

## II FSK 2070/12 - Wyrok NSA

Data orzeczenia	2014-09-18	<i>orzeczenie prawomocne</i>
Data wpływu	2012-08-06	
Sąd	Naczelny Sąd Administracyjny	
Sędziowie	Anna Dumas Jan Grzęda Krzysztof Winiarski /przewodniczący sprawozdawca/	
Symbol z opisem	6113 Podatek dochodowy od osób prawnych 6560	
Hasła tematyczne	Podatek dochodowy od osób prawnych	
Sygn. powiązane	<a href="#">I SA/Wr 242/12 - Wyrok WSA we Wrocławiu z 2012-04-11</a>	
Skarżony organ	Minister Finansów	
Treść wyniku	Oddalono skargę kasacyjną	
Powołane przepisy	<a href="#">Dz.U. 1992 nr 21 poz 86</a> art. 15 ust. 4a, art. 16 ust. 2 pkt 3 Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania.	
Sentencja		

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie: Przewodniczący - Sędzia NSA Krzysztof Winiarski (sprawozdawca), Sędzia NSA Anna Dumas, Sędzia del. NSA Jan Grzęda, Protokolant Joanna Bańbura, po rozpoznaniu w dniu 18 września 2014 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, działającego z upoważnienia Ministra Finansów od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 11 kwietnia 2012 r. sygn. akt I SA/Wr 242/12 w sprawie ze skargi "A. S.A." z siedzibą w B. na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, działającego z upoważnienia Ministra Finansów z dnia 2 listopada 2011 r. nr ILPB4/423-381/11-3/ŁM w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych oddala skargę kasacyjną.

## Uzasadnienie

Wyrokiem z dnia 11 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 242/12, Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w sprawie ze skargi A. [...] z siedzibą w B. (dalej również jako "spółka", "skarżąca") na interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w P. działającego w imieniu Ministra Finansów w przedmiocie podatku dochodowego od osób prawnych, uchylił zaskarżoną interpretację.

W uzasadnieniu wyroku przedstawiony został stan faktyczny sprawy, z którego wynika, że w dniu 2 sierpnia 2011 r. do Biura Krajowej Informacji Podatkowej w L. wpłynął wniosek o udzielenie pisemnej interpretacji przepisów prawa podatkowego złożony przez spółkę. Z opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego wynika, że przedmiotem działalności gospodarczej spółki jest produkcja utworów audiowizualnych, w szczególności filmów, seriali oraz programów telewizyjnych. Specyfiką branży filmowej, w której działa skarżąca, jest konieczność ciągłego wypracowywania nowych koncepcji audycji telewizyjnych oraz udoskonalania już istniejących pomysłów. W tym celu spółka podejmuje działania polegające na wymyślaniu nowatorskich koncepcji audycji telewizyjnych przy wykorzystaniu takich

środków, jak np. scenariusze, prawa do adaptacji książek, formaty (instrukcje wykonania danej audycji telewizyjnej), prawa do ścieżki dźwiękowej, itp. Spółka kręci też odcinki pilotowe i przygotowuje prezentacje multimedialne. W procesie wypracowywania koncepcji audycji telewizyjnych skarżąca ponosi różnego rodzaju koszty, m. in. na nabycie praw do scenariuszy, praw do ekranizacji książek, praw do wykorzystywania utworów muzycznych, przygotowanie odcinków pilotowych, gaże aktorów, reżyserów, przygotowanie prezentacji.

Obecnie koszty związane z wytworzeniem koncepcji audycji telewizyjnych spółka ujmuje w księgach rachunkowych jako zapasy i dla celów podatkowych do momentu uzyskania przychodu ze sprzedaży traktuje je jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. Jeżeli nie udaje się zainteresować nabywcę daną koncepcją audycji telewizyjnej, to w takich sytuacjach zarząd spółki podejmuje decyzję o zaniechaniu dalszych prac w zakresie rozwijania pomysłu. Może się zdarzyć, że w późniejszym czasie spółka znajdzie jednak potencjalnego nabywcę produkcji opartej na danej koncepcji audycji telewizyjnej.

Wobec powyższego skarżąca zadała następujące pytania:

1. czy koszty spółki związane z wypracowaniem koncepcji audycji telewizyjnych stanowią koszty prac rozwojowych w rozumieniu art. 15 ust. 4a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t. j. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397, dalej: u.p.d.o.p.) ?;
2. czy koszty wytworzenia koncepcji audycji telewizyjnych mogą być zgodnie z art. 15 ust. 4a pkt 2 u.p.d.o.p. zaliczane jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów w roku, w którym prace rozwojowe zostały zakończone wynikiem negatywnym ?;
3. czy ewentualne późniejsze wznowienie prac nad audycją telewizyjną nie spowoduje konieczności korekty wcześniejszych kosztów uzyskania przychodów ?;

Przedstawiając własne stanowisko w sprawie spółka wskazała, że:

1. koszty związane z wypracowaniem koncepcji audycji telewizyjnych stanowią koszty prac rozwojowych w rozumieniu art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p.,
2. koszty wytworzenia koncepcji audycji telewizyjnych mogą być zaliczane jednorazowo do kosztów uzyskania przychodów w roku, w którym prace rozwojowe zostały zakończone wynikiem negatywnym, tj. w momencie podjęcia przez zarząd spółki decyzji o zaniechaniu dalszych prac nad audycją telewizyjną,
3. ewentualne późniejsze wznowienie prac nad audycją telewizyjną nie spowoduje konieczności korekty wcześniejszych kosztów uzyskania przychodów.

Zdaniem spółki koszty wypracowania koncepcji audycji telewizyjnych ponoszone są w celu uzyskania przychodu i nie są wymienione w art. 16 u.p.d.o.p. Wypracowywanie koncepcji audycji telewizyjnych zawiera się w definicji prac rozwojowych ze słownika języka polskiego oraz z rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2007 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Działalności (Dz. U. z 2007 r., Nr 251, poz. 1885). Prace te są prowadzone w celu stworzenia koncepcji nowych audycji telewizyjnych, przy wykorzystaniu istniejącej wiedzy oraz elementów składowych, takich jak scenariusze, utwory muzyczne, praca aktorów. Działania te można porównać do projektowania oraz testowania nowych produktów.

Koszty wypracowywania tych koncepcji można jednorazowo zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w roku podatkowym, w którym została podjęta przez zarząd spółki decyzja o zaniechaniu dalszych prac, ponieważ jest to równoważne z zakończeniem prac rozwojowych. W momencie podejmowania decyzji o zaniechaniu prac, spółka jest przekonana o bezcelowości i braku ekonomicznego uzasadnienia dla dalszych działań. Dlatego ewentualna późniejsza zmiana okoliczności i wznowienie prac nie powoduje konieczności korygowania wcześniejszych rozliczeń podatkowych.

Minister Finansów, działając przez Dyrektora Izby Skarbowej w P., w interpretacji indywidualnej z dnia 2 listopada 2011 r. uznał za nieprawidłowe stanowisko skarżącej w części dotyczącej pytania nr 1 oraz bezprzedmiotowe w części dotyczącej pytań nr 2 i 3. Organ wskazał, że kwalifikacja podatkowa wydatków poniesionych z tytułu prac rozwojowych, wymaga oceny, czy prace te nie stanowią wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. Według organu, prace rozwojowe w rozumieniu analizowanego przepisu to prace prowadzone z wykorzystaniem dostępnej wiedzy, działania zmierzające do opracowania nowego produktu lub technologii wytwarzania, przy czym efekt tych prac może być wykorzystywany w działalności prowadzonej przez podatnika i służyć osiągnięciu przychodów. Organ zaznaczył, że pojęcie prac rozwojowych, o którym mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. ma charakter węższy od definicji tego pojęcia z art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615). Zatem prace rozwojowe dla celów amortyzacji to takie prace, które dotyczą wyłącznie nowych lub ulepszonych produktów (wyrobów będących wynikiem produkcji) lub technologii wytwarzania (metody przetwarzania dóbr naturalnych w dobra użyteczne). Zdaniem organu, prowadzoną przez spółkę działalność, polegającą na produkcji utworów audiowizualnych, w szczególności filmów, seriali oraz programów telewizyjnych nie można uznać za prowadzącą do powstania produktów materialnych, będących wynikiem produkcji, a tym bardziej za nową technologię wytwarzania. Dlatego koszty spółki związane z wypracowaniem koncepcji audycji telewizyjnych nie mogą stanowić kosztów prac rozwojowych, w rozumieniu art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. w brzmieniu obowiązującym przed zmianą tego przepisu, jak i obecnym. Natomiast pytania nr 2 i 3 są bezprzedmiotowe, skoro odpowiedź na nie była uzależniona od odpowiedzi na pytanie nr 1.

W odpowiedzi na wezwanie spółki do usunięcia naruszenia prawa i zmiany interpretacji, organ stwierdził brak podstaw do zmiany swego stanowiska.

W skardze na powyższą interpretację spółka wniosła o jej uchylenie, zarzucając naruszenie art. 15 ust. 4a oraz art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. Skarżąca podniosła, że prowadzone przez nią prace rozwojowe należy uznać za prace rozwojowe w rozumieniu art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. Działania spółki mieszczą się w definicji prac rozwojowych zawartej w Polskiej Klasyfikacji Działalności oraz w definicji zawartej w ustawie o finansowaniu nauki, z uwzględnieniem ich komercyjnego charakteru. Źródłem definicji prac rozwojowych nie jest art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. Jeśliby zaakceptować stanowisko organu, to w każdym przypadku koszty prac rozwojowych powinny podlegać amortyzacji. Koszty prac rozwojowych można przedstawić jako dwa zbiory: koszty prac rozwojowych, o których mowa w art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. to zbiór zewnętrzny, natomiast zbiór wewnętrzny to koszty prac rozwojowych spełniających dyspozycję art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. i podlegających amortyzacji. Fakt, że koszty prac rozwojowych nie spełniają warunków zawartych w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. nie powoduje, że do kosztów tych nie ma w ogóle zastosowania art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. Organ niesłusznie zawęził zakres art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., pomijając prace, których obiektem są dobra niematerialne (np. prawa majątkowe lub świadczone usługi). Teza, iż produkt

oznacza jedynie wyrób będący wynikiem produkcji jest niezgodna z powszechnym znaczeniem tego pojęcia, jak i definicjami pojawiającymi się w przepisach (PKWiU).

W odpowiedzi na skargę organ wniósł o jej oddalenie, podtrzymując stanowisko zawarte w zaskarżonej interpretacji.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu uznał skargę za zasadną i na podstawie art. 146 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. nr 153, poz. 1270 z późn. zm., powoływanej dalej jako "p.p.s.a.") uchylił zaskarżoną interpretację.

Sąd zgodził się ze skarżącą, że z art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. nie jest źródłem definicji terminu "prace rozwojowe". Ustawodawca w powyższym przepisie ustalił warunki konieczne do uznania kosztów prac rozwojowych za wartość niematerialną i prawną, podlegającą amortyzacji. Jak słusznie wskazała spółka, koszty prac rozwojowych są szerszym pojęciem i mieszczą w sobie koszty prac rozwojowych, podlegających amortyzacji. Gdyby przyjąć za organem, że koszty prac rozwojowych to wyłącznie koszty spełniające warunki z art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p, wówczas koszty prac rozwojowych nigdy nie podlegałyby bezpośredniemu zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów zgodnie z art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p, co czyniłoby go przepisem "martwym". Organ podatkowy ograniczył pojęcie "prac rozwojowych" do działalności prowadzącej do powstania produktów materialnych, chociaż nie wynika to z treści art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.f.

Dalej Sąd zauważył, że termin "prace rozwojowe" pojawił się w u.p.d.o.p. w związku z wejściem w życie z dniem 20 października 2005 r. ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. Nr 179, poz. 1484 ze zm.). W art. 22 pkt 1 powyższej ustawy dodano ust. 4a w art. 15 u.p.d.o.p. (podobna zmiana została wprowadzona do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – art. 21 pkt 2 ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej). Od 1 stycznia 2006 r. (art. 32 ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej) katalog wydatków, które mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów został poszerzony o poniesione koszty prac rozwojowych. Dlatego też, w ocenie Sądu, zasadne jest posługiwanie się na potrzeby u.p.d.o.p. pojęciem "prac rozwojowych" w rozumieniu ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej. Ustawa o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej została uchylona z dniem 16 lipca 2008 r. i zastąpiona postanowieniami ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. Nr 116, poz. 730 ze zm.). Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. określenie "prace rozwojowe" oznacza prace rozwojowe w rozumieniu art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki. Natomiast działalność innowacyjna - działalność polegającą na opracowaniu nowej technologii i uruchomieniu na jej podstawie wytwarzania nowych lub znacząco ulepszonych towarów, procesów lub usług (art. 2 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 30 maja 2008 r.). Od 1 października 2010 r. nastąpiła zmiana ustawy z dnia 30 maja 2008r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej i zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 określenie "prace rozwojowe" oznacza prace rozwojowe w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki. Natomiast definicja działalności innowacyjnej w art. 2 ust. 1 pkt 3 pozostała niezmienną.

Ustalenie znaczenia terminu "prace rozwojowe", używanego w u.p.d.o.p. wymaga sięgnięcia do definicji prac rozwojowych, zawartej w przepisach ustawy o zasadach finansowania nauki. Zgodnie z definicją zawartą w art. 2 pkt 4 ustawy o zasadach finansowania nauki, przez prace

rozwojowe należy rozumieć nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, w szczególności:

a) tworzenie projektów, rysunków, planów oraz innej dokumentacji do tworzenia nowych produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one przeznaczone do celów komercyjnych;

b) opracowywanie prototypów o potencjalnym wykorzystaniu komercyjnym oraz projektów pilotażowych, w przypadkach gdy prototyp stanowi końcowy produkt komercyjny, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna; w przypadku gdy projekty pilotażowe lub demonstracyjne mają być wykorzystywane do celów komercyjnych, wszelkie przychody uzyskane z tego tytułu należy odjąć od kwoty kosztów kwalifikowanych pomocy publicznej;

c) działalność związana z produkcją eksperymentalną oraz testowaniem produktów, procesów i usług, pod warunkiem że nie są one wykorzystywane komercyjnie, prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń (definicja prac rozwojowych została przeniesiona z art. 2 pkt 3 ustawy z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki - Dz. U. Nr 238, poz. 2390).

W konsekwencji Sąd uznał, że organ interpretujący nie stosując właściwej definicji "prac rozwojowych" naruszył art. 15 ust. 4a w związku z art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p. W ocenie Sądu ponownie rozpoznając sprawę organ winien uwzględnić definicję prac rozwojowych zawartą w art. 2 pkt 4 ustawy o finansowaniu nauki i ocenić, czy działalność opisana przez Spółkę stanowi prace rozwojowe w rozumieniu tego przepisu.

Od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu wywiedziona została skarga kasacyjna, którą organ zaskarżył tenże wyrok w całości zarzucając błędną wykładnię i niewłaściwe zastosowanie:

- art. 15 ust. 4a w zw. z art. 16 ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., tj. uznanie, że w sprawie zastosowano niewłaściwą definicję "prac rozwojowych";

- art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615), tj. uznanie, że w sprawie zastosowanie znajdzie definicja "prac rozwojowych" zawarta w tej ustawie.

Z uwagi na powyższe organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i oddalenie skargi, ewentualnie uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania WSA we Wrocławiu oraz zasądzenie od skarżącej na rzecz organu kosztów postępowania według norm przepisanych.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:

Skarga kasacyjna nie zasługuje na uwzględnienie.

Rozbieżności między Sądem pierwszej instancji, a organem interpretującym dotyczą de facto ustalenia znaczenia użytego w art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. zwrotu: "prace rozwojowe".

Rozstrzygnięcie tego spornego problemu pozwoli odpowiedzieć na pytanie, czy wskazana przez Spółkę we wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji działalność (wypracowanie koncepcji audycji telewizyjnych) może być kwalifikowana do "prac rozwojowych", a w konsekwencji czy poniesione w związku z tymi działaniami koszty mogą stanowić koszt uzyskania przychodu możliwy do jednorazowego odliczenia w roku, w którym prace rozwojowe zostały zakończone wynikiem negatywnym. W ocenie Sądu pierwszej instancji, przy ustalaniu znaczenia ww. określenia należało uwzględnić definicję "prac rozwojowych" zawartą w art. 2 pkt 4 ustawy o finansowaniu nauki. Stanowiska tego nie podzielił organ interpretujący, wskazując w skardze kasacyjnej, że kwalifikacja podatkowa wydatków poniesionych z tytułu prac rozwojowych wymaga niejako w pierwszej kolejności oceny, czy określone prace spełniają definicję wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.

W istocie zatem rozstrzygnięcie zarysowanego wyżej spornego problemu wymaga odpowiedzi na pytanie, czy "prace rozwojowe" w rozumieniu art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. to kategoria szeroka, obejmująca wszelkie formy aktywności podatnika, spełniające kryteria prac rozwojowych według art. 2 pkt 4 ustawy o zasadach finansowania nauki, czy też zakres tego pojęcia należy w każdym przypadku zawęzić, uwzględniając dodatkowo konieczność ziszczenia warunku, o którym mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.

Naczelnny Sąd Administracyjny nie podziela stanowiska organu interpretującego, prezentowanego zarówno w wydanej interpretacji, jak i skardze kasacyjnej, aprobując zarazem pogląd Sądu pierwszej instancji.

Jednym z istotnych uprawnień podatników, w zakresie podatków dochodowych, przy obliczaniu podstawy opodatkowania tym podatkiem, jest możliwość odliczania od osiągniętych przychodów kosztów ich uzyskania. Ustawodawca przewidział różne reguły dotyczące momentu uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów w podstawie opodatkowania, tzn. ich potrącania. Owe odmienności dotyczą zarówno momentu czasowego, w którym koszty mogą zostać potrącone (np. w roku podatkowym, w którym je poniesiono, czy też roku uzyskania przychodu), jak i sposobu ich rozliczania. Niektóre wydatki mogą być bowiem zaliczone do kosztów uzyskania przychodów bezpośrednio, a inne (na nabycie środków trwałych wartości niematerialnych i prawnych), poprzez odpisy z tytułu ich zużycia (tzw. odpisy amortyzacyjne). Szczególne rozwiązania ustawodawca przewidział w art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p., w odniesieniu do kosztów prac rozwojowych. Nie definiując wprost pojęcia "prace rozwojowe" przewidział, że ich koszty mogą być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów:

- 1) w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
- 2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone, albo
- 3) poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane zgodnie z art. 16m ust. 1 pkt 3 od wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3.

Przepis ten należy odczytać w ten sposób, że podatnik, który ponosi wydatki na prace rozwojowe ma kilka możliwości rozliczenia poniesionych wydatków w czasie. Koszty prac

rozwojowych może zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy. Inną możliwością jest zaliczenie poniesionych wydatków jednorazowo w roku podatkowym, w którym prace zostały zakończone. Przedsiębiorcy, gdy spełnią dodatkowe wymagania (tzn. wynikające z art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p.), mogą także podjąć decyzję o rozliczeniu tego rodzaju wydatków poprzez odpisy amortyzacyjne. Amortyzację, stosownie do art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.o.p., można jednak wybrać tylko w przypadku, gdy prace rozwojowe zakończone zostaną wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej przedsiębiorcy. Konieczne jest spełnienie łącznie trzech warunków (art. 16b ust. 2 pkt 3 lit a/-c/ u.p.d.p.):

a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone, oraz

b) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez podatnika odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii, oraz

c) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Art. 15 ust. 4a ustawy podatkowej nie wyłącza także stosowania zasady ogólnej wynikającej z art. 15 ust. 1 zd. 1 u.p.d.o.p. W świetle tego przepisu kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Z treści art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. wynika zatem, że warunek wytworzenia w wyniku "prac rozwojowych", wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w art. 16b ust. 2 pkt 3 u.p.d.o.p., odnosi się jedynie do sytuacji, w której podatnik zamierza rozliczyć koszty prac rozwojowych poprzez odpisy amortyzacyjne (art. 15 ust. 4a pkt 3 u.p.d.o.p.). Nie znajduje natomiast oparcia w materii legislacyjnej rozciąganie tego wymogu na sytuacje, o których mowa w art. 15 ust. 4a pkt 1 i 2 ustawy podatkowej, tzn. wówczas gdy podatnik zamierza rozliczyć koszty w miesiącu, w którym zostały poniesione albo począwszy od tego miesiąca w równych częściach w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo też jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone.

Nie można zatem zgodzić się z ujętą w skardze kasacyjnej argumentacją, mającą uzasadnić naruszenie przez Sąd pierwszej instancji art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p. Naczelny Sąd Administracyjny nie podziela również zarzutu naruszenia zaskarżonym wyrokiem art. 2 pkt 4 ustawy o zasadach finansowania nauki. Skład orzekający zgadza się z poglądem Sądu pierwszej instancji, który z faktu, że termin "prace rozwojowe" pojawił się w u.p.d.o.p. w związku z wejściem w życie z dniem 20 października 2005 r. ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz (wobec braku zdefiniowania tego terminu w ustawie podatkowej), wyprowadził logiczny wniosek o zasadności posługiwania się na potrzeby u.p.d.o.p. pojęciem "prac rozwojowych" w rozumieniu ww. ustawy. Aktualność wobec tego zachowują wskazania Sądu pierwszej instancji, by przy ponownym rozpoznaniu sprawy organ uwzględnił definicję prac rozwojowych zawartą w art. 2 pkt 4 ustawy o finansowaniu nauki (stosownie do art. 2 pkt 10 obowiązującej obecnie ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej,

przez prace rozwojowe należy rozumieć prace rozwojowe w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki) i ocenił, czy działalność opisana przez Spółkę stanowi prace rozwojowe w rozumieniu tego przepisu, a także ustalił czy poniesione w związku z ich przeprowadzeniem koszty spełniają uwarunkowania wynikające z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Mając to wszystko na względzie Naczelny Sąd Administracyjny, działając na podstawie art. 184 p.p.s.a., orzekł jak w sentencji.