



DZIENNIK URZĘDOWY

MINISTRA FINANSÓW

Warszawa, dnia 21 lutego 2024 r.

Poz. 16

INTERPRETACJA OGÓLNA Nr DD8.8203.1.2021

MINISTRA FINANSÓW

z dnia 13 lutego 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

Działając na podstawie art. 14a § 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁾, w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, wyjaśniam co następuje.

1. Opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego.

Niniejsza interpretacja dotyczy przepisów art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁾ (dalej: „ustawa o PIT”) oraz art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych³⁾ (dalej: „ustawa o CIT”), w odniesieniu do możliwości zaliczania do kosztów kwalifikowanych ulgi na działalność badawczo-rozwojową, poniesionych przez podatnika w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, za czas urlopów i innych usprawiedliwionych nieobecności pracownika oraz sfinansowanych przez płatnika składek z tytułu tych należności określonych w ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych⁴⁾ (dalej: „ustawa 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.

¹⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 2383, z późn. zm.

²⁾ Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.

³⁾ Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, z późn. zm.

⁴⁾ Ustawa z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz.U. z 2023 r. poz. 1230, z późn. zm.).

Zakres interpretacji obejmuje kwestię możliwości kwalifikowania do kosztów ulgi badawczo-rozwojowej obowiązkowo ponoszonych przez pracodawcę kosztów związanych z usprawiedliwioną nieobecnością pracownika, w takiej części, w jakiej dany pracownik wykonywał działalność badawczo-rozwojową w ramach swoich obowiązków służbowych. Przy czym, pracownik może przeznaczyć na realizację działalności badawczo-rozwojowej całość swojego czasu pracy lub też jego część.

Przepis art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT i odpowiednio art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT stanowi, że za koszty kwalifikowane, tj. koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, uznaje się poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie 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.

Pojęcie „usprawiedliwiona nieobecność pracownika” definiuje się w oparciu o przepisy prawa pracy i dotyczy ono wyłącznie pracowników zatrudnionych na podstawie umowy o pracę. Przyczynami usprawiedliwiającej nieobecność pracownika w pracy są zdarzenia i okoliczności określone przepisami prawa pracy, które uniemożliwiają stawienie się pracownika w pracy i jej świadczenie, a także inne przypadki niemożności wykonywania pracy wskazane przez pracownika i uznane przez pracodawcę za usprawiedliwiające nieobecność w pracy (§ 1 Rozporządzenia Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 15 maja 1996 r. w sprawie sposobu usprawiedliwiania nieobecności w pracy oraz udzielania pracownikom zwolnień od pracy)⁵⁾.

Zgodnie z dotychczasowym stanowiskiem Ministerstwa Finansów oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej „ogólny czas pracy pracownika w danym miesiącu”, o którym mowa w art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT oraz odpowiednio w art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT, był interpretowany wyłącznie jako czas faktycznie przepracowany. Zatem stanowisko organów skarbowych wyłączało możliwość zaliczenia do kosztów kwalifikowanych ulgi badawczo-rozwojowej kosztów związanych z usprawiedliwioną nieobecnością pracownika (np. urlop lub choroba). Stanowisko to potwierdzały wydawane przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej indywidualne interpretacje prawa podatkowego w tym m.in.: z dnia 27 lipca 2022 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.296.2022.2.IM (ID informacji w systemie Eureka: 502083); z dnia 4 marca 2022 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.709.2021.2.PC (ID informacji w systemie Eureka: 483095); z dnia 9 października 2020 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.357.2020.2.MBD (ID informacji w systemie Eureka: 427285) oraz z dnia 11 lutego 2020 r. nr 0111-KDIB1-3.4010.563.2019.1.BM (ID informacji w systemie Eureka: 427173).

⁵⁾ Dz. U. z 2014 r. poz. 1632.

Jednakże, w orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest pogląd, 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. Powyższe stanowisko potwierdzają następujące wyroki: wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2022 r. sygn. II FSK 1204/20 (wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 grudnia 2019 r. sygn. I SA/OI 692/19); wyrok NSA z dnia 11 października 2022 r. sygn. II FSK 364/20 (wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2019 r. sygn. I SA/Rz 609/19); wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2022 r. sygn. II FSK 1247/21 (wyrok WSA z dnia 23 czerwca 2021 r. sygn. III SA/Wa 2513/20); wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r. sygn. II FSK 998/21 (wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 maja 2021 r. sygn. I SA/Po 826/20); wyrok NSA z dnia 5 lutego 2021 r. sygn. II FSK 1038/19 (wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 lutego 2019 r. sygn. I SA/Sz 835/18) oraz wyrok NSA z dnia 3 marca 2021 r. sygn. II FSK 65/21 (wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 września 2020 r. sygn. I SA/GI 1436/19).

W zakresie przedstawionej problematyki toczy się wiele postępowań, a zapadające dotychczas orzeczenia sądów administracyjnych również prezentują linię zawartą we wskazanych wyżej wyrokach.

2. Wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

Stosownie do art. 26e ustawy o PIT i odpowiednio art. 18d ustawy o CIT ulga badawczo-rozwojowa to możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania określonych kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową (kosztów kwalifikowanych). Kluczowym warunkiem pozwalającym na odliczenie przedmiotowej ulgi jest spełnienie określonych w przepisach o podatkach dochodowych wymagań, które stanowią istotę tejże preferencji podatkowej.

Ulga badawczo-rozwojowa funkcjonuje w polskim prawie podatkowym od 1 stycznia 2016 r.⁶⁾ Przepis, do którego odnosi się niniejsza interpretacja, tj. art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT, był od dnia wprowadzenia nowelizowany.

Zgodnie z brzmieniem art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT obowiązującym w latach 2016-2017 za koszty kwalifikowane uznaje się należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, oraz składki z tytułu tych należności określone w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych, w części finansowanej przez płatnika składek, jeżeli te należności i składki dotyczą pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej⁷⁾.

⁶⁾ Przepisy o uldze badawczo-rozwojowej zostały wprowadzone ustawą z dnia 25 września 2015 r. o zmianie ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz. U. 2015 r. poz. 1767).

⁷⁾ Por. Dz. U. z 2016 r. poz. 2032 i Dz.U. z 2016 r. poz. 1888.

Przepis w obecnym brzmieniu obowiązuje od 1 stycznia 2018 r. i został wprowadzony ustawą z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej⁸⁾.

W pierwszych latach obowiązywania ulgi badawczo-rozwojowej pojawiły się wątpliwości dotyczące możliwości uwzględniania w kosztach kwalifikowanych kosztów wynagrodzeń tych pracowników, którzy realizowali działalność badawczo-rozwojową jedynie w części (a nie całości) czasu poświęconego na realizację swoich obowiązków służbowych. Znowelizowany przepis w obecnym brzmieniu stanowi zatem, że faktyczne zaangażowanie pracownika w realizację działalności badawczo-rozwojowej określane jest w ramach danego miesiąca (przy czym ważny jest przedmiot realizowanych przez pracownika zadań, a nie ich efektywność).

Celem powyższego przepisu jest wyróżnienie tej części wydatków pracowniczych, które zostały poniesione na działalność badawczo-rozwojową od pozostałych wydatków, z tym jednak zastrzeżeniem, że kryterium tego rozróżnienia jest przedmiot zadań danego pracownika, a nie efektywność realizowania przez niego zleconych zadań. Co za tym idzie, konstrukcja przepisu nakazująca rozróżnienie kosztów działalności badawczo-rozwojowej od kosztów innego rodzaju, nie jest kryterium dającym podstawy do wykluczenia z katalogu kosztów kwalifikowanych ulgi badawczo-rozwojowej, wydatków pracodawcy wynikających bezpośrednio ze stosunku pracy i tym samym wynikających z nich odpowiednich elementów składowych tegoż wynagrodzenia.

Z treści art. 12 ust. 1 ustawy o PIT powołanego w interpretowanych przepisach dotyczących ulgi na działalność badawczo-rozwojową wynika, że za przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej oraz spółdzielczego stosunku pracy uważa się wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne oraz wartość pieniężną świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności: wynagrodzenia zasadnicze, wynagrodzenia za godziny nadliczbowe, różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona, a ponadto świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych.

Powyższe nie pozwala wywieść wprost, że świadczenia, do opłacenia których zobowiązany jest pracodawca, otrzymywane przez pracownika (realizującego w całości lub w części swojego czasu pracy działalność badawczo-rozwojową) w związku z usprawiedliwioną nieobecnością w pracy z powodu np. urlopu lub choroby, nie mogą stanowić kosztów kwalifikowanych ulgi badawczo-rozwojowej. Z treści wyżej przytoczonych przepisów i zastosowania zwrotu „w szczególności” wynika, że jest to katalog otwarty. Dodatkowo, orzecznictwo wskazuje, że dla skorzystania z przedmiotowej ulgi

⁸⁾ Dz. U. z 2017 r. poz. 2201.

decydujące jest wykonywanie przez pracownika działalności badawczo-rozwojowej, a skoro jest ona wykonywana (np. na podstawie umowy o pracę), to wszystkie przychody pracownika związane z jego stosunkiem pracy oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności, określone w ustawie o systemie ubezpieczeń społecznych stanowią koszt kwalifikowany na podstawie art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT oraz odpowiednio art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT⁹⁾.

Minister Finansów potwierdza, że przepisu art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT oraz art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT nie należy rozumieć wyłącznie gramatycznie. Koniecznym jest wzięcie pod uwagę zarówno wykładni systemowej, jak i funkcjonalnej tego przepisu oraz rezultaty, do których prowadzi ich zastosowanie. W związku z powyższym, zasadnym jest jednoznaczne wskazanie, że do katalogu przychodów określonych w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT należą także, niewymienione literalnie w ww. ustawach, przychody pracownika związane z usprawiedliwioną nieobecnością, tj. wynagrodzenia za czas urlopu oraz choroby. Co za tym idzie, 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 o CIT – w tym szczególnie: określenie, czy przedmiotowy koszt stanowi koszt uzyskania przychodu właściwego roku podatkowego oraz ustalenie zaangażowania pracownika w realizację działalności badawczo-rozwojowej.

W ustawach o podatkach dochodowych nie określono, ani pojęcia „czasu pracy”, ani „ogólnego czasu pracy”, zatem zastosowany w przepisie art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT oraz odpowiednio art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT zwrot: „ogólny czas pracy pracownika w danym miesiącu” należy odnieść do, zawierającego ogólne przepisy prawa pracy, Kodeksu pracy¹⁰⁾, w którym to art. 128 § 1 stanowi, że czasem pracy jest czas, w którym pracownik pozostaje w dyspozycji pracodawcy w zakładzie pracy lub w innym miejscu wyznaczonym do wykonywania pracy. Zatem „zasadniczym elementem definicji czasu pracy jest pozostawanie w dyspozycji pracodawcy. Oznacza to, że czas pracy nie jest tym samym co czas efektywnego (rzeczywistego) wykonywania pracy określonej w umowie, ale obejmuje również okresy nieświadczenia pracy, w których pracownik „pozostaje w dyspozycji” pracodawcy (por. post. SN z dnia 28 marca 2019 r. sygn. I PK 89/19 oraz wyr. SN z dnia 24 września 2020 r. sygn. III PK 38/19)¹¹⁾.

Zgodnie z treścią art. 80 Kodeksu pracy wynagrodzenie przysługuje za pracę wykonaną. Za czas niewykonywania pracy pracownik zachowuje prawo do wynagrodzenia tylko wówczas, gdy przepisy

⁹⁾ Por. WSA w Szczecinie z dnia 13 lutego 2019 r. sygn. I SA/Sz 835/18.

¹⁰⁾ Ustawa z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy (Dz. U. z 2023 r. poz. 1465, z późn. zm.).

¹¹⁾ W. Muszalski, K. Walczak (red.), Kodeks pracy. Komentarz, wyd. 13, Warszawa 2021, art. 128/Nałącz.

prawa pracy tak stanowią. Należy podkreślić, że „zarówno doktryna, jak i orzecznictwo konsekwentnie wiążą prawo do urlopu z istnieniem stosunku pracy”¹²⁾. Prawo do urlopu polega na uprawnieniu do okresowego zwolnienia od obowiązku świadczenia pracy z zachowaniem prawa do wynagrodzenia. Co za tym idzie tzw. ogólny czas pracy pracownika uwzględnia również okres urlopu wypoczynkowego (wymiar urlopu określają przepisy prawa pracy) i analogicznie m.in. urlop okolicznościowy, czy okres zwolnienia przysługującego na mocy art. 188 Kodeksu pracy oraz okres przestoju niezawiniony przez pracownika zgodnie z art. 81 Kodeksu pracy. Dodatkowo, na mocy art. 92 Kodeksu pracy pracownikowi przysługuje wynagrodzenie za czas niezdolności do pracy. Zatem do ogólnego czasu pracy zaliczyć należy również okres pozostawania pracownika na zwolnieniu lekarskim.

Należy się zgodzić ze stwierdzeniem prezentowanym w orzecznictwie, że zarówno czas urlopu jak i czas zwolnienia chorobowego, za które przysługuje wynagrodzenie chorobowe, nie są bezpośrednim czasem wykonywania pracy, ale są czasem zatrudnienia pracownika, za który to czas przysługują pracownikowi należności wynikające z zatrudnienia, a na pracodawcy ciężą obowiązki związane, czy to z wypłatą wynagrodzenia, czy z odprowadzaniem składek z tytułu zatrudnienia¹³⁾. W świetle powyższego nie ma zatem podstaw prawnych do wyłączenia z katalogu kosztów kwalifikowanych ulgi badawczo-rozwojowej należności poniesionych przez pracodawcę, stanowiących, zgodnie z art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, przychód pracownika realizującego działalność badawczo-rozwojową, a uzyskanych, gdy nie świadczy on pracy z powodu usprawiedliwionej nieobecności. Zarówno wynagrodzenia za czas urlopu jak i choroby stanowią przychód pracownika, o którym mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT. Nie zmienia to faktu, że w dalszym ciągu, aby skorzystać z ulgi badawczo-rozwojowej, podatnik musi spełnić łącznie wszystkie wymagane warunki określone w ustawach o podatkach dochodowych, w tym w szczególności w art. 26e ustawy o PIT i odpowiednio w art. 18d ustawy o CIT, tj. m.in. wykazać w rocznym zeznaniu podatkowym poniesione koszty związane z prowadzeniem działalności badawczo-rozwojowej, które mieszczą się w zamkniętym katalogu określonym w powołanych przepisach, a poniesione koszty muszą stanowić dla podatnika koszty uzyskania przychodu. Podatnik musi również osiągać przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych (art. 26e ust. 1 ustawy o PIT i odpowiednio art. 18d ust. 1 ustawy o CIT), a koszty kwalifikowane poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zgodnie z art. 26e ust. 5 ustawy o PIT i odpowiednio art. 18d ust. 5 ustawy o CIT, podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

Ponadto, podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia kosztów kwalifikowanych w ramach ulgi na działalność badawczo-rozwojową są

¹²⁾ K. Walczak (red.), Kodeks pracy. Komentarz, wyd. 32, Warszawa 2021, art. 152/G. Orłowski.

¹³⁾ Por. wyrok NSA z dnia 5 lutego 2021 r. sygn. II FSK 1038/19.

obowiązani w prowadzonej ewidencji rachunkowej (podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych) lub podatkowej księdze przychodów i rozchodów albo w księgach rachunkowych (w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych) wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej (art. 24a ust. 1b ustawy o PIT i odpowiednio art. 9 ust. 1b ustawy o CIT).

Należy jednak zaznaczyć, że koszt związany z zatrudnieniem pracownika, może zostać zaliczony do kosztów kwalifikowanych ulgi na działalność badawczo-rozwojową jedynie w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu. Przepis art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT i odpowiednio art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT wymaga wyodrębnienia kosztów wynagrodzeń pracownika w podziale na miesiące, co za tym idzie zaangażowanie pracownika realizującego w części lub całości swojego czasu pracy działalność badawczo-rozwojową musi zostać określone również w podziale na miesiące. Podatnik ma obowiązek posiadać dokumentację uzasadniającą zaangażowanie poszczególnych pracowników w realizację działalności badawczo-rozwojowej. Podkreślenia wymaga zatem fakt, że zaangażowanie określone na podstawie miesięcznej ewidencji, zestawione z miesięcznym wynagrodzeniem określonym na podstawie kwalifikowanych elementów składowych tegoż wynagrodzenia (zawierających m.in. składniki dotyczące urlopu oraz choroby) warunkuje wysokość kosztu kwalifikowanego ulgi badawczo-rozwojowej na podstawie art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT i odpowiednio art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT.

Podsumowując, mając na uwadze rozbieżności interpretacyjne oraz uwzględniając linię orzeczniczą prezentowaną przez sądy administracyjne w zakresie omawianego zagadnienia, stwierdzam, że do kosztów kwalifikowanych ulgi badawczo-rozwojowej, o których mowa w art. 26e ust. 2 pkt 1 ustawy o PIT i art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT, należą poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie 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, w tym również należności z tytułu usprawiedliwionej nieobecności pracownika, do których poniesienia pracodawca jest zobowiązany na podstawie odrębnych przepisów, m.in. te dotyczące urlopu oraz choroby.

Minister Finansów z up.: *J. Neneman*