07.2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box. Minister Finansów w dokumencie tym sformułował zalecenie: „podatnik chcący skorzystać z preferencji IP Box wobec dochodów z autorskiego prawa do programu komputerowego i otrzymać w tym zakresie stosowną ochronę prawnopodatkową powinien złożyć wniosek o interpretację indywidualną do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej” (s. 32), <https://www.podatki.gov.pl/media/5137/obja%C5%9Bnienia-podatkowe-z-15-lipca-2019-r-w-sprawie-ip-box.pdf> (dostęp: 6.09.2023).

⁶⁶ Dane z Systemu Informacji Celno-Skarbowej EUREKA, <https://eureka.mf.gov.pl/> (dostęp: 25.05.2024).

⁶⁷ Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 t z późn. zm.).

⁶⁸ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26.03.2020 r., 0113-KDIPT2-1.4011.34.2020.2.MAP.

pisemnej interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania prawa podatkowego zawężyć wyłącznie do ustaw zawierających w tytule pojęcie „prawo podatkowe”, ponieważ nie tylko w tych ustawach uregulowano elementy, od których zależy opodatkowanie i jego wysokość⁶⁹. Należy także zgodzić się ze stanowiskiem sądów, że nie można żądać od podatnika ubiegającego się o interpretację indywidualną, aby we własnym zakresie rozstrzygnął, czy podejmowane czynności stanowią działalność B+R⁷⁰, skoro ma w tym względzie wątpliwość⁷¹ i oczekuje, zgodnie z przysługującym mu uprawnieniem, ich rozstrzygnięcia przez organ podatkowy. Działanie organów podatkowych odmawiających udzielenia interpretacji zostało uznane za naruszające prawo i podważające sens wydawania interpretacji podatkowych. Jak stwierdził NSA w wyroku z 23.11.2021 r.⁷², organ interpretacyjny może wezwać podatnika jedynie do sprecyzowania danych faktycznych dotyczących prowadzonej działalności i na ich podstawie ocenić, czy podatnik prowadzi działalność B+R, obowiązkiem organu jest natomiast udzielenie podatnikowi odpowiedzi na przedstawione wątpliwości interpretacyjne. Wyrok ten należy uznać za przełomowy – z jednej strony potwierdza prawo podatników do uzyskania interpretacji indywidualnej w zakresie zakwalifikowania danej działalności jako B+R, co stanowi podstawę skorzystania w ulgi B+R, z drugiej – obliuguje organy podatkowe do samodzielnej oceny, czy podatnik prowadzi taką działalność (bądź zamierza ją podjąć) na podstawie opisanego przez podatnika stanu faktycznego. Interpretacja indywidualna (zgodnie z art. 14k–14nb o.p.) pełni funkcję ochronną – o ile sytuacja podatnika będzie zgodna (tożsama) z opisem stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego zawartego we wniosku o wydanie interpretacji i podatnik zastosuje się do interpretacji. Z tego powodu prawo podatnika do uzyskania interpretacji indywidualnej w zakresie zakwalifikowania danej działalności jako B+R, szczególnie w kontekście minimalizowania ryzyka związanego z korzystaniem z preferencji podatkowych, które w przypadku ulgi B+R (oraz związanej z nią ulgi IP BOX czy ulgi na prototyp) mogą być szczególnie dotkliwe, jest niezwykle istotne.

2.4. KOSZTY KWALIFIKOWANE

Warunkiem skorzystania z ulgi B+R jest poniesienie przez przedsiębiorcę w ciągu roku podatkowego kosztów związanych z działalnością B+R, tj. tzw. kosztów kwalifikowanych, które uprzednio zostały zaliczone do kosztów uzyskania przy-

⁶⁹ Por. wyroki WSA w Gliwicach: z 5.03.2021 r., I SA/GI 24/21, z 9.05.2021 r., I SA/GI 544/21, z 4.11.2021 r., I SA/GI 992/21; Wyrok NSA z 15.01.2020 r., II FSK 345/18, wyroki WSA w Gdańsku: z 9.09.2021 r., I SA/d 631/21 oraz z 7.09.2021 r., I SA/Gd 876/21, wyrok WSA w Rzeszowie z 5.08.2021 r., I SA/Rz 425/21, wyrok WSA w Bydgoszczy z 3.08.2021 r., I SA/Bd 348/21 oraz WSA w Krakowie z 18.03.2021 r., I SA/Kr 178/21.

⁷⁰ W rozumieniu odpowiednio art. 5a pkt 38–40 ustawy PIT oraz art. 4 a pkt 26–28 ustawy CIT.

⁷¹ Por. wyrok WSA w Gliwicach z 23.02.2023 r., I SA/GI 1506/22. Dyrektor KIS na wyrok ten złożył skargę kasacyjną do NSA. Postępowanie zostało umorzone z uwagi na wycofanie skargi przez skarżącego – por. postanowienie NSA z 14.11.2023 r., II FSK 1208/23.

⁷² Wyrok NSA z 23.11.2021 r., II FSK 1049/21.

chodów⁷³. Koszty na działalność B+R muszą mieścić się w zamkniętym katalogu kosztów kwalifikowanych, przy czym jeżeli zostały poniesione w ramach badań podstawowych, badania te muszą być prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu przepisów u.p.s.w.n. Kosztami kwalifikowanymi są przykładowo należności z tytułów:

- a) wynagrodzenia pracowników w części związanej z działalnością B+R oraz związane z nimi składki na ubezpieczenia społeczne w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności B+R pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu;
- b) wynagrodzenia z tytułu umów zlecenia lub o dzieło w części związanej z działalnością B+R oraz związane z nimi składki społeczne, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności B+R pozostaje w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu;
- c) wydatki na nabycie sprzętu specjalistycznego (który nie jest środkiem trwałym) oraz materiałów i surowców, które są bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością B+R, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;
- d) wydatki na ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, świadczone lub wykonywane na podstawie umowy, a także na nabycie od nich wyników prowadzonych przez nich badań naukowych, na potrzeby działalności B+R⁷⁴.

Warunkiem skorzystania z ulgi B+R jest także wyodrębnienie w księgach podatkowych podatnika kosztów działalności B+R, zgodnie z przepisami ustawy PIT⁷⁵ bądź ustawy CIT⁷⁶. Ponadto podatnik musi wykazać w zeznaniu podatkowym koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu, przy czym odliczenie kwoty kosztów poniesionych na działalność B+R w ramach kosztów kwalifikowanych jest limitowane i wynosi 100% lub 200% kosztów kwalifikowanych, w zależności od statusu podatnika i rodzaju kosztów. Przedsiębiorca posiadający status centrum badawczo-rozwojowego (CBR) i będący jednocześnie mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą – może dokonać odliczenia kosztów kwalifikowanych w wysokości do 200%. Pozostałym CBR przysługuje odliczenie 200% kosztów kwalifikowanych, z wyjątkiem kosztów uzyskania i utrzymania wskazanych w ustawie PIT, CIT patentów, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego – gdzie kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć 100% kosztów. W przypadku pozostałych podatników limit odliczenia wynosi 100% kosztów kwalifikowanych, oprócz kosztów związanych z zatrudnieniem, gdzie odlicza się 200% kosztów kwalifikowanych⁷⁷. Kwota odliczenia z tytułu kosztów kwalifikowanych nie

⁷³ Zgodnie z ich definicją zawartą odpowiednio w ustawie o PIT – art. 22, bądź w ustawie o CIT – art. 15.

⁷⁴ Katalog kosztów kwalifikowanych określają art. 26e ust. 2–3 ustawy PIT oraz w art. 18d ust. 2–3 ustawy CIT.

⁷⁵ W prowadzonej księdze przychodów i rozchodów albo w prowadzonych księgach rachunkowych – art. 24a ust. 1b.

⁷⁶ W ewidencji rachunkowej – art. 9 ust. 1b.

⁷⁷ Art. 26e ust. 7 ustawy o PIT oraz art. 18d ust. 7 ustawy o CIT.

może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika podatku CIT z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych oraz kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika PIT z pozarolniczej działalności gospodarczej, zaś prawo do odliczenia kosztów kwalifikowanych przysługuje, o ile koszty te nie zostały zwrócone podatnikowi w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Złożoność ulgi B+R powoduje, że skorzystanie z tej preferencji podatkowej wymaga od podatnika nie tylko prawidłowej identyfikacji prowadzonej działalności jako działalności B+R, ale także zachowania szczególnej staranności przy określaniu kosztów działalności B+R, wyceny tych kosztów⁷⁸. Podatnik musi także prawidłowo zidentyfikować dokumentację uzasadniającą prawo do skorzystania z ulgi oraz wypełnić obowiązki formalne, w tym wyodrębnić w ewidencji rachunkowej koszty działalności B+R⁷⁹.

Na tym tle powstają dosyć liczne problemy interpretacyjne. Dotyczą one przykładowo poniesionych w danym miesiącu należności z tytułów wynagrodzenia pracowników w części związanej z działalnością B+R oraz związanych z nimi składek na ubezpieczenia społeczne w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności B+R pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu⁸⁰. Trudności wiążą się z określeniem, czy za koszt kwalifikowany można uznać czas usprawiedliwionej nieobecności w pracy, w szczególności w związku z urlopem albo chorobą pracownika. Zgodnie z reprezentowanym do lutego 2024 r. stanowiskiem Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora KIS, „ogólny czas pracy pracownika w danym miesiącu”⁸¹ był interpretowany wyłącznie jako czas faktycznie przepracowany, co wyłączało możliwość zaliczenia do kosztów kwalifikowanych ulgi B+R kosztów związanych z usprawiedliwioną nieobecnością pracownika (np. urlop lub choroba)⁸². W dość już licznym orzecznictwie sądowym także brak było jednolitego stanowiska w tym zakresie. Przykładowo WSA w Poznaniu stwierdził, że: „Jeżeli pracownik przeznacza cały swój czas pracy na działalność badawczo-rozwojową, to wówczas wydatki związane z czasem jego usprawiedliwionej nieobecności w pracy winny być uwzględnione w pełnej wysokości, albo w określonej proporcji, gdy pracownik poświęca na badania jedynie część swojego czasu, w odniesieniu do całego czasu pracy”⁸³. Podobne stanowisko wyraził WSA w Gliwicach: „Decydujące jest wykonywanie przez pracownika działalności B+R, a skoro jest ona wykonywana na podstawie umowy o pracę, to wszystkie przychody podatnika związane z jego stosunkiem pracy oraz sfinansowane przez płatnika składek z tytułu tych należności, określonych w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych,

⁷⁸ Poprzez zidentyfikowanie kosztów spełniających definicję „kosztów kwalifikowanych”, o jakich mowa w art. 26e ustawy PIT oraz w art. 18d ustawy CIT.

⁷⁹ Zgodnie z art. 24a ust. 1b) ustawy PIT oraz art. 9 ust. 1b ustawy CIT.

⁸⁰ Koszty kwalifikowane określone w art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy PIT oraz art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy CIT.

⁸¹ O którym mowa w art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy PIT oraz odpowiednio w art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy CIT.

⁸² Por np.: Indywidulane interpretacje: z 27.07.2022 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.296.2022.2.IM (ID informacji w systemie Eureka: 502083); z 4.03.2022 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.709.2021.2.PC (ID informacji w systemie Eureka: 483095); z 9.10.2020 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.357.2020.2.MBD (ID informacji w systemie Eureka: 427285) z 11.02.2020 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.563.2019.1.BM (ID informacji w systemie Eureka: 427173).

⁸³ Wyrok WSA w Poznaniu z 13.05.2021 r., I SA/Po 163/21.

stanowią koszt kwalifikowany na podstawie art. 18d ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p.”⁸⁴. W wyrokach NSA wyrażane jest także stanowisko, że: „Czas usprawiedliwionej nieobecności pracownika jest immanentnie związany ze stosunkiem pracy, a co za tym idzie, nie może być wyłączony z kosztów kwalifikowanych ulgi badawczo-rozwojowej”⁸⁵. Odmienne stanowisko zajął WSA w Gdańsku: „Odliczeniu w ramach ulgi badawczo-rozwojowej, w myśl art. 18d ust. 1 w zw. z art. 18d ust. 2 pkt 1 u.p.d.o.p., nie podlegają kwoty wynagrodzenia za czas choroby i urlopu oraz składek od tych należności”⁸⁶. Pozostaje mieć nadzieję, że problem jednolitej interpretacji omawianego zagadnienia rozwiąże interpretacja ogólna Ministra Finansów z dnia 13.02.2024 r.⁸⁷, stwierdzająca, że wynagrodzenie za czas urlopu lub choroby jest kosztem kwalifikowanym w ramach ulgi B+R. Jak zauważa Minister Finansów, pojedyncze elementy składowe wynagrodzenia pracownika, tj. wynagrodzenia urlopowe i chorobowe, powinny być traktowane jako składniki kosztu wynagrodzenia kwalifikowanego do ulgi badawczo-rozwojowej w takiej części, w jakiej do ich poniesienia pracodawca jest zobowiązany na podstawie odrębnych przepisów oraz przy zachowaniu wszystkich pozostałych wymogów nakładanych na podatnika poprzez treść art. 26e ustawy o PIT i odpowiednio art. 18d ustawy CIT – w tym szczególnie: określenie, czy przedmiotowy koszt stanowi koszt uzyskania przychodu właściwego roku podatkowego oraz ustalenie zaangażowania pracownika w realizację działalności badawczo-rozwojowej.

WNIOSKI

Instytucje prawa podatkowego, skierowane na wspieranie założeń zrównoważonego rozwoju, mają na celu podkreślenie wartości idei poszanowania środowiska naturalnego, przy jednoczesnym właściwym zaangażowaniu zasobów ludzkich i budowaniu konkurencyjnej gospodarki. Proekologiczne preferencje podatkowe realizują pozafiskalne funkcje systemu podatkowego dzięki łagodzeniu reżimu prawnego odnośnie do podmiotów, które w drodze działania lub zaniechania przyczyniają się do szeroko pojętej ochrony środowiska naturalnego⁸⁸. Istota funkcjonalna preferencji podatkowych wyraża się w wykorzystywaniu podatków do wywoływania przez wierzyciela podatkowego określonych skutków gospodarczych lub społecznych, w tym na gruncie ochrony środowiska naturalnego.

⁸⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z 22.10.2020 r., I SA/GI 422/20.

⁸⁵ Por. wyrok NSA z 14.12.2022 r., II FSK 1204/20; wyrok NSA z 11.10.2022 r., II FSK 364/20; wyrok NSA z 11.01.2022 r., II FSK 1247/21.

⁸⁶ Wyrok WSA w Gdańsku z 18.05.2021 r., I SA/Gd 232/21.

⁸⁷ Interpretacja ogólna Nr DD8.8203.1.2021 Ministra Finansów z dnia 13.02.2024 r. w sprawie możliwości zaliczenia do kosztów kwalifikowanych ulgi badawczo-rozwojowej poniesionych przez podatnika w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz sfinansowanych przez płatnika składek z tytułu tych należności określonych w Ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych w związku z usprawiedliwioną nieobecnością pracownika (Dz. Urz. MF z 21.02.2024 r., poz. 16).

⁸⁸ A. Krajewska, *Podatki. Unia Europejska. Polska. Kraje nadbałtyckie*, Warszawa 2004, s. 53–54; F. Gradalski, *Teoretyczne podstawy proekologicznego systemu podatkowego*, „Gospodarka Narodowa” 2002, nr 10, s. 25.

Celem wprowadzenia do polskiego systemu podatkowego ulgi termomodernizacyjnej było przyspieszenie procesu poprawy jakości powietrza, skutkujące dotrzymaniem norm jakości powietrza, wynikających z krajowych i unijnych przepisów w zakresie ochrony powietrza. Powyższe stanowi realizację standardów gospodarki niskoemisyjnej poprzez pomoc we wdrażaniu przedsięwzięć realizujących idee zrównoważonego rozwoju. Ulga termomodernizacyjna, realizując funkcje stymulacyjną, ma zatem z założenia zachęcać podatników będących właścicielami budynków mieszkalnych jednorodzinnych do finansowania przedsięwzięć termomodernizacyjnych bez udziału środków publicznych. Obserwacja kilkuletniego funkcjonowania ulgi wpisującej się w ideę premiowania postaw prośrodowiskowych nie pozwala jednakże na przyjęcie, iż cel ten został w pełni zrealizowany. Liczba orzeczeń, interpretacji indywidualnych, objaśnień Ministra Finansów wydawanych na bazie art. 26h ustawy PIT wskazuje, iż część obwarowań wprowadzonych przez ustawodawcę, a często ograniczeń realizowanych przez same organy podatkowe, znacząco ogranicza skuteczność tego instrumentu wsparcia.

Wprowadzenie do polskiego systemu podatkowego ulgi na działalność B+R niewątpliwie wpisuje się w cele zrównoważonego rozwoju, przyczyniając się do budowy gospodarki opartej na wiedzy, w której udział nakładów na badania i rozwój (B+R) stale wzrasta. Należy jednak zwrócić uwagę, że konstrukcja ulgi B+R, przewidując możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wyłącznie kosztów kwalifikowanych zaliczonych uprzednio w koszty uzyskania przychodów, pozbawia możliwości korzystania z ulgi znacznej części podatników podatku PIT, tj. podatników opodatkowanych w formach uproszczonych. Dla tej grupy podatników korzyści płynące z ulgi B+R nie są wystarczającą zachętą do podjęcia działalności B+R. Zauważalny jest odmienny trend – przechodzenie na uproszczone formy opodatkowania, co wynika z licznych zmian zasad uproszczonego opodatkowania dochodów osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, np. zmniejszenie katalogu działalności wyłączonych z opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, przy jednoczesnym obniżeniu stawek podatku w porównaniu z opodatkowaniem rozliczanym na zasadach ogólnych oraz opodatkowaniem liniowym⁸⁹. W działaniach tych, choć być może nawet niezamierzonych przez ustawodawcę, upatruje się głównej przyczyny zmniejszenia w ostatnim czasie liczby podatników podatku PIT korzystających z tej ulgi. Trzeba jednak pamiętać, że złożoność ulgi B+R oraz brak precyzyjnych definicji ważnych dla ulgi B+R pojęć, tj. działalności B+R i kosztów kwalifikowanych, mogą zniechęcać podatników do podejmowania aktywności w tym obszarze w obawie przed ryzykiem nieprawidłowego rozliczenia ulgi i wiązanymi się z tym negatywnymi konsekwencjami.

⁸⁹ Potwierdzają to dane Ministerstwa Finansów, zgodnie z którymi podatnicy korzystający z opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych złożyli za 2021 rok 1 mln 493 tys. 199 zeznań (tj. o 105 tys. 655 zeznań więcej niż za 2020 rok), a za 2022 rok – 1 mln 719 tys. 658 zeznań (tj. o 226 tys. 459 zeznań więcej niż za 2021 rok), por. Ministerstwo Finansów, Departament Podatków Dochodowych: Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2021, <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki> (dostęp: 4.09.2023); za rok 2022, <https://www.podatki.gov.pl/media/9684/informacja-cit-za-2022-r.pdf> (dostęp: 10.05.2024).

BIBLIOGRAFIA

- Bałaaban A., *Konstytucyjna zasada zrównoważonego rozwoju*, w: *Sześć lat Konstytucji RP*, red. L. Garlicki, A. Szmyt, Warszawa 2003.
- Bartniczak B., Ptak M., *Oplaty i podatki ekologiczne: teoria i praktyka*, Warszawa 2011.
- Brzostowska M., Kubiesa P., *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, LEX/el. 2024.
- Brzostowska M., Kubiesa P., *PIT. Komentarz, wyd. II*, LEX/el. 2023.
- Burzyńska D., *Ekopodatki podstawą reform systemu podatkowego*, „Acta Universitatis Lodzianis” 2007, t. 208.
- Czarny P., Florczak-Wątor M., Naleziński B., Radziejewicz P., Tuleja P., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, LEX/el. 2021.
- Drucker P.F., *Spółeczeństwo prokapitalistyczne*, Warszawa 1999.
- Ekonomia i nauki o zarządzaniu w warunkach integracji gospodarczej*, red. P. Urbanek, E. Walińska, t. 9, Łódź 2016.
- Głuchowski J., *Podatki ekologiczne*, Warszawa 2002.
- Goettel A., *Proekologiczna polityka podatkowa jednostek samorządu terytorialnego*, „Samorząd Terytorialny” 2010, nr 12.
- Goettel A., *Wybrane proekologiczne preferencje podatkowe*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2015, z. 18.
- Kiszka J., *Podatkowe instrumenty wsparcia przedsięwzięć termomodernizacyjnych – wybrane problemy*, „BISP” 2020, nr 6, LEGALIS/el.
- Kiszka J., *Ulga termomodernizacyjna – wybrane problemy stosowania*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych” 2023, nr 10, LEGALIS/el.
- Kleer J., *Co to jest GOW*, w: *Gospodarka oparta na wiedzy*, red. A. Kukliński, Warszawa 2003.
- Konstytucja RP. Komentarz*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016.
- Kryk B., Kłos L., Łucka I., *Oplaty i podatki ekologiczne po polsku*, Warszawa 2011.
- Krywan T., Wienconek R., *Ulga termomodernizacyjna na przykładach*, LEX/el. 2024.
- Małecki P., *Podatki ekologiczne w Polsce na tle innych krajów Unii Europejskiej*, „Studia Ekonomiczne” 2016, t. 29, nr 2 (80).
- Małecki P., *Podatki i opłaty ekologiczne*, Kraków 2006.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, wyd. XIV, LEX/el. 2023.
- Misztal A., *Podatki środowiskowe a zrównoważony rozwój polskich przedsiębiorstw transportowych*, „Gospodarka Materiałowa i Logistyka” 2020, nr 1.
- Skrzypek A., *GOW – przyczyny i uwarunkowania*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H, Oeconomia” 2012, nr 46/2.
- Supera-Markowska M., *Instrumenty podatkowego wspierania założeń zrównoważonego rozwoju w prowadzeniu działalności gospodarczej*, <http://www.publikat.home.amu.edu.pl>.

Cytuj jako:

Bobrus-Nowińska E., Ambrożej E., *Wybrane ulgi w podatkach dochodowych jako instrumenty wspierania założeń zrównoważonego rozwoju w Polsce*, „Ius Novum” 2026, nr 1(20), s. 182–203.
DOI: 10.26399/iusnovum.v20.1.2026.10/e.bobrus-nowinska/e.ambrozej