

PRAWNOPODATKOWE ASPEKTY DZIAŁALNOŚCI INSTYTUTÓW BADAWCZYCH

ROZWAŻANIA NA GRUNCIE NAUKI I PRAKTYKI

dr Monika Wyszomirska



PRAWNOPODATKOWE ASPEKTY DZIAŁALNOŚCI INSTYTUTÓW BADAWCZYCH

ROZWAŻANIA NA GRUNCIE NAUKI I PRAKTYKI

dr Monika Wyszomirska

Józefów 2022

Recenzja naukowa:

prof. dr hab. inż. Leszek Rafalski
dr hab. Krzysztof Szczucki

Redakcja językowa:

Aleksandra Grzęda
Katarzyna Szulejewska

Korekta:

Anna Golińska
Elżbieta Muszyńska-Połeć

Skład i projekt okładki:

Małgorzata Żurniewicz-Turno

ISBN: 978-83-958583-4-5

DOI: 10.17381/2022.2

© Copyright by Centrum Naukowo-Badawcze
Ochrony Przeciwpożarowej
im. Józefa Tuliszkowskiego
Państwowy Instytut Badawczy,
Józefów 2022

Pewne prawa zastrzeżone.

Publikacja jest udostępniona na licencji CC BY-SA 4.0.

Wydawca:

Centrum Naukowo-Badawcze Ochrony Przeciwpożarowej
im. Józefa Tuliszkowskiego
Państwowy Instytut Badawczy
05-420 Józefów k. Otwocka
ul. Nadwiślańska 213
www.cnbop.pl

Druk i oprawa: www.drukujzsensem.pl

Nakład: 100 egz.

SPIS TREŚCI

WSTĘP	5
1. INSTYTUTY BADAWCZE JAKO FORMA DZIAŁALNOŚCI NAUKOWEJ I GOSPODARCZEJ PAŃSTWA	11
1.1. Zarys historyczny – ewolucja regulacji dotyczących instytutów badawczych	11
1.2. Status prawny instytutów badawczych	14
1.2.1. Podstawy prawne funkcjonowania instytutów, ich organy oraz zakres nadzoru właściwych ministrów	14
1.3. Formy i charakter działalności	24
1.3.1. Działalność podstawowa i działalność dodatkowa instytutu	24
1.3.2. Instytut jako przedsiębiorca i zamawiający	25
1.4. Wnioski	29
2. ROLA NARODOWEGO CENTRUM BADAŃ I ROZWOJU W REALIZACJI POLITYKI NAUKOWEJ, NAUKOWO-TECHNICZNEJ I INNOWACYJNEJ PAŃSTWA	33
2.1. Zadania oraz podstawa prawna działania Narodowego Centrum Badań i Rozwoju	33
2.1.1. Zarządzanie realizacją badań naukowych i prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa	38
2.1.2. Kryteria i warunki udziału w konkursach w obszarze bezpieczeństwa i obronności	39
2.2. Ogólny zarys finansowania badań naukowych i prac rozwojowych	42
2.3. Wnioski	45
3. DOTACJE CELOWE Z BUDŻETU PAŃSTWA NA FINANSOWANIE BADAŃ NAUKOWYCH I PRAC ROZWOJOWYCH	47
3.1. Charakterystyka dotacji celowych	47
3.2. Decyzja administracyjna oraz umowa z wykonawcą projektu jako forma przekazania dotacji	49
3.3. Skutki uznania NCBR za dysponenta środków publicznych	52
3.4. Przesłanki i tryb zwrotu dotacji	53
3.5. Ulgi w spłacie należności wynikających z rozliczenia projektu	57
3.6. Wnioski	59

4. KWESTIE PRAWNOPODATKOWE ZWIĄZANE Z REALIZACJĄ PROJEKTÓW BADAWCZO-ROZWOJOWYCH W OBSZARZE BEZPIECZEŃSTWA I OBRONNOŚCI.....	61
4.1. Podatek od towarów i usług w projektach badawczo-rozwojowych	62
4.1.1. Konsorcjum jako strona umów zawieranych z NCBR.....	62
4.1.2. Umieszczenie konsorcjum na gruncie unijnego i krajowego systemu podatku od wartości dodanej.....	63
4.1.3. Dotacje na realizację projektów badawczo-rozwojowych a VAT	64
4.1.4. Orzecznictwo krajowych sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości UE oraz zasada przeznaczenia środków z dotacji wyłącznie na cele projektowe	67
4.1.5. Związywanie dotacji z ceną oraz wyjątki od reguł w podatku od towarów i usług jako potencjalne problemy konsorcjum w rozliczeniu VAT.....	69
4.1.6. Przeniesienie autorskich praw majątkowych na Skarb Państwa.....	71
4.1.7. Odliczenie podatku naliczonego.....	73
4.2. Ulga podatkowa B+R. Koszty kwalifikowane poniesione na działalność badawczo-rozwojową.....	75
4.2.1. Istota ulgi oraz podmioty uprawnione do skorzystania z B+R.....	76
4.2.2. Pojęcie działalności badawczo-rozwojowej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.....	77
4.2.3. Koszty kwalifikowane	79
4.3. Wnioski.....	83
ZAKOŃCZENIE.....	87
BIBLIOGRAFIA.....	90
NOTA BIOGRAFICZNA.....	96

WSTĘP

Rozwój nauki jest fundamentem postępu technicznego i społecznego oraz źródłem dynamicznego wzrostu gospodarczego. Bez działalności naukowo-badawczej trudno wyobrazić sobie rozwój cywilizacji, gdyż w obecnej formie zaawansowania technologicznego wymaga ona pogłębionej wiedzy naukowej. Szczególną rolę w tym aspekcie odgrywają instytuty badawcze, których działalność oraz rola w stymulowaniu wzrostu innowacyjności polskiej gospodarki stały się przedmiotem badań oraz analiz prawnych przedstawionych w niniejszej publikacji. Z uwagi na obszerność tematyki związanej z funkcjonowaniem instytutów procesem badawczym zostały objęte wybrane zagadnienia dotyczące instytutów ze szczególnym wskazaniem na ich status prawny, formy i charakter działalności, znaczenie dla rozwoju gospodarczego kraju oraz udział w projektach badawczo-rozwojowych w obszarze bezpieczeństwa i obronności. Rozważania podjęte przez autorkę zostały zawężone do projektów na rzecz bezpieczeństwa i obronności państwa przede wszystkim z uwagi na wiedzę uzyskaną w trakcie jej wieloletniej pracy w instytucie badawczym realizującym takie strategiczne projekty oraz doświadczenie zdobyte w wyniku prowadzenia spraw przed sądami administracyjnymi, powszechnymi oraz Trybunałem Konstytucyjnym. Wybór tego obszaru wynikał także z jego priorytetowej roli w polityce każdego państwa.

Bezpieczeństwo stanowi stałą potrzebę nas wszystkich, choć jest ono różnie definiowane i rozumiane, różnie też pojmowane są wyzwania, zagrożenia i ryzyka w obszarze bezpieczeństwa państwa¹. Niezależnie od przyjętej typologii i klasyfikacji, w każdym przypadku priorytetem jest człowiek, zaś nadrzędnym celem – ochrona jego życia, zdrowia oraz środowiska, w którym żyje. Dlatego też bezpieczeństwo jest istotnym przedmiotem strategii naszego kraju oraz pozostałych członków Unii Europejskiej, projekty badawczo-rozwojowe realizowane na rzecz bezpieczeństwa otrzymują z budżetu państwa najwyższe finansowanie, na co zwraca uwagę autorka w niniejszej publikacji. Konsorcja utworzone

¹ A. Glen, *Pojmowanie wyzwań, zagrożeń i ryzyka w bezpieczeństwie państwa*, BITP Vol. 49 Issue 1, 2018, pp. 50–59, <https://doi.org/12845/bitp.49.1.2018.4>.

przez instytuty badawcze, przedsiębiorstwa oraz placówki naukowe biorą czynny udział w badaniach naukowych i rozwojowych, wpisując się w strategię obronności i bezpieczeństwa państwa. Duży wkład instytutów badawczych w rozwój innowacyjności i gospodarki kraju wymaga zatem pogłębionej analizy zarówno podstaw prawnych działania instytutów, jak i wybranych aspektów podatkowych związanych z rozliczaniem podatku VAT w projektach.

W związku z tym, że finansowanie przez państwo prac projektowych poddane jest szczególnemu reżimowi ustawy o finansach publicznych, w niniejszej pracy dokonano wykładni przepisów prawa finansowego w kontekście obowiązków, które ustawodawca nałożył na instytuty badawcze oraz pozostałych członków konsorcjów. Prowadząc badania nad procesem finansowania projektów i programów strategicznych, zasadne stało się także ukazanie roli Narodowego Centrum Badań i Rozwoju w realizacji polityki naukowej, naukowo-technicznej i innowacyjnej państwa. Bez udziału tej agencji wykonawczej, która jest pośrednikiem pomiędzy konsorcjami a Skarbem Państwa – odbiorcą efektów badań naukowych i prac rozwojowych, nie byłaby możliwa tak sprawna redystrybucja środków budżetowych przeznaczonych na strategiczne przedsięwzięcia.

W rozdziale pierwszym przedstawiono historyczny zarys zmian regulacji dotyczących instytutów badawczych, podkreślając w ten sposób ich znaczenie dla rozwoju nowoczesnej gospodarki zarówno w XX-leciu międzywojennym, w okresie PRL-u, jak i w obecnych czasach. Dokonując analizy danych opracowanych w unijnym rankingu innowacyjności (ang. *European Innovation Scoreboard*)², jak również w krajowej *Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)*³ oraz na podstawie informacji Najwyższej Izby Kontroli o wynikach kontroli dotyczącej gospodarki finansowej instytutów badawczych⁴, wskazano na słabą konkurencyjność polskich podmiotów oraz wciąż zbyt niski wkład instytutów badawczych w rozwój innowacyjności. Na podstawie badań aktualnego stanu innowacyjności, autorka zaproponowała rozwiązania, które mogłyby przyczynić się do usunięcia barier systemowych oraz usprawnienia mechanizmów wsparcia przez państwo środowisk naukowych i biznesowych, co zintensyfikowałoby działania na rzecz rozwoju gospodarczego. W tej części pracy omówiono także status prawny instytutów badawczych, organy i ich kompetencje oraz rodzaje prowadzonej działalności. Charakteryzując gospodarkę finansową, wskazano podstawy udzielania dotacji i subwencji oraz przedstawiono skutki wyłączenia instytutów badawczych z sektora finansów publicznych. W związku z funkcjonowaniem instytutów na pograniczu nauki i gospodarki, z którą nierozzerwalnie związana jest działalność komercyjna, celowe stało się ustalenie statusu instytutu jako przedsiębiorcy

² https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/QANDA_20_1150 [dostęp: 30.05.2022].

³ Uchwała Nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie przyjęcia *Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)*, „Monitor Polski” 2017, poz. 260.

⁴ Tekst raportu znajduje się na stronie RGIB, <https://www.rgib.org.pl> [dostęp: 10.05.2022].

oraz zamawiającego w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych. Dokonując wykładni obowiązujących przepisów oraz posiłkując się wyrokiem Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 2019 r. (sygn. akt II UK 555/17; OSNP 2019/12/148), autorka sformułowała tezę, że poprzez możliwość prowadzenia „innej” działalności instytuty badawcze występują jako przedsiębiorcy łączący działalność publiczną z działalnością komercyjną nastawioną na zysk. W procesie badawczym bazującym na autorskiej wykładni przepisów krajowych oraz regulacji Unii Europejskiej, autorka wykazała również, że pomimo umiejscowienia instytutów badawczych poza finansami publicznymi nie utraciły one statusu zamawiającego.

Przez wzgląd na wyjątkowy wkład Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (dalej: NCBR lub Centrum) w finansowanie badań naukowych i prac rozwojowych w rozdziale drugim zostały omówione zadania Centrum oraz zasady przyznawania środków dotacyjnych. Analizując kryteria i warunki udziału w konkursach organizowanych przez NCBR, autorka skupiła szczególną uwagę na zarządzaniu realizacją badań naukowych i prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa. Procesowi badawczemu poddano także cele programów, formalne wymogi konkursów oraz kompatybilność i komplementarność rozwiązań projektowych.

W związku z tym, że dotacja celowa stanowi integralny element finansowania każdego projektu realizowanego przez instytuty badawcze, w rozdziale trzecim zostały omówione cechy dotacji, zasady jej przyznawania, rozliczania i wydatkowania. Analizie prawnej poddano także zakresy pojęciowe „dotacji” i „subwencji”, gdyż obie są rodzajem transferu środków z budżetu państwa. Wykładnia obowiązujących przepisów, własne prace badawcze autorki oraz ponad 25-letnie doświadczenie w zakresie prawa podatkowego i finansowego pozwoliły na sformułowanie wniosku co do uznania NCBR za dysponenta środków budżetowych oraz przyznania mu statusu organu administracji publicznej w znaczeniu funkcjonalnym – jako organu upoważnionego przez państwo do realizowania zadań w obszarze nauki w drodze m.in. finansowania strategicznych projektów badawczych oraz prac rozwojowych. W wyniku przeprowadzonych badań zaproponowano także, aby zwrot dotacji przyznanych na finansowanie projektów badawczych oraz zwrot nadpłaty niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym następował w trybie ustawy o finansach publicznych oraz odpowiednich przepisów ustawy Ordynacja podatkowa. Istotną kwestią poruszoną w rozdziale trzecim była pozycja prawna decyzji Dyrektora NCBR w sprawie przyznania środków finansowych. Celem badawczym autorki było ustalenie czy ww. decyzja jest decyzją administracyjną, i czy w związku z tym środki przeznaczone na finansowanie projektów należy uznać za dotacje celowe, które powinny być przekazywane w formie decyzji administracyjnej. Dokonując wykładni art. 40 ust. 1 ustawy o NCBR, uznano, że wydanie rozstrzygnięcia w sprawie przyznania środków w formie decyzji oznacza decyzję administracyjną będącą aktem władczym organu, nie zaś decyzję rozumianą jako akt decyzyjny. Poprzez zbadanie

charakteru środków przyznanych decyzją NCBR w kontekście uznania ich za dotacje celowe autorka wykazała, że przyznane środki należy uznać za dotację celową przekazaną przez agencję wykonawczą, która z kolei otrzymała dotację na realizację zadań państwa w obszarze badań naukowych i prac rozwojowych. Tego dotacyjnego charakteru finansowania nie zmienia również fakt wypłacania środków na podstawie umowy cywilnoprawnej, zawieranej pomiędzy NCBR a wykonawcą projektu. W tej części pracy poddano analizie także możliwość zastosowania przez dyrektora NCBR ulg w spłacie należności. Wywodząc tezę o uznaniowym charakterze decyzji o umorzeniu, odroczeniu płatności oraz rozłożeniu na raty spłaty należności, autorka podkreśliła równocześnie, że swobodne uznanie organu powinno być jednak poprzedzone wnikliwym postępowaniem dowodowym w celu obiektywnego rozpatrzenia sprawy.

W ostatnich latach opodatkowanie dotacji finansowanych w ramach umów zawieranych z NCBR stało się przedmiotem sporów sądowych z organami podatkowymi, dlatego też w niniejszej publikacji omówiono również kwestie podatkowe związane z rozliczaniem dotacji na realizację projektów w obszarze bezpieczeństwa i obronności. W rozdziale czwartym autorka wskazała na konsekwencje braku podmiotowości podatkowej konsorcjum realizującego umowę z NCBR. Przejawia się on uznaniem za podatnika VAT każdego z członków konsorcjum i wiąże się z obowiązkiem odrębnego rozliczania podatku – zgodnie z ogólnymi regułami ustawy o VAT. Analiza dotacji przeznaczonych na realizację projektów pozwoliła na przyjęcie, że otrzymanie dotacji przez konsorcjum nie jest odrębną czynnością opodatkowaną. W drodze wykładni przepisów krajowych oraz regulacji unijnych, autorka sformułowała tezę, że jeżeli w związku z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług podatnik otrzymuje dofinansowanie w postaci dotacji czy subwencji i jest ono dopłatą do ceny towaru lub usługi, wówczas tego rodzaju dofinansowanie stanowi – obok ceny – uzupełniający element podstawy opodatkowania z tytułu danej dostawy lub świadczenia. W tej części pracy wskazano na skutki podatkowe wynikające z tych zapisów umów zawieranych pomiędzy NCBR a konsorcjami naukowymi, które regulują przeniesienie praw majątkowych na Skarb Państwa. W wyniku procesu badawczego autorka uznała, że nieodpłatne przeniesienie na Skarb Państwa praw do elementów autorskich i innych wartości niematerialnych (jeżeli takie powstaną) nie stanowi ani odpłatnej dostawy towarów, ani też odpłatnego świadczenia usług, podlegających opodatkowaniu VAT. W rozdziale czwartym omówiono także prawo do odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie towarów i usług, które zostały wykorzystane do realizacji projektu. Wskazano jednocześnie na różne możliwości kształtowania prawa do odliczenia – w zależności od modelu komercjalizacji przyjętego przez konsorcjum. Podsumowując rozważania w tym zakresie, autorka sformułowała tezę, że sposób rozliczenia VAT w projektach finansowanych w drodze dotacji celowej będzie uzależniony od przyjętego wariantu działania oraz sposobu komercjalizacji. Omawiając kwestie prawopodatkowe związane z rozliczaniem projektów finansowanych z budżetu

państwa, celowe było również przeanalizowanie zagadnień związanych z podatkową ulgą badawczo-rozwojową, zwaną w skrócie ulgą B+R. Ulgą wprowadzona w 2016 r. stała się zarówno najatrakcyjniejszą formą wsparcia przedsiębiorców zajmujących się badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi, jak i łącznikiem spajającym działalność strictly gospodarczą z działalnością naukową i badawczo-rozwojową. W rozdziale czwartym dokonano wykładni m.in. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy Prawo przedsiębiorców, ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz przepisów ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Wykładnia przepisów oraz analiza interpretacji podatkowych dowodzi, zdaniem autorki, że prawo do skorzystania z ulgi B+R nie jest uzależnione od wielkości przedsiębiorstwa, branży czy też sposobu wykorzystania wyników prac badawczo-rozwojowych. Gwarancją skorzystania przez podatnika z ulgi badawczo-rozwojowej jest prawidłowa identyfikacja kosztów związanych z działalnością oraz ich właściwe zaewidencjonowanie. W celu uniknięcia ewentualnych nieprawidłowości w stosowaniu ulgi B+R autorka wskazała na konieczność weryfikacji w każdej indywidualnej sprawie, czy dana sfera aktywności podatnika nosi znamiona działalności badawczo-rozwojowej. Mimo obowiązywania konkretnych przepisów regulujących ulgę B+R takie działania sprawdzające są jednak niezbędne, gdyż – jak wskazuje praktyka orzecznicza sądów oraz interpretacje organów podatkowych – rozpoznanie kosztów kwalifikowanych nie jest procesem zakończonym jednoznacznym rezultatem.

Niniejsza praca jest wynikiem pogłębionej analizy zagadnień związanych z funkcjonowaniem oraz rolą instytutów badawczych w procesie kształtowania nowoczesnego modelu gospodarki. W procesie badawczym dokonano w szczególności wykładni obowiązujących przepisów krajowych oraz regulacji UE, wykorzystano literaturę naukową, przywołano poglądy doktryny oraz opinie Narodowego Centrum Badań i Rozwoju oraz Rady Głównej Instytutów Badawczych. Publikacja została wzbogacona orzecznictwem sądów administracyjnych i powszechnych, które eksplikują zagadnienia merytoryczne związane z daną instytucją prawną lub trybem postępowania w przedmiocie ubiegania się o finansowanie oraz rozliczanie projektów badawczo-rozwojowych realizowanych przez instytuty badawcze.

INSTYTUTY BADAWCZE JAKO FORMA DZIAŁALNOŚCI NAUKOWEJ I GOSPODARCZEJ PAŃSTWA

1.1. Zarys historyczny - ewolucja regulacji dotyczących instytutów badawczych

W polskim systemie szkolnictwa wyższego i nauki jedną z form organizacyjno-prawnych prowadzenia działalności naukowo-badawczej są instytuty badawcze, których status prawny oraz zakres działalności reguluje aktualnie ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych¹ oraz ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz.U. 2020 poz. 2098) – w części dotyczącej instytutów funkcjonujących w ramach Sieci. Zanim jednak instytuty badawcze przybrały obecny kształt prawny, na przestrzeni kilkudziesięciu lat działały w różnej formie, począwszy od pierwszych takich jednostek powstałych na ziemiach polskich w II poł. XIX w., poprzez 15 instytutów naukowo-badawczych działających prężnie w okresie II Rzeczypospolitej, aż do nowożytnego okresu działalności instytutów – liczonego od pierwszych lat powojennych aż po dzień dzisiejszy. W pierwszych latach po zakończeniu II wojny światowej, mając na uwadze odbudowę konkretnej dziedziny gospodarki, poszczególne instytuty były powoływane na podstawie odrębnych aktów *lex specialis* i dopiero uchwalony w 1947 r. dekret Rady Ministrów o organizacji nauki i szkolnictwa wyższego² przygotował podstawy prawne do tworzenia placówek naukowo-badawczych, podlegających ministrowi do spraw oświaty. Rok później został wydany dekret powołujący Główne Instytuty Naukowo-Badawcze Przemysłu³, które zostały zastąpione w 1951 r. instytutami naukowo-badawczymi⁴. W kolejnej zmianie, która nastąpiła w 1961 r.⁵, ustawodawca

¹ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. 2022 poz. 498).

² Dekret Rady Ministrów z dnia 28 października 1947 r. o organizacji nauki i szkolnictwa wyższego (Dz.U. 1947 Nr 66, poz. 415 z późn. zm.).

³ Dekret Rady Ministrów z dnia 25 października 1948 r. o tworzeniu Głównych Instytutów Naukowo-Badawczych Przemysłu (Dz.U. 1948 Nr 50, poz. 388).

⁴ Ustawa z dnia 8 stycznia 1951 r. o tworzeniu instytutów naukowo-badawczych dla potrzeb gospodarki narodowej (Dz.U. 1951 Nr 5, poz. 38).

⁵ Ustawa z dnia 17 lutego 1961 r. o instytutach naukowo-badawczych (Dz.U. 1961 Nr 12, poz. 60 z późn. zm.).

zapropował dwa rodzaje resortowych instytutów naukowo-badawczych, tj. instytuty o międzybranżowym profilu działalności – zarządzane przez poszczególne resorty oraz instytuty branżowe – nadzorowane przez Zjednoczenia, grupujące daną branżę przemysłu lub usług w okresie PRL (1945–1981). Ostatnim aktem prawnym regulującym działalność instytutów przed transformacją ustrojową była ustawa z 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych⁶, która do grupy jednostek badawczo-rozwojowych zaliczyła instytuty naukowo-badawcze, ośrodki badawczo-rozwojowe, centralne laboratoria i inne jednostki organizacyjne, których podstawowym zadaniem było prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, służących życiu społecznemu oraz określonym dziedzinom gospodarki narodowej (art. 1 i 2 ustawy).

Zmiany polityczno-gospodarcze, jakie miały miejsce w Polsce po 1989 r., wywołały proces przechodzenia polskiej gospodarki z systemu gospodarki centralnie sterowanej do systemu gospodarki wolnorynkowej. Nastąpiło uwolnienie cen, prywatyzacja gospodarki, rozwój rynku kapitałowego oraz intensyfikacja bezpośrednich inwestycji zagranicznych. W takiej nowej rzeczywistości gospodarczej powstała zatem konieczność zreformowania jednostek badawczo-rozwojowych i dostosowania ich działalności do potrzeb wolnego rynku. Pierwsze istotne zmiany nastąpiły w 1991 r. w wyniku nowelizacji ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych. Jednostki te zyskały niezależność w stosunku do organów nadzorujących dzięki wprowadzeniu m.in. konkursowego trybu wyłaniania kandydata na dyrektora instytutu, rady naukowej wybieranej przez załogę instytutu oraz innych korzystnych rozwiązań prawnych – w tym również możliwości utworzenia Rady Głównej Jednostek Badawczo-Rozwojowych, reprezentującej środowisko jednostek badawczo-rozwojowych⁷. Następne zmiany nastąpiły w 2000 r.⁸, zaś kolejne próby usprawnienia i unowocześnienia aktywności jednostek badawczo-rozwojowych zaproponował ustawodawca w ustawie z dnia 5 lipca 2007 r. o zmianie ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych⁹. Wymienione wyżej nowelizacje przepisów nie spełniły jednak wszystkich stawianych im oczekiwań, dlatego też w 2010 r. została uchwalona nowa ustawa o instytutach badawczych¹⁰, która – choć wielokrotnie zmieniana – obowiązuje do dnia dzisiejszego. Nowa ustawa zaproponowała już w 2010 r. szereg zmian¹¹, w tym m.in.:

- wprowadzenie wstępnej weryfikacji jednostek badawczo-rozwojowych oraz dokonywanie okresowej, obowiązkowej oceny naukowej instytutów badawczych;

⁶ Ustawa z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. 1985 Nr 36, poz. 170; Dz.U. 2008 Nr 159, poz. 993 z późn. zm.).

⁷ Obwieszczenie nr 194 Przewodniczącego Komitetu Badań Naukowych z dnia 10 maja 1991 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych.

⁸ Ustawa z dnia 26 października 2000 r. o zmianie ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. 2000 Nr 103, poz. 1100).

⁹ Ustawa z dnia 5 lipca 2007 r. o zmianie ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. 2007 Nr 134, poz. 934).

¹⁰ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. 2010 Nr 96, poz. 618).

¹¹ Sejm RP, druk nr 1629, s. 53–54, <http://orka.sejm.gov.pl>.

- wyraźne zdefiniowanie zakresu działalności oraz wyselekcjonowanie instytutów badawczych, które prowadzą działalność naukową i innowacyjną na najwyższym poziomie oraz państwowych instytutów badawczych, które – poza badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi – będą realizowały zadania zlecone, szczególnie ważne dla realizacji polityki państwa;
- możliwość prowadzenia przez instytuty studiów podyplomowych i doktoranckich;
- przejrzyste uzależnienie stopnia finansowania instytutów badawczych od ich jakości naukowej (w powiązaniu z ustawą o zasadach finansowania nauki);
- stworzenie ram prawnych łączenia, przekształcania, komercjalizacji lub likwidacji instytutów badawczych;
- tryb konkursowy wyłaniania dyrektora i kadencyjność zatrudnienia na stanowisku dyrektora instytutu;
- podwyższone wymagania stawiane kandydatowi na dyrektora oraz zdefiniowanie przyczyn odwołania dyrektora;
- możliwość przeznaczania zysku na fundusz badań własnych;
- ściślejsze powiązanie instytutów z odbiorcami ich działalności badawczej przez konieczność włączenia do rady naukowej przedstawicieli praktyki gospodarczej;
- wzmocnienie kierownictwa instytutu badawczego poprzez wprowadzenie funkcji zastępcy dyrektora instytutu do spraw wdrożeniowych i transferu technologii;
- przyznanie radzie naukowej znaczących uprawnień;
- wzmocnienie nadzoru nad gospodarowaniem mieniem instytutu przez prowadzony co 2 lata audyt zewnętrzny, publikowanie w Biuletynie Informacji Publicznej sprawozdań finansowych i sprawozdań z audytu oraz wprowadzenie jednoosobowej odpowiedzialności dyrektora za wyniki naukowe i zarządzanie majątkiem instytutu;
- wprowadzenie spójnego ze szkolnictwem wyższym systemu stanowisk naukowych.

Oprócz wypunktowanych wyżej głównych zmian nowa ustawa dała podstawy do tworzenia centrów naukowo-przemysłowych, obejmujących instytuty i inne jednostki współpracujące w formie klastrów, parków technologicznych, platform technologicznych i w innych formach organizacyjnych odpowiednich dla przedmiotu działalności centrum. Ustawa o instytutach badawczych umożliwiła instytutom tworzenie spółek handlowych, obejmowanie akcji i udziałów w takich spółkach oraz osiąganie przychodów z tego tytułu – wszystko po to, aby ułatwić komercjalizację wyników badań naukowych i prac rozwojowych oraz prowadzenie działań z zakresu transferu technologii i upowszechniania nauki. Również dzięki nowej ustawie wszystkie instytuty mogły być reprezentowane przez Radę Główną Instytutów Badawczych¹², która od początku swojego funkcjonowania występuje

¹² Rada Główna Instytutów Badawczych powstała w wyniku przekształcenia Rady Głównej Jednostek Badawczo-Rozwojowych na podstawie ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. – Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauk (Dz.U. 2010 Nr 96, poz. 620 z późn. zm.).

w imieniu instytutów badawczych, aktywnie uczestnicząc w polityce naukowej, innowacyjnej oraz społeczno-politycznej państwa.

Analiza poszczególnych etapów ewolucji przepisów dotyczących instytutów badawczych pozwala na sformułowanie tezy, która łączy wszystkie regulacje – niezależnie od uwarunkowań polityczno-społecznych, w których instytuty funkcjonowały. Prowadzone w tym zakresie badania upoważniają do przyjęcia wniosku, że wspólnym mianownikiem było i jest nadal szczególne znaczenie instytutów badawczych dla rozwoju polskiej nauki oraz zwiększenia innowacyjności i efektywności gospodarki. Po odzyskaniu przez Polskę niepodległości w 1918 r., w okresie II Rzeczypospolitej, powołano 15 instytutów naukowo-badawczych, aby poprzez działalność badawczo-rozwojową wesprzeć państwo w zbudowaniu nowoczesnego systemu ekonomicznego i przezwycięzeniu odrębności gospodarczych i naukowych między trzema regionami Polski, należącymi wcześniej do różnych zaborców. Również po II wojnie światowej instytuty badawcze aktywnie działały na rzecz odbudowy gospodarki oraz polskiej nauki i myśli innowacyjnej. Kiedy w wyniku kolejnych wydarzeń społeczno-politycznych nastąpiła w Polsce transformacja ustrojowa, instytuty badawcze stanęły po 1989 r. przed kolejnym wyzwaniem – reformowaniem swojej działalności naukowo-badawczej w celu unowocześnienia i pobudzenia rozwoju gospodarki.

Dostosowywanie instytutów badawczych do otaczającej rzeczywistości jest procesem nieprzerwanym. Można zatem prognozować, że będzie on trwał, dopóki działalność ta będzie wpływać na postęp techniczny i społeczny. Stan obecny wskazuje jednoznacznie, że wpływ instytutów na gospodarkę jest coraz większy z uwagi na konieczność wprowadzania zaawansowanych technologii, bez których w XXI w. rozwój cywilizacyjny kraju nie byłby możliwy.

1.2. Status prawny instytutów badawczych

1.2.1. Podstawy prawne funkcjonowania instytutów, ich organy oraz zakres nadzoru właściwych ministrów

Instytuty badawcze stanowią jeden z fundamentów systemu szkolnictwa wyższego oraz działalności naukowej w Polsce. W preambule ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. 2022 poz. 574 z późn. zm.) czytamy m.in., że „instytucje badawcze realizują misję o szczególnym znaczeniu dla państwa i narodu: wnoszą kluczowy wkład w innowacyjność gospodarki, przyczyniają się do rozwoju kultury, współkształtują standardy moralne obowiązujące w życiu publicznym”. Działalność instytutów badawczych jest zatem istotnym pryncypium, które tworzy cywilizację poprzez przekazywanie wiedzy i rozwój nauki.

Zgodnie z art. 7 ust. 1 pkt 5 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce system szkolnictwa wyższego i nauki tworzą instytuty badawcze, działające na podstawie ustawy o instytutach badawczych. Oprócz wspomnianych wyżej instytutów system nauki tworzą także:

- uczelnie,
- federacje podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki,
- Polska Akademia Nauk oraz instytuty naukowe PAN,
- międzynarodowe instytuty naukowe utworzone na podstawie odrębnych ustaw,
- Centrum Łukasiewicz¹³ i instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz,
- Polska Akademia Umiejętności

oraz inne podmioty prowadzące głównie działalność naukową w sposób samodzielny i ciągły.

Wszystkie wymienione wyżej podmioty współpracują ze sobą w różnego rodzaju projektach naukowych i badawczo-rozwojowych zarówno w ramach konsorcjów, jak i w formie klastrów, czy też np. platform i parków technologicznych.

Stan *de lege lata* instytutów badawczych określa ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych. Reguluje ona zarówno status organizacyjno-prawny instytutów badawczych, przedmiot działalności, zasady gospodarki, organy instytutu, kwestie pracownicze i nadzorcze, jak i wprowadza możliwość prywatyzacji i komercjalizacji instytutów oraz otwiera instytuty na współpracę z kapitałem prywatnym.

Zgodnie z definicją ustawową instytut badawczy jest państwową jednostką organizacyjną wyodrębnioną pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, która prowadzi badania naukowe i prace rozwojowe ukierunkowane na ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce (art. 1 ust. 1 ustawy). Instytut może zostać utworzony, jeżeli zaistnieje potrzeba prowadzenia działalności w danej dziedzinie oraz zostanie zapewniona niezbędna kadra o odpowiednich kwalifikacjach oraz aparatura badawcza, laboratoryjna, potencjał informatyczny i inne niezbędne warunki materialno-techniczne. Podstawą utworzenia instytutu jest rozporządzenie Rady Ministrów wydane na wniosek ministra właściwego ze względu na planowaną działalność instytutu, złożony po zasięgnięciu opinii ministra do spraw szkolnictwa wyższego i nauki. Rozporządzenie o utworzeniu instytutu określa przedmiot i zakres działania instytutu, jego nazwę i siedzibę oraz składniki majątkowe, w tym tytuł prawny do gruntów oraz budynków i urządzeń trwale z nimi związanych (art. 5 ust. 1 i 2 ustawy). Z uwagi na fakt, że nadzór nad instytutami sprawują właściwi ministrowie, są one często określane mianem „instytutów resortowych”. Zakres i charakter nadzoru zależy od rodzaju zależności organizacyjnych i funkcjonalnych pomiędzy organem nadzoru a podmiotem nadzorowanym. Niezależnie jednak od charakteru tych powiązań i intensywności ingerencji nadzorczej istnieją elementy wspólne każdego typu nadzoru. We wszystkich przypadkach nadzór służy

¹³ Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz.U. 2019 poz. 534 z późn. zm.).

zapobieganiu lub usuwaniu naruszeń przez organ, który podejmuje działania władcze w celu ustanowienia albo utrzymania stanu zgodnego z prawem. Oprócz wiodącego kryterium legalności, w podejmowanych czynnościach nadzorczych organ stosuje także kryteria uzupełniające, takie jak ocena celowości, gospodarności oraz rzetelności działania podmiotów nadzorowanych.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt ustawy o instytutach badawczych, możemy wskazać aż dwa organy, sprawujące nadzór nad działalnością instytutów badawczych, tj. ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki oraz ministra sprawującego nadzór „resortowy”.

Zgodnie z art. 34 ust. 1 i 2 ustawy o instytutach badawczych, do kompetencji ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki należy ocena poziomu działalności naukowej instytutu oraz zgodności działalności instytutu z podstawowymi i fakultatywnymi zadaniami określonymi w art. 2 ust. 1 i 2 ustawy. Podstawą oceny jest ewaluacja jakości działalności naukowej przeprowadzana przez Komisję Ewaluacji Nauki, w trybie określonym w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Wspomniana wyżej ustawa, obowiązująca od 1 października 2018 r., wprowadziła nowe zasady ewaluacji uczelni i instytutów naukowych. W drodze takiej oceny przyznawane są kategorie naukowe, od których zależy m.in. kwota subwencji czy też możliwość nadawania stopni naukowych. Ewaluację przeprowadza się na podstawie informacji zawartych w Zintegrowanym Systemie Informacji o Szkolnictwie Wyższym i Nauce POL-on, zwanym systemem POL-on. Pierwsza ewaluacja jakości działalności naukowej według nowych zasad obejmuje lata 2017–2021 i została przeprowadzona przez Komitet Ewaluacji Nauki w 2022 r.

Na uwagę zasługuje również to, że po nowelizacji zasad ustawodawca poszerzył katalog ocen ewaluacji jakości działalności naukowej, dodając nową kategorię B+ do dotychczasowych czterech kategorii: A+, A, B, C oraz zaproponował następujące kryteria ewaluacji:

1. Poziom naukowy prowadzonej działalności mierzony jakością publikacji w ramach oceny parametrycznej oraz liczbą patentów.
2. Efekty finansowe badań naukowych i prac rozwojowych – oceniane przez:
 - a) projekty obejmujące badania naukowe lub prace rozwojowe finansowane w trybie konkursowym przez instytucje zagraniczne, organizacje międzynarodowe lub instytucje krajowe,
 - b) projekty obejmujące badania naukowe lub prace rozwojowe finansowane przez przedsiębiorców,
 - c) środki finansowe uzyskane z tytułu komercjalizacji wyników badań naukowych lub prac rozwojowych.
3. Wpływ działalności naukowej na funkcjonowanie społeczeństwa i gospodarki (podlega ocenie eksperckiej).

Jednocześnie należy zaznaczyć, że szczegółowe zasady oraz wytyczne dotyczące oceny przeprowadzanej w poszczególnych kryteriach reguluje rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie ewaluacji jakości działalności naukowej¹⁴.

Z kolei ministrowie „resortowi” sprawują nadzór w zakresie zgodności działań instytutu z przepisami prawa i statutem, realizacji podstawowych zadań określonych w art. 2 ust. 1 ustawy o instytutach badawczych oraz prawidłowości wydatkowania środków publicznych. Kontrola w ramach nadzoru jest przeprowadzana na zasadach i w trybie określonym w przepisach o kontroli w administracji rządowej¹⁵, nie rzadziej niż raz na 3 lata. Dyrektor i przewodniczący rady naukowej są zobowiązani do realizacji wydanych przez ministra nadzorujących zaleceń pokontrolnych, dotyczących podjęcia czynności naprawczych lub usprawniających działalność instytutu.

W przypadku instytutów badawczych kwestie nadzoru są o tyle istotne, że oprócz tzw. tradycyjnych form i obszarów ingerencji nadzorczej¹⁶ właściwy minister może nałożyć na instytut dodatkowe zadanie, zgodne z jego działalnością statutową, jeżeli jest to niezbędne ze względu na potrzeby obronności i bezpieczeństwa publicznego w przypadku stanu klęski żywiołowej lub w celu wykonania zobowiązań międzynarodowych lub w sytuacji, kiedy ministrowi nadzorującemu została powierzona realizacja zadania na podstawie art. 10c ustawy o Radzie Ministrów¹⁷. Przykładem instytutu, które realizuje zadania istotne dla obronności i bezpieczeństwa publicznego, jest Centrum Naukowo-Badawcze Ochrony Przeciwpożarowej im. Józefa Tuliszkowskiego – Państwowy Instytut Badawczy (CNBOP-PIB), którego misją jest działalność na rzecz zapewnienia bezpieczeństwa powszechnego państwa w zakresie ochrony przeciwpożarowej, zarządzania kryzysowego, ochrony ludności i obrony cywilnej. Kolejnym instytutem służącym bezpieczeństwu państwa jest NASK – Państwowy Instytut Badawczy, dla którego kluczowym polem aktywności są działania związane przede wszystkim

¹⁴ Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 22 lutego 2019 r. w sprawie ewaluacji jakości działalności naukowej (Dz.U. 2019 poz. 392).

¹⁵ Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. 2020 poz. 224).

¹⁶ Do tradycyjnych form i obszarów ingerencji nadzorczej należy, sprawowana przez właściwego ministra, kontrola m.in. organizacji i jakości pracy danego podmiotu, jego działalności finansowej, jakości zarządzania, przestrzegania przepisów prawa, realizacji celów statutowych i inne (przypis autora).

¹⁷ Zgodnie z art. 10c ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o Radzie Ministrów (Dz.U. 2021 poz. 178 z późn. zm.), Prezes Rady Ministrów może powierzać podmiotom zobowiązanym do udostępniania lub przekazywania informacji sektora publicznego (zwanych zleceniobiorcami) w celu ponownego wykorzystania realizację zadań z zakresu informatyzacji sektora publicznego, innowacji cyfrowych i rozwoju społeczeństwa informacyjnego oraz przeciwdziałania wykluczeniu cyfrowemu, w tym:

- a) budowę, rozwój i utrzymanie systemów teleinformatycznych,
- b) świadczenie usług towarzyszących i doradztwa specjalistycznego,
- c) prowadzenie działań informacyjnych,
- d) zwiększanie lub poszerzanie zakresu oddziaływania innych wykonywanych przez zleceniobiorców zadań na sektor publiczny,
- e) zwiększanie lub utrzymanie zdolności zleceniobiorców do realizacji zlecanych zadań,
- f) wspieranie podmiotów wykonujących zadania publiczne w ich realizacji.

z zapewnieniem bezpieczeństwa sieci internetowej w Polsce, jak i współtworzeniem zaplecza analitycznego oraz badawczo-rozwojowego dla krajowego systemu cyberbezpieczeństwa. Przywołane instytuty są jedynie drobnym przykładem jednostek, które wypełniają obowiązki publiczne na rzecz bezpieczeństwa państwa. Poza obszarem objętym działalnością CNBOP-PIB czy też NASK pozostałe instytuty badawcze służą obronności kraju, bezpieczeństwu zdrowia, środowiska oraz bezpieczeństwu energetycznemu.

Ustawodawca zaznaczył szczególną rolę instytutów badawczych w systemie obronności i bezpieczeństwa państwa, wpisując do ustawy o instytutach badawczych możliwość zlecania zadań instytutom nie tylko przez ministrów „resortowych”, ale w szczególnych przypadkach także przez Prezesa Rady Ministrów. W myśl art. 37 ust. 1a ww. ustawy, na wniosek ministra kierującego działem administracji rządowej lub Szefa Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Prezes Rady Ministrów może, za zgodą ministra nadzorującego, nałożyć na instytut obowiązek wprowadzenia do jego planu zadania lub wyznaczyć zadanie poza planem, zgodnie z zakresem działalności statutowej, w celu realizacji zadań z zakresu określonego w art. 10c ust. 1 ustawy o Radzie Ministrów, jeżeli realizacja zadania ma istotne znaczenie dla rozwoju gospodarki i innowacyjności, rozwoju społeczeństwa informacyjnego lub cyfryzacji procesów instytucji publicznych i równocześnie niezbędnym jest niezwłoczne rozpoczęcie jego realizacji.

Jednocześnie należy podkreślić, że w przypadku realizacji zadań zleconych zarówno przez ministra nadzorującego, jak i Prezesa Rady Ministrów, instytut badawczy otrzymuje stosowne środki na wykonanie zadania, chyba że realizacja prac zleconych następuje odpłatnie na podstawie umowy ze stroną finansującą zadanie (art. 37 ust. 3 ustawy).

Państwowy instytut badawczy

W ustawie o instytutach badawczych ustawodawca wyodrębnił szczególną kategorię instytutu. Instytut badawczy, będąc państwową osobą prawną¹⁸, może otrzymać status

¹⁸ Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz.U. 2021 poz. 1933), państwową osobą prawną jest:

1. Jednostka organizacyjna posiadająca osobowość prawną, utworzona w drodze ustawy lub na podstawie ustawy lub w wykonaniu ustawy przez organ administracji rządowej, w celu realizacji zadań publicznych, w której:
 - a) przewidziane w regulujących ustrój tej osoby prawnej przepisach ustawy prawo nadawania i zmiany statutu przysługuje organowi administracji rządowej albo przepisy te przewidują, że prawo do udziału w organie stanowiącym osoby prawnej, w tym uprawnionym do zmiany statutu, przysługuje w całości Skarbowi Państwa oraz
 - b) przewidziane w regulujących ustrój tej osoby prawnej przepisach ustawy prawo do nadwyżki między przychodami a kosztami tej osoby prawnej, jeżeli podlegają dysponowaniu, przysługują w całości Skarbowi Państwa, chyba że przepisy te przewidują inny niż prawo do nadwyżki sposób dysponowania nimi, oraz
 - c) w razie rozwiązania albo innej utraty bytu prawnego przez tę osobę prawną, prawa do jej majątku, w tym prawo do dysponowania tym majątkiem, przysługują wyłącznie Skarbowi Państwa.
2. Podmioty wymienione w art. 3 ust. 1 pkt 2–33 ustawy o zasadach zarządzania mieniem państwowym, w tym m.in. agencje wykonawcze, o której mowa w ustawie o finansach publicznych (dla przykładu taką agencją jest m.in. Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Narodowe Centrum Nauki, Narodowe Centrum Badań i Rozwoju oraz inne podmioty wymienione w ustawie); instytucje gospodarki budżetowej, państwowe fundusze

państwowego instytutu badawczego, jeżeli zaistnieje potrzeba zlecenia mu do wykonywania w sposób ciągły zadań szczególnie ważnych dla planowania i realizacji polityki państwa, których wykonanie jest niezbędne dla zapewnienia obronności i bezpieczeństwa publicznego, działania wymiaru sprawiedliwości, ochrony dziedzictwa narodowego, rozwoju edukacji i kultury, kultury fizycznej i sportu oraz poprawy jakości życia obywateli (art. 21 ust. 1 w związku z art. 22 ust. 2 ustawy o instytutach badawczych)¹⁹. Należy wspomnieć, że obecnie działa w Polsce 91 instytutów badawczych, z czego tylko 24 posiadają status państwowego instytutu badawczego, co wskazuje na szczególny charakter i pozycję wśród pozostałych jednostek badawczych²⁰.

Status państwowego instytutu badawczego może być nadany instytutowi na wniosek ministra nadzorującego, po uzgodnieniu z ministrem właściwym do spraw szkolnictwa wyższego i nauki oraz ministrem finansów. Na sfinansowanie realizacji zleconych zadań państwowy instytut badawczy otrzymuje z budżetu państwa dotację celową w wysokości określonej w ustawie budżetowej, przy czym o wysokość dotacji wnioskuje właściwy dysponent części budżetowej. Poglębiona analiza prowadzi do kolejnego wniosku, że dysponent części budżetowej oraz źródła finansowania są wskazane w rozporządzeniu Rady Ministrów w sprawie nadania instytutowi statusu państwowego instytutu badawczego.

Niezależnie od rodzaju działalności czy też posiadanej kategorii, każdy instytut nabywa osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego. Wpis do KRS ma charakter konstytutywny, co oznacza, że dopiero z chwilą dokonania wpisu przez sąd rejestrowy powstaje stan prawny, dla którego czynność prawna została podjęta.

W świetle przepisów rozdziału drugiego ustawy o instytutach badawczych każdy z instytutów może być również łączony, przekształcany, reorganizowany i komercjalizowany. Organami instytutu jest dyrektor oraz rada naukowa. Do głównych kompetencji dyrektora należy m.in. ustalanie planów działalności podmiotu, realizowanie polityki kadrowej, zarządzanie mieniem, reprezentowanie instytutu czy też podejmowanie decyzji we wszystkich dotyczących go sprawach, z wyjątkiem spraw należących do zakresu działania rady naukowej. Z kolei rada naukowa, jako organ stanowiący, inicjujący, opiniodawczy i doradczy instytutu w zakresie jego działalności statutowej oraz w sprawach

celowe posiadające osobowość prawną oraz państwowe instytucje kultury, Polska Akademia Nauk i jej jednostki naukowe posiadające osobowość prawną oraz uczelnie publiczne utworzone przez państwo reprezentowane przez właściwy organ władzy lub administracji rządowej i oczywiście instytut badawczy w rozumieniu ustawy o instytutach. Jednocześnie należy zaznaczyć, że państwową osobą prawną jest także jednostka organizacyjna niespełniająca wskazanych wyżej przesłanek, jeżeli ustawa szczególna tak stanowi.

¹⁹ J. Dytko, *Decyzja administracyjna jako forma sprawowania nadzoru nad uchwałami organów stanowiących instytutu badawczego*, „Studia Prawnicze KUL” 2018, 1 (73), 37–56, <https://doi.org/10.31743/sp.612>.

²⁰ Liczbę instytutów, w tym państwowych instytutów badawczych, ustalono na podstawie wykazu zawartego w Bazie IB Rady Głównej Instytutów Badawczych, <https://www.rgib.org.pl/index.php/baza-ib/baza-instytutow> [dostęp: 31.05.2022].

rozwoju kadry naukowej i badawczo-technicznej, w ramach swoich kompetencji m.in.:

- uchwała statut;
- opiniuje kandydatów na stanowisko zastępcy dyrektora do spraw naukowych, sekretarza naukowego oraz kierowników komórek organizacyjnych wskazanych w regulaminie organizacyjnym, odpowiedzialnych za prowadzenie badań naukowych;
- zatwierdza perspektywiczne kierunki działalności naukowej, rozwojowej i wdrożeniowej;
- opiniuje regulamin organizacyjny, roczny plan finansowy, roczne sprawozdanie finansowe, jak również podział zysku instytutu oraz realizuje pozostałe zadania, których szczegółowy zakres został określony przez ustawodawcę w art. 29 ust. 2 ustawy o instytutach badawczych.

Niezależnie od kategorii instytutu, zarówno w instytucie badawczym, jak i państwowym instytucie badawczym, przedmiot i zakres działania instytutu są ujęte w statucie uchwalonym przez radę naukową i zatwierdzonym przez ministra nadzorującego, zaś strukturę organizacyjną określa regulamin organizacyjny ustalony przez dyrektora – po zasięgnięciu opinii rady naukowej oraz zakładowych organizacji związkowych.

Rada Główna Instytutów Badawczych

Szczególną rolę we wzmacnianiu potencjału instytutów odgrywa Rada Główna Instytutów Badawczych, która zgodnie z art. 33 ust. 1 ustawy o instytutach badawczych reprezentuje wszystkie instytuty badawcze, w tym również instytuty Sieci Badawczej Łukasiewicz. Obecnie w Polsce działa 91 instytutów badawczych, wśród których występują instytuty techniczne, instytuty Sieci Badawczej Łukasiewicz, instytuty przyrodnicze i rolnicze, instytuty medyczne oraz instytuty humanistyczne. Rada złożona z 31 przedstawicieli instytutów badawczych wybieranych w demokratycznych wyborach reprezentuje interesy środowiska instytutów zarówno w kraju, jak i za granicą. Odgrywa także poważną rolę w polityce gospodarczej i społecznej, w szczególności naukowej i innowacyjnej, poprzez reprezentację wobec organów władzy państwowej, samorządowej, organizacji naukowych, gospodarczych i społecznych oraz środowisk opiniotwórczych. RGIB uczestniczy również w polityce gospodarczej i społecznej oraz naukowej i innowacyjnej. Przedkłada organom władzy i administracji państwowej opinie i postulaty, podejmuje działania mające na celu rozwiązywanie problemów wspólnych dla środowiska instytutów badawczych, a także dla rozwoju nauki, poprawy innowacyjności i efektywności gospodarki. Należy zaznaczyć, że instytuty badawcze prowadzą szerokie spektrum badań na rzecz gospodarki, infrastruktury, środowiska, rolnictwa, służby zdrowia oraz oczywiście szeroko rozumianego bezpieczeństwa. Duża grupa instytutów wypełnia obowiązki służb publicznych, a liczne rozwiązania tworzone w laboratoriach instytutów badawczych służą właśnie obronności kraju. Jak podkreśla prof. Leszek Rafalski – Przewodniczący RGIB, „bardzo ważną dla Rady Głównej Instytutów

Badawczych jest działalność instytutów właśnie na rzecz poprawy bezpieczeństwa kraju w wielu aspektach, zwłaszcza obronności, ale również cyberbezpieczeństwa, bezpieczeństwa energetycznego, oraz zdrowia, środowiska, żywności i żywienia²¹.

Gospodarka finansowa instytutu

Omawiając status prawny instytutów badawczych, należy zwrócić uwagę na istotny fakt. Otóż, mimo statusu państwowej osoby prawnej, instytuty pozostają poza sektorem finansów publicznych²². Wyłączenie instytutów w 2010 r. z katalogu jednostek sektora finansów publicznych spowodowało istotne skutki zarówno w sferze gospodarki finansowej, jak i szeroko rozumianej samodzielności gospodarczej. Stały się one podmiotami samofinansującymi, działającymi w obrocie prawnym we własnym imieniu i na własny rachunek, pokrywającymi koszty bieżącej działalności z uzyskiwanych przychodów, których źródłem może być sprzedaż:

1. Wyników badań naukowych, prac rozwojowych oraz *know-how* związanego z tymi wynikami.
2. Patentów, praw ochronnych oraz licencji na stosowanie wynalazków, wzorów użytkowych, topografii układów scalonych oraz wyhodowanej albo odkrytej i wprowadzonej odmiany rośliny.
3. Prac wdrożeniowych, w tym nadzoru autorskiego.
4. Produkcji urządzeń i aparatury oraz innej produkcji lub usług.

Na marginesie warto wspomnieć, że instytut badawczy może również osiągać przychody ze sprzedaży akcji lub udziałów w spółkach (art. 17 ust. 5 ustawy o instytutach badawczych) oraz z subwencji i dotacji otrzymanych na podstawie przepisów ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce oraz ustawy o finansach publicznych²³, a także z innych źródeł. Subwencja Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego, przyznawana na

²¹ Rozmowa z prof. dr hab. inż. Leszkiem Rafalskim – Przewodniczącym Rady Głównej Instytutów Badawczych z dnia 21 lutego 2022 r., <https://infrablog.pl/2022/02/21/rada-glowna-instytutow-badawczych-wspiera-rozwoj-gospodarczy-i-bezpieczenstwo-kraju/> [dostęp: 15.05.2022].

²² Zgodnie z art. 9 ustawy z o finansach publicznych, sektor finansów publicznych tworzą:

- organy władzy publicznej, w tym organy administracji rządowej, organy kontroli państwowej i ochrony prawa oraz sądy i trybunały,
- jednostki samorządu terytorialnego oraz ich związki, jak również związki metropolitalne,
- jednostki budżetowe, samorządowe zakłady budżetowe oraz agencje wykonawcze,
- instytucje gospodarki budżetowej i państwowe fundusze celowe,
- ZUS i zarządzane przez niego fundusze oraz Kasa Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego i fundusze zarządzane przez Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego,
- Narodowy Fundusz Zdrowia oraz samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej,
- uczelnie publiczne, Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne,
- państwowe i samorządowe instytucje kultury oraz inne państwowe lub samorządowe osoby prawne utworzone na podstawie odrębnych ustaw w celu wykonywania zadań publicznych, z wyłączeniem przedsiębiorstw, instytutów badawczych, instytutów działających w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, banków oraz spółek prawa handlowego,
- Bankowy Fundusz Gwarancyjny.

²³ Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2021 poz. 305 z późn. zm.).

utrzymanie i rozwój potencjału badawczego instytutu, została wprowadzona w 2019 roku. Udzielenie uczelniom oraz instytutom jednej subwencji, zamiast wielu dotacji, umożliwiło elastyczne dysponowanie środkami, zgodnie z aktualnymi potrzebami.

Zasady podziału środków zostały uregulowane w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce oraz w rozporządzeniu wykonawczym. W świetle § 1 pkt 1 lit. c) rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie sposobu podziału środków finansowych na utrzymanie i rozwój potencjału dydaktycznego oraz potencjału badawczego (...) ²⁴ rozporządzenie określa sposób podziału środków finansowych, o których mowa w art. 365 pkt 2 lit. a-d) i g) ww. ustawy, dla instytutów naukowych Polskiej Akademii Nauk, instytutów badawczych oraz międzynarodowych instytutów naukowych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw, działających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

Zgodnie z art. 365 pkt 2 lit. b) ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, instytut może również uzyskać dotację celową na finansowanie inwestycji w obszarze działalności badawczej. Szczegółowe zasady przyznawania i przekazywania dotacji, zakres informacji zawartych zarówno we wniosku o przyznanie tych środków, jak i w raporcie z ich wykorzystania, określa rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie przyznawania, rozliczania i przekazywania środków finansowych na realizację inwestycji związanych z kształceniem oraz działalnością naukową ²⁵.

Jednocześnie należy pamiętać, że łączna kwota dotacji przyznanych w kolejnych latach na dofinansowanie inwestycji realizowanej przez instytut może wynosić do 100% planowanej wartości kosztorysowej inwestycji (art. 18 ust. 9 ustawy o instytutach badawczych). W każdym przypadku, niezależnie od rodzaju działalności statutowej instytutu badawczego, przyznana dotacja celowa może być przeznaczona wyłącznie na realizację określonych zadań i podlega reżimowi wydatkowania i rozliczania, zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych. W przypadku, kiedy dotacja zostanie pobrana nienależnie lub w nadmiernej wysokości, instytut będzie zmuszony do zwrotu do budżetu organu udzielającego dotacji całej kwoty dotacji wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych.

Na szczególny charakter dotacji celowej wskazuje utrwalone orzecznictwo sądów administracyjnych, w tym m.in. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, który w wyroku z dnia 1 sierpnia 2019 r. (sygn. akt I SA/Ol 396/19) stwierdził, że ze względu na

²⁴ Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 9 września 2019 r. w sprawie sposobu podziału środków finansowych na utrzymanie i rozwój potencjału dydaktycznego oraz potencjału badawczego znajdujących się w dyspozycji ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki oraz na zadania związane z utrzymaniem powietrznych statków szkolnych i specjalistycznych ośrodków szkoleniowych kadr powietrznych (Dz.U. 2022 poz. 305).

²⁵ Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 14 marca 2019 r. w sprawie przyznawania, rozliczania i przekazywania środków finansowych na realizację inwestycji związanych z kształceniem oraz działalnością naukową (Dz.U. 2020 poz. 1956).

publiczny charakter dotacji stroną korzystającą z publicznych pieniędzy obowiązują określone standardy postępowania i musi ona zadbać o należyte udokumentowanie wydatków realizowanych w ramach uzyskanej dotacji. W ocenie sądu ciężar udowodnienia prawidłowości wydatkowania i rozliczania dotacji spoczywa na beneficjencie. W związku z tym, że dysponowanie środkami publicznymi podlega określonemu reżimowi i kontroli wydatkowania otrzymanych środków, ponoszone wydatki muszą być udokumentowane dowodami w postaci np. faktur i rachunków, a rodzaj i wysokość wydatków musi być powiązany z dowodami zapłaty.

Jako podmiot samofinansujący instytut badawczy opracowuje roczny plan finansowy, który stanowi podstawę gospodarowania środkami uzyskanymi zarówno ze sprzedaży związanej z prowadzoną działalnością gospodarczą, jak i ze środkami pochodzącymi z dotacji i subwencji. Roczny plan finansowy obejmuje przychody własne, dotacje oraz koszty, w tym wynagrodzenia i naliczane od nich składki, koszty majątkowe oraz płatności odsetkowe wynikające z zaciągniętych zobowiązań. Roczny plan finansowy ustala dyrektor instytutu po zasięgnięciu opinii rady naukowej, zaś sprawozdanie finansowe zatwierdza minister nadzorujący dany instytut badawczy.

Zgodnie z art. 19 ust. 1 ustawy o instytutach badawczych, instytut obligatoryjnie tworzy następujące fundusze:

- statutowy, który stanowi równowartość majątku według stanu na dzień rozpoczęcia działalności,
- rezerwowy, który tworzy się z nie mniej niż 8% zysku netto za poprzedni rok obrotowy,
- zakładowy fundusz świadczeń socjalnych, który tworzy się na zasadach określonych w ustawie o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych²⁶.

Fakultatywnie instytut badawczy może również tworzyć inne fundusze, takie jak np. fundusz badań własnych oraz fundusz stypendialny – z zysku netto za poprzedni rok obrotowy. Może być także stworzony fundusz wdrożeń, którego źródłem finansowania będą środki przekazane instytutowi na podstawie umów przez przedsiębiorców wdrażających wyniki badań naukowych lub prac rozwojowych tego instytutu, z tytułu osiągnięcia wymiernych, ekonomicznych efektów wdrożenia.

²⁶ Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. 2021 poz. 746 z późn. zm.).

1.3. Formy i charakter działalności

1.3.1. Działalność podstawowa i działalność dodatkowa instytutu

Instytuty utworzone na podstawie ustawy o instytutach badawczych mogą prowadzić działalność podstawową oraz działalność dodatkową. Do działalności podstawowej należy prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, przystosowywanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych do potrzeb praktyki oraz wdrażanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych.

W świetle art. 2 ust. 2 ustawy o instytutach badawczych w związku z prowadzoną działalnością podstawową instytut może:

1. Upowszechniać wyniki badań naukowych i prac rozwojowych²⁷.
2. Wykonywać badania i analizy oraz opracowywać opinie i ekspertyzy w zakresie prowadzonych badań naukowych i prac rozwojowych²⁸.
3. Opracowywać oceny dotyczące stanu i rozwoju poszczególnych dziedzin nauki i techniki oraz sektorów gospodarki, które wykorzystują wyniki badań naukowych i prac rozwojowych oraz w zakresie wykorzystywania w kraju osiągnięć światowej nauki i techniki.
4. Prowadzić działalność normalizacyjną, certyfikacyjną i aprobacyjną²⁹.
5. Prowadzić i rozwijać bazy danych związane z przedmiotem działania instytutu.
6. Prowadzić działalność w zakresie informacji naukowej, technicznej i ekonomicznej, wynalazczości oraz ochrony własności przemysłowej i intelektualnej, a także wspierającej innowacyjność przedsiębiorstw.
7. Wytwarzać, w związku z prowadzonymi badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi aparaturę, urządzenia, materiały i inne wyroby oraz prowadzić walidację metod badawczych, pomiarowych oraz kalibrację aparatury.
8. Prowadzić działalność wydawniczą związaną z prowadzonymi badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi.

Niezależnie od wymienionych wyżej zadań instytut może także prowadzić kształcenie w szkole doktorskiej i na studiach podyplomowych związane z prowadzonymi przez instytut badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi. Może podejmować się też innych form kształcenia na zasadach określonych w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Ponadto instytut badawczy ma prawo prowadzić działalność „inną” niż

²⁷ M. Walasik, *System działań upowszechniania innowacyjnych rozwiązań technologicznych zaimplementowany w instytucie naukowo-badawczym*, „Marketing i Rynek” 2014, 3, 433–452.

²⁸ J. Ziemia, *Przeprowadzanie dowodu z opinii instytutu naukowego lub naukowo-badawczego w procesie cywilnym – wybrane zagadnienia*, „Radca Prawny” 2005, z. 1.

²⁹ J. Zboina, *Badania i wdrożenia. Interdyscyplinarność badań bezpieczeństwa*, CNBOP-PIB, Józefów 2020.

aktywności wymienione w art. 2 ust. 1–3 ustawy pod warunkiem, że działalność opodatkowana podatkiem dochodowym od osób prawnych zostanie wyodrębniona pod względem finansowym i rachunkowym spod działalności określonej ustawą.

Realizowanie przez instytut zadań podstawowych, dodatkowych oraz tzw. „innych” nie wyłącza możliwości działania instytutu w ramach centrów naukowo-przemysłowych. Warunkiem utworzenia takiego centrum jest nawiązanie współpracy naukowo-gospodarczej przez co najmniej jeden instytut badawczy oraz co najmniej jedną jednostkę sektora gospodarczego. W skład centrów mogą wchodzić również uczelnie i instytuty naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz zagraniczne instytucje naukowe. Centra naukowo-przemysłowe działają na podstawie umów zawartych pomiędzy zainteresowanymi podmiotami, a do ich głównych zadań należy m.in. współdziałanie w realizacji wdrożeń wyników prac naukowo-technicznych centrum, organizowanie wymiany pracowników i studentów pomiędzy instytutami i uczelniami a przedsiębiorcami, inicjowanie i koordynowanie udziału instytutów, przedsiębiorców i uczelni w międzynarodowych programach badawczych czy też pozyskiwanie i obsługa projektów badawczych międzynarodowych, wspólnych projektów badawczych krajowych i finansowanych z funduszy europejskich³⁰.

1.3.2. Instytut jako przedsiębiorca i zamawiający

Niezależnie od rodzaju zadań statutowych oraz kategorii instytutu, wszystkie instytuty badawcze posiadają szczególny charakter z uwagi na ich funkcjonowanie na pograniczu nauki i gospodarki. Działalność instytutów łączy w sobie z jednej strony realizację celów publicznych poprzez prowadzenie badań naukowych wpierających państwo i gospodarkę, a z drugiej strony – działalność komercyjną nastawioną na osiąganie przychodów, bez których samofinansujące się instytuty badawcze nie byłyby w stanie się utrzymać.

W doktrynie i piśmiennictwie niejednokrotnie omawiano status prawny instytutów badawczych³¹ oraz podejmowano próby jednoznacznego określenia, czy instytut badawczy jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą³². Wątpliwości dotyczące statusu instytutu jako przedsiębiorcy zostały wyjaśnione w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 21 marca 2019 r. (sygn. akt II UK 555/17; OSNP 2019/12/148).

W przywołanym wyżej orzeczeniu SN stwierdził, że „ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych stanowi w art. 1 ust. 1 i 2, że instytutem badawczym jest państwowa jednostka organizacyjna, wyodrębniona pod względem prawnym, organizacyjnym

³⁰ B. Sojkin, *Zarządzanie produktem w usługach badawczych*, „Marketing instytucji naukowych i badawczych” 2010, nr 1(1), 109–114.

³¹ M. Cilak, *Instytuty badawcze jako forma działalności naukowej i gospodarczej państwa – problematyka pozycji i formy prawnej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015 nr 4(3), 63–76, <http://dx.doi.org/10.12775/PBPS.2015.028>.

³² Raport z rekomendacjami dot. otwierania danych będących w posiadaniu instytutów badawczych, <https://dane.gov.pl> [dostęp: 15.05.2022].

i ekonomiczno-finansowym, która prowadzi badania naukowe i prace rozwojowe ukierunkowane na ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce, zwana dalej „instytutem”. Instytut nabywa osobowość prawną z chwilą wpisania do Krajowego Rejestru Sądowego. W myśl art. 2 ust. 1 do podstawowej działalności instytutu należy: prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, przystosowywanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych do potrzeb praktyki, wdrażanie wyników badań naukowych i prac rozwojowych. Natomiast stosownie do art. 1 ust. 4 instytut może prowadzić działalność inną niż wymieniona w ust. 1–3. Działalność ta jest wyodrębniona pod względem finansowym i rachunkowym z działalności, o której mowa w ust. 1–3. W ocenie Sądu Najwyższego, tą „inną działalnością” niż określoną ustawą o instytutach badawczych była działalność gospodarcza (...). Odnotować też należy, że w myśl art. 19 ust. 4 ustawy o instytutach badawczych, zysk brutto instytutu z działalności określonej w art. 2 ust. 1–3 oraz zysk netto z działalności określonej w art. 2 ust. 4 przeznaczają się na działalność podstawową instytutu określoną w art. 2 ust. 1”.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem Sądu Najwyższego w tym zakresie. Niezależnie od argumentów zawartych w wyroku SN warto również zwrócić uwagę na to, że instytuty badawcze podlegają obowiązkowemu wpisowi do rejestru przedsiębiorców, a także w sposób zorganizowany i ciągły prowadzą działalność zarobkową poprzez np. wykonywanie badań czy ekspertyz na potrzeby przemysłu, jak również na zlecenie innych przedsiębiorców oraz instytucji państwowych. W związku z wieloletnią praktyką w reprezentowaniu stron przed sądami powszechnymi i administracyjnymi, autorka widzi potrzebę zwrócenia uwagi na szczególną rolę instytutów badawczych w prowadzeniu badań, prac rozwojowych, a także opracowywaniu opinii i ekspertyz na potrzeby sądów. Działając na podstawie art. 290 Kodeksu postępowania cywilnego, sądy bardzo często żądają od odpowiedniego instytutu naukowego lub naukowo-badawczego wydania opinii czy też przedstawienia dodatkowych wyjaśnień przez wyznaczoną do tego osobę, jeżeli:

- przedmiot sporu sądowego wymaga wyjaśnienia przez specjalistów o szczególnie wysokim przygotowaniu praktycznym i teoretycznym oraz gdy konieczne będzie wykorzystanie najnowszych wyników badań naukowych³³;
- bez wiedzy specjalistycznej nie da się usunąć w inny sposób sprzeczności w dostępnych opiniach³⁴.

Konkludując, poprzez działalność komercyjną w zakresie szeroko rozumianych usług dla przedsiębiorców oraz organów i instytucji państwowych, instytuty badawcze zwiększają swój potencjał finansowo-organizacyjny oraz potęgują innowacyjność oraz konkurencyjność innych przedsiębiorców. Realizując ww. cele, działają *stricto* jako przedsiębiorca, który w przypadku instytutów badawczych łączy działalność publiczną

³³ Zob. wyrok SN z 21.8.2008 r. (sygn. akt IV CSK 168/08) niepubl.; wyrok SN z 19.12.2006 r. (sygn. akt V CSK 360/06) niepubl.; postanowienie SN z 28.11.2000 r. (sygn. akt I CKN 962/98) niepubl. oraz wyrok SN z 24.6.1981 r. (sygn. akt IV CR 215/81); OSP Nr 7/1982, poz. 121.

³⁴ Zob. wyrok SN z 15.11.2000 r. (sygn. akt II UKN 757/99); OSNP Nr 11/2002, poz. 271.

z działalnością komercyjną nastawioną na zysk. Prowadzone analizy prawne pozwalają również na postawienie tezy o przewadze instytutów nad pozostałymi przedsiębiorcami, gdyż te pierwsze nie tylko opracowują ekspertyzy, ale również wykonują badania, które stanowią podstawę wydania opinii eksperckich.

Inną ważną kwestią jest, iż wyłączenie instytutów badawczych z kategorii podmiotów zaliczanych do sektora finansów publicznych wywołało liczne dyskusje odnośnie statusu instytutu jako zamawiającego w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych³⁵. Pojawiły się poglądy, wyrażane również w skargach do sądów administracyjnych³⁶, że pozostawiając instytuty poza sektorem finansów publicznych, ustawodawca wyraził wolę całkowitego zwolnienia tego typu jednostek z obowiązku stosowania ustawy Prawo zamówień publicznych (dalej: ustawa PZP) przy wyborze wykonawcy zamówienia. Z takim stanowiskiem nie można się jednak zgodzić.

Dokonując analizy instytutu jako ustawowego zamawiającego, należy w pierwszej kolejności wskazać, że zarówno obszar zamówień publicznych, jak i katalog podmiotów zobowiązanych do ich stosowania (instytucje zamawiające) są przedmiotem regulacji prawa Unii Europejskiej³⁷. Tym samym grupa instytucji zamawiających, wskazana w dyrektywach, ma charakter wiążący dla państw członkowskich. W świetle powyższego nie jest możliwe wyłączenie poza krąg podmiotów zobowiązanych do stosowania procedur udzielania zamówień publicznych podmiotów objętych zakresem zastosowania dyrektywy 2014/24/UE, dyrektywy 2014/25/UE oraz dyrektywy 2009/81/WE.

Wracając do kwestii zasadności stosowania procedur zamówień publicznych przez instytuty badawcze należy zaznaczyć, że co do zasady ustawa o finansach publicznych ma zastosowanie w szczególności do udzielania zamówień przez jednostki sektora finansów publicznych (art. 4 pkt 1 ustawy PZP). Sam fakt wyłączenia instytutów z obszaru finansów publicznych nie oznacza jednak, że utraciły one status zamawiającego w rozumieniu ustawy PZP. Instytuty badawcze spełniają bowiem inne przesłanki, przewidziane dla pozostałych kategorii zamawiających.

W myśl art. 4 pkt 3 ustawy PZP przepisy tej regulacji mają zastosowanie do zamawiających publicznych, którymi są osoby prawne, utworzone w szczególnym celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemających charakteru przemysłowego ani

³⁵ Ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2021 poz. 1129 z późn. zm.).

³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia z 14 lutego 2013 r. (sygn. akt V SA/Wa 2469/12); niepubl.

³⁷ - dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.03.2014, str. 65, z późn. zm.);
- dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylająca dyrektywę 2004/17/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.03.2014, str. 243, z późn. zm.);
- dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/81/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania niektórych zamówień na roboty budowlane, dostawy i usługi przez instytucje lub podmioty zamawiające w dziedzinach obronności i bezpieczeństwa i zmieniająca dyrektywy 2004/17/WE i 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 216 z 20.08.2009, str. 76, z późn. zm.).

handlowego, jeżeli podmioty sektora finansów publicznych lub państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot:

- a) finansują je w ponad 50% lub
- b) posiadają ponad połowę udziałów albo akcji, lub
- c) sprawują nadzór nad organem zarządzającym, lub
- d) mają prawo do powoływania ponad połowy składu organu nadzorczego lub zarządzającego.

W ocenie autorki zasady i cele działalności instytutów wskazane w ustawie o instytutach badawczych przemawiają za zakwalifikowaniem instytutów do grupy zamawiających publicznych, o których mowa w art. 4 pkt 3 lit. c) ustawy PZP. W podrozdziale 1.2. został szczegółowo omówiony status prawny instytutów badawczych, nie mniej jednak – w celu wyjaśnienia pozycji instytutu jako zamawiającego – należy w skrócie odwołać się do przepisów ustawowych regulujących status i istotę działania instytutów.

Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy o instytutach badawczych instytuty badawcze są państwowymi jednostkami organizacyjnymi wyodrębnionymi pod względem prawnym, organizacyjnym i ekonomiczno-finansowym, które prowadzą badania naukowe i prace rozwojowe ukierunkowane na ich wdrożenie i zastosowanie w praktyce. Do głównych zadań instytutów należy w szczególności prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych, przystosowanie wyników badań i prowadzonych prac do potrzeb praktyki oraz wdrażanie wyników badań i prac rozwojowych. Niezależnie od wymienionych wyżej aktywności instytuty mogą także prowadzić działalność inną niż wymieniona w art. 2 ust. 1–3 ustawy, przy czym działalność ta jest wydzielona pod względem finansowym i rachunkowym z działalności o charakterze badawczo-rozwojowej i naukowej (art. 2 ust. 4 ustawy). Takie ukształtowanie przedmiotu działalności instytutów badawczych – z naciskiem na prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych służących gospodarce narodowej oraz życiu społecznemu – definiuje zaspokajanie potrzeb ogólnospołecznych jako cel tworzenia instytutów. Przenosząc powyższe rozważania na grunt ustawy PZP, należy zatem uznać, że instytuty zaliczają się do kategorii podmiotów prawa publicznego, tzn. podmiotów utworzonych w celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemających charakteru przemysłowego ani handlowego. Instytuty mogą i prowadzą działalność komercyjną, nie mniej jednak, bez względu na jej procentowy udział w ramach prowadzonej działalności, o zaklasyfikowaniu do grupy podmiotów prawa publicznego decyduje realizacja interesu ogólnospołecznego – jako celu utworzenia instytutu.

Kolejną przesłanką pozwalającą na zaliczenie danej jednostki organizacyjnej do kategorii podmiotów prawa publicznego jest stwierdzenie istnienia zależności pomiędzy tym podmiotem a podmiotami wymienionymi w art. 4 pkt 3 ustawy PZP. W przypadku instytutów badawczych mówimy o zależności nadzorczej pomiędzy instytutem a właściwym

ministrem. A zatem zachodzi przypadek opisany w przepisie art. 4 pkt 3 lit. c) ustawy PZP, zgodnie z którym podmioty (instytuty) utworzone w celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemających charakteru przemysłowego ani handlowego, posiadają status zamawiających, jeżeli podmioty, o których mowa w tym przepisie oraz w pkt 1 i 2, pojedynczo lub wspólnie, bezpośrednio lub pośrednio przez inny podmiot sprawują nadzór nad organem zarządzającym. W przypadku instytutów badawczych nadzór sprawuje właściwy minister, począwszy od wyposażenia instytutu w mienie, zatwierdzenia statutu, powołania oraz odwołania dyrektora i określenia wysokości jego wynagrodzenia poprzez żądanie informacji i wyjaśnień od organów instytutu, a także dokonywanie audytu i doraźnej kontroli działalności instytutu badawczego.

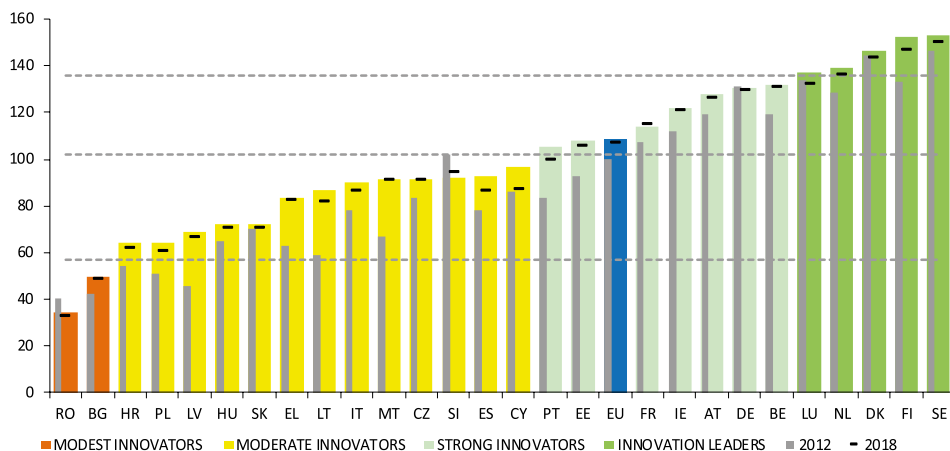
Konkludując, status prawny instytutów badawczych (państwowe jednostki organizacyjne posiadające osobowość prawną) oraz cel działalności skoncentrowany na prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych kwalifikują instytuty jako podmioty prawa publicznego zobowiązane do stosowania ustawy PZP.

Na marginesie warto wspomnieć, że uznanie instytutów badawczych jako zamawiających na gruncie prawa krajowego odpowiada również kwalifikacji prawnej tych jednostek jako instytucji zamawiających w rozumieniu dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylającą dyrektywę 2004/17/WE oraz dyrektywy 2009/81/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania niektórych zamówień na roboty budowlane, dostawy i usługi przez instytucje lub podmioty zamawiające w dziedzinach obronności i bezpieczeństwa i zmieniającą dyrektywę 2004/17/WE i 2004/18/WE.

1.4. Wnioski

Rozpoczęcie niniejszego rozdziału od przedstawienia historycznego zarysu ewolucji regulacji dotyczących instytutów badawczych było zabiegiem celowym, służącym nie tylko wprowadzeniu w zagadnienia związane z funkcjonowaniem instytutów, ale przede wszystkim podkreśleniu znaczenia instytutów badawczych w budowaniu nowoczesnej gospodarki zarówno w XX-leciu międzywojennym, w okresie PRL-u oraz w czasach nowożytnych. Członkostwo Polski w Unii Europejskiej oraz ściśle uzależnienie gospodarki kraju od nowych rozwiązań innowacyjnych wpłynęło na aktualny kształt systemu szkolnictwa wyższego i nauki oraz na działalność instytutów badawczych. Ścisła relacja pomiędzy poziomem rozwoju gospodarczego a innowacyjnością jest faktem oczywistym i niepodlegającym dyskusji. Natomiast inną kwestią, wymagającą rozważenia, pozostaje ocena innowacyjności i konkurencyjności polskiej gospodarki na tle innych krajów UE oraz roli instytutów badawczych w zbliżaniu nauki i biznesu. W świetle danych

unijnego rankingu innowacyjności (ang. *European Innovation Scoreboard*)³⁸ na 27 państw UE objętych badaniem Polska zajmowała w 2019 r. czwarte miejsce od końca i została zakwalifikowana do grupy „umiarkowanych innowatorów”.



Ryc. 1.1. Poziom innowacyjności krajów UE według European Innovation Scoreboard

Źródło: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/QANDA_20_1150 [dostęp: 30.05.2022].

We wspomnianym wyżej opracowaniu wskazano m.in. na słabą aktywność innowacyjną przedsiębiorstw, niską liczbę zgłoszeń patentowych w procedurze Europejskiego Urzędu Patentowego czy też niewielkie przychody ze sprzedaży patentów i licencji za granicę oraz niską relację wydatków na B+R do w stosunku do PKB.

Jeśli chodzi o wkład instytutów badawczych w rozwój innowacyjności, został on również ustalony jako niski i wymagający istotnej poprawy. Takie wnioski zostały zawarte zarówno w *Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)*³⁹, jak i w informacji Najwyższej Izby Kontroli o wynikach kontroli dotyczącej gospodarki finansowej instytutów badawczych (nr sprawy: KGP.430.012.2020; Nr ewid. 181/2020/P/20/014/KGP)⁴⁰.

Najwyższa Izba Kontroli, powołując się na diagnozę SOR opartą na raporcie Deloitte⁴¹ ustaliła, że „instytuty badawcze w niewystarczającym stopniu realizują swoją misję przybliżania nauki do biznesu. Z kolei niska skłonność do współpracy firm z innymi

³⁸ https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/QANDA_20_1150 [dostęp: 30.05.2022].

³⁹ Uchwała Nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie przyjęcia Strategii, dz. cyt.

⁴⁰ Tekst raportu znajduje się na stronie RGIB: <http://rigb> [dostęp: 10.05.2022].

⁴¹ The Deloitte Central European Corporate R&D Report 2018; <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ce/Documents/about-deloitte/ce-corporate-research-development-report-2018.pdf> [dostęp: 5.05.2022].

podmiotami (zarówno biznesowymi, jak i ze światem nauki) w dużym stopniu rzutuje na ich innowacyjność. Badania wskazują, że poszukiwanie partnera do projektu jest często postrzegane przez przedsiębiorców raczej jako wymóg formalny, konieczny do uzyskania wsparcia finansowego, niż jako źródło korzyści gospodarczych (strona 8 informacji o wynikach kontroli).

Jakie zatem działania mogłyby ułatwić bardziej efektywną współpracę biznesu i nauki i tym samym podnieść poziom innowacyjności polskiej gospodarki? Wydaje się, że niezbędne jest usunięcie barier systemowych oraz usprawnienie instrumentów wsparcia innowacji na szczeblu krajowym i regionalnym. Państwo powinno również przeznaczać więcej środków na ulgę B+R (szerzej na ten temat w podrozdziałach 4.2.3 i 4.3) oraz zintensyfikować zainteresowanie rezultatami prac badawczych ze strony gospodarki, co bezpośrednio zwiększyłoby zysk instytutów badawczych ze sprzedaży ich dorobku intelektualnego.

Kolejną kwestią poddaną analizie w rozdziale pierwszym był status prawny instytutów badawczych z wyodrębnieniem szczególnej kategorii – państwowych instytutów badawczych. Niezależnie od omówienia przepisów ustawowych zostały wskazane wspólne cechy wszystkich instytutów badawczych, takie jak sposób powołania, konstytutywność wpisu instytutu do KRS, organy i ich kompetencje, gospodarka finansowa, organy nadzoru czy też wspólny dla wszystkich instytutów reprezentant ich interesów – Rada Główna Instytutów Badawczych.

Autorka, omawiając status prawny instytutów, podkreśliła fakt wyłączenia instytutów badawczych z sektora finansów publicznych, czego bezpośrednim następstwem stała się konieczność samofinansowania jednostek i pokrywania kosztów bieżącej działalności m.in. ze sprzedaży wyników badań naukowych, prac rozwojowych, patentów, licencji, wzorów użytkowych, prac wdrożeniowych, produkcji urządzeń i aparatury i innych praw i usług. W niniejszym rozdziale przeanalizowano także podstawy udzielania dotacji i subwencji, zwracając uwagę na obowiązek przestrzegania szczególnego reżimu rozliczania środków otrzymywanych z budżetu państwa.

W związku z ustawowym podziałem przedmiotu działalności instytutów na działalność podstawową, dodatkową i tzw. „inną”, w niniejszym rozdziale zostały zidentyfikowane i opisane zadania instytutów w poszczególnych zakresach, w tym również możliwość kształcenia w szkole doktorskiej i na studiach podyplomowych oraz „inne” aktywności o charakterze usługowym, wytwórczym lub handlowym.

Funkcjonowanie instytutów na pograniczu nauki i gospodarki, z którą nierozzerwalnie związana jest działalność komercyjna, wywołało dyskusję w doktrynie odnośnie do ustalenia, czy instytut badawczy jest przedsiębiorcą prowadzącym działalność gospodarczą. Zdaniem autorki instytuty badawcze, poprzez możliwość prowadzenia „innej” działalności, występują jako przedsiębiorcy łączący rolę publiczną z działalnością komercyjną nastawioną na zysk, który może zostać przeznaczony np. na zakładowy fundusz

świadczeń socjalnych oraz różnego rodzaju fundusze (rezerwowy, statutowy, badań własnych, stypendialny, wdrożeń, nagród).

W tym zakresie podobne stanowisko wyraził także Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 21 marca 2019 r. (sygn. akt II UK 555/17; OSNP 2019/12/148), który z uwagi na znaczenie dokonanej wykładni został szczegółowo omówiony w rozdziale pierwszym.

Ostatnim zagadnieniem poddanym analizie było znalezienie odpowiedzi na pytanie, czy wyłączenie instytutów badawczych z sektora finansów publicznych pozbawiło je statusu zamawiającego w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych i tym samym zwolniło z obowiązku przestrzegania procedur zamówień publicznych. Szukając odpowiedzi, autorka odwołała się do regulacji UE oraz przepisów krajowych. Poprzez wskazanie korelacji między ustawą Prawo zamówień publicznych a ustawą o instytutach badawczych została potwierdzona teza, że umiejscowienie instytutów poza finansami publicznymi nie pozbawiło ich statusu zamawiającego. W tej części publikacji podkreślono, że ustawa PZP jest co prawda skierowana w pierwszej kolejności do jednostek sektora finansów publicznych, jednak ustawodawca przewidział jeszcze inne przesłanki dla podmiotów niemieszczących się w kategorii jednostek wymienionych w art. 9 ustawy o finansach publicznych. Instytuty badawcze posiadają bowiem status zamawiających publicznych w rozumieniu art. 4 pkt 3c ustawy PZP i zgodnie z ww. przepisem, jako osoby prawne utworzone w celu zaspokajania potrzeb o charakterze powszechnym, niemające charakteru przemysłowego ani handlowego oraz nadzorowane przez ministra – mają obowiązek stosować przepisy PZP.

2

ROLA NARODOWEGO CENTRUM BADAŃ I ROZWOJU W REALIZACJI POLITYKI NAUKOWEJ, NAUKOWO-TECHNICZNEJ I INNOWACYJNEJ PAŃSTWA

2.1. Zadania oraz podstawa prawna działania Narodowego Centrum Badań i Rozwoju

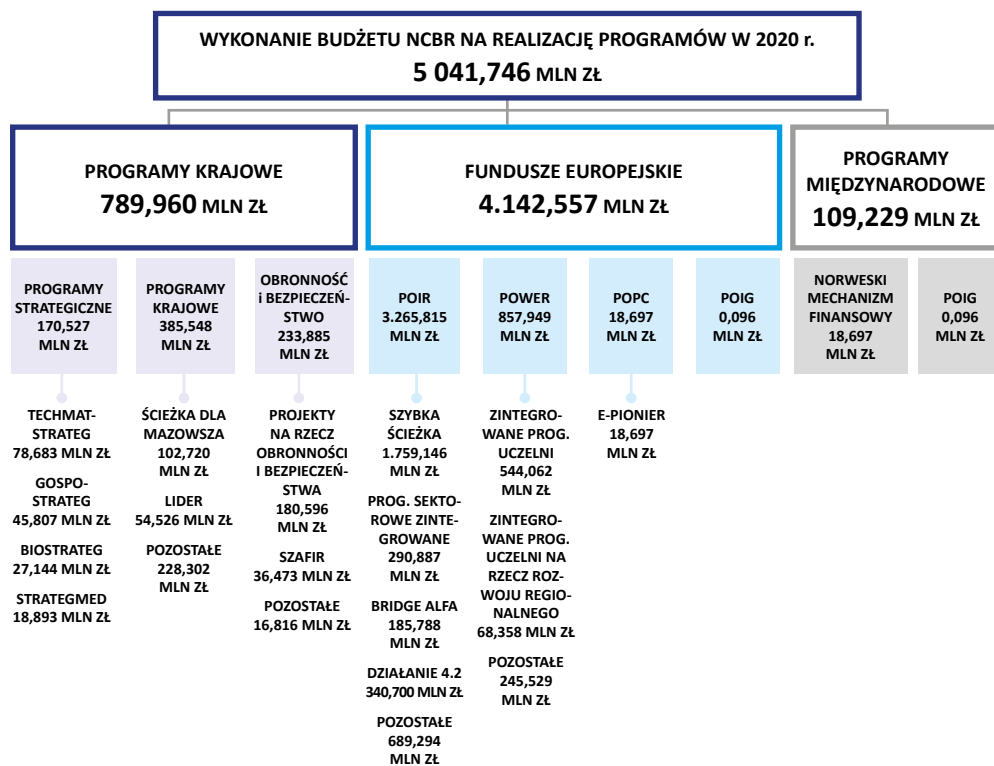
W strategię obronności i bezpieczeństwa państwa wpisuje się proces finansowania badań naukowych i prac rozwojowych, które prowadzą konsorcja utworzone przez instytuty badawcze, przedsiębiorców oraz placówki naukowe. Pomiotem pośredniczącym między konsorcjami i Skarbem Państwa – odbiorcą efektów badań naukowych i prac rozwojowych – pozostaje Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (NCBR).

Centrum działa na podstawie ustawy o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju¹, w myśl której jest ono agencją wykonawczą w rozumieniu art. 18 ustawy o finansach publicznych, powołaną do realizacji zadań z zakresu polityki naukowej, naukowo-technicznej i innowacyjnej państwa². W związku z tym, że tematyka omawiana w niniejszej książce koncentruje się przede wszystkim na obszarze bezpieczeństwa i obronności, należy wskazać na szczególną aktywność Centrum w tym zakresie. Według ostatnio opublikowanych danych dotyczących wykonania budżetu NCBR na realizację programów w 2020 r. wynika, że w ramach przedsięwzięć krajowych Centrum wydatkowało kwotę 789 960 mln zł, z czego największa część w wysokości aż 233 885 mln zł została przeznaczona na bezpieczeństwo i obronność.

1 Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju (Dz.U. 2020 poz. 1861 z późn. zm.).

2 Od 1 sierpnia 2022 r. nadzór nad NCBR sprawuje Minister Funduszy i Polityki Regionalnej, zastępując tym samym Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego.

Rola Narodowego Centrum Badań i Rozwoju w realizacji polityki naukowej,
naukowo-technicznej i innowacyjnej państwa



Ryc. 21. Wykonanie budżetu NCBR na realizację programów w 2020 r.³

Źródło: Sprawozdanie z działalności NCBR za 2020 r., s. 17, <https://www.gov.pl/attachment/49414393-9242-4ef5-ac57-82662aea76e5> [dostęp: 20.05.2022].

Poprzez realizowanie programów i projektów NCBR nie tylko zwiększa potencjał polskich podmiotów naukowych i przemysłowych, ale także dąży do niezależności technologicznej dzięki tworzeniu polskiego know-how w zakresie krytycznych technologii na rzecz bezpieczeństwa i obronności państwa. Programy i projekty są opracowywane zgodnie z założeniami priorytetowych obszarów technologicznych określonych dla VII strategicznego kierunku badań naukowych i prac rozwojowych – bezpieczeństwo i obronność państwa, ujętych w Krajowym Programie Badań (KPB) ustanowionym uchwałą Rady Ministrów nr 164/2011 z dnia 16 sierpnia 2011 r. Programy strategiczne, służące rozwiązywaniu konkretnych problemów naukowych, technicznych czy też społecznych, są opracowywane na podstawie Krajowego Programu Badań, zatwierdzonego uchwałą Rady Ministrów z dnia 16 sierpnia 2011 r. Wyznaczenie przez Krajowy Program

³ Sprawozdanie z działalności NCBR za 2020 rok, s. 17, <https://www.gov.pl/web/ncbr-raport-roczny-2020/ncbr-raport-roczny> [dostęp: 20.05.2022].

Badań strategicznych kierunków badań naukowych i prac rozwojowych daje Radzie NCBR podstawę do przygotowywania projektów programów, których realizacja integruje najlepsze zespoły naukowo-badawcze oraz środowiska biznesowe wokół dziedzin neuralicznych dla gospodarczej dynamizacji kraju. Odnosząc powyższe do działalności NCBR w obszarze bezpieczeństwa i obronności, należy wskazać, że według stanu na maj 2022 r., w programach na rzecz bezpieczeństwa i obronności Centrum przeprowadziło dotychczas 19 konkursów, których łączny budżet wyniósł ponad 4,1 mld zł⁴.

Zgodnie z art. 27 ust. 1 powyższej ustawy, Centrum zarządza strategicznymi programami badań naukowych i prac rozwojowych oraz finansuje lub współfinansuje te programy. Strategiczne programy badań naukowych i prac rozwojowych, w tym na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa, są finansowane ze środków, o których mowa w art. 365 pkt 11 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce⁵. Przepis ten nie wyklucza jednak możliwości finansowania zadań NCBR również ze środków pochodzących z innych źródeł niż budżet państwa.

Szczegółowe zasady realizacji przez Centrum zadań w obszarze bezpieczeństwa i obronności określa rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju związanych z realizacją badań naukowych lub prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa⁶. Niezależnie od przedmiotu projektu, w każdym przypadku NCBR dokonuje okresowej oceny stopnia osiągnięcia celu głównego i celów szczegółowych programu strategicznego, w szczególności na podstawie ocen wyników projektów oraz ocen raportów okresowych. W ramach okresowej oceny Centrum uwzględnia opinię przedstawicieli albo zespołów przedstawicieli ministra zainteresowanego wynikami badań i prac rozwojowych w obszarze bezpieczeństwa i obronności, jak również korzysta z opinii ekspertów bądź stworzonych przez nich zespołów. Wnioski z oceny, ujęte w sprawozdaniach, są następnie przekazywane zarówno ministrowi właściwemu do spraw szkolnictwa wyższego i nauki, jak i ministrowi zainteresowanemu wynikami badań i prac rozwojowych, uzyskanymi w programie strategicznym. Jednocześnie należy zaznaczyć, że NCBR, oprócz zarządzania strategicznymi projektami, może także realizować programy badań naukowych lub prac rozwojowych, które nie zostały ustanowione w polityce naukowej państwa, określonej przez Radę Ministrów. Oczywiście wskazane przez Radę Ministrów priorytety w zakresie funkcjonowania systemu szkolnictwa wyższego i nauki są dokumentem strategicznym, nie mniej jednak wieloletnia działalność Centrum wskazuje na realizowanie przez NCBR szerokiego spektrum badań i prac rozwojowych.

⁴ <https://www.gov.pl/web/ncbr/programy-i-projekty---obronnosc-bezpieczenstwo> [dostęp: 20.05.2022].

⁵ Przepis art. 365 pkt 11 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce określa szczegółowy, zamknięty katalog zadań, które są finansowane ze środków pieniężnych przeznaczonych na szkolnictwo wyższe i naukę.

⁶ Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 28 sierpnia 2020 r. w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju związanych z realizacją badań naukowych lub prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa (Dz.U. 2020 poz. 1495).

Zgodnie z katalogiem zadań NCBR uregulowanym w art. 29 i 30 ustawy o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju do zakresu działań Centrum należy:

- pobudzanie inwestowania przez przedsiębiorców w działalność naukową, w szczególności przez współfinansowanie przedsięwzięć prowadzonych przez podmiot posiadający zdolność do zastosowania wyników projektu w praktyce;
- wspieranie pozyskiwania środków na działalność naukową pochodzących z innych źródeł niż budżet państwa przez uczelnie, federacje podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki, instytuty naukowe PAN, instytuty badawcze, międzynarodowe instytuty naukowe oraz instytuty działające w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, Polską Akademię Umiejętności, jak również inne podmioty prowadzące głównie działalność naukową w sposób samodzielny i ciągły;
- wspieranie komercjalizacji wyników badań naukowych lub prac rozwojowych oraz innych form ich transferu do gospodarki;
- inicjowanie i realizacja programów obejmujących finansowanie badań naukowych lub prac rozwojowych oraz działań przygotowujących do wdrożenia wyników badań naukowych lub prac rozwojowych;
- inicjowanie i realizacja programów obejmujących finansowanie badań aplikacyjnych⁷, o których mowa w art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce;
- udział w realizacji międzynarodowych programów badań naukowych lub prac rozwojowych, w tym programów współfinansowanych ze środków zagranicznych;
- finansowanie badań aplikacyjnych realizowanych w formie niepodlegających współfinansowaniu z zagranicznych środków finansowych projektów badawczych oraz inicjatyw międzynarodowych ogłaszanych we współpracy dwu- lub wielostronnej oraz projektów badawczych realizowanych przy wykorzystaniu przez polskie zespoły badawcze wielkich międzynarodowych urzędzeń badawczych;
- upowszechnianie w środowisku naukowym i gospodarczym informacji o planowanych i ogłaszanych konkursach na wykonanie projektów finansowanych przez Centrum oraz popularyzowanie efektów zrealizowanych zadań;
- realizacja innych zadań zleczanych przez ministra przy zapewnieniu środków finansowych na te cele;
- wspieranie rozwoju kadry naukowej, w szczególności przez finansowanie programów adresowanych do młodych naukowców w rozumieniu art. 360 ust. 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

Jednocześnie należy podkreślić, że w celu realizacji ww. zadań ustawowych NCBR może udzielać finansowania w drodze wsparcia bezwrotnego oraz pomocy zwrotnej,

⁷ W myśl art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce 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.

o której mowa w art. 67 ust. 1 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 roku⁸. Centrum może również przekazywać środki w formie instrumentów finansowych, o których mowa w art. 2 lit. p) rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) nr 966/2012 z dnia 25 października 2012 r.⁹. W celu udzielenia finansowania NCBR może również utworzyć spółki¹⁰, obejmować lub nabywać udziały i akcje lub obejmować warranty subskrypcyjne uprawniające do zapisu lub objęcia akcji w spółkach z siedzibą na terytorium RP lub za granicą, a także obejmować lub nabywać certyfikaty inwestycyjne, o których mowa w art. 117 ust. 1 ustawy o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi¹¹.

Konkludując, przekazanie Centrum tak szerokich kompetencji oraz instrumentów udzielania finansowania wskazuje na szczególną rolę, jaką Państwo wyznaczyło tej agencji wykonawczej w realizowaniu przedsięwzięć stymulujących cywilizacyjny rozwój kraju. NCBR jest z pewnością kluczowym ośrodkiem inicjującym, wspierającym i tworzącym innowacyjne rozwiązania technologiczne i społeczne. Wielkość przekazanych środków jest również imponująca. W ciągu ostatnich dziesięciu lat (do 2021 r.) NCBR przekazał 66 mld zł środków z funduszy europejskich oraz krajowych dla polskich przedsiębiorstw, uczelni i instytutów badawczych na wsparcie prac B+R, zachęcając zarówno doświadczonych innowatorów i naukowców, jak i start-upy do rozpoczęcia prac nad innowacjami¹². Wypełniając swoje zadania, NCBR w istotny sposób wspiera również instytuty badawcze, które w dużym stopniu realizują strategiczne programy badań naukowych i prac rozwojowych właśnie ze środków finansowych pozyskanych od Narodowego Centrum Badań i Rozwoju.

⁸ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, s. 320, z późn. zm.).

⁹ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) nr 966/2012 z dnia 25 października 2012 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 (Dz. Urz. UE L 298 z 26.10.2012, s. 1, z późn. zm. 3).

¹⁰ Spółki utworzone przez NCBR: NCBR+ sp. z o.o., NCBR Investment Fund ASI S.A., IDEAS NCBR sp. z o.o., Akces NCBR sp. z o.o.

¹¹ Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. 2020 poz. 95 i 695).

¹² Fragment wywiadu udzielonego przez Wojciecha Kamienieckiego, Dyrektora NCBR w dniu 2 grudnia 2021 r., <https://www.money.pl/Gospodarka/Impact> [dostęp: 10.05.2022].

2.1.1. Zarządzanie realizacją badań naukowych i prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa

Zgodnie z § 3 ust. 1 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (...), zarządzanie przez NCBR realizacją ww. działań naukowych i rozwojowych obejmuje w pierwszej kolejności przygotowywanie programu strategicznego, w którym określone zostają m.in. cele realizacji programu, warunki wykonywania projektów, harmonogram realizacji programu strategicznego, jak również sposób monitorowania oraz oceny stopnia osiągnięcia wyznaczonych celów i ryzyka z tym związanego. W programie strategicznym ujęty jest także plan finansowy programu strategicznego, w tym źródła jego finansowania, system zarządzania programem oraz podmiot, który reprezentuje Skarb Państwa w zakresie przysługujących mu praw własności intelektualnej do wyników projektów wykonywanych w ramach programu strategicznego oraz w zakresie korzystania z tych praw.

Opracowanie projektu programu strategicznego jest wynikiem współpracy między NCBR a ministrem zainteresowanym wynikami badań naukowych lub prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa. We wniosku skierowanym do Centrum, kierując się wytycznymi ujętymi w § 4 ust. 2 rozporządzenia, minister w szczególności:

- określa obszary obronności i bezpieczeństwa państwa, zakresy tematyczne badań naukowych lub prac rozwojowych oraz uzasadnienie potrzeby realizacji programu strategicznego;
- wskazuje przewidywany termin realizacji programu strategicznego oraz minimalne poziomy gotowości technologicznej¹³, zaś w przypadku prac rozwojowych – także rezultatów, które powinny zostać osiągnięte w wyniku wykonywania finansowanych projektów;
- określa szacowaną wielkość środków finansowych, które powinny zostać przeznaczone na realizację programu strategicznego – zarówno ogółem, jak i w podziale na poszczególne lata;
- uzasadnia znaczenie technologii i rezultatów programu strategicznego dla ochrony podstawowego interesu bezpieczeństwa państwa;

¹³ Zgodnie z załącznikiem do rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (...), wyróżniamy następujące poziomy gotowości technologicznej:
Poziom I – obserwacja i opis podstawowych zasad związanych z funkcjonowaniem danej technologii.
Poziom II – określenie koncepcji technologii.
Poziom III – weryfikacja koncepcji potwierdzająca analitycznie i eksperymentalnie krytyczne funkcje lub charakterystyki technologii.
Poziom IV – weryfikacja komponentów technologii w warunkach laboratoryjnych.
Poziom V – weryfikacja komponentów technologii w środowisku zbliżonym do rzeczywistego.
Poziom VI – demonstracja technologii w warunkach zbliżonych do rzeczywistych.
Poziom VII – demonstracja prototypu technologii w warunkach operacyjnych.
Poziom VIII – skompletowanie i sprawdzenie rozwijanej technologii w wyniku testów i demonstracji.
Poziom IX – sprawdzenie rozwijanej technologii w środowisku operacyjnym.

- przedstawia propozycję dotyczącą przyznania praw własności intelektualnej do wyników projektów wykonywanych w ramach programu strategicznego i korzystania z tych praw oraz określa podmiot uprawniony do reprezentacji Skarbu Państwa;
- wskazuje potrzeby objęcia programu strategicznego ochroną informacji niejawnych¹⁴;
- występuje z propozycjami co do warunków i kryteriów udziału w konkursach;
- wskazuje swoich przedstawicieli / zespoły przedstawicieli, którzy będą współpracować z Centrum zarówno przy przygotowywaniu projektu programu strategicznego, jak i nadzorowaniu jego realizacji.

Wracając do zadań Centrum związanych z procesami zarządczymi, należy zaznaczyć, że oprócz przygotowywania programów strategicznych we współpracy z zainteresowanym ministrem, NCBR zarządza także realizacją badań i prac rozwojowych poprzez ustalanie regulaminów konkursów, przeprowadzanie oraz ich finansowanie lub współfinansowanie, a także nadzorowanie oraz rozliczanie realizacji badań naukowych lub prac rozwojowych (rozliczanie zaliczek oraz refundacji poniesionych kosztów).

2.1.2. Kryteria i warunki udziału w konkursach w obszarze bezpieczeństwa i obronności

Jedną z form zarządzania przez NCBR realizacją badań naukowych lub prac rozwojowych jest ustalanie regulaminów konkursów, ich ogłaszanie, przeprowadzanie oraz finansowanie lub współfinansowanie. Co do zasady każdy regulamin konkursu przedstawia zasady aplikowania oraz reguły wyboru projektów do dofinansowania, przy czym regulamin konkursu w ramach programu strategicznego Centrum jest ustalany na podstawie wymagań określonych we wniosku, o którym mowa w § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (...). Ustalając taki regulamin, NCBR uwzględnia przede wszystkim cele programu, kryteria i warunki udziału oraz wielkość środków finansowych przeznaczonych na dany konkurs.

W zależności od przedmiotu konkursu, jako kryteria udziału mogą zostać określone różne warunki, takie jak np. konkurencyjność oraz możliwość wdrożenia rozwiązań w krajowym przemyśle obronnym, termin realizacji, interoperacyjność lub kompatybilność

¹⁴ W świetle § 4 ust. 1 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (...), jeżeli realizacja badań naukowych lub prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa wiąże się z dostępem do informacji niejawnych, czynności związane z zarządzaniem, w tym nabór wniosków, przeprowadza się zgodnie z art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. 2019 poz. 742).

rozwiązaniach proponowanych w projekcie z rozwiązaniami dostępnymi na rynku, czy też kompletność lub komplementarność rozwiązań projektowych służących uzyskaniu zdolności operacyjnych w obszarze obronności lub bezpieczeństwa państwa. Jednocześnie należy podkreślić, że bezwzględnym warunkiem udziału w konkursie na realizację badań naukowych w wymienionym wyżej obszarze jest zgłoszenie projektu, który zakłada powstanie technologii na poziomie nie wyższym niż VI gotowości technologicznej. Natomiast w przypadku realizacji prac rozwojowych obligatoryjną przesłanką udziału w konkursie jest dysponowanie technologią niezbędną do wykonania projektu na co najmniej VI poziomie gotowości technologicznej. Spełnienie tego warunku jest kwestią priorytetową. Jak wskazuje praktyka NCBR oraz orzecznictwo sądów administracyjnych, ustalenie spełnienia przez wnioskodawcę warunku osiągnięcia minimum VI poziomu gotowości budzi kontrowersję, a nawet wywołuje spory sądowe. W tym miejscu warto odwołać się do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 28 lutego 2017 r. (sygn. akt V SA/Wa 60/17; publ. Baza Orzeczeń NSA), w którym sąd wskazał na absolutną konieczność uzyskania kompletnego prototypu. Jest to o tyle istotny wyrok, że bardzo często w praktyce konkursowej wnioskodawcy, deklarując VI poziom gotowości, nie przedstawiają informacji o przeprowadzonych pracach oraz uzyskaniu kompletnego prototypu, który zostałby zweryfikowany w warunkach podobnych w dużej mierze do rzeczywistych.

W przywołanym wyżej wyroku wnioskodawca stwierdził, że brak prototypu nie wyklucza spełniania przez niego VI poziomu gotowości, a na poparcie swojego twierdzenia przywołał argument, że wykonanie prototypu i produkcja urządzenia wyłącznie do celów demonstracyjnych byłyby zbyt kosztowne. WSA w Warszawie nie podzielił jednak tego stanowiska i uznał, że „zasadne jest także twierdzenie, że badanie prototypu, skarżąca zamierza realizować w ramach zadań badawczych określonych we wniosku. Zatem uznać należy, iż informacje zawarte w treści wniosku, a dotyczące analizy i prac nad uzyskaniem kompletnego prototypu, nie były wystarczające, ponieważ wynik tychże analiz i prac nie może być uznany za w pełni miarodajny. Ma on charakter wyłącznie teoretyczny, ponieważ prototyp, którego analizy i prace dotyczyły, nigdy nie powstał. To o czym mowa jest istotne dlatego, że Demonstrator technologii sortowania kłód drewna składa się *de facto* z urządzeń i technologii już dostępnych na rynku (czemu skarżąca nie zaprzecza), natomiast innowacyjność projektu miałyby polegać na unikalnym połączeniu, zarówno tychże urządzeń, jak i technologii. Jeśli jednak istotnie tak miałyby być, to skarżąca winna przedstawić prototyp urządzenia celem jego oceny, wykazując tym samym, że osiąga on określone we wniosku cele”.

Orzeczenie sądu administracyjnego jest w pełni uzasadnione i może być traktowane przez wnioskodawców jako swego rodzaju wytyczne, uzupełniające warunki konkursowe ogłoszone przez NCBR. Nie ulega bowiem wątpliwości, że w przypadku braku prototypu nie jest możliwe ocenienie jego sprawności i przydatności w aspekcie posiadania przez projekt VI poziomu gotowości technologicznej.

W § 8 ust. 1 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (...) ustawodawca uzależnia udział w konkursie przede wszystkim od spełnienia wymagań określonych w regulaminie konkursu oraz wypełnienia następujących warunków, tj. braku:

- otwarcia likwidacji albo ogłoszenia upadłości;
- zawinione go poważnego naruszenia obowiązków zawodowych;
- konfliktu interesów rozumianego jako jedna z sytuacji, o których mowa w art. 38 ust. 4 pkt 1–3 ustawy o NCBR, którego nie można skutecznie wyeliminować, występującego między osobami wykonującymi po stronie Centrum czynności dotyczące przygotowania lub przeprowadzenia konkursu a podmiotem biorącym udział w konkursie;
- stwierdzenia, że podmiot biorący udział w konkursie bezprawnie wpływał lub próbował wpływać na czynności dotyczące konkursu lub próbował pozyskać lub pozyskał informacje poufne, mogące dać mu przewagę w konkursie.

Warunkiem fakultatywnym udziału w konkursie, ocenianym przez NCBR, może być m.in. sytuacja ekonomiczna lub finansowa podmiotu, posiadanie przez niego praw własności intelektualnej niezbędnych do wykonania projektu, przedstawienie uprawnień do prowadzenia określonej działalności gospodarczej lub zawodowej (jeżeli obowiązek ich posiadania wynika z odrębnych przepisów) czy też dysponowanie zdolnościami technicznymi lub zawodowymi niezbędnymi do wykonania projektu na odpowiednim poziomie jakości. W tym przypadku mówimy o posiadaniu zarówno kadry technicznej mającej niezbędne wykształcenie, kwalifikacje zawodowe i doświadczenie, jak i potencjału technicznego, infrastruktury badawczej lub infrastruktury informatycznej.

W związku z tym, że projekty na rzecz bezpieczeństwa i obronności są kluczowe dla Państwa i mogą wiązać się z dostępem do informacji niejawnych, niezależnie od omówionych wcześniej warunków udziału w konkursie, w takich sytuacjach podmiot biorący udział w konkursie ma obowiązek zapewnić, że:

- osoby biorące udział w realizacji projektu udzielają rękojmi zachowania tajemnicy w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych, w szczególności posiadają poświadczenia bezpieczeństwa odpowiednie do klauzuli tajności przetwarzanych informacji niejawnych;
- posiada zdolności do ochrony informacji niejawnych w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych (ten warunek dotyczy przedsiębiorców biorący udział w konkursie).

Niezależnie jednak od statusu prawnego podmiotu startującego w konkursie, na wniosek NCBR, poświadczenia bezpieczeństwa muszą zostać potwierdzone pozytywną weryfikacją podmiotu dokonaną przez Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz przez Szefa Służby Kontrwywiadu Wojskowego (§ 9 rozporządzenia).

2.2. Ogólny zarys finansowania badań naukowych i prac rozwojowych

W świetle § 13 i 14 rozporządzenia Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (...) finansowanie lub współfinansowanie przez NCBR badań naukowych lub prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa obejmuje planowanie, przyznawanie, przekazywanie i rozliczanie środków finansowych przekazanych na ten cel, przy uwzględnieniu wysokości środków przyjętych w planie finansowym Centrum na dany rok oraz warunków kwalifikowalności kosztów ustalonych dla poszczególnych konkursów. Środki finansowe na realizację badań naukowych lub prac rozwojowych NCBR przekazuje wykonawcom projektów w formie zaliczek albo refundacji poniesionych kosztów, natomiast wysokość środków i tryb przekazania reguluje umowa o wykonanie i finansowanie projektu. Zanim jednak nastąpi podpisanie umowy, potencjalny wykonawca powinien zapoznać się z dokumentacją konkursową, w której uzyska informacje nie tylko na temat rodzaju programu, ale również wysokości dotacji, kryteriów i trybu oceny projektu, czy też kosztach kwalifikowanych. Zawarcie umowy o dofinansowanie poprzedza zatem złożenie wniosku oraz jego ocena pod względem formalno-merytorycznym. Przy ocenie formalnej sprawdzane jest wypełnienie kryteriów wymienionych enumeratywnie w regulaminie konkursu – wystarczy niespełnienie jednego z nich, aby wniosek został odrzucony. NCBR przewiduje możliwość jednokrotnego uzupełnienia lub skorygowania wniosku w wyznaczonym terminie, jednak dokonane zmiany nie mogą prowadzić do merytorycznej modyfikacji wniosku. Następnie, po przejściu etapu oceny formalnej, projekt podlega weryfikacji merytorycznej dokonanej przez ekspertów Centrum, złożonych z krajowych i zagranicznych naukowców, wybitnych specjalistów z danej dziedziny gospodarki, finansów czy też funduszy podwyższonego ryzyka (ang. *venture capital*)¹⁵. Sposób oceny projektów jest uzależniony od rodzaju programu, przy czym najczęstszą formą jest pisemna recenzja projektu. Pozytywna ocena merytoryczna kwalifikuje projekt do dofinansowania, zaś ocena negatywna powoduje odrzucenie wniosku wraz z podaniem przyczyn braku kwalifikacji oraz pouczeniem o środkach zaskarżenia decyzji NCBR.

W myśl art. 40 ust. 1 i 2 ustawy o NCBR rozstrzygnięcia w sprawie przyznania środków finansowych na wykonanie projektów, w tym promesy finansowania, są podejmowane przez dyrektora w drodze decyzji, na podstawie listy rankingowej pozytywnie zaopiniowanych wniosków. W przypadku naruszenia procedury konkursowej lub innych naruszeń formalnych, wnioskodawcy przysługuje odwołanie wniesione do komisji odwoławczej Rady NCBR w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji dyrektora. W przypadku konkursów na wykonanie projektów w zakresie badań naukowych lub prac rozwojowych

¹⁵ Fundusz *venture capital* – kapitał lokowany w przedsięwzięcia związane z wysokim ryzykiem; spółka inwestująca w takie przedsięwzięcia, Słownik Języka Polskiego, <https://sjp.pwn.pl> [dostęp: 12.05.2022].

na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa odwołanie rozpatruje Komitet Sterujący. Komisja odwoławcza Rady oraz Komitet Sterujący rozstrzygają w sprawie odwołania nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia środka odwoławczego.

Analizując tryb odwoławczy, należy wspomnieć, że do 2017 r., tj. do czasu nowelizacji przepisów ustawy o zasadach finansowania nauki oraz niektórych innych ustaw, forma informowania wnioskodawców o negatywnej ocenie ich projektów wzbudzała wiele kontrowersji. Wbrew pozorom temat nie był błahy, na co wskazuje orzecznictwo Wojewódzkiego i Naczelnego Sądu Administracyjnego¹⁶ wydane do 2017 r. w tego typu sprawach. Zarówno przed nowelizacją, jak i obecnie, po rozpatrzeniu złożonych wniosków NCBR ogłasza listę projektów wybranych do dofinansowania oraz takich, które nie zostały wybrane i tym samym nie uzyskały rekomendacji do dofinansowania. Umieszczenie danego wniosku na liście projektów nierekomendowanych jest zatem równoznaczne z negatywną oceną. Centrum przekazuje zainteresowanemu podmiotowi informację o negatywnej ocenie projektu wraz z uzasadnieniem i pouczeniem o środkach odwoławczych. W wielu przypadkach odrzucenia wniosku, podmioty na przestrzeni lat podnosiły zarzut braku uzasadnienia negatywnej oceny oraz naruszenia przez NCBR zasad postępowania administracyjnego poprzez niewydanie w tej sprawie decyzji administracyjnej. W wielu orzeczeniach zasadność wydawania decyzji przez Centrum była kwestionowana przez sądy administracyjne, zarówno z uwagi na ówczesny brak podstaw prawnych do wydania przez NCBR decyzji w sprawie odrzucenia wniosku, jak i brak przepisów, które określałyby treść i formę uzasadnienia negatywnej oceny projektu. I tak, w wyroku z dnia 4 lipca 2014 r. (sygn. akt II GSK 1051/13; Baza Orzeczeń NSA) Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że „informacje dotyczące wyników oceny projektu nie są decyzjami administracyjnymi. Mając na uwadze powyższe uznać należy, że ponieważ informacja o negatywnej ocenie projektu nie jest decyzją administracyjną, nieuprawniony byłby wniosek, iż uzasadnienie tej informacji powinno odpowiadać wymogom przewidzianym dla decyzji administracyjnej. Jednocześnie ustawa o zasadach prowadzenia polityki rozwoju nie określa niezbędnych treści uzasadnienia negatywnej oceny projektu. W tej sytuacji trzeba przyjąć, że uzasadnienie informacji o wynikach oceny musi zawierać taką treść, aby spełnić swoją ustawową rolę, tzn. umożliwić stronie wniesienie umotywowanego protestu od oceny, która jej nie satysfakcjonuje. Uzasadnienie musi zatem być zrozumiałe dla strony i wyraźnie wskazywać na przyczyny negatywnej oceny, a więc wymieniać uchybienia wraz z ich wyjaśnieniem. Strona powinna bowiem wiedzieć dokładnie dlaczego jej projekt został oceniony negatywnie. Jeżeli uzasadnienie zawiera taką treść i umożliwia stronie podjęcie polemiki z dokonaną oceną, trzeba uznać je za odpowiadające prawu”.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2014 r. (sygn. akt II GSK 1051/13), wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2013 r. (sygn. akt II GSK 846/13), <http://www.orzeczenia-nsa.pl> [dostęp: 10.05.2022].

Pojawiały się również wyroki, w których sądy administracyjne stwierdzały, że decyzja dyrektora NCBR o odrzuceniu wniosku ma charakter decyzji administracyjnej i jako taka powinna zawierać pełne i wyczerpujące uzasadnienie faktyczne i prawne¹⁷. Spory w orzecznictwie i doktrynie rozstrzygnęła dopiero ustawa o zmianie ustawy o zasadach finansowania nauki oraz niektórych innych ustaw¹⁸, która zmieniła przepis art. 40 ustawy o NCBR poprzez doprecyzowanie w ust. 4, że do postępowań w sprawach przyznania środków finansowych na wykonanie projektów stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania administracyjnego, z wyłączeniem art. 10, art. 13, art. 14, art. 28, art. 31, art. 56, art. 61 § 4, art. 63, art. 64, art. 75-103, art. 107, art. 114-122 oraz art. 123. Tym samym zmiana ta uwzględniła stanowisko wnioskodawców oraz części sądów administracyjnych, że użyte w art. 40 ust. 1 ustawy o NCBR pojęcie „decyzja” oznacza decyzję w rozumieniu art. 104 k.p.a., zaś postępowania w sprawie przyznania środków toczą się w myśl uregulowań kodeksu postępowania administracyjnego.

Konkludując, wnioskodawca niezadowolony z rozstrzygnięcia dyrektora Centrum w sprawie przyznania środków może wnieść odwołanie do komisji odwoławczej Rady albo Komitetu Sterującego, zaś w przypadku odmownego rozpatrzenia środka zaskarżenia może złożyć skargę do sądu administracyjnego na rozstrzygnięcia Rady lub Komitetu. Temat instancyjnej kontroli decyzji, zasady dwuinstancyjności oraz charakteru prawnego odwołania został szerzej omówiony przez autorkę w komentarzu do Ordynacji podatkowej¹⁹.

W przypadku przyznania dofinansowania wykonawca przekazuje do NCBR dokumenty niezbędne do zawarcia umowy z Centrum. W związku z tym, że niniejsza publikacja koncentruje się na projektach w obszarze bezpieczeństwa i obronności realizowanych przede wszystkim przez konsorcja będące wykonawcą projektu, stroną umowy z NCBR będzie lider konsorcjum. Każda z umów zawieranych między dyrektorem NCBR a wykonawcą określa w szczególności przedmiot umowy, prawa i obowiązki stron, wartość oraz warunki i formę finansowania, kwalifikowalność kosztów, kontrolę i przechowywanie dokumentów, tryb i warunki rozwiązania umowy oraz wstrzymania dofinansowania, przyczyny zwrotu dofinansowania czy też odpowiedzialność majątkową za realizację projektu. Wymieniając zasadnicze postanowienia umowy, nie można zapomnieć o prawach własności intelektualnej, które zostały w szczególności uregulowane w umowie o finansowanie projektu dotyczącego badań naukowych lub prac rozwojowych w obszarze bezpieczeństwa i obronności. Jak wynika z ogólnego wzoru umowy z NCBR, w przypadku finansowania tego rodzaju projektu Centrum może w terminie do dwunastu miesięcy od dnia zakończenia realizacji projektu złożyć podmiotowi, któremu dyrektor przyznał środki

¹⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2013 r. (sygn. akt V SA/Wa 875/13; nie publ.).

¹⁸ Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o zasadach finansowania nauki oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2017 poz. 1556).

¹⁹ M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Wielki Zbiór Pism. Tom 11. Podatkowe wzory pism*, Wydawnictwo CH BECK, Warszawa 2009, s. 283–309.

finansowe, pisemne oświadczenie o korzystaniu z utworu lub z wynalazku, wzoru użytkowego lub wzoru przemysłowego powstałego w wyniku realizacji tego projektu. W takim przypadku Skarb Państwa uprawniony jest do nieodpłatnego korzystania z utworu na polach eksploatacji wymienionych w złożonym oświadczeniu, wybranych spośród wszystkich znanych na dzień zakończenia projektu lub z wynalazku, wzoru użytkowego lub wzoru przemysłowego na zasadzie licencji pełnej, niewyłącznej, nieograniczonej terytorialnie i czasowo wraz z prawem do dokonywania dowolnych zmian, adaptacji, przeróbek i modyfikacji oraz prawem do udzielania sublicencji. Skarb Państwa reprezentowany jest w tych sprawach przez podmiot wskazany w umowie o wykonanie i finansowanie projektu, a przy braku takiego wskazania – przez Ministra Obrony Narodowej.

W trakcie realizacji projektu objętego umową o dofinansowanie mogą zaistnieć okoliczności przemawiające za zmianą podmiotu realizującego projekt. Dlatego też w art. 41 ust. 4 ustawy o NCBR ustawodawca zawarł zapis, zgodnie z którym dyrektor Centrum, na wniosek kierownika projektu, może wyrazić zgodę na zmianę podmiotu realizującego projekt po pozytywnym zaopiniowaniu przez kierownika jednostki organizacyjnej wykonującej projekt i jednostki przejmującej wykonanie projektu.

Kończąc rozważania na temat ogólnego zarysu finansowania badań naukowych i prac rozwojowych, należy wspomnieć, że w ramach nadzoru nad wykonaniem projektu dyrektor NCBR ma m.in. prawo wstrzymania finansowania projektu, jeżeli wykonawca wydatkuje środki niezgodnie z umową lub nie osiąga wyników zaplanowanych na danym etapie realizacji projektu – aż do czasu wyjaśnienia nieprawidłowości. Może również przerwać finansowanie projektu w przypadku wydatkowania przez wykonawcę środków finansowych niezgodnie z umową lub nieterminowego albo nienależytego wykonywania umowy (art. 42 pkt 3 i 4 ustawy o NCBR).

2.3. Wnioski

Podsumowując rozważania na temat zarządzania przez NCBR realizacją badań naukowych i prac rozwojowych, niezmiennie należy podkreślać wpływ Narodowego Centrum Badań i Rozwoju na kształtowanie innowacji w Polsce. Ta szczególna agencja wykonawcza jest bowiem kreatorem, inicjatorem oraz realizatorem przedsięwzięć strategicznych dla rozwoju cywilizacyjnego kraju. Tę wyjątkową pozycję Centrum starano się zobrazować w niniejszym rozdziale poprzez omówienie zakresu zadań oraz zasad i rozmiaru finansowania przez NCBR działalności badawczo-rozwojowej. Z przedstawionych analiz wynika, że poprzez finansowanie innowacyjności, Centrum przyczynia się w znacznym stopniu do rozwoju gospodarki kraju. Oceniając te działania z perspektywy instytutów badawczych, można jedynie postulować o zwiększenie poziomu finansowania badań oraz wdrożenie mechanizmów umożliwiających pełne wykorzystanie potencjału instytutów.

Procesowi badawczemu poddano także kryteria i warunki udziału w konkursach, skupiając się w szczególności na obszarze bezpieczeństwa i obronności. Omówiono przy tym zarówno wymogi formalne udziału w konkursach, jak też cele programów, poziom gotowości technologicznej czy też kompatybilność i komplementarność rozwiązań projektowych. Analiza prawna oraz wykładnia obowiązujących przepisów została przez autorkę uzupełniona i potwierdzona stanowiskiem Wojewódzkiego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawionym w orzeczeniach dotyczących finansowania projektów naukowych i prac rozwojowych.

3

DOTACJE CELOWE Z BUDŻETU PAŃSTWA NA FINANSOWANIE BADAŃ NAUKOWYCH I PRAC ROZWOJOWYCH

3.1. Charakterystyka dotacji celowych

Zasady finansowania działalności instytutów badawczych zostały szczegółowo omówione w podrozdziale 1.2.1, dlatego jedynie w skrócie warto wskazać, że instytuty osiągnęły przychody z subwencji i dotacji z budżetu państwa oraz ze środków europejskich. Finansowanie w formie dotacji umożliwia tym podmiotom prowadzenie podstawowej działalności i zapewnia skuteczne realizowanie projektów naukowych i badawczo-rozwojowych. Subwencje otrzymywane od Ministra Edukacji i Nauki (wcześniej Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego) są z reguły przeznaczane na utrzymanie potencjału badawczego, zaś dotacje – na finansowanie kosztów utrzymania specjalnych urzędów badawczych lub na realizację konkretnych projektów badawczych.

W związku z finansowaniem działalności instytutów w drodze dotacji i subwencji celowe jest wskazanie różnic w rozumieniu tych dwóch pojęć, które w praktyce są często stosowane zamiennie. Zarówno dotacja, jak i subwencja są rodzajem transferu środków z budżetu państwa, przy czym dotacja może zostać udzielona po spełnieniu określonych przesłanek, zaś subwencja ma charakter roszczenia prawnego, które przysługuje jednostce w przypadku ujęcia takiej subwencji w budżecie. W doktrynie i piśmiennictwie od wielu lat prezentowany jest pogląd (z którym trudno się nie zgodzić), że terminologiczne rozróżnienie dotacji i subwencji jest zabiegiem sztucznym, gdyż niektóre dotacje, wbrew ich znaczeniu, mają charakter ogólny, podobnie jak subwencje¹.

W katalogu podmiotów przyznających dotacje na finansowanie projektów można wymienić Narodowe Centrum Nauki, Komisję Europejską oraz Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, które spośród nich odgrywa szczególną rolę. W związku z tym, że

¹ E. Malinowska-Misiąg, W. Misiąg, *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007, s. 152–153; podobny pogląd prezentuje E. Chojna-Duch, *Struktura dotacji budżetowej – studium teoretycznoprawne*, Warszawa 1988, s. 29.

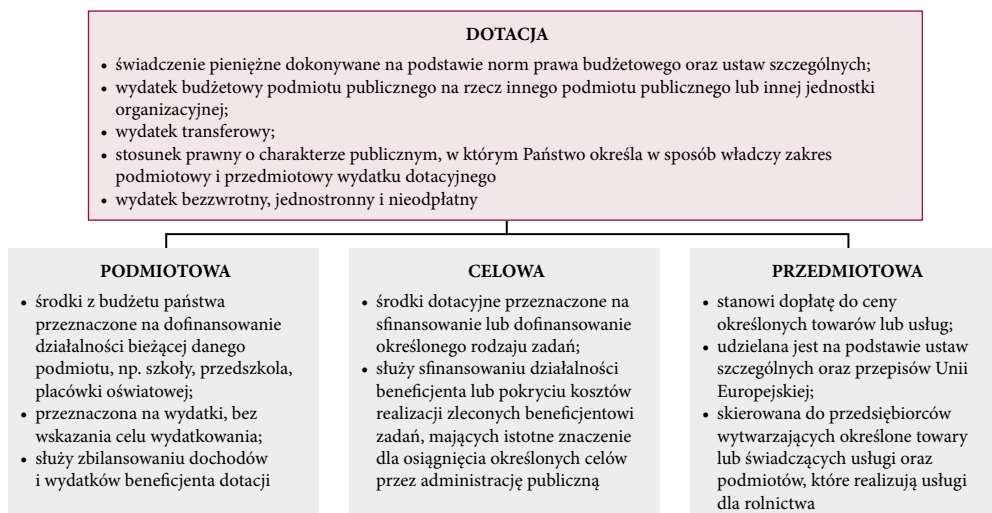
Dotacje celowe z budżetu państwa na finansowanie badań naukowych i prac rozwojowych

NCBR realizuje zadania związane z badaniami naukowymi lub pracami rozwojowymi w obszarze bezpieczeństwa i obronności, w tej części publikacji zostaną omówione dotacje celowe udzielane przez Centrum na finansowanie przedsięwzięć służących właśnie tej dziedzinie.

Zgodnie z art. 46 ust. 1 ustawy o NCBR przychodami Centrum są środki finansowe otrzymywane w formie dotacji celowej na realizację strategicznych programów badań naukowych i prac rozwojowych, innych zadań Centrum oraz badań naukowych i prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa, przekazywanej na wniosek dyrektora NCBR.

W związku z tym, że Centrum ma obowiązek wydatkować ww. środki zgodnie z ustawą o finansach publicznych, zasadne pozostaje przybliżenie charakteru prawnego i definicji dotacji oraz dotacji celowej w rozumieniu przepisów tej ustawy.

W świetle art. 126 ustawy o finansach publicznych pod pojęciem dotacji należy rozumieć środki z budżetu państwa, budżetu jednostek samorządu terytorialnego oraz z państwowych funduszy celowych przeznaczone na podstawie tej ustawy, odrębnych ustaw lub umów międzynarodowych, na finansowanie lub dofinansowanie realizacji zadań publicznych. Jednocześnie należy podkreślić, że środki te podlegają szczególnym zasadom rozliczania. Na ten specjalny sposób rozliczania dotacji zwraca również uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych, wskazując, że „zasadniczą cechą odróżniającą dotacje od innych rodzajów wydatków jest m.in. to, że podlegają one szczególnym zasadom rozliczenia” (wyrok WSA w Katowicach z dnia 29 sierpnia 2019 r., sygn. akt I SA/Kr 351/19; LEX 2717840).



Ryc. 3.1. Podział dotacji

Źródło: opracowanie własne.

Przepis art. 127 ww. ustawy zawiera enumeratywnie rodzaje wydatkowanych środków, które określane są jako dotacje celowe. W myśl art. 127 ust. 1 pkt 1 lit. d) dotacjami celowymi są m.in. środki przeznaczone na finansowanie lub dofinansowanie zadań agencji wykonawczych, o których mowa w art. 21 ust. 1 pkt 3 lit. b) ustawy o finansach publicznych. A zatem Narodowe Centrum Badań i Rozwoju – jako agencja wykonawcza w rozumieniu ww. ustawy – otrzymuje dotacje celowe, wydatkuje je oraz rozlicza zgodnie z reżimem ustawy finansowej, która ma w tym zakresie charakter *lex specialis*. Jak wskazuje nazwa dotacji, przy jej wydatkowaniu szczególnie istotne jest zrealizowanie celu, na jaki została udzielona. Odnosząc powyższe do działalności NCBR, takim celem dotacji jest zrealizowanie przez beneficjenta strategicznego programu badań lub prac rozwojowych. Oczywiście oprócz realizacji celu dotowane zadanie powinno zostać rzetelnie wykonane w zaplanowanym terminie i zgodnie z wysokością przyznanego środków, tak aby po końcowej ocenie merytorycznej projektu dyrektor Centrum mógł dokonać przyjęcia i oceny wyników projektu dofinansowanego z budżetu państwa.

W przypadku wydatkowania środków niezgodnie z umową lub nieosiągnięcia przez wykonawcę wyników zaplanowanych na danym etapie realizacji projektu, dyrektor NCBR może wstrzymać finansowanie projektu, a w sytuacji wydatkowania środków niezgodnie z umową lub nieterminowego albo nienależytego wykonywania umowy – przerwać finansowanie projektu. Konsekwencją powyższego będzie również konieczność zastosowania przez Centrum przepisów ustawy o finansach publicznych, regulujących zasady zwrotu dotacji. Zgodnie bowiem z art. 169 ust. 1 ustawy dotacje wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu państwa wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w terminie 15 dni od dnia stwierdzenia takich okoliczności. (szerzej na ten temat w podrozdziale 3.4.)

3.2. Decyzja administracyjna oraz umowa z wykonawcą projektu jako forma przekazania dotacji

Skutkiem pozytywnego zaopiniowania wniosku o dofinansowanie jest przyznanie przez NCBR środków z dotacji celowej na realizację projektu, a następnie zawarcie z wykonawcą (wnioskodawcą) umowy o wykonanie i finansowanie projektu. Ten na pozór prosty tryb postępowania wzbudził jednak w praktyce liczne wątpliwości, stąd potrzeba przeprowadzenia analizy w tym zakresie.

Umieszczenie wnioskodawcy na liście rankingowej pozytywnie zaopiniowanych wniosków wywołuje po stronie NCBR dwa działania: po pierwsze – podjęcie przez dyrektora Centrum decyzji w sprawie przyznania środków finansowych (art. 40 ust. 1 ustawy o NCBR) i po drugie – zawarcie umowy o wykonanie i finansowanie projektu (art. 41 ust. 1 ww. ustawy).

Każde z tych działań wywołuje odrębne skutki prawne, które należało poddać analizie badawczej zarówno z wykorzystaniem przepisów ustawy o NCBR oraz ustawy o finansach publicznych, jak i orzecznictwa sądów administracyjnych obu instancji. Celem badawczym było zatem ustalenie:

1. Czy wskazana w art. 40 ust. 1 ustawy decyzja dyrektora NCBR w sprawie przyznania środków finansowych jest decyzją administracyjną i czy w związku z tym środki przeznaczone na finansowanie projektów należy uznać za dotacje celowe, które powinny być przekazywane w formie decyzji administracyjnej?
2. Czy środki wypłacane wykonawcy projektu na podstawie umowy nadal pozostają dotacją celową, czy też umowa cywilnoprawna zmienia charakter tych środków?

Dokonując wykładni art. 40 ust. 1 ustawy o NCBR, uzasadnione pozostaje twierdzenie, że wydanie rozstrzygnięcia w sprawie przyznania środków w formie decyzji oznacza decyzję administracyjną rozumianą jako akt władczy organu, nie zaś decyzję jako akt decyzyjny dyrektora Centrum. Potrzebę doprecyzowania tej kwestii dostrzegł ustawodawca i w wyniku nowelizacji ustawy o NCBR przepis art. 40 ust. 4 otrzymał brzmienie, zgodnie z którym do postępowań w sprawach przyznania środków finansowych na wykonanie projektów stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu postępowania administracyjnego. Nowelizacja przepisów była odpowiedzią na stanowisko sądów administracyjnych², według których użyte w art. 40 ust. 1 ustawy o NCBR pojęcie „decyzja” oznacza decyzję w rozumieniu art. 104 k.p.a., zaś postępowania w sprawie przyznania środków toczą się w myśl uregulowań kodeksu postępowania administracyjnego. W ocenie autorki zastosowanie przepisów kodeksowych zarówno co do formy rozstrzygnięcia z art. 40 ust. 1 ww. ustawy, jak i trybu postępowania w przedmiocie przyznania środków finansowych jest rozwiązaniem bardzo korzystnym dla podmiotów wnioskujących do Centrum o dofinansowanie projektów. Nadanie wspomnianemu wyżej rozstrzygnięciu charakteru „decyzji administracyjnej”, a nie tylko „aktu decyzyjnego” powoduje, że staje się ona wyrazem stosowania prawa przez organ. Na powyższe wskazuje autorka w innej swojej publikacji³, wywodząc że „decyzja taka, podejmowana w administracyjnym trybie stosowania prawa, jest jednostkowa i konkretna, zaś jej treść wyraża się w ustaleniu konsekwencji prawnych stanu faktycznego albo w stwierdzeniu lub stworzeniu pozycji prawnej adresata decyzji”. Wskazuje jednocześnie, że „w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego scharakteryzowano decyzję jako jednostronne rozstrzygnięcie organu administracji państwowej o wiążących konsekwencjach obowiązującej normy prawnej dla indywidualnie określonego podmiotu i konkretnej sprawy,

² Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2014 r. (sygn. akt II GSK 1075/13); wyrok WSA z dnia 7 marca 2013 r. (sygn. akt V SA/Wa 868/12); wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2016 r. (sygn. akt II GSK 402/15); wyrok WSA z dnia 21 listopada 2014 r. (sygn. akt V SA/Wa 1319/14); wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2016 r. (sygn. akt II GSK 479/15); wyrok WSA z dnia 8 grudnia 2014 r. (sygn. akt V SA/Wa 1768/14), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [dostęp: 22.05.2022].

³ M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżenie decyzji podatkowej*, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2014, s. 4–5.

podjęte przez ten organ w sferze stosunków zewnętrznych (por. wyr. NSA we Wrocławiu z 22.9.1983 r., SA/Wr 367/83, ONSA 1983, Nr 2, poz. 75). Uznano przy tym, że decyzja jest aktem kwalifikowanym, będącym przejawem woli organu, wydanym na podstawie obowiązujących przepisów prawa, władczym, zewnętrznym, rozstrzygającym konkretną sprawę co do konkretnej osoby, wydanym w postępowaniu o prawnie unormowanej procedurze (uchw. SN z 5.2.1988 r., III AZP 1/88, OSPiKA 1989, Nr 3 poz. 59; B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego*, Warszawa 1996, s. 446).⁷

Z przedstawionych wyżej pogłębionych analiz dotyczących decyzji wynika zatem, że również w przypadku decyzji wydanej na podstawie art. 40 ust. 1 ustawy o NCBR konieczne jest przestrzeganie przez organ wszystkich wymogów narzuconych przepisami art. 104 k.p.a., w tym w szczególności oznaczenie organu i strony, datę wydania, powołanie podstawy prawnej, uzasadnienie faktyczne i prawne czy też pouczenie o środkach odwoławczych. Wprowadzenie przez ustawodawcę obowiązku wydania rozstrzygnięcia NCBR z uwzględnieniem wszystkich składników decyzji wymienionych w art. 104 k.p.a. umożliwiło ustalenie szeregu faktów prawotwórczych, zaś zawarte w art. 40 ust. 4 ustawy o NCBR odwołanie do stosowania przepisów k.p.a. w sprawach przyznania środków finansowych przeznaczonymi na wykonanie projektów zapewniło stronom postępowania przed NCBR szereg uprawnień procesowych.

Badając charakter środków przyznanych decyzją NCBR w kontekście uznania ich za dotacje celowe, należy w pierwszej kolejności wskazać na status Centrum, które jest agencją wykonawczą w rozumieniu ustawy o finansach publicznych, powołaną do realizacji zadań z zakresu polityki naukowej państwa (art. 2 ustawy o NCBR). Centrum działa na podstawie statutu, który nadaje mu w drodze rozporządzenia minister właściwy do spraw szkolnictwa wyższego i nauki – a od dnia 13 października 2022 r. minister właściwy do spraw rozwoju regionalnego⁴ – mając na uwadze sprawne i efektywne zarządzanie środkami finansowymi na badania naukowe i prace rozwojowe (art. 1 ust. 5 ustawy o NCBR). Projekty finansowane przez NCBR są realizowane w ramach strategicznego programu badań naukowych i prac rozwojowych na podstawie umowy o wykonanie i finansowanie, zawartej między Centrum a wykonawcą. Środki na finansowanie ww. przedsięwzięć NCBR otrzymuje z budżetu państwa w formie dotacji celowej (art. 46 ust. 1 ustawy o NCBR). Przywołane wyżej przepisy potwierdzają zatem tezę, że środki przyznane w drodze decyzji administracyjnej na podstawie art. 40 ust. 1 ustawy należy uznać za dotację celową, przekazaną wykonawcy projektu przez agencję wykonawczą, która z kolei otrzymała dotację na realizację zadań państwa w obszarze badań naukowych i prac rozwojowych.

Przyjmując, że środki przyznane decyzją dyrektora Centrum są dotacją celową, pozostałe udzielić odpowiedzi na pytanie, czy środki wypłacane wykonawcy projektu na

⁴ Zmiana wprowadzona ustawą z dnia 9 lutego 2022 r. o zmianie ustawy – Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2022 poz. 807).

podstawie umowy nadal pozostają dotacją celową, czy też umowa cywilnoprawna zmienia ich charakter.

Dokonując analizy działalności NCBR, możemy wyodrębnić dwa etapy procedowania, z czego pierwszy to etap przyznania środków finansowych na podstawie decyzji administracyjnej, a kolejny – zawarcie umowy na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy o NCBR. Umowa określa m.in. zakres projektu, termin jego realizacji, warunki wykonania, wysokość finansowania, sposób rozliczenia i oceny merytorycznej projektu czy też przesłanki rozwiązania umowy. Jednak żadne postanowienia umowy nie transformują sposobu rozliczenia środków finansowych przyznanych na realizację projektu. Zawarcie umowy cywilnoprawnej nie zmienia ani zasad finansowania projektu, ani nie wyłącza procedury administracyjnej właściwej dla rozliczenia środków pochodzących z budżetu państwa.

Wnioski wyciągnięte przez autorkę w wyniku przeprowadzonej pracy badawczej są koherentne ze stanowiskiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. W wyroku WSA z dnia 28 sierpnia 2018 r. (sygn. akt V SA/Wa 6/18)⁵ znalazły się m.in. następujące stwierdzenia: „fakt, iż środki zostały wypłacone na podstawie umowy nie zmienia ich charakteru – nadal pozostają dotacjami celowymi. Należy też zwrócić uwagę, iż ustawa o NCBiR przewiduje, iż po wydaniu decyzji przez dyrektora Centrum jest zawierana z wykonawcą projektu umowa (art. 41 ustawy). Jest to typowy sposób przekazywania dotacji celowej, przewidziany np. w art. 150 u.f.p. Zawarcie umowy, regulującej m.in. cel przekazania środków publicznych, sposób i termin ich wydatkowania nie wywołuje tego skutku, iż środki te tracą swój publicznoprawny charakter i do ich zwrotu właściwa jest droga postępowania cywilnego”.

3.3. Skutki uznania NCBR za dysponenta środków publicznych

Dokonana w podrozdziale 3.2. pogłębiona analiza charakteru środków przyznanych na wykonanie projektów prowadzi do kolejnego wniosku, jakim jest uznanie Centrum za dysponenta środków publicznych. Jak już zaznaczono wcześniej, NCBR realizuje zadania państwa w obszarze nauki, otrzymując na ten cel środki budżetowe w formie dotacji celowej i – co jest istotne – zgodnie z art. 47 ustawy o NCBR wydatkowanie tych środków jest dokonywane zgodnie z przepisami ustawy o finansach publicznych. Nie bez znaczenia dla uznania Centrum za dysponenta środków publicznych jest również jego status prawny. Dysponując środkami publicznymi, podobnie jak pozostałe agencje wykonawcze, NCBR ma obowiązek corocznie wpłacać do budżetu państwa, na rachunek bieżący dochodów państwowej jednostki budżetowej obsługującej ministra sprawującego nadzór nad tą agencją, nadwyżkę środków finansowych ustaloną na koniec roku, pozostającą

⁵ <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

po uregulowaniu zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem ust. 3 (art. 22 ust. 1 ustawy o finansach publicznych). Centrum jest także organem w znaczeniu funkcjonalnym, gdyż pod pojęciem administracji publicznej nie należy rozumieć tylko i wyłącznie organów ustrojowych, ale także organy, którym państwo powierzyło do realizacji określone zadania.

Konkludując, analiza obowiązujących przepisów pozwala na sformułowanie wniosku, że NCBR jako organ administracji publicznej w rozumieniu funkcjonalnym, otrzymujący środki budżetowe na swoją działalność i wydatkujący te środki na podstawie przepisów ustawy o finansach publicznych jest dysponentem środków budżetowych. Uzasadniając powyższe, warto zwrócić uwagę, że art. 41 ustawy o NCBR, dając podstawę dysponentowi środków budżetowych do zawarcia umowy w sytuacji braku trybu i zasad udzielania i rozliczania dotacji, niemal tak samo określa warunki umowy jak przepis art. 150 ustawy o finansach publicznych. Zagadnienie dotyczące uznania NCBR za dysponenta środków budżetowych było również przedmiotem analizy Naczelnego Sądu Administracyjnego, który w wyroku z dnia 3 kwietnia 2019 r. (sygn. akt I GSK 58/19; LEX nr 2678880) stwierdził, że „środki finansowe, jakimi dysponowało Centrum, stanowiły w ramach realizacji jego ustawowych zadań dotacją celową, otrzymywaną ze środków budżetu państwa, zaś przy takiej konstrukcji prawnej przekazywania środków, NCBR była ich dysponentem”.

3.4. Przesłanki i tryb zwrotu dotacji

Z przeprowadzonej charakterystyki dotacji celowej oraz sposobu wydatkowania i rozliczania przez NCBR środków otrzymywanych z budżetu państwa na finansowanie projektów strategicznych wynika, że jako agencja wykonawcza w rozumieniu ustawy o finansach publicznych podlega reżimowi ww. ustawy. Obowiązek przestrzegania wspomnianej wyżej regulacji bierze początek m.in. z brzmienia art. 47 ustawy o NCBR, zgodnie z którym wydatkowanie środków otrzymanych w formie:

- dotacji celowej na realizację strategicznych programów badań naukowych i prac rozwojowych, w tym na realizację badań naukowych i prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa;
- dotacji podmiotowej na pokrycie bieżących kosztów zarządzania realizowanymi przez Centrum zadaniami, w tym kosztów wynagradzania ekspertów i zespołów ekspertów;
- dotacji celowej na finansowanie/dofinansowanie kosztów inwestycji dotyczących obsługi realizacji programów strategicznych odbywa się zgodnie z ustawą o NCBR oraz przepisami ustawy o finansach publicznych.

W reżimie wspomnianej ustawy prowadzona jest także gospodarka finansowa Centrum. Roczny plan finansowy oraz zmiana tego planu dokonuje się w trybie i na zasadach

określonych w ustawie o finansach publicznych, do której odsyła wprost art. 48 ust. 1 i 4 ustawy o NCBR.

Przytoczone wyżej przykłady powiązania działalności Centrum z przepisami ustawy o finansach publicznych stanowią podstawę do dalszych badań nad rozliczaniem dotacji przez NCBR, tym razem jednak w kontekście zastosowania instrumentów prawnych w przypadku wydatkowania przez wykonawcę środków niezgodnie z umową lub nieosiągnięcia wyników zaplanowanych w projekcie. Jak już przedstawiono w podrozdziale 3.1., w sytuacji naruszenia przez wykonawcę warunków umowy lub niezrealizowania celów danego etapu projektu dyrektor Centrum może wstrzymać bądź przerwać finansowanie projektu, czego skutkiem będzie zastosowanie przez agencję wykonawczą przepisów ustawy o finansach publicznych, regulujących zasady zwrotu dotacji. W tym miejscu warto odwołać się do nadal aktualnego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego⁶, w którym sąd zaznaczył, że „ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie jednolitego rozwiązania i mimo przyjęcia formy umowy dla udzielenia dotacji, ewentualne niewykonanie lub nieprawidłowe wykonanie umowy poddał reżimowi odpowiedzialności uregulowanej w ustawie o finansach publicznych (art. 145 i art. 146) i ustawy z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz.U. 2004 Nr 14, poz. 114 ze zm.), nie zaś odpowiedzialności cywilnoprawnej”.

W myśl art. 169 ust. 1 ww. ustawy dotacje wykorzystane niezgodnie z przeznaczeniem lub pobrane nienależnie lub w nadmiernej wysokości podlegają zwrotowi do budżetu państwa wraz z odsetkami w wysokości określonej jak dla zaległości podatkowych, w terminie 15 dni od dnia stwierdzenia takich okoliczności.

Wykorzystanie dotacji niezgodnie z przeznaczeniem należy interpretować jako wykorzystanie środków na niewłaściwy cel – niezwiązany bezpośrednio z realizacją projektu. Takie wykorzystanie środków niezgodnie z przeznaczeniem można scharakteryzować jako:

- równoznaczne z zapłatą za zadania inne niż przewidziane w umowie o dofinansowanie, pozostające poza zakresem rzeczowym projektu, na który środki zostały przekazane;
- wydatki, które nie są związane bezpośrednio z realizacją projektu;
- wydatki, które nie służą osiągnięciu celu określonego w umowie o dofinansowanie i jako takie nie mogą zostać uznane za kwalifikowalne.

Analizując art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, należy zwrócić uwagę na to, że przeznaczenie dotacji, rozumiane jako cel i przedmiot umowy o dofinansowanie, jest znane wnioskodawcy (beneficjentowi) już na etapie aplikowania o środki, a następnie podpisania umowy, w której zawarty jest opis projektu lub zadania, cel przyznania środków oraz termin realizacji projektu. Pogłębiona wykładnia ustawy o finansach

⁶ Wyrok NSA z dnia 2 października 2012 r. (sygn. akt II GSK 1373/11), <http://orzeczenia.nsa.gov.pl> [dostęp: 22.05.2022].

publicznych pozwala postawić tezę, że wykorzystanie środków niezgodnie z przeznaczeniem nie jest równoznaczne z obowiązkiem zwrotu całości środków przyznanych w ramach dofinansowania. Dopiero po przeprowadzeniu postępowania dowodowego NCBR stwierdza, w jakim stopniu cel główny został zrealizowany. W przypadku, kiedy wykonawca projektu nie wykonał części zadania, ma on obowiązek zwrócić część kwoty otrzymanego dofinansowania, uznanej jako środki wydatkowane niezgodnie z przeznaczeniem. Powyższy pogląd znajduje potwierdzenie w art. 169 ust. 4 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym zwrotowi do budżetu państwa podlega ta część dotacji, która została wykorzystana niezgodnie z przeznaczeniem, nienależnie udzielona lub pobrana w nadmiernej wysokości.

Środki wykorzystane nienależnie przez wykonawcę realizującego projekt dofinansowany przez Centrum należy interpretować poprzez odwołanie do definicji z art. 169 ust. 3 ustawy o finansach publicznych. W świetle ww. przepisu dotacją pobraną niezależnie są środki udzielone bez podstawy prawnej. Zdaniem autorki pod pojęciem środków wykorzystanych nienależnie można umieścić m.in. środki:

- pobrane w wyniku merytorycznego błędu organu co do kwalifikacji projektu;
- przyznane wykonawcy projektu, który podlegał wykluczeniu z możliwości ubiegania się o dofinansowanie;
- przyznane na podstawie dokumentu potwierdzającego nieprawdę;
- refundujące wydatki, które zostały poniesione przed datą ich kwalifikowalności lub zrefundowane wcześniej ze środków publicznych.

Natomiast zgodnie z definicją ustawową dotacjami pobranymi w nadmiernej wysokości są dotacje otrzymane z budżetu państwa w wysokości wyższej niż określona w odrębnych przepisach, umowie lub wyższej niż niezbędna na dofinansowanie lub finansowanie dotowanego zadania (art. 169 ust. 2 ustawy). Udzielenie dotacji w nadmiernej wysokości może być rezultatem świadomego lub nieświadomego naruszenia przepisów lub warunków umowy przez dotującego bądź beneficjenta dotacji, a także skutkiem przypadkowego błędu⁷.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt ustawy o NCBR należy uznać, że sankcja w postaci zwrotu dotacji nastąpi wtedy, kiedy w wyniku przekazanej dotacji powstanie nadwyżka środków ponad niezbędne na dofinansowanie lub sfinansowanie projektu. Podobny pogląd wyraził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 stycznia 2014 r. (sygn. akt II GSK 1540/12; Lex nr 1457651), w którym wskazał, że dotacja nadmiernie pobrana odnosi się tylko do pewnej nadwyżki. Uzasadniając orzeczenie NSA zaznaczył, z czym należy się zgodzić, że do tego poglądu przekonuje posłużenie się przez ustawodawcę w art. 169 ust. 2 ustawy aż dwukrotnie słowem „wyższej” i „wyższej niż określona w odrębnych przepisach, umowie”, a także „wyższej niż niezbędna na

⁷ *Komentarz do art. 169 ustawy o finansach publicznych*, Z. Ofiarski (red.), *Ustawa o finansach publicznych*, Komentarz, Wolters Kluwer, Polska 2019.

dofinansowanie lub finansowanie dotowanego zadania. Dlatego też „zwrotowi podlega zatem w oparciu o ten przepis jedynie nadwyżka dotacji, która przekracza kwotę dotacji wynikającą z przepisów, z treści umowy, a także przekraczająca kwotę niezbędną na dofinansowanie lub sfinansowanie dotowanego zadania”.

Odrębnymi zagadnieniami wymagającymi rozważenia pozostają tryb i zasady zwrotu środków oraz sankcje za wykorzystanie środków niezgodnie z przeznaczeniem, nienależnie udzielonych lub pobranych w nadmiernej wysokości.

W myśl ogólnej zasady sformułowanej w art. 169 ust. 4 ustawy o finansach publicznych zwrotowi podlega tylko ta część finansowania, która została wykorzystana przez wykonawcę niezgodnie, nienależnie lub w nadmiernej wysokości. Wszystkie wymienione wyżej przesłanki kreujące obowiązek zwrotu środków nie są uzależnione ani od wykazania winy lub stopnia zawinienia beneficjenta środków, ani też jego dobrej bądź złej wiary. Należy zatem przyjąć, że podstawą odpowiedzialności jest obiektywne kryterium w postaci niewypełnienia wszystkich warunków umowy. Wykonawca projektu, podpisując z Centrum umowę o dofinansowanie projektu, otrzymuje bezzwrotną pomoc pod warunkiem zrealizowania przedmiotu umowy zgodnie z ustaleniami przyjętymi przez strony umowy. Naruszenie warunków umowy rodzi sankcję w postaci zwrotu środków do budżetu państwa wraz z odsetkami, które w świetle art. 169 ust. 5 ustawy o finansach publicznych, nalicza się począwszy od dnia przekazania z budżetu państwa dotacji wykorzystanych niezgodnie z przeznaczeniem lub stwierdzenia nieprawidłowego naliczenia lub nienależnego pobrania dotacji – z zastrzeżeniem, że jeżeli dotacja stanowi pomoc publiczną, w rozumieniu art. 87 ust. 1 Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską, odsetki nalicza się od dnia przekazania dotacji beneficjentowi.

Konkludując, w przypadku naruszenia umowy o dofinansowanie, wykonawca projektu jest zobowiązany do zwrotu środków w terminie ustalonym w umowie, bez wezwania NCBR. Dopiero w przypadku braku zwrotu środków Centrum wzywa do zwrotu środków lub do wyrażenia zgody na pomniejszenie kolejnych płatności w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania. Po bezskutecznym upływie tego terminu NCBR wydaje decyzję określającą kwotę przypadającą do zwrotu, sposób zwrotu środków oraz termin, od którego naliczane są odsetki. Na podkreślenie zasługuje to, że ww. decyzja ma charakter deklaratoryjny, co oznacza, że obowiązek zwrotu dofinansowania powstał z mocy prawa, tzn. w chwili wystąpienia jednej z przesłanek z art. 169 ust. 1 ustawy o finansach publicznych oraz niezależnie od woli stron umowy o finansowanie. Jak trafnie wskazuje orzecznictwo sądów powszechnych⁸, „wydana decyzja przekształca jedynie powstały z mocy prawa obowiązek w zobowiązanie do zwrotu środków. (...) Wydana decyzja nie tworzy zatem nowego stosunku prawnego”. Uzupełniając analizę prawną w tym zakresie,

⁸ Wyrok Sądu Okręgowego w Olsztynie I Wydział Cywilny z dnia 18 lutego 2020 r. (sygn. akt I C 506/18) oraz z dnia 12 maja 2021 r. (sygn. akt I C 135/18); Portal Orzeczeń Sądu Okręgowego w Olsztynie.

należy wskazać, że decyzja o zwrocie środków może zostać wydana nawet przy braku rozwiązania umowy. Ciężar zgromadzenia materiału dowodowego będzie wówczas spoczywał na NCBR, który po przeanalizowaniu stanu faktyczno-prawnego sprawy wskaże, jaka część dofinansowania została wydatkowana w sposób nieuprawniony.

3.5. Ulgi w spłacie należności wynikających z rozliczenia projektu

We wcześniejszych ustaleniach wskazano na obowiązek wydawania przez dyrektora Centrum decyzji administracyjnej w sprawie przyznania środków finansowych na wykonanie projektów, jak również na konieczność stosowania przez NCBR przepisów ustawy o finansach publicznych w przypadku wydatkowania otrzymanych z budżetu państwa dotacji celowych oraz dotacji podmiotowej.

W związku z tym, że z rozliczaniem środków finansowych nierozzerwalnie związane są ulgi w spłacie należności, wskazane jest uzyskanie odpowiedzi na pytania:

1. Czy NCBR posiada instrumenty prawne umożliwiające zastosowanie takich ulg?
2. Czy w przypadku zastosowania przez dyrektora Centrum ulgi w spłacie należności, analogicznie do zasad obowiązujących przy przyznawaniu finansowania, powinien on wydać decyzję na podstawie art. 104 k.p.a.?

Szukając odpowiedzi na postawione pytania, należy wskazać, że wśród szerokiego zakresu kompetencji przyznanych przez ustawodawcę Narodowemu Centrum Badań i Rozwoju znajdują się także szczególnie rozwiązania prawne umożliwiające zastosowanie ulgi w spłacie należności w drodze umorzenia, odroczenia terminu płatności czy też rozłożenia spłaty należności na raty.

W myśl art. 44a ust. 1 ustawy o NCBR dyrektor Centrum może umorzyć należności finansowe wynikające z rozliczenia środków finansowych przyznanych na wykonanie projektów, jeżeli:

- dłużnik został wykreślony z właściwego rejestru, a odpowiedzialność za długi nie przeszła na osoby trzecie;
- zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się sumy wyższej od kosztów egzekucyjnych albo postępowanie egzekucyjne okazało się nieskuteczne;
- sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości dłużnika z przyczyn, o których mowa w art. 13 ustawy Prawo upadłościowe⁹ albo umorzył postępowanie upadłościowe z przyczyn, o których mowa w art. 361 ust. 1 ww. ustawy.

Zastosowanie przez dyrektora NCBR ulgi w postaci umorzenia należności może nastąpić zarówno z urzędu, jak i na wniosek dłużnika, przy czym w niektórych

⁹ Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz.U. 2020 poz. 1228 z późn. zm.).

przypadkach wymagana jest zgoda ministra. Ustawodawca wymaga zgody ministra w przypadku, kiedy sąd oddalił wnioski o upadłość, wystąpiły niezależne od dłużnika okoliczności natury gospodarczej, losowej lub też zachodzi uzasadnione ryzyko naukowe i dodatkowo, we wszystkich tych sytuacjach, wartość należności przekroczyła kwotę 150 000 zł. Zgoda ministra jest również obligatoryjna, jeżeli przesłanką umorzenia są ważne względy społeczne lub gospodarcze. W związku z tym, że umorzenie należności jest równoznaczne z pomniejszeniem wpływów do budżetu państwa, w przypadku skorzystania z tej ulgi mają także zastosowanie odpowiednie przepisy o pomocy publicznej¹⁰ lub pomocy de minimis¹¹. Z uwagi na obszar tematyczny niniejszego rozdziału kwestie dotyczące umorzenia należności w kontekście pomocy publicznej i pomocy de minimis nie będą przedmiotem analizy. W tym zakresie autorka odsyła do innej pozycji, w której szczegółowo omawia zasady umarzania należności z uwzględnieniem podstaw prawnych oraz interpretacji pojęcia „pomoc publiczna” i „pomoc de minimis”¹².

Centrum może również umorzyć należność, o ile zastosowanie tej ulgi nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub pomocy de minimis i dodatkowo zaistnieją okoliczności wymienione w art. 44a ust. 2 pkt 1–4 ustawy o NCBR. Przesłanki wskazane w ww. przepisie umożliwiają zastosowanie ulgi w spłacie nie tylko poprzez umorzenie należności, ale także w drodze odroczenia terminu spłaty oraz rozłożenia na raty płatności należności. Na uzasadniony wniosek dłużnika lub z urzędu dyrektor NCBR może zastosować jedną z ww. ulg, jeżeli:

- miała miejsce nadzwyczajna zmiana stosunków gospodarczych, której strony nie mogły przewidzieć w dniu otrzymania środków finansowych oraz z powodu której zapłata należności przez dłużnika groziłaby znacznym pogorszeniem jego sytuacji ekonomicznej;
- wystąpiły ważne zdarzenia losowe niezależne od dłużnika;
- zastosowanie ulgi jest uzasadnione ryzykiem naukowym wynikającym z charakteru wykonywanego projektu;
- zastosowanie ulgi w spłacie należności jest uzasadnione ważnymi względami społecznymi lub gospodarczymi oraz uzasadnionym interesem Skarbu Państwa.

W przypadku stwierdzenia zasadności odroczenia spłaty lub rozłożenia należności na raty Centrum zawiera z dłużnikiem umowę, w której określone zostają zasady i terminy spłaty należności finansowej. Na podkreślenie zasługuje fakt, że niezależnie od rodzaju zastosowanej ulgi, w każdym przypadku mówimy o swobodnym uznaniu NCBR, który ocenia, czy zaistniał w sprawie ważny interes strony lub interes Skarbu Państwa. Pojęcie interesu strony/dłużnika oraz interesu publicznego/Skarbu Państwa są pojęciami

¹⁰ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. 2021 poz. 743 z późn. zm.).

¹¹ Rozporządzenie Komisji Europejskiej (UE) NR 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz.Ur. UE L 352/1 z 24.12.2013 r.).

¹² M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Pisma urzędowe i pisma procesowe w sprawach podatkowych*, Wydawnictwo C.H.BECK, Warszawa 2019, s. 136–140.

nieostrymi, co oznacza, że ich treść musi być ustalana w konkretnej sprawie. Na szczególny charakter uznaniowości organu wskazuje autorka w innej swojej publikacji¹³, podkreślając, że uznanie administracyjne nie oznacza jednak dowolności przy rozstrzygnięciu indywidualnej sprawy, gdyż wydanie przez organ decyzji w tej sprawie zawsze musi poprzedzać wszechstronne wyjaśnienie stanu faktycznego (sytuacji osobistej i finansowej podatnika, jego zdolności płatniczych, warunków egzystencji, kondycji finansowej przedsiębiorstwa itp.). Wnioski dotyczące ulg w spłacie należności, sformułowane przez autorkę w wyniku wnikliwej analizy przepisów ustawy o NCBR oraz regulacji krajowych i unijnych w zakresie pomocy publicznej i pomocy de minimis, znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych¹⁴. W wyroku z dnia 7 marca 2017 r. (sygn. akt I SA/Po 1186/16; Legalis) Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że „ocena czy przesłanki umorzenia istnieją w konkretnej sprawie może być dokonana tylko po wszechstronnym i wnikliwym rozważeniu całokształtu materiału dowodowego, a poprzedzić ją powinno wyczerpujące zebranie całego materiału dowodowego oraz dokładne wyjaśnienie okoliczności faktycznych”.

3.6. Wnioski

W niniejszym rozdziale autorka omówiła istotne cechy dotacji celowej a także, w wyniku poczynionych ustaleń, wskazała na:

- dotacyjny charakter środków przekazywanych przez ministra w celu finansowania przez NCBR m.in. strategicznych programów badań naukowych i prac rozwojowych oraz
- status Centrum jako dysponenta środków publicznych.

Przedmiotem badań było również rozstrzygnięcie dyrektora NCBR w sprawie przyznania środków na programy strategiczne, które pozostaje decyzją administracyjną w rozumieniu art. 104 k.p.a. ze wszystkimi skutkami, jakie postępowanie administracyjne wiąże z tym władczym rozstrzygnięciem organu.

Po pogłębionej analizie przepisów ustawy o NCBR oraz przepisów ustawy o finansach publicznych wykazano również, że Centrum jest organem administracji publicznej w znaczeniu funkcjonalnym, upoważnionym przez Państwo do realizowania zadań w obszarze nauki w drodze m.in. finansowania strategicznych projektów badawczych oraz prac rozwojowych.

¹³ M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Pisma urzędowe...*, dz. cyt., s. 137–138.

¹⁴ Wyrok WSA z dnia 24 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Po 1052/17, Legalis); wyrok WSA z dnia 7 lutego 2017 r. (sygn. akt I SA/Po 952/16, Legalis); wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2017 r. (sygn. akt II FSK 3842/14, Legalis); wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2017 r. (sygn. akt I SA/Kr 1316/16, Legalis); wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017 r. (sygn. akt II FSK 3829/14, Legalis); wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1941/08; niepubl.).

W niniejszym rozdziale przedstawiono także argumenty, które pozwalają na sformułowanie wniosku co do istnienia podstaw prawnych dokonywania – w trybie ustawy o finansach publicznych oraz odpowiednich przepisów Ordynacji podatkowej¹⁵ – zwrotu dotacji czy też zwrotu nadpłaty niepodatkowych należności budżetowych o charakterze publicznoprawnym. W wyniku przeprowadzonych analiz ustalono również, że decyzja dyrektora NCBR w sprawie zastosowania ulg w spłacie należności, mimo przesłanek wymienionych enumeratywnie w ustawie o NCBR, ma charakter uznania administracyjnego. To swobodne uznanie organu, w świetle wyводу autorki popartego orzecznictwem sądów administracyjnych, powinno być jednak poprzedzone wnikliwym postępowaniem dowodowym w celu obiektywnego rozpatrzenia wniosku o umorzenie, rozłożenie na raty lub odroczenie płatności należności.

Przedstawione wnioski i ustalenia zostały przyjęte na podstawie analizy prawnej przepisów ustawy o NCBR, ustawy o finansach publicznych oraz ustawy Ordynacja podatkowa, a także orzecznictwa i piśmiennictwa w zakresie omawianym w niniejszej publikacji.

¹⁵ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2021 poz. 1540 z późn. zm.).

KWESTIE PRAWNOPODATKOWE ZWIĄZANE Z REALIZACJĄ PROJEKTÓW BADAWCZO-ROZWOJOWYCH W OBSZARZE BEZPIECZEŃSTWA I OBRONNOŚCI

Aspekty podatkowe towarzyszące udzielaniu dotacji na realizację projektów finansowanych z budżetu państwa stały się w ostatnich latach przedmiotem wielu sporów sądowych z organami podatkowymi oraz wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych. Kwestie te zostały podniesione nawet w wystąpieniach Ministra Spraw Wewnętrznych i Administracji do Ministra Finansów o wydanie interpretacji ogólnej w zakresie zobowiązań podatkowych wynikających z realizacji projektów na rzecz bezpieczeństwa i obronności, finansowanych w ramach środków Narodowego Centrum Badań i Rozwoju (NCBR). Obowiązki podatkowe to ta część życia publicznego, która dotyka ogół społeczeństwa. Z prawem podatkowym mamy do czynienia wszyscy, gdyż każdy musi płacić daninę na rzecz budżetu państwa – niezależnie od statusu prawnego oraz rodzaju czynności podlegających opodatkowaniu. Nasze obowiązki względem fiskusa uruchamiają całą maszynę podatkową, a my stajemy się uczestnikami stosowania prawa.

W rozdziale czwartym autorka stara się nie tylko przybliżyć zagadnienia związane z rozliczeniem podatku VAT w przypadku dotacji przyznanych na realizację projektów w obszarze bezpieczeństwa i obronności, ale również zaproponować takie rozwiązania prawne, które będą najbardziej właściwe w kontekście obowiązujących przepisów, interpretacji podatkowych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Propozycje przedstawione w tej części pracy są wynikiem wieloletnich badań własnych¹ oraz udziału

¹ M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Pisma urzędowe i pisma procesowe. Komentarz do Ordynacji podatkowej*, C.H. Beck, Warszawa 2019;

M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżenie decyzji podatkowej*, C.H. Beck, Warszawa 2014.

M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zarys odpowiedzialności członków rodziny podatnika w PRL*, w: *Pro bono Reipublicae; Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka*, P. Borecki, A. Czohara, T.J. Zieliński (red.), LexisNexis, Warszawa 2009, s. 125–135;

M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2008;

M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zadania pisemne. Egzamin na doradcę podatkowego*, C.H. Beck, Warszawa 1999;

M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zobowiązania podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 1999.

zarówno w pracach Zespołu ds. VAT Rady Naukowo-Technicznej przy Ministrze Spraw Wewnętrznych i Administracji², jak i w postępowaniach sędowo-administracyjnych³ w sprawach dotyczących opodatkowania projektów dofinansowanych przez NCBR.

Omawiając kwestie prawnopodatkowe związane z realizacją projektów badawczo-rozwojowych, nie można również pominąć przyznania przedsiębiorcom ulgi badawczo-rozwojowej, zwanej w skrócie B+R. Ulga ta obecnie nie tylko w najbardziej atrakcyjny sposób wspiera przedsiębiorców zajmujących się obszarem badawczo-rozwojowym, ale również znacząco stymuluje wzrost innowacyjności polskiej gospodarki oraz umacnia współpracę podmiotów stricte biznesowych ze środowiskiem naukowym poprzez wprowadzenie korzystnych instrumentów podatkowych.

4.1. Podatek od towarów i usług w projektach badawczo-rozwojowych

Realizacja projektów finansowanych ze środków budżetu państwa nakłada na beneficjentów obowiązek ściśle określonego sposobu rozliczania środków publicznych. Podkreślić przy tym należy, że to rozliczenia z aparatem skarbowym sprawiają największe problemy. W tej części publikacji autorka nie tylko analizuje przepisy ustawy VAT, ale także wskazuje na rozwiązania problemów podnoszonych najczęściej we wnioskach o wydanie interpretacji podatkowych, a także w skargach do sądów administracyjnych obu instancji. Doświadczenia zdobyte przez autorkę na gruncie pracy naukowej oraz w praktyce radcy prawnego pozwoliły na sformułowanie wniosków oraz propozycji dotyczących tych złożonych zagadnień.

4.1.1. Konsorcjum jako strona umów zawieranych z NCBR

W świetle orzecznictwa sądów powszechnych⁴ konsorcjum jest stosunkiem zobowiązaniowym łączącym strony umowy. W ramach tej więzi obligacyjnej każdy z konsorcjantów deklaruje określone działanie na rzecz konsorcjum, które ma pozwolić osiągnąć wspólny cel gospodarczy. Poszukiwanie w orzecznictwie znaczenia pojęciowego

² Koordynator Zespołu ds. VAT powołanego uchwałą nr 3/2019 Rady Naukowo-Technicznej przy Ministrze Spraw Wewnętrznych i Administracji z dnia 11 czerwca 2019 r. w sprawie powołania zespołu zadaniowego ds. problematyki opodatkowania podatkiem od towarów i usług dotacji udzielanych przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju na projekty badawczo-rozwojowe z obszaru bezpieczeństwa i obronności (przyp. aut).

³ Precedensowa sprawa zakończona wyrokiem WSA w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 2340/18; niepubl.), który dał początek korzystnemu dla instytutów badawczych orzecznictwu WSA i NSA w sprawach dotyczących rozliczania VAT w projektach.

⁴ Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 4 marca 2016 r., VI ACa 83/16; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 10 września 2015 r., sygn. akt II CSK 630/14; wyrok Sądu Apelacyjnego w Szczecinie z dnia 7 marca 2013 r., I ACa 718/12).

„konsorcjum” wynika z faktu, że umowa konsorcjum nie została uregulowana w Kodeksie cywilnym. Również w żadnych innych przepisach cywilnych czy też podatkowych nie ma definicji legalnej konsorcjum, dlatego też można przyjąć, że zawieranie tego typu umowy ma swoje źródło w zasadzie swobody umów (art. 353 1 k.c.). Istotny pozostaje fakt, że konsorcjum nie posiada osobowości prawnej. Zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych mają wyłącznie członkowie konsorcjum. Zawieraną umowę mogą oni ukształtować w sposób dowolny, byleby jej treść lub cel nie sprzeciwiały się ustawie, zasadom współżycia społecznego oraz właściwościom takiego stosunku prawnego. W umowie konsorcjum podmioty mogą określić, kto będzie reprezentował konsorcjum na zewnątrz (może to być także osoba trzecia). Co do zasady konsorcja nie mają też wspólnego majątku (choć mogą mieć wspólne konto rozliczeniowe), a wszelkie formy płatności regulowane są przez wyznaczonego lidera lub osobę reprezentującą konsorcjum.

4.1.2. Umieszczenie konsorcjum na gruncie unijnego i krajowego systemu podatku od wartości dodanej

Konsorcja naukowe podejmujące wspólne przedsięwzięcie w zakresie badań naukowych oraz prac badawczo-rozwojowych – podobnie jak inne konsorcja – nie posiadają osobowości prawnej i tym samym nie mogą zostać uznane za podatnika podatku od towarów i usług. Zgodnie bowiem z art. 15 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług⁵ podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W rozumieniu art. 15 ust. 2 działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, w tym podmiotów pozyskujących zasoby naturalne oraz rolników, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza to również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych.

Pozostając krajem członkowskim Unii Europejskiej, polski ustawodawca nie skorzystał jednak z możliwości przewidzianej w art. 11 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE. L Nr 347, s. 1, z późn. zm.) i na gruncie krajowego prawa podatkowego nie ustanowił konsorcjum jako podatnika podatku VAT. W związku z powyższym partnerzy działający w ramach konsorcjum i realizujący umowę zawartą z NCBR nadal pozostają odrębnymi podatnikami VAT – zobowiązanymi do stosowania ogólnych zasad uregulowanych

⁵ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2021 poz. 685 z późn. zm.).

w ustawie o podatku od towarów i usług oraz w aktach wykonawczych. Na marginesie należy wspomnieć, że w umowie konsorcjanci mogą oczywiście przyjąć, że rozliczenia finansowe i prawne dotyczące m.in. podpisywania umów i wystawiania faktur za prace wykonane przez uczestników konsorcjum będzie wystawiał członek konsorcjum wyznaczony przez konsorcjantów, niemniej jednak nadal każdy z członków konsorcjum będzie odrębnym podatnikiem VAT.

4.1.3. Dotacje na realizację projektów badawczo-rozwojowych a VAT

Do końca 2015 r. wnioskodawcy (konsorcjanci) realizujący projekty ze środków NCBR nie odliczali podatku VAT od zakupów towarów i usług wykorzystywanych do wykonania zadań. Wartość podatku podlegającego odliczeniu wykazywali jako koszty kwalifikowane. Taka linia postępowania opierała się na wykładni art. 86 ust. 1 oraz art. 29a ustawy o VAT, jak również interpretacjach podatkowych, zgodnie z którymi do końca 2015 r. dotacja z NCBR nie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Finansowanie przez NCBR projektów badawczo-rozwojowych oraz wszelkie kwestie dotyczące rozliczania zadań realizowanych przez konsorcja naukowe nie wzbudzały kontrowersji podatkowych aż do wydania w 2016 r. pierwszych interpretacji podatkowych oraz wyroków sądów administracyjnych, które wywołały rewolucję w ocenie skutków, jakie umowy zawarte z NCBR niosły za sobą na gruncie podatku VAT. I tak, w niekorzystnej interpretacji indywidualnej z dnia 11 lutego 2016 r. nr ITPP2/4512-1086/15EK organ podatkowy sformułował niebezpieczną tezę, że „skoro – jak wskazano we wniosku – prowadzone badania naukowe i prace rozwojowe rozwijają wiedzę pracowników ich doświadczenie i umiejętności w zakresie dziedzin nauki i technologii związanych z prowadzoną przez C. działalnością gospodarczą (dostawą towarów i świadczeniem usług opodatkowanych podatkiem od towarów i usług), a towary i usługi nabywane w ramach projektu realizowanego na rzecz Narodowego Centrum Badań i Rozwoju są na bieżąco lub będą w przyszłości wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, to – przy uwzględnieniu faktu, że środki finansowe otrzymane przez C. (za pośrednictwem lidera) z NCBiR przeznaczone były wyłącznie na realizację projektu – należy stwierdzić, że będą one miały wpływ na cenę towarów i usług, które sprzedaje / będzie sprzedawało. Zatem ww. środki należy uznać za dopłatę, która ma / będzie miała bezpośredni wpływ na cenę dostaw dokonywanych / które będą dokonywane przez C. na rzecz osób trzecich, a więc za taką, która podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług”.

Zmiana ukształtowanej i dotychczas jednolitej wykładni w zakresie opodatkowania podatkiem VAT dotacji przekazywanych przez NCBR zmusiła konsorcja naukowe do

występowania o interpretacje podatkowe⁶, które stały się następnie przedmiotem skarg do wojewódzkich sądów administracyjnych⁷ oraz do Naczelnego Sądu Administracyjnego⁸. Zmiana stanowiska organów podatkowych wywołała również liczne dyskusje doktryny prawa i stała się przyczynkiem do powstania niniejszej publikacji.

Dokonując analizy dotacji otrzymywanych przez konsorcja na realizację projektów w obszarze obronności i bezpieczeństwa, w pierwszej kolejności należy wskazać, że co do zasady otrzymanie dotacji nie stanowi czynności opodatkowanej podatkiem VAT. Jednakże samo jej otrzymanie w ściśle określonych warunkach może skutkować koniecznością zwiększenia o jej wartość podstawy opodatkowania, jako elementu realnie wpływającego na cenę innej czynności (np. świadczenie usług). Dotacja musi zostać przez podatnika otrzymana (na rachunek bankowy) i musi mieć bezpośredni wpływ na cenę towarów lub usług świadczonych przez podatnika-beneficjenta. Dzięki dotacji usługa ma cenę niższą o konkretną kwotę lub wyrównuje przychody ze sprzedaży usługi do poziomu sprzed obniżki. Dotacja zwiększa podstawę opodatkowania w kwocie netto dotacji, dlatego też ten kluczowy element regulacji zawartej w art. 29a ust. 1 ustawy o VAT wymaga wnikliwej analizy poszczególnych umów – z uwzględnieniem zasad przyznania dotacji.

Zgodnie z art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług podlega odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju. Przez świadczenie usług, o którym mowa w art. 5 ust. 1 pkt 1, rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów w rozumieniu art. 7 (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT). Z kolei w myśl art. 15 ww. ustawy podatnikami tego podatku są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą zdefiniowaną w ustawie, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. W związku z tym, że – jak wskazano wcześniej – nasz krajowy ustawodawca nie ustanowił konsorcjum podatnikiem podatku VAT, członkowie konsorcjum realizujący umowę z NCBR pozostają odrębnymi podatnikami tego podatku i rozliczają się zgodnie z ogólnymi regułami ustawy o VAT. Przypomnijmy również, że opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług – zgodnie z zasadą powszechności opodatkowania – podlegają wszelkie transakcje, których przedmiotem jest dostawa towarów lub świadczenie usług, pod warunkiem, że są one

⁶ Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 czerwca 2020 r. nr 0114-KDIP4-1.4012.191.2020.1.MK; Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 31 października 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nr 0114-KDIP4.4012.502.2019.2.BS; Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 lipca 2018 r. nr 0114-KDIP4.4012.240.2018.2.AS; <https://sip.lex.pl> [dostęp: 30.05.2022].

⁷ Wyrok WSA z dnia 30 marca 2021 r. (sygn. akt III SA/Wa 1552/20; nie publ.); wyrok WSA z dnia 15 kwietnia 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 2340/18; nie publ.); wyrok WSA z dnia 21 sierpnia 2020 r. (sygn. akt III SA/Wa 2701/19; nie publ.); Wyrok WSA z dnia 22 marca 2018 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 150/18; nie publ.); Wyrok WSA z dnia 28 czerwca 2017 r. (sygn. akt I SA/Kr 252/17; nie publ.).

⁸ Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2020 r. (sygn. akt I FSK 74/18); Wyrok NSA z dnia 1 października 2018 r. (sygn. I FSK 294/15); Baza Orzeczeń NSA.

realizowane przez podatników w rozumieniu ustawy i są wykonywane w ramach działalności gospodarczej. Ponadto z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT wynika, że podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem ust. 2–5, art. 30a–30c, art. 32, art. 119 oraz art. 120 ust. 4 i 5, jest wszystko, co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z otrzymanymi dotacjami, subwencjami i innymi dopłatami o podobnym charakterze mającymi bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika. W tym miejscu warto przywołać wyrok WSA z dnia 5 stycznia 2017 r. (sygn. akt I SA/Wr 1120/16; nie publ.), w którym Sąd stwierdził, że „za część zapłaty za dostawę lub wykonanie usługi uznaje się także otrzymane przez podatnika dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, mające bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną) towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika, wskazuje na to użycie sformułowania »włącznie z«. Należy jednak podkreślić, że otrzymanie dotacji nie jest odrębną czynnością opodatkowaną. Dotacja podlega opodatkowaniu jako składnik ceny czynności, z którą dotacja jest związana. Nie można zatem przyjąć, na podstawie art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, że dotacja jako czynność jest opodatkowana. (...) Oznacza to, że istotne znaczenie dla opodatkowania dotacji ma stwierdzenie bezpośredniego wpływu dotacji na cenę świadczonej usługi lub dostawy przez otrzymującego dotację. Oznacza to, że do opodatkowania dotacji jako elementu ceny za usługę lub dostawę konieczne jest stwierdzenie bezpośredniego wpływu dotacji na cenę usługi lub dostawy”.

Przywołany wyżej przepis stanowi odzwierciedlenie art. 73 dyrektywy 2006/112/WE. W myśl art. 73 dyrektywy, w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te, o których mowa w art. 74–77, podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia. A zatem w celu uznania, czy dane dotacje są, czy nie są opodatkowane podatkiem od towarów i usług, istotne pozostają szczegółowe warunki ich przyznawania, wskazujące cele dofinansowania realizowanego w określonej formie. Z treści cytowanych wyżej przepisów można więc sformułować tezę, że jeżeli w związku z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług podatnik otrzymuje dofinansowanie (dotacje, subwencje) będące dopłatą do ceny towaru lub usługi, tego rodzaju dofinansowanie stanowi – obok ceny – uzupełniający element podstawy opodatkowania z tytułu danej dostawy lub świadczenia. Wydatkowanie dotacji w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jest kryterium uznania dotacji za zwiększającą obrót.

4.1.4. Orzecznictwo krajowych sądów administracyjnych i Trybunału Sprawiedliwości UE oraz zasada przeznaczania środków z dotacji wyłącznie na cele projektowe

W świetle wykładni art. 29a ust. 1 ustawy o VAT oraz postanowień art. 73 dyrektywy 2006/112/WE należy zatem uznać, że dotacje niedające się powiązać z konkretnymi czynnościami podlegającymi opodatkowaniu podatkiem VAT nie mogą stanowić obrotu w rozumieniu przepisu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, tzn. nie zwiększają podstawy opodatkowania tym podatkiem. Podobne stanowisko w tym zakresie prezentuje najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych.

W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 lipca 2020 r. (sygn. akt I FSK 1792/17; Baza Orzeczeń NSA) czytamy, że „kryterium uznania dotacji za zwiększającą obrót stanowi stwierdzenie, że dotacja dokonywana jest w celu sfinansowania konkretnej czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Opodatkowaniu podlegają bowiem jedynie przedmiotowe dotacje do ceny sprzedaży (u dostawcy towaru lub usługi). Nie podlegają natomiast opodatkowaniu przedmiotowe dotacje do ceny zakupu (u nabywcy towaru lub usługi)”.

W kolejnym orzeczeniu NSA z dnia 21 marca 2019 r. (sygn. akt I FSK 1363/18; Baza Orzeczeń NSA) sąd uznał, że „(...) dofinansowanie przekazane przez NCBR ma za zadanie sfinansować prowadzone przez lidera i członków konsorcjum prace rozwojowe i badania naukowe na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa. Tym samym dofinansowanie pokrywa koszty z nimi związane. Nie stanowi ono dotacji, subwencji ani innej dopłaty o podobnym charakterze mającej bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez podatnika”.

Mając zatem na uwadze przywołane wyżej przepisy ustawy o podatku od towarów i usług oraz orzecznictwo WSA i NSA należy uznać, że podstawę opodatkowania podatkiem VAT zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne na pokrycie kosztów działalności czy też kosztów realizacji konkretnego zadania nie zwiększa podstawy opodatkowania, a tym samym nie podlega opodatkowaniu.

Również z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) wynika, że określenie związku pomiędzy dotacją a świadczeniem usług czy dostawą towaru jako „bezpośredniego” ma istotne znaczenie dla opodatkowania. W uzasadnieniu wyroku z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-184/00 Office des Produits Wallons ASBL v. Belgian State (ECR 2001/11B/I-9115) podkreślono, że sam tylko fakt, że dotacja (czy inny sposób dofinansowania) wpływa na ostateczną cenę świadczenia (co niemal zawsze ma miejsce), nie może być decydujący dla uznania, że dotacja ta powinna zwiększać podstawę opodatkowania. Jednocześnie wyjaśniono, że do uznania dotacji

(subwencji itp.) za zwiększającą podstawę opodatkowania konieczne jest stwierdzenie, że dotacja ta jest realizowana w celu sfinansowania konkretnej czynności opodatkowanej (dostawy towarów lub świadczenia usług). Tym samym opowiedziano się za takim rozumieniem przepisów, aby opodatkowanie dotacji następowało tylko w stosunku do tych dotacji, które odpowiadają całości lub części wynagrodzenia z tytułu takiej czynności. Takie stanowisko jest konsekwentnie prezentowane również przez autorkę, która zarówno w pracach naukowych, jak i w postępowaniach przez organami skarbowymi oraz sądami administracyjnymi wskazuje na „stosunkowe” opodatkowanie dotacji oraz podkreśla, że dotacja powinna być związana także z konkretną, oznaczoną dostawą albo usługą. Prowadzone badania prowadzą zatem do konkluzji, że dotacje przeznaczone na pokrycie kosztów działalności lub wykonania konkretnego zadania – chociaż mogą mieć w ostatecznym rozrachunku jakiś wpływ na cenę świadczonych usług lub dostarczanych towarów – nie są uwzględniane w podstawie opodatkowania⁹.

Z kolei w wyroku z dnia 13 czerwca 2017 r. (sygn. akt I SA/Bd 474/17) WSA uznał, że „aby dotacja była bezpośrednio powiązana z ceną takich dostaw konieczne jest także, by była ona wypłacana danemu podmiotowi bezpośrednio w celu umożliwienia mu dostarczania określonych towarów lub świadczenia określonych usług. Jedynie w tym przypadku, dotację należy uznać za wynagrodzenie za dostawę towarów lub świadczenie usług, a w konsekwencji za podlegającą opodatkowaniu. W celu ustalenia, czy dotacja stanowi takie wynagrodzenie, należy zauważyć, że cena towarów i usług musi, co do zasady, być ustalana nie później, niż w momencie zdarzenia podlegającego opodatkowaniu. Trzeba także zwrócić uwagę, iż zobowiązanie do zapłaty dotacji dokonane przez osobę, która jej udziela, rodzi korelat, jakim jest prawo beneficjenta do jej otrzymania, ponieważ dokonał on dostawy podlegającej opodatkowaniu. Ten związek pomiędzy dotacją a ceną musi być jednoznacznie widoczny na podstawie indywidualnej analizy okoliczności stanowiących podstawę wypłaty tego wynagrodzenia”.

W piśmiennictwie wskazuje się, że dotacje zawsze w pewien sposób wpływają na cenę świadczonych usług czy towarów dostarczanych przez podatnika. Do podstawy opodatkowania wlicza się jednakże tylko te dotacje (dofinansowania), które są w bezpośredni sposób związane z podstawą opodatkowania. Okoliczność, że dotacja np. pokrywająca część ogólnych kosztów podatnika pozwoliła na zmniejszenie ceny świadczonych usług, nie jest powodem, aby włączać takie dotacje do podstawy opodatkowania – jeśli nie dotyczą konkretnych czynności opodatkowanych. W praktyce niemal zawsze dofinansowanie działalności podatnika wpływa w jakiś sposób na stosowane przez niego ceny. Fakt ten jednak nie ma znaczenia dla uznania, czy dofinansowanie powinno zwiększyć podstawę opodatkowania. Podobne stanowisko zaprezentował A. Bartosiewicz w komentarzu do

⁹ M. Wyszomirska, *Kwestie podatkowopravne związane z realizacją projektów badawczo-rozwojowych w obszarze Bezpieczeństwo i Obronność*, SFT Vol. 58 Issue 2, 2021, pp. 22–36, <https://doi.org/10.12845/sft.58.2.2021.2>.

ustawy o VAT¹⁰. Podkreślił, że otrzymana dotacja zwiększa podstawę opodatkowania pod warunkiem stwierdzenia, że została zrealizowana w celu sfinansowania dostawy konkretnych towarów lub świadczenia konkretnych usług.

Wracając do konsorcjum jako beneficjenta dotacji uzyskanej na podstawie umowy z NCBR, należy zwrócić uwagę na zasadniczy fakt. Otóż środki finansowe na pokrycie kosztów realizacji projektów badawczo-rozwojowych mogą zostać przeznaczone przez lidera oraz poszczególnych członków konsorcjum wyłącznie na cele projektowe. Podstawowym dążeniem w momencie realizacji projektu nie jest zazwyczaj komercjalizacja wyników badań. Oczywiście nie wyklucza to również takich sytuacji, kiedy przystępując do danego projektu, konsorcjum przewiduje wykorzystanie w przyszłości opracowań nabytych w celu realizacji projektu do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT. Najczęściej rozwiązania wypracowane w danym projekcie mają służyć realizacji zadań publicznych, wynikających z obowiązujących krajowych i międzynarodowych regulacji prawnych. Popularyzacja efektów projektu może nastąpić m.in. poprzez przygotowanie publikacji w czasopismach naukowych oraz prezentację rezultatów na konferencjach naukowych, krajowych i międzynarodowych. W takich przypadkach osiągnięty cel badawczy nie będzie miał charakteru komercyjnego i – co się z tym wiąże – przyznana dotacja nie będzie dopłatą do ceny świadczonych usług, ale jedynie zwrotem poniesionych kosztów (dotacja o charakterze zakupowym). Taka forma finansowania realizacji projektu nie będzie zatem stanowiła obrotu w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT i tym samym nie będzie podlegała opodatkowaniu, gdyż nie stanowi czynności wymienionej w art. 5 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy.

4.1.5. Związanie dotacji z ceną oraz wyjątki od reguł w podatku od towarów i usług jako potencjalne problemy konsorcjum w rozliczeniu VAT

Interpretując art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, należy zaznaczyć, że podstawa opodatkowania obejmuje dotacje mające bezpośredni wpływ na cenę towarów dostarczonych lub usług świadczonych przez podatnika. O bezpośrednim związaniu dotacji z ceną można byłoby mówić jedynie wtedy, gdyby cena, za jaką konsorcjum sprzeda nabywcy swoją usługę lub towar, zależała od kwoty dotacji. Na związek dotacji z ceną zwraca uwagę Naczelny Sąd Administracyjny, który w wyroku z dnia 17 czerwca 2009 r. (I FSK 571/08) oraz w orzeczeniu z dnia 5 lutego 2015 r. (akt I FSK 821/13) wskazuje, że w przypadku gdy subwencja przeznaczona jest na sfinansowanie poniesionych w związku z realizacją projektu kosztów, ma ona charakter zakupowy i nie można jej przypisać bezpośredniego wpływu na cenę świadczonych usług – pomimo że usługobiorcy ponoszą niższe koszty

¹⁰ A. Bartosiewicz, *VAT. Komentarz, wyd. X*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

świadczonych usług. W istocie bowiem każda dotacja ma pewien wpływ na cenę, co nie znaczy, że wpływ ten zawsze jest bezpośredni. Jak zatem interpretować pojęcie „bezpośredniości”? Zdaniem autorki niniejszej publikacji przez „bezpośredniość” należy rozumieć możliwość zidentyfikowania ekonomicznej i wyraźnej zależności pomiędzy dotacją a ostateczną wartością – ceną wykonanej usługi. Odnosząc powyższe do efektów prac badawczych, należy uznać, że omawiana wyżej bezpośredniość nie zaistnieje, co potwierdza także orzecznictwo sądów administracyjnych. Dla przykładu w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 21 czerwca 2016 r. (III SA/Gl 232/16) sąd wskazał m.in., że „dofinansowanie od NCBR nie stanowi dotacji mającej wpływ na cenę w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy VAT. Kwota dofinansowania pokrywa część kosztów poniesionych przez wykonawców (całe konsorcjum). Koszty pokryte dotacją odzwierciedlają proporcjonalny udział konsorcjantów jako całości w prawach własności do wyników projektu”.

Podobny pogląd prezentuje również doktryna prawa. Jak wynika ze stanowiska licznych komentatorów, dotacje z funduszy unijnych zaliczane do obrotu w VAT to tylko te, które bezpośrednio wpływają na cenę towaru lub usługi – czyli tylko te, których celem jest subsydiowanie sprzedaży danego towaru¹¹. Regulacja art. 29a ust. 1 ustawy VAT daje zatem podstawę do stwierdzenia, że otrzymana przez podatnika dotacja, dopłata itp. nie będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, jeżeli brak jest elementu bezpośredniego związku otrzymywanej dotacji z ceną konkretnej, świadczonej usługi (możliwość alokacji dotacji w cenie usługi). W przypadku kiedy sposób kalkulacji dotacji związany jest z ceną jednostkową usługi jedynie pośrednio albo kalkulacja dotacji oderwana jest całkowicie od ceny jakiegokolwiek usługi świadczonej przez podatnika, dotacja nie podlega opodatkowaniu.

Analizując potencjalne problemy, jakie konsorcja mogą napotkać przy rozliczaniu VAT, nie można pominąć istnienia wyjątków od reguł określonych w ustawie o podatku od towarów i usług. Otóż, z treści art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT jednoznacznie wynika, że dostawa towarów i świadczenie usług co do zasady podlegają opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług jedynie wówczas, gdy czynności te są wykonywane odpłatnie. Ustawodawca przewidział jednak wyjątki od powyższej zasady, które w przypadku świadczenia usług zostały sformalizowane w art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. W myśl ww. przepisu, za odpłatne świadczenie usług uznaje się również:

- użycie towarów stanowiących część przedsiębiorstwa podatnika do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika, w tym w szczególności do celów osobistych podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jeżeli podatnikowi

¹¹ A. Kamiński, *Dotacje z funduszy UE a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005, 4, s. 3135.

przysługiwało, w całości lub w części, prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego z tytułu nabycia, importu lub wytworzenia tych towarów lub ich części składowych;

- nieodpłatne świadczenie usług na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, oraz wszelkie inne nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika.

W szeregu orzeczeń (np. C-498/99, publ. LEX nr 83900, C-16/93, publ. LEX nr 83886, C-89/81, C-154/80, publ. www.curia.europa.eu) Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wyraził pogląd, że za świadczenie usług za wynagrodzeniem, a więc czynność podlegającą opodatkowaniu VAT, uważane mogą być takie sytuacje, w których:

- istnieje związek prawny między usługodawcą i usługobiorcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne;
- wynagrodzenie otrzymane przez usługodawcę stanowi wartość faktycznie przekazaną w zamian za usługi świadczone na rzecz usługobiorcy;
- istnieje bezpośrednia i jasno zindywidualizowana korzyść po stronie dostawcy towaru lub usługi;
- odpłatność za otrzymane świadczenie (towar lub usługę) pozostaje w bezpośrednim związku z czynnością, która miałaby być opodatkowana tym podatkiem.

Zdaniem autorki w przypadku konsorcjów realizujących projekty na rzecz bezpieczeństwa i obronności i nieprzewidujących komercjalizacji wyników prac nie można dostrzec wymienionych wyżej elementów typowych dla świadczenia usług za wynagrodzeniem. Idąc dalej, interpretując przepis art. 8 ust. 2 pkt 2 ustawy o VAT, należy stwierdzić, że dla ustalenia czy konkretne nieodpłatne świadczenie usług podlega opodatkowaniu na podstawie cytowanego wyżej przepisu istotne jest ustalenie celu takiego świadczenia. Jeżeli nieodpłatne świadczenie będzie się wpisywało w cel prowadzonej działalności gospodarczej, wtedy przesłanka uznania takiej nieodpłatnej czynności za odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu nie zostanie spełniona. Takie stwierdzenie jest jednak uzależnione od konkretnych okoliczności występujących w danej sprawie.

4.1.6. Przeniesienie autorskich praw majątkowych na Skarb Państwa

Umowy zawierane przez konsorcja naukowe z NCBR przewidują, że jeżeli w wyniku badań naukowych i prac rozwojowych prowadzonych przez konsorcjantów powstaną elementy autorskie, wówczas z chwilą zakończenia projektu nastąpi nieodpłatne przeniesienie ich na rzecz Skarbu Państwa. Przeniesienie to dotyczy również prawa do wszelkiego rodzaju uzupełnień, elementów autorskich, ich modyfikacji, uszczegółowienia

w zakresie wszelkich znanych i możliwych sposobów, pól eksploatacji lub dalszego transferu. Ich odbiorcą i beneficjentem pozostaje Skarb Państwa reprezentowany przez ministra Obrony Narodowej. Przeniesienie praw dotyczy wszelkich pól eksploatacji elementów autorskich, dlatego też Skarbowi Państwa przysługują również prawa do uzyskania patentów, prawa ochronne lub prawa z rejestracji w przypadku opracowania wynalazku, wzoru użytkowego lub wzoru przemysłowego.

W ocenie autorki oraz coraz liczniejszych orzeczeń sądów administracyjnych nieodpłatne przeniesienie na Skarb Państwa praw do elementów autorskich i innych wartości niematerialnych – jeżeli takie powstaną – nie stanowi ani odpłatnej dostawy towarów, ani odpłatnego świadczenia usług podlegających opodatkowaniu VAT. Brak odpłatności wynika m.in. stąd, że powstanie elementów autorskich jest co do zasady możliwym, aczkolwiek niepewnym skutkiem badań naukowych i prac rozwojowych prowadzonych w ramach projektu. Niepewność uzyskania pozytywnego rezultatu jest z kolei naturalną cechą projektów o charakterze naukowo-badawczym. W konsekwencji umowy zawierane z NCBR wskazują wprost, że przyszłe przeniesienie praw do wartości niematerialnych na rzecz Skarbu Państwa (o ile w ogóle takowe powstaną) nastąpi nieodpłatnie. Tym samym potencjalne przyszłe przeniesienie praw do wartości niematerialnych na Skarb Państwa nie może zostać uznane za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Sam zapis umowy z NCBR mówiący o przeniesieniu autorskich praw majątkowych nie stanowi uzasadnionej podstawy do uznania przeniesienia praw za świadczenie nieodpłatne, które może zostać zrównane ze świadczeniem odpłatnym na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT. Warto w tym miejscu odwołać się do podatkowej interpretacji indywidualnej z dnia 9 września 2013 r. (nr sprawy: IPPP2/443-645/13-2/DG), w której czytamy, że „(...) w sytuacji, gdy wskutek prowadzonych prac w związku z opisanym projektem ich efekt będzie stanowił przedmiot podlegający przepisom ustawy o prawie autorskim, wówczas z chwilą zakończenia projektu, Wnioskodawca zobowiązany będzie do nieodpłatnego przeniesienia na Skarb Państwa wszelkich praw. Tym samym więc nie dojdzie do dostawy towaru ani do świadczenia usług podlegających opodatkowaniu, bowiem w przedstawionej sytuacji nie zostanie spełniony warunek odpłatności”.

Podobne stanowisko prezentuje orzecznictwo WSA i NSA, które coraz częściej rozpoznaje sprawy dotyczące opodatkowania dotacji przyznanych na realizację projektów badawczo-rozwojowych – co pokazuje skalę problemów podatkowych, z jakimi borykają się konsorcja naukowe. W wyroku z dnia 21 marca 2019 r. (sygn. akt I FSK 1363/18) Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że „(...) właścicielem autorskich praw majątkowych powstałych w wyniku wykonania projektu jest Skarb Państwa, a przeniesienie autorskich praw majątkowych na rzecz Skarbu Państwa reprezentowanego przez Ministra Obrony Narodowej nastąpi nieodpłatnie. Zgodzić się należy również z Sądem pierwszej instancji, że brak jest też podstaw do dopatrywania się celu komercyjnego przedsięwzięcia.

Z punktu widzenia lidera i uczestników konsorcjum celem jest wykorzystanie wypracowanego »know-how« w przyszłości w prowadzonej działalności gospodarczej, do produkcji nowoczesnych rakiet sterowanych lub udzielenia sublicencji innym podmiotom”. Podobną wykładnię zaprezentował również Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 27 listopada 2018 r. (sygn. akt I SA/Gd 958/18).

4.1.7. Odliczenie podatku naliczonego

Przechodząc do kwestii skorzystania przez konsorcjum z możliwości odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie towarów i usług użytych do realizacji projektu, należy dokonać wykładni art. 86 ust. 1 ustawy o VAT w kontekście zapisów „standardowej” umowy z NCBR.

Podstawowe zasady dotyczące odliczania podatku naliczonego zostały sformułowane w art. 86 ust. 1 ustawy. Zgodnie z ww. przepisem w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi, o którym mowa w art. 15 ustawy, przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, z zastrzeżeniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124.

Stosownie do art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur otrzymanych przez podatnika z tytułu nabycia towarów i usług oraz dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usługi. Z powyższych przepisów wynika zatem, że prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przysługuje wówczas, gdy zostaną spełnione następujące warunki: odliczenia tego dokonuje podatnik podatku od towarów i usług, a towary i usługi zakupione z naliczeniem podatku są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych – tzn. takich, których następstwem jest określenie podatku należnego (powstanie zobowiązania podatkowego). Przedstawiona wyżej zasada wyklucza zatem możliwość obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystania do czynności zwolnionych od podatku VAT oraz niepodlegających temu podatkowi. Należy zauważyć, że formułując w art. 86 ust. 1 warunek związku ze sprzedażą opodatkowaną, ustawodawca nie uzależnia prawa do odliczenia od powiązania zakupu z obecnie wykonywanymi czynnościami opodatkowanymi. Wystarczy, że z okoliczności towarzyszących nabyciu towarów lub usług przy uwzględnieniu rodzaju prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej wynika, że zakupy te dokonane są w celu ich wykorzystania w ramach jego działalności opodatkowanej. W każdym przypadku należy zatem dokonać oceny, czy intencją podatnika wykonującego określone czynności, z którymi łączą się

skutki prawnopodatkowe, było wykonywanie czynności opodatkowanych. Ponadto podkreślić należy, że ustawodawca zagwarantował podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego w całości lub w części pod warunkiem spełnienia przez niego zarówno przesłanek pozytywnych, wynikających z art. 86 ust. 1 ustawy, jak i niezastnienia przesłanek negatywnych wymienionych w art. 88 ustawy. Przepis ten określa listę wyjątków, które pozbawiają podatnika wspomnianego wyżej prawa. Jeżeli zatem:

- środki otrzymane na realizację projektu badawczo-rozwojowego są przeznaczone przez konsorcjantów wyłącznie na pokrycie kosztów badań naukowych;
- cele osiągnięte przez członków konsorcjum nie mają charakteru komercyjnego;
- wyniki badań nie są na dany moment i nie będą w przyszłości ani przedmiotem sprzedaży, ani też nie będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT,

to wówczas skorzystanie przez konsorcjum z prawa do odliczenia nie jest możliwe.

Z brzmienia art. 86 ustawy o VAT wynika, że ustawodawca pozwolił na odliczenie podatku naliczonego wyłącznie w zakresie, w jakim towary i usługi służą wykonywaniu czynności opodatkowanych. Odliczyć można zatem w całości podatek naliczony, który jest związany z transakcjami opodatkowanymi podatnika. Wskazana zasada wyłącza tym samym możliwość dokonywania odliczeń podatku naliczonego związanego z towarami i usługami, które nie są w ogóle wykorzystywane do czynności opodatkowanych, czyli w przypadku ich wykorzystywania do czynności zwolnionych od podatku oraz niepodlegających temu podatkowi. Podobny pogląd wyraził WSA w Warszawie w wyroku z dnia 15 kwietnia 2019 r. (III SA/Wa 2340/18) oraz organ podatkowy w nadal aktualnej interpretacji indywidualnej z dnia 28 stycznia 2015 r. nr IPPP1/443-1266/14-4/EK, w której czytamy: „(...) w części, w jakiej poniesione wydatki w związku z realizacją Umowy będą służyć do wykonywania czynności niepodlegających opodatkowaniu – nieodpłatne przekazanie praw na rzecz Skarbu Państwa w (przypadku pozytywnego zakończenia prac nad projektem), Wnioskodawcy nie przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Tym samym nie można zgodzić się z Wnioskodawcą, że w stosunku do zakupów wykorzystywanych przez Wnioskodawcę w ramach Umowy ma on prawo do pełnego odliczenia podatku naliczonego”.

Dokonując wykładni art. 86 ust. 2a i nast. ustawy VAT, warto przywołać stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, zaprezentowane w wyroku z dnia 17 kwietnia 2019 r. (sygn. akt I FSK 411/17). W ocenie NSA z analizy art. 86 ust. 2a i 2b ustawy o podatku od towarów i usług wynika jednoznacznie, że ww. przepisy wskazują sposób określenia proporcji najbardziej odpowiadających specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Wybór konkretnego sposobu określenia proporcji według tych przesłanek należy do podatnika, przy czym nie wyklucza to sytuacji, aby organ uwzględnił informacje przedstawione we wniosku o interpretację i dostarczył podatnikowi wskazówek umożliwiających wybór sposobu, który będzie

spełniał warunki z art. 86 ust. 2b ustawy o VAT i tym samym będzie najbardziej odpowiadał specyfice prowadzonej przez podatnika działalności i dokonywanych nabyć.

W przypadku konsorcjów realizujących projekty w obszarze bezpieczeństwa i obronności zasadniczym elementem dającym podstawę do odliczenia podatku zawartego w cenie towarów lub usług będzie okoliczność wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Oczywiście prawo do odliczenia może kształtować się różnie, gdyż konsorcjum może przyjąć własny model komercjalizacji. Dla przykładu, komercjalizacji może dokonać lider konsorcjum, dzieląc się zyskiem z pozostałymi członkami, którym nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego. Jeżeli z kolei lider przejmie od członków konsorcjum prawa do wyników badań i dokona ich komercjalizacji, wówczas będziemy mieli do czynienia z relacją wykonawca – podwykonawcy, a na gruncie podatku VAT zaistnieją wszystkie skutki, jakie wiążą się z odpłatnym świadczeniem usług, o których mowa w art. 8 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług. Możliwe są zatem różne warianty działania, które będą determinowały sposób rozliczenia VAT w projektach finansowanych przez NCBR w drodze dotacji.

4.2. Ulga podatkowa B+R. Koszty kwalifikowane poniesione na działalność badawczo-rozwojową

Podczas omawiania wpływu działalności naukowo-badawczej na rozwój cywilizacyjny i gospodarczy kraju nie można pominąć udziału ustawodawcy podatkowego w tworzeniu instrumentów zachęcających przedsiębiorców do rozwijania działalności gospodarczej również w obszarze badań i rozwoju. Jedną z form zachęty do podejmowania się badań i prac innowacyjnych jest wprowadzenie w 2016 r. ulgi badawczo-rozwojowej, zwanej w skrócie B+R. Obecnie jest ona najbardziej efektywnym sposobem wsparcia przedsiębiorców zajmujących się badaniami naukowymi i działaniami rozwojowymi, zaś skala ulgi wskazuje, jak duże znaczenie dla rozwoju gospodarki kraju odgrywa tego rodzaju działalność.

Przez przystąpieniem do omawiania strony przedmiotowej i podmiotowej ulgi B+R autorka chciałaby zaznaczyć, że wśród adresatów tej ulgi nie zostały wymienione instytucje badawcze. Niemniej jednak bez udziału instytutów badawczych oraz pozostałych podmiotów wymienionych w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2, 4–8 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹², przedsiębiorcy zajmujący się badaniami i rozwojem nie mogliby korzystać z ulgi B+R i co się z tym wiąże – rozwój gospodarczy i technologiczny kraju nie mógłby przebiegać w dynamiczny sposób. Stąd też w niniejszej publikacji nie mogło zabraknąć wątku dotyczącego ulgi badawczo-rozwojowej, która spaja działalność stricte gospodarczą z działalnością naukową i badawczo-rozwojową.

¹² Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. 2022 poz. 574 z późn. zm.).

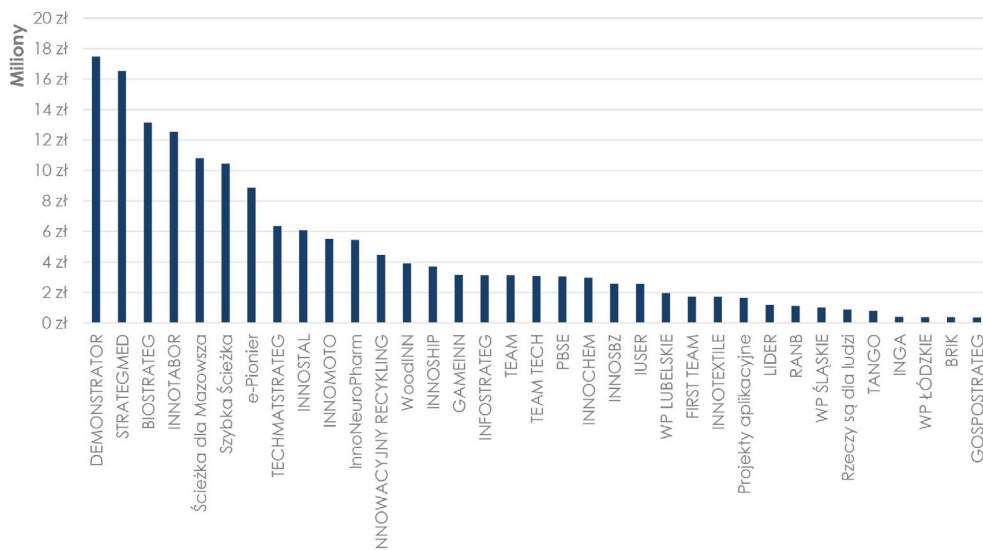
4.2.1. Istota ulgi oraz podmioty uprawnione do skorzystania z B+R

Ulga B+R, związana z działalnością badawczo-rozwojową, została uregulowana w art. 18d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych¹³. W myśl przywołanego wyżej przepisu podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Istota ulgi sprowadza się zatem do możliwości odliczenia nakładów i wydatków przez tych przedsiębiorców, którzy systematycznie przeznaczają środki na odkrywanie nowych technologii, poszerzanie wiedzy i znajdowanie nowych zastosowań dla różnych technologii produkcji oraz wynalazków. W ramach B+R można odliczyć m.in. nakłady na wynagrodzenia, składki ZUS pracowników, a także część wydatków poniesionych m.in. na używanie sprzętu czy zakup surowców i materiałów do badań oraz prac rozwojowych. Przedsiębiorcy będą mogli odliczyć koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań klasyfikowanych jako podstawowe pod warunkiem, że badania te będą prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednym z podmiotów wskazanych w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4–8 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. A zatem przedsiębiorca, chcąc skorzystać z ulgi, będzie zobligowany do nawiązania współpracy z instytutem badawczym, uczelnią, federacją podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki, instytutem naukowym PAN, międzynarodowym instytutem naukowym, Centrum Łukasiewicz – działającym na podstawie ustawy o Sieci Badawczej Łukasiewicz¹⁴, instytutem działającym w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, Polską Akademią Umiejętności czy też innym podmiotem prowadzącym głównie działalność naukową w sposób samodzielny i ciągły. Jak wynika z raportu Narodowego Centrum Badań i Rozwoju, na przestrzeni lat 2015–2021 duże firmy w Polsce złożyły do NCBR wnioski o dofinansowanie na łączną kwotę 20,99 mld zł. Na rycinie 4.1 zamieszczono wykres ilustrujący średnią wartość wnioskowanej kwoty na jeden projekt z udziałem dużego przedsiębiorcy (w mln zł) w podziale na programy (dane dotyczą tego okresu).

¹³ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2021 poz. 1800 z późn. zm.).

¹⁴ Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz.U. 2020 poz. 2098).

Ulga podatkowa B+R. Koszty kwalifikowane poniesione na działalność badawczo-rozwojową



Ryc. 4.1. Średnie wartości kwot zawnioskowanych do NCBR przez dużych przedsiębiorców w podziale na poszczególne programy (dane z lat 2015–2021 według stanu na maj 2021)

Źródło: Raport Narodowego Centrum Badań i Rozwoju, Finansowanie działalności B+R w dużych firmach i potencjał absorpcji w kolejnej perspektywie finansowej – Sekcja Analiz i Ewaluacji, <https://www.gov.pl/web/ncbr/wyniki-badania-finansowanie-dzialalnosci-br-w-duzych-firmach-i-potencjal-absorpcji-w-kolejnej-perspektywie-finansowej> [dostęp: 30.05.2022].

4.2.2. Pojęcie działalności badawczo-rozwojowej w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Definicja działalności badawczo-rozwojowej została symetrycznie wprowadzona do obu ustaw podatkowych, tj. nie tylko do omawianej w niniejszej publikacji ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ale również do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych¹⁵.

W myśl obowiązującego art. 4a pkt 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych działalnością badawczo-rozwojową jest działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe podejmowane w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Ustawodawca podatkowy sięgnął jednocześnie do definicji sformułowanych

¹⁵ Art. 5a pkt 38 Ustawy z dnia 21 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021 poz. 1128 z późn. zm.).

w ustawie Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. W art. 4 ust. 2 pkt 1 i 2 ww. regulacji zostały odrębnie zdefiniowane „badania podstawowe” (jako prace empiryczne lub teoretyczne, mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów, bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne) oraz „badania aplikacyjne” (jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń).

Z kolei pod pojęciem „prac rozwojowych”, w świetle art. 4 ust. 3 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, należy rozumieć działalność obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności (w tym również w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania) potrzebnej 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.

Identyfikując działalność B+R, nie można pominąć faktu, że wykorzystanie już istniejącej wiedzy jest punktem wyjścia do prowadzenia prac rozwojowych. W takim przypadku poszerzanie istniejącej wiedzy stanowi wyłącznie efekt uboczny, zaś podstawą ulgi B+R jest wykorzystanie tej wiedzy w praktyce. Wiedza teoretyczna, która zostaje uzyskana w wyniku badań, nie generuje zazwyczaj nowych lub zmodyfikowanych produktów. Dopiero wdrożenie tej wiedzy w postaci wytworzenia produktu, usługi czy też procesu może zostać skomercjalizowane.

Reasumując, z ustawowej definicji działalności badawczo-rozwojowej, zawartej w art. 4a pkt 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych wynika zatem, że musi mieć ona charakter twórczy. W związku z tym, że słowo „twórczy” nie zostało zdefiniowane w ustawie o podatku dochodowym warto w tym miejscu wskazać, że działalność „twórczą” możemy rozumieć jako zespół działań podejmowanych w kierunku tworzenia nowego wytworu, który powstaje na bazie procesów myślowych, a nie w oparciu o działania powtarzalne. Przedmiotem prawa autorskiego może być tylko rezultat takiego działania, które choćby w minimalnym stopniu odróżnia się od innych rezultatów takiego samego działania, a więc posiada cechę nowości na skalę przedsiębiorstwa.

W objaśnieniach podatkowych dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box, wydanych w dniu 15 lipca 2019 r. przez Ministerstwo Finansów czytamy m.in.:

„33. (...) wystarczające jest działanie twórcze na skalę przedsiębiorstwa, tzn. przedsiębiorca we własnym zakresie (w ramach prowadzonych prac badawczo-rozwojowych) opracowuje nowe lub ulepszone produkty, procesy, usługi, nawet jeżeli podobne rozwiązanie zostało już opracowane przez inny podmiot. Zatem twórczość działalności badawczo-rozwojowej może przejawiać się opracowywaniem nowych koncepcji, narzędzi, rozwiązań niewystępujących dotychczas w praktyce gospodarczej podatnika lub na

tyle innowacyjnych, że w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już funkcjonujących u podatnika (...)

36. Twórczy charakter prac to między innymi opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidacje nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony”.

Posłużenie się w art. 4a pkt 26 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych sformułowaniem „twórczy” wskazuje zatem, że działalność badawczo-rozwojowa to wyłącznie aktywność nastawiona na tworzenie nowych i oryginalnych rozwiązań, często o charakterze unikatowym, bez cech odtwórczych. Jednocześnie, w rozumieniu ustawy podatkowej, działalność badawczo-rozwojowa musi być podejmowana w systematyczny sposób. Tę „systematyczność” można interpretować jako bieżące prowadzenie prac badawczo-rozwojowych podjętych w przyszłości, jak też rozpoczęcie działań badawczo-rozwojowych przy jednoczesnym założeniu, że podatnik w przyszłości będzie dalej inicjował i realizował prace tego rodzaju. Tym samym należy przyjąć, że przesłanka systematyczności wyklucza obejmowanie ulgą B+R incydentalnych działań podatnika. Podobne stanowisko zaprezentował Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 9 października 2019 r. (sygn. akt I SA/Gd 2990/19) uznając, że „prace rozwojowe nie obejmują rutynowych i okresowych zmian wprowadzanych do istniejących produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, usług nawet jeśli takie zmiany mają charakter ulepszeń”. Jednocześnie w tym samym orzeczeniu WSA podkreślił, że „ulgi podatkowe, w tym ulga badawczo-rozwojowa, są wyjątkiem od zasady równości i powszechności opodatkowania, tak więc przepisy regulujące prawo do tej ulgi winny być interpretowane ściśle – co organ zasadnie uwzględnił. Zdaniem Sądu organ prawidłowo przyjął, że celem ulgi badawczo-rozwojowej jest wspieranie działalności badawczo-rozwojowej, a nie czynności związanych z testowaniem nowej maszyny oraz prac polegających na wdrażaniu oprogramowania”.

4.2.3. Koszty kwalifikowane

Pod pojęciem „koszty kwalifikowane” mieszczą się wydatki poniesione na działalność badawczo-rozwojową, które podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania jako koszty uzyskania przychodów – oczywiście przy łącznym spełnieniu przesłanek określonych w art. 18d oraz art.18f, w granicach kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Jednocześnie ustawodawca zastrzegł, że koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań klasyfikowanych jako podstawowe podlegają odliczeniu wyłącznie wtedy, jeżeli badania prowadzone są

na podstawie umowy lub porozumienia z jednym z podmiotów wymienionych w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2, 4–8 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce¹⁶. W świetle art. 18d ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, do kosztów kwalifikowanych możemy zaliczyć:

- swego rodzaju koszty pracownicze dotyczące osób zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej, a dokładnie należności i składki z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 oraz w art. 13 pkt 8 lit. a) ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych;
- nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową;
- nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych;
- ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową w rozumieniu odrębnych przepisów na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej;
- koszty odpłatnego korzystania z oprzyrządowania naukowo-badawczego, wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli korzystanie to nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązaniem z podatnikiem;
- koszty nabycia usług wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązaniem z podatnikiem w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych;
- koszty obsługi praw własności intelektualnej, a więc koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, poniesione na:
- przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy,
- prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe i koszty zastępstwa prawnego i procesowego;

¹⁶ Podmioty wymienione w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2, 4–8 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce to: uczelnie, federacje podmiotów systemu szkolnictwa wyższego i nauki, instytut naukowy PAN, instytut badawczy, międzynarodowy instytut naukowy, Centrum Łukasiewicz działającym na podstawie ustawy z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz, instytut działający w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, Polska Akademia Umiejętności czy też inny podmiot prowadzący głównie działalność naukową w sposób samodzielny i ciągły.

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

Ponadto, zgodnie z art.18d ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, za koszty kwalifikowane uznano także dokonywane w danym roku podatkowym, zaliczane do kosztów uzyskania przychodów, odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, które wykorzystywane są w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej. Do kosztów tych nie zalicza się jednak odpisów amortyzacyjnych od samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością. Jednocześnie w przypadku wartości niematerialnych i prawnych w postaci kosztów prac rozwojowych, zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika, do kosztów kwalifikowanych ustawodawca zaliczył:

- odpisy amortyzacyjne dokonywane od wskazanej wartości niematerialnej i prawnej jedynie w takiej proporcji, w jakiej w jej wartości początkowej pozostają koszty pracy, nabycia materiałów, surowców, sprzętu, koszty wykonania ekspertyz, badań i opinii, jak również koszty odpłatnego korzystania z aparatury lub nabycia usługi wykorzystania aparatury (art. 18d ust. 2a);
- koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, koszty badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek, uzyskanych od podmiotów spoza systemu szkolnictwa wyższego i nauki na warunkach rynkowych i wykorzystywanych wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej (art.18d ust. 3a pkt 2).

Na marginesie warto dodać, że wspomniane wyżej ograniczenia w zaliczaniu do kosztów kwalifikowanych nie mają zastosowania do podatników posiadających status centrum badawczo-rozwojowego, o którym mowa w art. 17 ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej¹⁷. Dla tej grupy podmiotów zostały przewidziane

¹⁷ Zgodnie z art. 17 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. 2021 poz. 706) status centrum badawczo-rozwojowego może uzyskać przedsiębiorca prowadzący badania lub prace rozwojowe, z wyłączeniem instytutu badawczego, Centrum Łukasiewicz i instytutu działającego w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicz, jeżeli stosuje przepisy o rachunkowości, nie zalega z zapłatą podatków oraz składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne a jego przychody netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy wyniosły co najmniej:

a) 5 000 000 zł oraz którego przychody netto ze sprzedaży wytworzonych przez siebie usług badawczo-rozwojowych

odrębne zasady uregulowane w art.18d ust. 3a oraz art. 18d ust. 3i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z ogólną zasadą kwota odliczenia kosztów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową nie może przekroczyć w roku podatkowym kwoty dochodu uzyskanej przez podatnika z tytułu pozarolniczej działalności gospodarczej. Powyższe oznacza zatem, że ulga B+R podlega limitowaniu. Kwota podlegająca odliczeniu nie może przekroczyć 100% lub 150 % kosztów kwalifikowanych w zależności od statusu podatnika. I tak, jeżeli podatnik mający status centrum badawczo-rozwojowego (CBR) jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy Prawo przedsiębiorców¹⁸ – kwota odliczenia wynosi 200% kosztów kwalifikowanych. W przypadku podatników posiadających status CBR – kwota odliczenia wynosi 200% kosztów, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 1–4a i ust. 2a–3a oraz 100% kosztów, o których mowa w art. 18d ust. 2 pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Pozostała grupa podatników może odliczyć 100% kosztów kwalifikowanych wymienionych w ust. 2 pkt 2–5, ust. 2a i 3 oraz 200% kosztów wymienionych w ust. 2 pkt 1 i 1a.

Mimo że ulga na działalność badawczo-rozwojową obowiązuje od 2016 r. i wykształciło się już orzecznictwo sądów administracyjnych w tym zakresie, nadal stanowiąca interpretacyjne organów podatkowych zawierają wiodące wskazówki odnośnie dopuszczalności uznania określonego rodzaju działalności za spełniającą przesłanki badawczo-rozwojowej.

Poniżej, dla przykładu, zostały przywołane interpretacje podatkowe, w których organ kwalifikuje poszczególne działania jako spełniające warunki przyznania ulgi B+R.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 listopada 2019 r. (nr sprawy: 0111-KDIB1-3.4010.404.2019.PC)

„Jako prace badawczo rozwojowe uprawniające do ulgi B+R można traktować tworzenie innowacyjnych i kompleksowych rozwiązań w dziedzinie IT, mających na celu zastosowanie w systemie logistyczno-sprzedazowym podatnika, a także realizację autorskich rozwojowych projektów, które są pochodną obserwacji wewnętrznych procesów, analizy kluczowych wskaźników efektywności, pracy z mapami procesów, analizy pozytywnych danych, wiedzy technicznej, jak również wniosków z przeprowadzanej analizy rynku oraz sygnałów od klientów”.

klasyfikowanych do usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych, w rozumieniu przepisów w sprawie polskiej klasyfikacji wyrobów i usług lub praw własności przemysłowej, stanowią co najmniej 20% przychodów netto albo

b) 2 500 000 zł i są niższe niż 5 000 000 zł oraz którego przychody netto ze sprzedaży wytworzonych przez siebie usług badawczo-rozwojowych klasyfikowanych do usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych, w rozumieniu przepisów w sprawie polskiej klasyfikacji wyrobów i usług lub praw własności przemysłowej, stanowią co najmniej 70% przychodów netto.

¹⁸ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. 2021 poz. 162 z późn. zm.).

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 października 2019 r. (nr sprawy: 0111-KDIB1-3.4010.349.2019.2.IZ)

„Uldze B+R podlegają działania podejmowane w celu zmodyfikowania procesu technologicznego w celu obniżenia kosztów poprzez zmniejszenie strat technologicznych w Spółce zajmującej się wykonywaniem usług w zakresie specjalistycznych wyrobów szklanych dla przemysłu”.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 października 2019 r. (nr sprawy: 0111-KDIB1-3.4010.343.2019.2.BM)

„Za koszty kwalifikowane należy uznać wydatki poniesione na nabycie surowców i materiałów (...) zużywanych do wytworzenia prototypów maszyn, narzędzi, elementów składowych systemów złożonych, jeżeli bez przedmiotowych materiałów i surowców niemożliwe będzie wytworzenie tego typu innowacji technologicznych. Skoro bez tych materiałów i surowców niemożliwe byłoby zrealizowanie konkretnego projektu, to należy uznać, że zachodzi bezpośredni związek pomiędzy wydatkami ponoszonymi w związku z nabyciem i eksploatacją przedmiotowych materiałów i surowców a działalnością badawczo-rozwojową”.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 października 2019 r. (nr sprawy: 0113-KDIPT2-1.4011.339.2019.2.MD)

„Uldze B+R podlegają działania badawczo-rozwojowe polegające m.in. na wprowadzaniu innowacji produktowych oraz poszukiwaniu nowych, nieszablonowych form dystrybucji”.

4.3. Wnioski

Właściwa interpretacja i stosowanie przepisów podatkowych to podstawy prowadzenia skutecznej działalności, niezależnie od statusu prawnego danego podmiotu oraz formy i przedmiotu prowadzonych przedsięwzięć gospodarczych, naukowych czy też badawczo-rozwojowych. Zagadnienia omawiane w niniejszym rozdziale nie wyczerpują oczywiście całości problemów związanych z rozliczeniem VAT w projektach finansowanych ze środków budżetu państwa, jak również nie wyjaśniają wszystkich kwestii związanych z kosztami kwalifikowanymi oraz działaniami podlegającymi uldze B+R. W związku z tym, że stany faktyczne w każdej sprawie, mimo podobieństw, są zazwyczaj choćby minimalnie różne, trudno znaleźć uniwersalne rozwiązanie ogółu problemów podatkowych. Dlatego też autorka skupiła się na zagadnieniach najczęściej poruszanych przez konsorcjantów w polemikach z organami podatkowymi oraz w skargach kierowanych do sądów administracyjnych. Wskazała także rozwiązania dotyczące właściwych

i korzystnych sposobów rozliczania podatku VAT w projektach finansowanych przez NCBR w drodze dotacji.

W związku ze znacznym udziałem konsorcjów w projektach finansowanych z dotacji celowej, w tej części publikacji wskazano na brak przepisów krajowych, które ustanawiałyby konsorcjum jako podatnika VAT. W związku z brakiem takiej podmiotowości podatkowej członkowie konsorcjum realizujący umowę z NCBR pozostają odrębnymi podatnikami tego podatku i rozliczają się zgodnie z ogólnymi regułami ustawy o VAT. Analizując dotacje przeznaczone na realizację projektów, autorka uznała, że otrzymanie dotacji przez konsorcjum nie jest odrębną czynnością opodatkowaną, gdyż dotacja podlega opodatkowaniu jako składnik ceny czynności i w tym zakresie istotne znaczenie ma stwierdzenie bezpośredniego wpływu dotacji na cenę świadczonej usługi lub dostawy przez otrzymującego dotację. Taki wniosek uzasadnia wykładnia zarówno art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, jak i postanowień art. 73 dyrektywy 2006/112. Zgodnie z przywołanym aktem UE w odniesieniu do dostaw towarów i świadczenia usług innych niż te wymienione w art. 74–77 podstawa opodatkowania obejmuje wszystko, co stanowi zapłatę otrzymaną lub którą dostawca lub usługodawca otrzyma w zamian za dostawę towarów lub świadczenie usług, od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takiej dostawy lub świadczenia. Mając zatem na uwadze przepisy krajowe oraz regulacje UE, autorka sformułowała tezę, że jeżeli w związku z konkretną dostawą towarów lub świadczeniem usług podatnik otrzymuje dofinansowanie w postaci dotacji czy subwencji, które jest dopłatą do ceny towaru lub usługi, wówczas tego rodzaju dofinansowanie stanowi, obok ceny, uzupełniający element podstawy opodatkowania z tytułu danej dostawy lub świadczenia.

W tej części publikacji wskazano również na zasadę przeznaczania środków z dotacji wyłącznie na cele projektowe. Autorka zwróciła uwagę na to, że w momencie realizacji projektu podstawowym celem nie jest zazwyczaj komercjalizacja wyników badań. Nie wyklucza to oczywiście przypadków wykorzystania efektów badań do wykonywania czynności opodatkowanych VAT, choć najczęściej rozwiązania wypracowane w projekcie służą realizacji zadań publicznych. Efekty projektu mogą być popularyzowane m.in. poprzez przygotowanie publikacji w czasopiśmie naukowych czy też prezentację rezultatów na konferencjach naukowych, krajowych i międzynarodowych. W takich przypadkach osiągnięty cel badawczy nie będzie miał charakteru komercyjnego, a przyznana dotacja będzie jedynie zwrotem poniesionych kosztów, a nie dopłatą do ceny świadczonych usług (dotacja o charakterze zakupowym). W przypadku finansowania projektu w tej formie nie wystąpi obrót w rozumieniu art. 29a ust. 1 ustawy o VAT. Tym samym finansowanie nie będzie podlegało opodatkowaniu, gdyż nie wystąpi czynność wymieniona w art. 5 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy.

Kolejną kwestią poddaną analizie naukowej były skutki podatkowe zapisów umów pomiędzy NCBR a konsorcjami naukowymi dotyczące przeniesienia praw majątkowych

na Skarb Państwa. Zdaniem autorki nieodpłatne przeniesienie na Skarb Państwa praw do elementów autorskich i innych wartości niematerialnych (jeżeli takie powstaną) nie stanowi ani odpłatnej dostawy towarów, ani odpłatnego świadczenia usług podlegających opodatkowaniu VAT. Umowy zawierane z NCBR wprost wskazują, że przyszłe przeniesienie praw do wartości niematerialnych na rzecz Skarbu Państwa nastąpi nieodpłatnie, dlatego też potencjalne przeniesienie na Skarb Państwa praw do wartości niematerialnych nie może zostać uznane za odpłatne świadczenie usług w rozumieniu art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT. Zdaniem autorki umieszczenie w umowie z NCBR przepisu mówiącego o przeniesieniu autorskich praw majątkowych nie oznacza uznania przeniesienia praw za świadczenie nieodpłatne, które może zostać zrównane ze świadczeniem odpłatnym na podstawie art. 8 ust. 2 ustawy o VAT.

Po dokonaniu wykładni przepisów materialnego prawa podatkowego, w szczególności art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, jak również po przeanalizowaniu orzecznictwa sądów administracyjnych autorka przedstawiła swoje stanowisko w przedmiocie skorzystania przez konsorcjum z możliwości odliczenia podatku naliczonego zawartego w cenie towarów i usług, które zostały wykorzystane do realizacji projektu. W rozdziale czwartym wskazano na różne możliwości kształtowania się prawa do odliczenia, w zależności od modelu komercjalizacji przyjętego przez konsorcjum. Dla przykładu, lider konsorcjum może dokonać komercjalizacji, dzieląc się zyskiem z pozostałymi członkami lub też może przejąć od członków konsorcjum prawa do wyników badań i dokonać ich komercjalizacji. A zatem, w ocenie autorki, to przyjęty wariant działania i sposób komercjalizacji będzie determinował sposób rozliczenia VAT w projektach finansowanych w drodze dotacji celowej.

Omawiając ulgę B+R, podkreślono szczególne znaczenie, jakie dla rozwoju gospodarczego i cywilizacyjnego kraju ma współpraca biznesu i świata nauki, i jak istotne jest wsparcie państwa dla przedsiębiorców prowadzących działalność badawczą i rozwojową. W rozdziale czwartym dokonano wykładni kluczowych przepisów w tym zakresie, w tym m.in. ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy Prawo przedsiębiorców, ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej czy też przepisów ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Interpretacja przepisów oraz analiza interpretacji podatkowych dowodzi, zdaniem autorki, że prawo do skorzystania z ulgi B+R nie jest uzależnione od wielkości przedsiębiorstwa, branży czy też sposobu wykorzystania wyników prac badawczo-rozwojowych. W tej części publikacji autorka zwraca uwagę, że ta swego rodzaju „otwartość” ulgi nie powinna jednak wpłynąć na zachowanie staranności w relacjach z organami podatkowymi. Tylko prawidłowa identyfikacja kosztów związanych z działalnością oraz ich właściwe zaewidencjonowanie gwarantuje podatnikowi prawidłowe skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej. Dlatego też, w celu uniknięcia ewentualnych nieprawidłowości w stosowaniu ulgi, autorka proponuje, aby w każdym przypadku

weryfikować, czy dana sfera aktywności podatnika nosi znamiona działalności badawczo-rozwojowej – bo jak wskazuje praktyka orzecznicza, rozpoznanie kosztów kwalifikowanych nie jest procesem zakończonym jednoznacznym rezultatem.

Jednocześnie warto w tym miejscu zaznaczyć, że mimo kilkuletniego okresu funkcjonowania ulgi B+R, nadal trwają dyskusje nad zwiększeniem jej wpływu na kreowanie polityki innowacyjnej. W trakcie debaty nad problemem finansowania nauki w Polsce, jaką przeprowadziła w listopadzie 2021 r. Rada Główna Nauki i Szkolnictwa Wyższego, ustalono, że Polska wydaje rocznie na B+R tylko 127 euro na jednego mieszkańca, przy średniej unijnej 657 euro (np. Austria lub Dania wydają nawet 1270 euro). Taki poziom finansowania ogranicza rozwój naszego kraju. Ponadto doświadczenia innych państw wskazują, że przedsiębiorcy są skłonni w większym stopniu angażować własne środki na B+R wtedy, gdy wydatki państwa na ten cel przekroczą 1% budżetu. Dlatego też, podziеляjąc pogląd prof. Leszka Rafalskiego, Przewodniczącego Rady Głównej Instytutów Badawczych w kadencji 2019–2022, należy stwierdzić, że zwiększenie naszej skuteczności w opracowanie i wdrażanie polskich rozwiązań konkurencyjnych na rynku międzynarodowym jest powiązane z koniecznością znaczącego wzrostu środków budżetowych na B+R i odpowiednich mechanizmów wsparcia dla przedsiębiorstw¹⁹. Odrębną kwestią pozostaje sposób finansowania, znaczenie oraz działalność instytutów badawczych – te zagadnienia zostały szczegółowo przeanalizowane w rozdziale pierwszym.

¹⁹ Rozmowa z prof. dr hab. inż. Leszkiem Rafalskim, Przewodniczącym Rady Głównej Instytutów Badawczych, z dnia 21 lutego 2022 r., <https://infrablog.pl/2022/02/21/rada-glowna-instytutow-badawczych-wspiera-rozwoj-gospodarczy-i-bezpieczenstwo-kraju/> [dostęp: 10.05.2022].

ZAKOŃCZENIE

Właściwa interpretacja oraz stosowanie przepisów krajowych i regulacji unijnych są podstawą prowadzenia skutecznej działalności, niezależnie od statusu prawnego danego podmiotu oraz formy i przedmiotu prowadzonych przedsięwzięć gospodarczych, naukowych czy też badawczo-rozwojowych.

W niniejszej publikacji zostały omówione wybrane zagadnienia związane z funkcjonowaniem instytutów badawczych, w tym również ich aktywności prowadzonej w ramach konsorcjów. W procesie badawczym przeanalizowano te kwestie, które wiążą się bezpośrednio z działalnością ukierunkowaną na realizację projektów badawczych i prac rozwojowych. Dlatego też w poszczególnych rozdziałach skupiono się przede wszystkim na podstawach prawnych funkcjonowania instytutów, ich statusie prawnym, rodzajach działalności, zasadach ubiegania się o środki z budżetu państwa oraz regułach dotyczących rozliczania podatku od towarów i usług. Kwestie związane z podatkiem VAT w projektach, kosztami kwalifikowanymi oraz działaniami podlegającymi uldze B+R są złożone i wielowątkowe. Autorka skoncentrowała się na zagadnieniach najczęściej poruszanych przez instytuty badawcze w polemikach z organami podatkowymi oraz w skargach kierowanych do sądów administracyjnych. Wskazała również rozwiązania dotyczące właściwych i korzystnych sposobów rozliczania podatku VAT w projektach finansowanych przez NCBR w drodze dotacji.

We wstępie pracy zaprezentowano wybrane zagadnienia badawcze oraz poruszono najważniejsze kwestie, które stały się przedmiotem rozważań w poszczególnych rozdziałach książki. Podsumowując zatem niniejszą publikację, zasadne jest przywołanie najważniejszych tez pracy oraz wyników analiz prawnopodatkowych aspektów działalności instytutów badawczych, sformułowanych przez autorkę na gruncie nauki i praktyki.

Istotny udział badań naukowych i prac rozwojowych w kształtowaniu nowoczesnego społeczeństwa i gospodarki stał się przyczynkiem do podjęcia badań nad działalnością instytutów badawczych, których aktywność wpisuje się w strategię rozwoju innowacyjnego państwa. Jako efekt prac badawczych sformułowano m.in. tezę o wciąż zbyt niskim wkładzie instytutów w rozwój innowacyjności. Zmiana tego stanu rzeczy wymaga

– zdaniem autorki – usunięcia barier systemowych i zintensyfikowania działań państwa w obszarze finansowania nauki. W pracy wykorzystano unijny ranking innowacyjności i krajowe programy strategiczne, proponując jednocześnie rozwiązania w tym zakresie.

W publikacji omówiono status prawny instytutów badawczych, rodzaje prowadzonej działalności, gospodarkę finansową oraz skutki prawne wyłączenia instytutów z sektora finansów publicznych. W drodze wykładni obowiązujących przepisów sformułowano wnioski, że usunięcie instytutów z katalogu podmiotów sektora finansów publicznych z jednej strony pobudziło rozwój samodzielności tych jednostek, natomiast nie wpłynęło na ich status jako „zamawiającego” w rozumieniu ustawy Prawo zamówień publicznych.

W wyniku kolejnych badań obszarem zainteresowania została objęta działalność Narodowego Centrum Badań i Rozwoju, który zajmuje w kraju priorytetowe miejsce w finansowaniu działalności naukowej i badawczo-rozwojowej. Autorka poddała procesowi badawczemu zasady finansowania zadań – ze szczególnym uwzględnieniem projektów realizowanych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa. W pracy przedstawiono cele programów, wymogi formalne konkursów oraz główne założenia prac naukowych i badawczo-rozwojowych, finansowanych z budżetu państwa. Została także omówiona instytucja dotacji oraz tryb jej udzielania, rozliczania i wydatkowania. Analizy przeprowadzone na gruncie przepisów finansowych oraz ustawy o NCBR pozwoliły na postawienie tezy co do uznania Centrum zarówno za dysponenta środków budżetowych, jak i za organ administracji publicznej w rozumieniu funkcjonalnym. Dokonując wykładni ustawy o finansach publicznych oraz ustawy Ordynacja podatkowa, autorka zaproponowała, aby zwrot dotacji przyznanych na finansowanie projektów oraz zwrot nadpłaty niepodatkowych należności o charakterze publicznoprawnym następował na podstawie ww. ustaw. Jednocześnie przedstawiono argumenty przemawiające za przyznaniem decyzji o finansowaniu statusu decyzji administracyjnej.

Uwzględniając znaczenie zagadnień podatkowych w rozliczaniu dotacji na realizację projektów w obszarze bezpieczeństwa i obronności, autorka omówiła skutki podatkowe związane z brakiem podmiotowości konsorcjum jako podatnika VAT oraz szczegółowo scharakteryzowała zasady rozliczania podatku VAT w projektach realizowanych z udziałem instytutów badawczych. Zaproponowano także rozwiązania podatkowe, które w postaci ulgi B+R zostały skierowane przez ustawodawcę do przedsiębiorców zajmujących się badaniami i pracami rozwojowymi. W pracy przedstawiono zarówno obowiązujące regulacje prawne, jak też wskazano na rozwiązania, które pozwolą w przyszłości uniknąć nieprawidłowości w stosowaniu ulgi badawczo-rozwojowej.

Niniejsza publikacja stanowi podsumowanie wieloletnich badań naukowych prowadzonych przez autorkę, jak też praktyki sądowno-administracyjnej dotyczącej szeroko rozumianego funkcjonowania instytutów badawczych. Omówienie w pracy wybranych aspektów działalności instytutów było zabiegiem celowym, mającym nie tylko podkreślić wpływ tych jednostek na rozwój cywilizacyjny kraju, ale przede wszystkim przybliżyć

Zakończenie

problemy i wyzwania, przed którymi stoją instytuty badawcze. Przedstawione wnioski i tezy zostały sformułowane na podstawie badań własnych autorki oraz udziału w projektach badawczych oraz w postępowaniach przed Trybunałem Konstytucyjnym, sądami cywilnymi i administracyjnymi w sprawach dotyczących m.in. rozliczania projektów finansowanych z budżetu państwa.

BIBLIOGRAFIA

PUBLIKACJE

- Bartosiewicz A., *VAT. Komentarz*, wyd. X, Wolters Kluwer 2016.
- Chojna-Duch E., *Struktura dotacji budżetowej – studium teoretycznoprawne*, Warszawa 1988.
- Cilak M., *Instytuty badawcze jako forma działalności naukowej i gospodarczej państwa – problematyka pozycji i formy prawnej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2015 nr 4(3).
- Dytko J., *Decyzja administracyjna jako forma sprawowania nadzoru nad uchwałami organów stanowiących instytutu badawczego*; „Studia Prawnicze KUL” 2018, 73(1).
- Glen A., *Pojmowanie wyzwań, zagrożeń i ryzyka w bezpieczeństwie państwa*, BITP Vol. 49 ISSUE 1, 2018, pp. 50–59, <https://doi.org/10.12845/bitp.49.1.2018.4>.
- Kamiński A., *Dotacje z funduszy UE a VAT*, „Przegląd Podatkowy” 2005, 4, 31–35.
- Malinowska-Misiąg E., Misiąg W., *Finanse publiczne w Polsce*, Warszawa 2007.
- Ofiarski Z. (red.), *Ustawa o finansach publicznych. Komentarz*, Wolters Kluwer 2019.
- Sojkin B., *Zarządzanie produktem w usługach badawczych*, w: *Marketing instytucji naukowych i badawczych*, Prace Instytutu Lotnictwa nr 208, Wydawnictwa Naukowe Instytutu Lotnictwa, Warszawa 2010.
- Walasik M., *System działań upowszechniania innowacyjnych rozwiązań technologicznych zaimplementowany w instytucie naukowo-badawczym*, „Marketing i Rynek” 2014 nr 3.
- Wyszomirska-Łapczyńska M., *Zadania pisemne. Egzamin na doradcę podatkowego*, C.H. Beck Warszawa 2002.
- Wyszomirska M., *Kwestie podatkowoprawne związane z realizacją projektów badawczo-rozwojowych w obszarze Bezpieczeństwo i Obronność*, „Safty & Fire Technology”, Vol. 58 Issue 2, 2021, pp. 23–36, <https://doi.org/10.12845/sft.58.2.2021.2>.
- Wyszomirska-Łapczyńska M., *Pisma urzędowe i pisma procesowe w sprawach podatkowych*, C.H.BECK Warszawa 2019.
- Wyszomirska-Łapczyńska M., *Podatkowe wzory pism. Komentarz do ordynacji podatkowej*, C.H. Beck Warszawa 2009.
- Wyszomirska-Łapczyńska M., *Zarys odpowiedzialności członków rodziny podatnika w PRL*, w: *Pro bono Reipublicae*; Księga jubileuszowa Profesora Michała Pietrzaka, LexisNexis Warszawa 2009.
- Wyszomirska-Łapczyńska M., *Zaskarżenie decyzji podatkowej*, C.H. Beck Warszawa 2014.
- Wyszomirska-Łapczyńska M., *Zobowiązania podatkowe*, C.H. Beck Warszawa 2002.
- Zboina J., *Badania i wdrożenia. Interdyscyplinarność badań bezpieczeństwa*, CNBOP-PIB, Józefów 2020.

Bibliografia

Zboina J., *Bezpieczeństwo Pożarowe*, CNBOP-PIB, Józefów 2018.

Ziemia J., *Przeprowadzanie dowodu z opinii instytutu naukowego lub naukowo-badawczego w procesie cywilnym – wybrane zagadnienia*, „Radca Prawny” 2005, z. 1.

AKTY PRAWNE

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/81/WE z dnia 13 lipca 2009 r. w sprawie koordynacji procedur udzielania niektórych zamówień na roboty budowlane, dostawy i usługi przez instytucje lub podmioty zamawiające w dziedzinach obronności i bezpieczeństwa i zmieniająca dyrektywy 2004/17/WE i 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 216 z 20.08.2009, str. 76, z późn. zm.).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/24/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie zamówień publicznych, uchylająca dyrektywę 2004/18/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.03.2014, str. 65, z późn. zm.).

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/25/UE z dnia 26 lutego 2014 r. w sprawie udzielania zamówień przez podmioty działające w sektorach gospodarki wodnej, energetyki, transportu i usług pocztowych, uchylająca dyrektywę 2004/17/WE (Dz. Urz. UE L 94 z 28.03.2014, str. 243, z późn. zm.).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 1303/2013 z dnia 17 grudnia 2013 r. ustanawiające wspólne przepisy dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności, Europejskiego Funduszu Rolnego na rzecz Rozwoju Obszarów Wiejskich oraz Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego oraz ustanawiające przepisy ogólne dotyczące Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego, Europejskiego Funduszu Społecznego, Funduszu Spójności i Europejskiego Funduszu Morskiego i Rybackiego, uchylające rozporządzenie Rady (WE) nr 1083/2006 (Dz. Urz. UE L 347 z 20.12.2013, str. 320, z późn. zm.).

Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) nr 966/2012 z dnia 25 października 2012 r. w sprawie zasad finansowych mających zastosowanie do budżetu ogólnego Unii oraz uchylające rozporządzenie Rady (WE, Euratom) nr 1605/2002 (Dz. Urz. UE L 298 z 26.10.2012, str. 1, z późn. zm.).

Rozporządzenie Komisji Europejskiej (UE) NR 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy de minimis (Dz. Urz. UE L 352/1 z 24.12.2013 r.).

Ustawa z dnia 8 stycznia 1951 r. o tworzeniu instytutów naukowo-badawczych dla potrzeb gospodarki narodowej (Dz.U. 1951 Nr 5, poz. 38).

Ustawa z dnia 17 lutego 1961 r. o instytutach naukowo-badawczych (Dz.U. 1961 Nr 12, poz. 60 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. 1985 Nr 36, poz. 170; Dz.U. 2008 Nr 159, poz. 993 z późn. zm.).

Ustawa z dnia 21 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2021 poz. 1128 z późn. zm.).

Bibliografia

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2021 poz. 1800 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 4 marca 1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (Dz.U. 2021 poz. 746 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 26 października 2000 r. o zmianie ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. 2000 Nr 103, poz. 1100).
- Ustawa z dnia 28 lutego 2003 r. Prawo upadłościowe (Dz.U. 2020 poz. 1228 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. 2021 poz. 685 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz.U. 2021 poz. 743 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz.U. 2020 poz. 95 i 695).
- Ustawa z dnia 5 lipca 2007 r. o zmianie ustawy o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. 2007 Nr 134, poz. 934).
- Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. 2021 poz. 706).
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz.U. 2021 poz. 305 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 11 września 2019 r. Prawo zamówień publicznych (Dz.U. 2021 poz. 1129 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz.U. 2022 poz. 498).
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju (Dz.U. 2020 poz. 1861 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz.U. 2019 poz. 742).
- Ustawa z dnia 15 lipca 2011 r. o kontroli w administracji rządowej (Dz.U. 2020 poz. 224).
- Ustawa z dnia 16 grudnia 2016 r. o zasadach zarządzania mieniem państwowym (Dz.U. 2021 poz. 1933).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2017 r. o zmianie ustawy o zasadach finansowania nauki oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2017 poz. 1556).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców (Dz.U. 2021 poz. 162 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. 2022 poz. 574 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 21 lutego 2019 r. o Sieci Badawczej Łukasiewicz (Dz. U. 2020 poz. 2098).
- Ustawa z dnia 9 lutego 2022 r. o zmianie ustawy Kodeks spółek handlowych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2022 poz. 807).
- Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 22 lutego 2019 r. w sprawie ewaluacji jakości działalności naukowej (Dz.U. 2019 poz. 392).

Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 14 marca 2019 r. w sprawie przyznawania, rozliczania i przekazywania środków finansowych na realizację inwestycji związanych z kształceniem oraz działalnością naukową (Dz.U. 2020 poz. 1956).

Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 9 września 2019 r. w sprawie sposobu podziału środków finansowych na utrzymanie i rozwój potencjału dydaktycznego oraz potencjału badawczego znajdujących się w dyspozycji ministra właściwego do spraw szkolnictwa wyższego i nauki oraz na zadania związane z utrzymaniem powietrznych statków szkolnych i specjalistycznych ośrodków szkoleniowych kadr powietrznych (Dz.U. 2022 poz. 305).

Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 28 sierpnia 2020 r. w sprawie zadań Narodowego Centrum Badań i Rozwoju związanych z realizacją badań naukowych lub prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa (Dz.U. 2020 poz. 1495).

Dekret Rady Ministrów z dnia 25 października 1948 r. o tworzeniu Głównych Instytutów Naukowo-Badawczych Przemysłu (Dz.U. 1948 Nr 50, poz. 388).

Dekret Rady Ministrów z dnia 28 października 1947 r. o organizacji nauki i szkolnictwa wyższego (Dz.U. 1947 Nr 66, poz. 415 z późn. zm.).

Uchwała Nr 8 Rady Ministrów z dnia 14 lutego 2017 r. w sprawie przyjęcia Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.), M.P. poz. 260.

Obwieszczenie Nr 194 Przewodniczącego Komitetu Badań Naukowych z dnia 10 maja 1991 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych.

ORZECZNICTWO SĄDÓW

Wyrok SN z 24.6.1981 r. (sygn. akt IV CR 215/81); OSP Nr 7/1982, poz. 121.

Wyrok SN z 15.11.2000 r. (sygn. akt II UKN 757/99); OSNP Nr 11/2002, poz. 271.

Wyrok SN z 19 grudnia 2006 r. (sygn. akt V CSK 360/06; niepubl.).

Wyrok SN z dnia 21 sierpnia 2008 r. (sygn. akt IV CSK 168/08; niepubl.).

Wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2010 r. (sygn. akt II FSK 1941/08).

Wyrok NSA z dnia 2 października 2012 r. (sygn. akt II GSK 1373/11); <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok WSA z dnia 14 lutego 2013 r. (sygn. akt V SA/Wa 2469/12; niepubl.).

Wyrok WSA z dnia 7 marca 2013 r. (sygn. akt V SA/Wa 868/12); <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2013 r. (sygn. akt II GSK 846/13); <http://www.orzeczenia-nsa.pl>.

Wyrok WSA z dnia 25 kwietnia 2013 r. (sygn. akt V SA/Wa 875/13; niepubl.).

Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2014 r. (sygn. akt II GSK 1075/13); <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok WSA z dnia 21 listopada 2014 r. (sygn. akt V SA/Wa 1319/14); <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok WSA z dnia 8 grudnia 2014 r. (sygn. akt V SA/Wa 1768/14); <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

Wyrok SN z dnia 10 września 2015 r. (sygn. akt II CSK 630/14; niepubl.).

Bibliografia

- Wyrok SA w Warszawie z dnia 4 marca 2016 r. (sygn. akt VI ACa 83/16; niepubl.).
- Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2016 r. (sygn. akt II GSK 402/15); <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.
- Wyrok NSA z dnia 30 czerwca 2016 r. (sygn. akt II GSK 479/15); <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.
- Wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2017 r. (sygn. akt I SA/Kr 1316/16, Legalis).
- Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017 r. (sygn. akt II FSK 3829/14, Legalis).
- Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2017 r. (sygn. akt II FSK 3842/14, Legalis).
- Wyrok WSA z dnia 7 lutego 2017 r. (sygn. akt I SA/Po 952/16, Legalis).
- Wyrok WSA z dnia 28 czerwca 2017 r. (sygn. akt I SA/Kr 252/17; niepubl.).
- Wyrok WSA z dnia 24 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Po 1052/17, Legalis).
- Wyrok WSA z dnia 22 marca 2018 r. (sygn. akt VIII SA/Wa 150/18; niepubl.).
- Wyrok NSA z dnia 1 października 2018 r. (sygn. I FSK 294/15); Baza Orzeczeń NSA.
- Wyrok WSA z dnia 29 sierpnia 2019 r., sygn. akt I SA/Kr 351/19; LEX 2717840).
- Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2019 r. (sygn. akt I GSK 58/19; LEX nr 2678880)
- Wyrok WSA z dnia 15 kwietnia 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 2340/18; niepubl.).
- Wyrok WSA z dnia 15 kwietnia 2019 r. (sygn. akt III SA/Wa 2340/18; niepubl.).
- Wyrok SO w Olsztynie z dnia 18 lutego 2020 r. (sygn. akt I C 506/18); Portal Orzeczeń Sądu Okręgowego w Olsztynie.
- Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2020 r. (sygn. akt I FSK 74/18); Baza Orzeczeń NSA.
- Wyrok WSA z dnia 21 sierpnia 2020 r. (sygn. akt III SA/Wa 2701/19; niepubl.).
- Wyrok WSA z dnia 30 marca 2021 r. (sygn. akt III SA/Wa 1552/20; niepubl.).
- Wyrok SO w Olsztynie z dnia 12 maja 2021 r. (sygn. akt I C 135/18); Portal Orzeczeń Sądu Okręgowego w Olsztynie.
- Postanowienie SN z 28.11.2000 r. (sygn. akt I CKN 962/98; niepubl.).

INTERPRETACJE PODATKOWE

- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 lipca 2018 r. nr 0114-KDIP4.4012.240.2018.2.AS.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 czerwca 2020 r. nr 0114-KDIP4-1.4012.191.2020.1.MK.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 4 października 2019 r. (nr sprawy: 0113-KDIPT2-1.4011.339.2019.2.MD).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 października 2019 r. (nr sprawy: 0111-KDIB1-3.4010.349.2019.2.IZ).
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 29 października 2019 r. (nr sprawy: 0111-KDIB1-3.4010.343.2019.2.BM).

Bibliografia

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 31 października 2019 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nr 0114-KDIP4.4012.502.2019.2.BS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 5 listopada 2019 r. (nr sprawy: 0111-KDIB1-3.4010.404.2019.PC).

DOKUMENTY W ZASOBACH INTERNETOWYCH

Sejm RP; druk nr 1629, <http://orka.sejm.gov.pl>, [dostęp:10.05.2022].

Rozmowa z prof. dr hab. inż. Leszkiem Rafalskim – Przewodniczącym Rady Głównej Instytutów Badawczych z dnia 21 lutego 2022 r., <https://infrablog.pl> [dostęp: 15.05.2022].

Raport z rekomendacjami dotyczącymi otwierania danych będących w posiadaniu instytutów badawczych, <https://dane.gov.pl> › raport instytuty badawcze [dostęp: 15.05.2022].

https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/QANDA_20_1150 [dostęp:10.05.2022].

Informacja Najwyższej Izby Kontroli o wynikach kontroli dotyczącej gospodarki finansowej instytutów badawczych; tekst raportu na stronie RGIB: <http://rigb.org.pl>[dostęp:10.05.2022].

Sprawozdanie z działalności NCBR za 2020 rok, <https://www.gov.pl/web/ncbr/raport-roczny-ncbr-2020> [dostęp: 10.05.2022].

Fragm. wywiadu udzielonego przez Dyrektora NCBR w dniu 2 grudnia 2021r., <https://www.money.pl> › Gospodarka › Impact [dostęp: 10.05.2022].

Słownik Języka Polskiego, <https://sjp.pwn.pl>) [dostęp: 12.05.2022].

DR MONIKA WYSZOMIRSKA – doktor nauk prawnych Uniwersytetu Warszawskiego, radca prawny, ekonomista. Specjalizuje się w prawie podatkowym, finansowym, administracyjnym i cywilnym, w tym m.in. w zakresie projektów naukowych i prac rozwojowych oraz dużych projektów informatycznych. Autorka 7 książek o tematyce podatkowej oraz ponad 250 artykułów prasowych poruszających kwestie dotyczące materialnego oraz procesowego prawa podatkowego i administracyjnego. Posiada bogate doświadczenie zarówno w sporządzaniu opinii i analiz prawnych, jak i reprezentowaniu stron przed Wojewódzkim i Naczelnym Sądem Administracyjnym oraz sądami powszechnymi wszystkich instancji. Występuje również przed Trybunałem Konstytucyjnym w sprawach dotyczących dotacji oraz podatków.

prof. dr hab. inż. Leszek Rafalski, Przewodniczący Rady Głównej Instytutów Badawczych w kadencji 2019-2022

[...] Monografia przedstawia i analizuje bardzo ważne problemy dotyczące funkcjonowania instytutów badawczych. Szczególnie istotna jest analiza otoczenia instytutów, np. finansowanie subwencji lub finansowanie projektów z NCBR. Poruszane są ciekawe problemy prawopodatkowe przy realizacji projektów badawczo-rozwojowych przez instytuty badawcze oraz dość skomplikowane zagadnienia przy realizacji projektów B+R przez konsorcja z udziałem instytutów. To będzie bardzo potrzebna publikacja przydatna do wykorzystania przez instytuty badawcze.

dr hab. Krzysztof Szczucki, Prezes Rządowego Centrum Legislacji

[...] Autorka w syntetyczny i interesujący sposób dokonała przeglądu najważniejszych kwestii związanych z prawopodatkowymi aspektami działalności instytutów badawczych, naświetlając je w ujęciu zarówno praktycznym, jak i teoretycznym, w oparciu o własne doświadczenia badawcze oraz o działalność orzeczniczą sądów oraz interpretacje podatkowe organów. Niniejsza publikacja może mieć doniosłe znaczenie dla nauki w dwóch wymiarach. Po pierwsze jako zebranie i podsumowanie rozważań w przedmiotowym zakresie, a po drugie jako drogowskaz, podręcznik lub instrukcja dla badaczy wnoszących o dotacje z NCBR. Na uznanie zasługuje literatura, na podstawie której napisano monografię. Jej podstawę stanowią nie tylko pozycje ściśle związane z dyscypliną nauk prawnych, ale także m.in. nauk o bezpieczeństwie i administracji, co nadaje całej pracy charakter interdyscyplinarny.



ISBN: 978-83-958583-4-5

DOI: 10.17381/2022.2



CNBOP-PIB