

Wyrok z dnia 9 listopada 2001 r.

III RN 18/01

Podatnik nieuprawniony z patentu lub licencji, które miałyby być wdrożone (zastosowane) przy pomocy zakupionej maszyny, nie ma prawa do podwyższonej ulgi inwestycyjnej, o której mowa w § 3 ust. 2a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego (Dz.U. Nr 18, poz. 62 ze zm.), niezależnie od tego czy przedmiotem ochrony patentowej jest proces technologiczny, czy też część urządzenia.

Przewodniczący SSN Andrzej Wasilewski, Sędziowie SN: Jerzy Kwaśniewski, Andrzej Wróbel (sprawozdawca).

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 9 listopada 2001 r. sprawy ze skargi Włodzimierza N. na decyzję Izby Skarbowej w T. z dnia 15 stycznia 1998 r. [...] w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 1994 r., na skutek rewizji nadzwyczajnej Ministra Sprawiedliwości [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 24 maja 2000 r. [...]

o d d a l i ł rewizję nadzwyczajną.

U z a s a d n i e n i e

Izba Skarbowa w T. decyzją z dnia 15 stycznia 1998 r. utrzymała w mocy decyzję inspektora kontroli skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w T. z dnia 10 grudnia 1997 r. w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych należnego od Danuty i Włodzimierza N. za 1994 rok.

Organ podatkowy ustalił, że w dniach od 26 maja do 13 sierpnia 1997 r. inspektor kontroli skarbowej Urzędu Kontroli Skarbowej w T. przeprowadził kontrolę u Włodzimierza N. w zakresie prawidłowości dokonywania odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych w 1994 roku. W wyniku kontroli stwierdzono, iż podatnik zaniżył podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych poprzez za-

wyżenie wielkości odliczenia od dochodu wydatku inwestycyjnego. Inspektor kontroli skarbowej stwierdził, że podatnik na podstawie rachunku z dnia 24 sierpnia 1994 r. dokonał zakupu maszyny odlewniczej z gorącą komorą model DAW 20 S do przerobu wkładów cynku, cyny i aluminium w procesie z gorącą komorą od niemieckiej firmy O.F. GmbH + Co S. [...]. Wartość tego środka trwałego wyniosła łącznie z podatkiem importowym i opłatą manipulacyjną 3.461.511.000 starych złotych. Podatnik w zeznaniu podatkowym za 1994 rok dokonał odliczenia tego wydatku inwestycyjnego w kwocie 3.300.000.000 starych złotych, tj. do wysokości 50 % dochodu w wysokości 6.611.094.380 starych złotych (a nie od dochodu do opodatkowania, który wynosił 6.557.143.005 starych złotych) przyjmując, iż zakupiona maszyna ma służyć wdrożeniu patentu nabytego od niemieckiej firmy. Kontrolujący stwierdził ponadto, iż w celu skorzystania z odliczenia ulgi inwestycyjnej w wysokości 50 % dochodu do opodatkowania podatnik winien spełnić łącznie dwie przesłanki: a) dokonać zakupu środka trwałego, b) wdrożyć dzięki temu środkowi trwałemu patent, licencję czy wynik krajowych prac naukowych i badawczo-rozwojowych.

W ocenie organu podatkowego pierwszy warunek został spełniony przez podatnika, ponieważ zakupiona maszyna mieści się w katalogu środków trwałych objętych ulgą. Dlatego też spełniając tylko ten pierwszy warunek, tj. dokonując zakupu odpowiedniego środka trwałego, podatnik nabył prawo do odliczenia ulgi w wysokości 25 % dochodu do opodatkowania, natomiast brak jest podstaw prawnych do dokonania odliczenia ulgi do wysokości 50 % tego dochodu, bowiem podatnik nie posiada patentu lub licencji, które miały być wdrożone przy pomocy zakupionej maszyny.

Inspektor Kontroli Skarbowej decyzją z dnia 22 sierpnia 1997 r. określił należny podatek dochodowy od osób fizycznych za 1994 rok w kwocie 2.145.237.000 starych złotych, w tym do przypisu 747.315.000 starych złotych.

Włodzimierz N. w odwołaniu od tej decyzji zarzucił błąd w ustaleniach faktycznych poprzez ustalenie podatku dochodowego za 1994 r. na podstawie zeznania podatkowego PIT-31 złożonego w [...] Urzędzie Skarbowym w T. w dniu 20 marca 1995 r., zamiast na podstawie zeznania podatkowego PIT-31 złożonego w tym Urzędzie Skarbowym w dniu 4 kwietnia 1995 r.

W toku postępowania odwoławczego Izba Skarbowa w T. stwierdziła, iż organ pierwszej instancji za podstawę wyliczenia podatku dochodowego za 1994 rok przyjął dochód w kwocie 6.611.094.300 starych złotych wykazany w złożonym przez Da-

nutę i Włodzimierza N. zeznaniu podatkowym w dniu 20 marca 1995 r. Natomiast podatnicy w dniu 4 kwietnia 1995 r. złożyli w Pierwszym Urzędzie Skarbowym w T. korygujące zeznanie podatkowe, w którym wykazali dochód Włodzimierza N. z prowadzonej przez niego działalności gospodarczej w Przedsiębiorstwie Produkcji Handlowej „N.” w T. w kwocie 6.626.656.900 starych złotych, darowiznę - 3.000 starych złotych, składki na ubezpieczenie społeczne podatnika i osób z nim współpracujących - 50.951.300 starych złotych. Z rozliczenia podatku wynikała nadpłata w kwocie 231.216.000 starych złotych.

Po uwzględnieniu korekty zeznania podatkowego inspektor kontroli skarbowej decyzją z dnia 10 grudnia 1997 r. określił podatek dochodowy od osób fizycznych należny od małżonków N. za 1994 rok w kwocie 2.150.484.000 starych złotych.

Podatnik w odwołaniu od tej decyzji zarzucił naruszenie prawa materialnego, tj. § 3 ust. 2a rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego (Dz.U. Nr 18, poz.62 ze zm.) i art.16 ust.4 ustawy z dnia 19 października 1972 r. - o wynalazczości (jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 26, poz. 117) poprzez nieuznanie prawa do zastosowania 50 % ulgi inwestycyjnej, oraz naruszenie przepisów postępowania administracyjnego, tj. art.7, 77 § 1 oraz 107 § 3 KPA. W uzasadnieniu odwołania podatnik podał, iż zakupiona od firmy O.F. maszyna wraz ze zbiornikiem wlewowym chronionym patentem zapewniła wdrożenie nowej technologii odlewania stopów cynku pod ciśnieniem ze zmienną prędkością. Zdaniem podatnika, prawo do odliczenia podwyższonej ulgi inwestycyjnej uzależnione jest od zakupu maszyny związanej z wdrożeniem patentu lub licencji, a nie od wykazania się własnością patentu lub licencji, a tym samym odrębnym dowodem ich zakupu.

Podatnik powołał się na pismo z dnia 18 czerwca 1997 r. jako dowód, iż zbiornik wlewowy chroniony jest patentem europejskim EP [...]. Zdaniem strony, zgodnie z art. 16 ust. 4 prawa wynalazczego, patent lub wynalazek dotyczący sposobu wytwarzania rozciąga się także na wytwory uzyskane bezpośrednio tym sposobem. Zdaniem podatnika celem przepisu § 3 ust.2a powołanego rozporządzenia jest stworzenie preferencji podatkowych dla zakupujących nowe maszyny, a nie nabycie patentu lub licencji. Odwołujący się zarzucił, iż organ pierwszej instancji nie zebrał i nie rozpatrzył całego materiału dowodowego, ponieważ nie ustalił, czy miało miejsce wdrożenie patentu oraz to, iż uzasadnienie prawne decyzji nie wyjaśnia podstawy prawnej

rozstrzygnięcia i w konkluzji zażądał zmiany lub uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania.

Izba Skarbowa w T. decyzją z dnia 15 stycznia 1998 r. utrzymała w mocy powyższą decyzję organu podatkowego pierwszej instancji. W uzasadnieniu podzieliła pogląd, iż wydatek na zakup urządzenia w sierpniu 1994 r. nie stanowił o wdrożeniu patentu lub licencji uprawniającej do zwiększonej ulgi inwestycyjnej.

Włodzimierz N. w skardze na powyższą decyzję Izby Skarbowej w T. zarzucił naruszenie przepisów określonych w odwołaniu od decyzji, powtarzając zawarte w tym odwołaniu argumenty prawne, a ponadto naruszenie art.7, 77 § 1 KPA poprzez zaniechanie przeprowadzenia postępowania dowodowego na okoliczność, czy rozwiązanie chronione patentem EP w sierpniu 1994 r. zapewniało wdrożenie nowej technologii odlewania stopów cynku pod ciśnieniem ze zmienną prędkością, oraz czy patent europejski [...] obejmował technologię, która w dacie zakupu maszyny odlewniczej nie była wdrożona w Polsce. Skarżący podniósł, iż w opracowanej na jego zlecenie ekspertyzie z dnia 11 lutego 1998 r. rzeczoznawcy Instytutu Odlewnictwa w K. stwierdzili: „Przedmiotem tego patentu jest nowy sposób wytwarzania odlewów ciśnieniowych ze stopów cynku o określonej bardzo wysokiej jakości, czyli odlewy produkowane przez pomocy maszyn ciśnieniowych Firmy F. wyposażony w zmodyfikowany układ wtryskowy według wyżej wymienionego patentu, są wytwarzane tym sposobem, który gwarantuje ich jakość”. Zaś we wniosku końcowym ekspertyzy stwierdzono: „rozwiązanie systemu wtryskowego zastosowane w maszynach gorąco komorowych produkowanych przez Firmę F. chronione patentem zapewniało w sierpniu 1994 r. wdrożenie nowej technologii przez przedsiębiorstwo „N.” w T. Patent ten obejmował technologię odlewania ciśnieniowego stopów cynku, która w chwili zakupu maszyny ciśnieniowej z systemem wtryskowym zmodyfikowanym wg tego patentu, tj. w sierpniu 1994 r. nie była jeszcze wdrożona w warunkach produkcyjnych w Polsce”. Zdaniem skarżącego błędne ustalenia faktyczne stanowiły podstawę rażącego naruszenia prawa materialnego, tj. § 3 ust. 2a powołanego rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. poprzez błędną, rozszerzającą wykładnię.

Naczelny Sąd Administracyjny - Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku wyrokiem z dnia 24 maja 2000 r. [...] oddalił skargę. W ocenie Sądu z materiału dowodowego zgromadzonego w niniejszej sprawie wynika, iż Firma O.F. GmbH + Co S. [...] sprzedała Przedsiębiorstwu Produkcyjno-Handlowemu „N.” - Włodzimierz N. w T. maszynę odlewniczą z gorącą komorą model DAW 20 S do przerobu wkładów i cynku, cyny i

aluminium za cenę 222.591 DM według faktury [...] z dnia 24 sierpnia 1994 r. Izba Skarbowa uznała, że na podstawie § 3 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego, dokonanie zakupu tej maszyny uprawnia podatnika do odliczenia od dochodu do opodatkowania w wysokości 6.572.705.600 starych zł kwoty 1.643.176.400 starych złotych, tj. do wysokości 25 % tego dochodu, czyli w ramach zwykłej ulgi inwestycyjnej. Zdaniem Izby Skarbowej brak jest podstaw prawnych do skorzystania przez skarżącego z preferencyjnego odliczenia wydatków inwestycyjnych, tj. do wysokości 50 % dochodu do opodatkowania. Z oceną tą, zdaniem Sądu, należy się zgodzić. W świetle § 3 ust.2a powołanego wyżej rozporządzenia Rady Ministrów, mogą odliczyć od dochodu do opodatkowania wydatki inwestycyjne do wysokości 50 % tego dochodu ci podatnicy, którzy ponieśli wydatki inwestycyjne na zakup i montaż maszyn i urządzeń, o których mowa w § 1 ust.4 pkt 5 lit. a tego rozporządzenia związanych z wdrożeniem licencji, patentów oraz wyników krajowych prac naukowych i badawczo-rozwojowych. Według Sądu użyte w rozporządzeniu pojęcie: „wdrożenie” licencji i patentów jest pojęciem, którego nie używają przepisy Prawa wynalazczego. Definicja słownikowa słowa „wdrożenie” odnosi to pojęcie do słowa „stosowanie”. Przepisy Prawa wynalazczego korzystają z tego sformułowania i nazywają stosowaniem patentu, licencji, wynalazku - wytwarzanie wyrobu posiadającego cechy konstrukcyjne ujęte w zastrzeżeniach patentowych (zob. wyrok Sądu Najwyższego z 16 września 1997 r., I PKN 253/97).

Odnosząc tę definicję do rozpoznawanej sprawy Sąd stwierdził, że czynności związane ze stosowaniem (wdrożeniem) patentu, na którego istnienie powołuje się strona (dotyczącego części składowej zakupionego urządzenia) z całą pewnością nie mogą dotyczyć zakupu gotowego produktu (urządzenia, maszyny) zawierającego jeden element chroniony patentem. Oznacza to, że w tej konkretnej sprawie poniesiony przez skarżącego wydatek na zakup maszyny odlewniczej nie może być wiązany z wdrożeniem patentu czy też licencji. Sąd zważył, że żaden ze złożonych przez skarżącego dokumentów nie potwierdza jego uprawnień do patentu. Transakcję z dnia 24 sierpnia 1994 r. potwierdza bowiem faktura, z której treści nie wynika, że skarżący, poza kupnem maszyny odlewniczej, zakupił równocześnie patent, czy też licencję na to urządzenie. Sąd stwierdził, że na ten aspekt wydatku zwróciły uwagę organy podatkowe odnosząc uprawnienie z § 3 ust.2a rozporządzenia w przedmiotowej sprawie do konieczności legitymowania się prawem do patentu.

W ocenie Izby Skarbowej faktura z 24 sierpnia 1994 r. stanowi dowód sprzedaży maszyny odlewniczej z gorącą komorą model DAW 20 S za kwotę 222.591 DM. W cenie tej mieści się tylko i wyłącznie zapłata za tę maszynę wraz z wyposażeniem i częściami zapasowymi. Brak jest zatem podstaw do twierdzenia, iż w cenie tej zawarta jest również zapłata za patent. Izba Skarbowa uznała więc, że skoro skarżący nie posiada prawa do patentu lub licencji, które miałyby być wdrożone przy pomocy zakupionej maszyny odlewniczej, to nie może skorzystać z podwyższonej ulgi inwestycyjnej, o której mowa w § 3 ust.2a powołanego wyżej rozporządzenia Rady Ministrów. W ocenie Sądu należy także zgodzić się z tym, że bez znaczenia dla zajętego w sprawie stanowiska pozostaje przedstawiona ekspertyza Instytutu Odlewnictwa w K. z dnia 11 lutego 1998 r. na temat wdrożenia w Przedsiębiorstwie Produkcyjno-Handlowym „N.” w T. nowej technologii odlewania stopów cynku z optymalizacją prędkości strumienia ciekłego stopu w oparciu o patent europejski [...], ponieważ jej wnioski nie dotyczą oceny wydatku na zakup przedmiotowego urządzenia, a jedynie dotyczą oceny nowatorskiego charakteru stosowanej przez podatników technologii produkcji elementów odlewniczych. Sąd stwierdził, że nie można zgodzić się z poglądem, jakoby czynności związane ze stosowaniem patentu rozciągały się także na wyroby odlewnicze uzyskiwane przy pomocy zakupionego w sierpniu 1994 r. urządzenia. Tak daleko idąca interpretacja z pewnością nie może znaleźć uzasadnienia w sprawie, sprzeciwiają się jej bowiem tak przepisy rozporządzenia z 25 stycznia 1994 r. jak i wywody zaprezentowane na wstępie.

Sąd nie zgodził się z zarzutem naruszenia przepisów postępowania administracyjnego. Z akt sprawy wynika, że organy podatkowe przeprowadziły w sprawie wyczerpujące postępowanie dowodowe, a przedstawione okoliczności zostały prawidłowo ocenione. Ocena ta została zawarta w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji, któremu - wbrew zgłoszonym zarzutom - nie można zarzucić naruszenia przepisu art.107 § 3 KPA.

Minister Sprawiedliwości w rewizji nadzwyczajnej od powyższego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego-Ośrodka Zamiejscowego w Gdańsku z dnia 24 maja 2000 r. [...] zarzucił rażące naruszenie art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w związku z § 3 ust. 2a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego oraz art. 7 i 77 KPA i na podstawie art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym

Sądzie Administracyjnym wniósł o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu-Ośrodkowi Zamiejscowemu w Gdańsku do ponownego rozpoznania.

W ocenie Ministra Sprawiedliwości zgodnie z § 3 ust. 2a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego podatnicy, którzy ponieśli wydatki inwestycyjne na zakup maszyn lub urządzeń, o których mowa w § 1 ust. 4 pkt 5 lit. a, związanych z wdrożeniem licencji, patentów oraz wyników krajowych prac naukowych i badawczo - rozwojowych, mogą odliczyć od dochodu do opodatkowania wydatki inwestycyjne do wysokości 50 % tego dochodu. Rażąco naruszenie prawa polega na tym, że organy podatkowe i NSA stawiają wymóg, że do nabycia prawa do podwyższenia wysokości ulgi inwestycyjnej konieczne jest posiadanie przez podatnika prawa do korzystania z patentu. Wymóg ten nie znajduje żadnego uzasadnienia w obowiązującym stanie prawnym. Przepis § 3 ust. 2a rozporządzenia mówi tylko o wydatkach na wdrożenie patentu, nie zaś o posiadaniu prawa do niego. Dodanie kolejnego wymogu zwiększenia limitu ulgi inwestycyjnej jest według Ministra Sprawiedliwości interpretacją „prawotwórczą”. Gdyby taki wymóg miał istnieć, niewątpliwie byłby zawarty w przepisie. W niektórych przepisach prawa podatkowego ustawodawca przewiduje, że ich adresat musi wykazać się tytułem prawnym do prawa lub rzeczy, aby spełnić hipotezę danej normy prawnej. Przykładowo ulga z tytułu remontu lokalu mieszkalnego przysługuje podatnikowi tylko wtedy, gdy remontuje lokal zajmowany „na podstawie tytułu prawnego” (art. 27a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jednolity tekst: Dz.U. z 1993 r. Nr 90, poz. 416 ze zm.). Konieczne jest wykazanie, że tylko podmiot, który ma tytuł prawny, może korzystać z ulgi. A contrario, gdyby takiego ograniczenia zabrakło, z ulgi mógłby skorzystać nawet tzw. „dziki lokator”. Odnosząc tę uwagę do przedmiotowej sprawy, skoro w przepisie rozporządzenia o ulgach inwestycyjnych brak wymogu posiadania tytułu prawnego do patentu, to fakt ten jest prawnie obojętny.

NSA odwołując się do definicji słownikowej utożsamiał słowa „stosowanie” i „wdrażanie”. Wydaje się, że sformułowanie „wdrożenie patentu, licencji” oznacza nie ich stosowanie, ale podejmowanie działań zmierzających do ich zastosowania. Będą to zatem wszelkiego rodzaju działania przygotowawcze, jak właśnie zakup maszyn i urządzeń, które mają służyć do produkcji przy zastosowaniu patentu. Stosowanie wynalazku jest więc etapem następczym w stosunku do jego wdrożenia. Według Mi-

nistra Sprawiedliwości pojęcia „wdrożenia” nie można interpretować w oderwaniu do innych przepisów analizowanego rozporządzenia, w których treści ono występuje. Jeżeli prawodawca wielokrotnie posługuje się jakimś słowem w treści danego aktu prawnego, to za każdym razem słowo to znaczy to samo. Słowo „wdrożenie” lub „wdrażanie” występuje w przepisach § 3 ust. 2c i 2d rozporządzenia. Prawodawca mówi tam o wdrażaniu systemu produkcji środków farmaceutycznych lub systemu jakości. Jeżeli podatnik, aby utrzymać prawo do ulgi inwestycyjnej w następstwie „wdrażania” systemu produkcji środków farmaceutycznych, musi uzyskać dopiero koncesję na ich wytworzenie, to oczywiste jest, że „wdrażanie” musi wyprzedzić „uzyskiwanie” lub „stosowanie”. Wdrażać więc można coś, czego jeszcze w sensie prawnym nie ma.

Zgodnie z opinią Instytutu Odlewnictwa, sporządzoną na zlecenie podatnika, dokonał on wdrożenia technologii objętej patentem. Zgodnie z art. 16 ust. 4 ustawy z dnia 19 października 1972 r. o wynalazczości (jednolity tekst: Dz.U. z 1997 r. Nr 26, poz. 117 ze zm.) „patent na wynalazek dotyczący sposobu wytworzenia rozciąga się także na wyroby uzyskane bezpośrednio tym sposobem”. W powyższej sprawie działanie podatnika polegało na wytworzeniu wyrobu przy użyciu sposobu wytwarzania, będącego chronionym patentem.

Powołanie się przez NSA na wyrok Sądu Najwyższego z dnia 16 września 1997 r., I PKN 253/97 (OSNAPiUS 1998 nr 12, poz. 382) jest według Ministra Sprawiedliwości nieprzydatne, ponieważ wyrok ten dotyczy wąskiego zagadnienia związanego z prawem wynalazczym i dotyczy stanu prawnego obowiązującego w latach 1984 - 1985. W oparciu o art. 16 ust. 4 ustawy o wynalazczości należy podzielić pogląd podatnika, że patent obejmuje także technologię produkcyjną.

Zdaniem Ministra Sprawiedliwości organy skarbowe i Naczelny Sąd Administracyjny, wbrew wymogom art. 7 i 77 § 1 KPA, nie podjęły żadnych działań mających na celu ustalenie faktu, co jest przedmiotem ochrony patentowej - czy proces technologiczny, czy też część urządzenia. Z zaświadczenia firmy „F.” z 18 czerwca 1997 r. wynika, że zbiornik wlewowy umożliwia produkcję odlewów cynkowych chronionych patentem europejskim [...]. Zakupiona wtryskarka służy wyłącznie do produkcji odlewów cynkowych. Patent na wynalazek dotyczący sposobu wytwarzania rozciąga się także na wytwory uzyskane bezpośrednio tym sposobem (art. 16 ust. 4 ustawy o wynalazczości). Nie wyjaśniono, wbrew cytowanym wymogom proceso-

wym, czy w cenie zakupu maszyny mieści się także prawo do wdrożenia patentu do produkcji.

Minister Sprawiedliwości jest zdania, że odmówienie wiary ekspertyzie Instytutu Odlewnictwa w K. z dnia 11 lutego 1998 r. jest nieuzasadnione. W ocenie Sądu wnioski tej ekspertyzy nie dotyczą oceny wydatku na zakup przedmiotowego urządzenia. Trudno wymagać, aby Instytut Odlewnictwa wypowiadał się na temat „oceny wydatku na zakup przedmiotowego urządzenia”. Nie jest on uprawniony do takich ocen. Instytut ten wypowiedział się na temat, na jaki zadano mu pytanie. Zdaniem Sądu wnioski tej ekspertyzy dotyczą „oceny nowatorskiego charakteru stosowanej przez podatników technologii produkcji elementów odlewniczych”. Wniosek taki należy uznać za uproszczony albowiem stoi on w pewnej sprzeczności z końcowymi wnioskami tej opinii. Stwierdzono w niej, że „rozwiązanie systemu wtryskowego zastosowane w maszynach gorącomorowych produkowanych przez firmę F. chronione patentem [...] od grudnia 1993 r. zapewniało w sierpniu 1994 r. wdrożenie nowej technologii odlewania pod ciśnieniem stopów cynku w warunkach odlewni Przedsiębiorstwa Produkcyjno - Handlowego „N.” w T.”, patent EP [...] obejmował technologię odlewania ciśnieniowego stopów cynku, która w chwili zakupu maszyny ciśnieniowej „z systemem wtryskowym zmodyfikowanym wg tego patentu - tj. w sierpniu 1994 r. nie była jeszcze wdrożona w warunkach produkcyjnych w Polsce”. W opinii tej stwierdza się także, że pierwsze gorącomorowe maszyny ciśnieniowe firmy F. zostały sprowadzone właśnie przez podatnika. Zmodyfikowany system wtryskowy według tego patentu do tego momentu nie był znany i wdrożony w polskich odlewniach ciśnieniowych. Opinia ta wypowiada się zatem na temat istotnych elementów stanu faktycznego objętego hipotezą przepisu § 3 ust. 2a rozporządzenia, a jej pominięcie w rozważaniach dowodowych należy uznać za rażące naruszenie przepisów art. 7 i 77 § 1 KPA.

Skoro system wytwarzania chroniony patentem został wdrożony po raz pierwszy w Polsce przez podatnika, to miał on w pełni prawo liczyć na skorzystanie z ulgi inwestycyjnej w wysokości 50 %, a ewentualne niejasności przepisów nie mogą go obciążać.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna nie ma usprawiedliwionych podstaw. Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu § 3 ust. 2a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego stanowiącego, że: „podatnicy, którzy ponieśli wydatki inwestycyjne na zakup i montaż maszyn lub urządzeń, o których mowa w § 1 ust. 4 pkt 5 lit. a, związanych z wdrożeniem licencji, patentów oraz wyników krajowych prac naukowych i badawczo-rozwojowych, mogą odliczyć od dochodu do opodatkowania wydatki inwestycyjne do wysokości 50% tego dochodu.” W rozpoznawanej sprawie jest sporne, czy konieczną przesłanką nabycia przez podatnika prawa do odliczenia od dochodu do opodatkowania wydatków inwestycyjnych poniesionych na zakup i montaż maszyn lub urządzeń, o których mowa w § 1 ust. 4 pkt 5 lit. a rozporządzenia, związanych z wdrożeniem licencji lub patentów, jest posiadanie patentu lub licencji na te maszyny lub urządzenia, jak twierdzą organy podatkowe i Naczelny Sąd Administracyjny, czy też w przepisie § 3 ust. 2a rozporządzenia brak jest „wymogu posiadania tytułu prawnego do patentu”, jak uważa wnoszący rewizję nadzwyczajną Minister Sprawiedliwości.

W rozpoznawanej sprawie jest bezsporne, że podatnik nie jest uprawniony z patentu ani też nie uzyskał w drodze umowy licencyjnej od uprawnionego z patentu przedsiębiorcy niemieckiego upoważnienia do korzystania z jego wynalazku. Podatnik jedynie zakupił maszynę wraz ze zbiornikiem wlewowym chronionym patentem, która umożliwia odlewanie stopów cynku ze zmienną prędkością. W ocenie Sądu Najwyższego użyty w rozporządzeniu zwrot: „wydatki inwestycyjne na zakup i montaż maszyn lub urządzeń (...) związanych z wdrożeniem licencji, patentów” należy rozumieć w ten sposób, że chodzi w nim tylko o zakupione przez podatnika maszyny i urządzenia związane ze stosowaniem (korzystaniem) przez niego z licencji lub patentu, nie zaś o używane przez podatnika maszyny i urządzenia, w stosunku do których uprawniona z patentu jest osoba trzecia. Skoro podatnik nie jest uprawniony z patentu lub licencji, które miałyby być wdrożone (zastosowane) przy pomocy zakupionej maszyny odlewniczej, to nie służy mu prawo do podwyższonej ulgi inwestycyjnej, o której mowa w § 3 ust. 2a rozporządzenia, niezależnie od tego, czy przedmiotem ochrony patentowej jest proces technologiczny czy też część urządzenia.

Biorąc powyższe pod rozwagę Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====