



UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI

**INSTYTUT EKONOMII
I FINANSÓW**

DYSCYPLINA: EKONOMIA I FINANSE

KATARZYNA MONIKA BEDNARCZYK

NR ALBUMU: 2180

**ULGA PODATKOWA JAKO ZACHĘTA
DO PONOSZENIA NAKŁADÓW FINANSOWYCH
NA DZIAŁALNOŚĆ BADAWCZO-ROZWOJOWĄ**

Autoreferat rozprawy doktorskiej

Promotor: dr hab. Prof. US Anna Bera

Promotor pomocniczy: dr Dariusz Pauch

Recenzenci:

dr hab. Katarzyna Prędkiewicz, prof. UEW

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

dr hab. Piotr Szczypa, prof. PW

Politechnika Warszawska Filia w Płocku

Szczecin, 2024 r.

Spis treści

1. Uzasadnienie wyboru tematu rozprawy	3
2. Hipoteza i cele badawcze	5
3. Zakres i metodyka badań	7
4. Struktura pracy	11
5. Wybrane wyniki badań	13
5.1. Badania ankietowe wśród przedsiębiorstw	15
5.2. Badania ankietowe wśród doradców i wywiad ekspercki	17
5.3. Analiza danych wtórnych pochodzących ze statystyk GUS i Ministerstwa Finansów ..	18
6. Podsumowanie i wnioski z pracy	21

1. Uzasadnienie wyboru tematu rozprawy

Innowacje i zachodzący wraz z nimi rozwój przedsiębiorstw w ostatnim czasie są kluczowym aspektem charakteryzującym współczesny sektor przedsiębiorstw, ponieważ innowacje są głównym czynnikiem napędzającym produktywność i mają kluczowe znaczenie dla wzrostu gospodarki¹. Przedsiębiorcy mają świadomość coraz większego znaczenia inwestycji w nowoczesne rozwiązania, ulepszania własnych produktów lub świadczonych usług oraz podnoszenia standardów prowadzonej działalności. Niejednokrotnie podmioty gospodarcze decydują się na prace rozwojowe prowadzone w obrębie własnej działalności. Ustawodawca chcąc pobudzić przedsiębiorstwa do inwestowania w nowe technologie i rozwój działalności już od kilku lat zachęca przedsiębiorców do dokonywania wydatków na rzecz nowych technologii i prac badawczo-rozwojowych (B+R) za pomocą ulg podatkowych. Działania władz państwa w celu pobudzenia podmiotów gospodarczych do prowadzenia działań w obszarze badawczo-rozwojowym w ostatnich latach były coraz bardziej widoczne. Od czasu pojawienia się w polskim systemie podatkowym ulgi na działalność badawczo-rozwojową, czyli od 2016 r., ulga ta znacząco ewoluowała, jeśli chodzi o wysokość i zakres kosztów kwalifikowanych możliwych do odliczenia od dochodu podatkowego (tab. 1). Pomimo tych zachęt, jak wynikało z doniesień prasowych, zainteresowanie przedsiębiorstw ulgą B+R wciąż było niewielkie². Drugostronnie, patrząc na nakłady Polski na działalność badawczo-rozwojową były one dwukrotnie niższe niż średnia Unii Europejskiej³, a miejsca Polski w europejskich i światowych rankingach dotyczących nakładów ponoszonych na działalność B+R, innowacyjności i konkurencyjności wciąż pozostawały przy końcu zestawień.

¹ Crepsi, F., Pianta, M., *Diversity in innovation and productivity in Europe*. Journal of Evolutionary Economics nr 18 (3), 2008, s. 529-545.

² <https://bank.pl/ulga-br-wciaz-malo-popularna-wsrod-przedsiębiorców-zobacz-5-hamulców-przed-korzystaniem-z-niej/>, dostęp dnia 12.03.2024 r.

³ https://www.podatki.biz/artykuly/wydatki-na-b-r-sa-w-polsce-dwukrotnie-nizsze-od-sredniej-unijnej_16_39983.htm, dostęp dnia 12.03.2024 r.

Tabela 1 Stawki odliczeń w ramach ulgi B+R w latach 2016-2022 w Polsce

2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
30% - koszty wynagrodzeń i składek na ubezpieczenie społeczne; 20% - pozostałe koszty kwalifikowane mikro-małych i średnich przedsiębiorstw; 10% - pozostałe koszty kwalifikowane pozostałych podatników	50% - koszty wynagrodzeń i składek na ubezpieczenie społeczne; 50% - pozostałe koszty kwalifikowane mikro-małych i średnich przedsiębiorstw; 30% - pozostałe koszty kwalifikowane pozostałych podatników	100% kosztów kwalifikowanych dla podatników nieposiadających statusu CBR; 150% kosztów kwalifikowanych dla CBR (za wyjątkiem kosztów patentów, wzorów użytkowych, wzorów przemysłowych poniesionych przez centra badawczo-rozwojowe będącymi innymi podmiotami niż z sektora MŚP - koszty te mogą być odliczone maksymalnie w 100%).	Tak samo jak w 2018 r., czyli: 100% kosztów kwalifikowanych dla podatników nieposiadających statusu CBR; 150% kosztów kwalifikowanych dla CBR (za wyjątkiem kosztów patentów, wzorów użytkowych, wzorów przemysłowych poniesionych przez centra badawczo-rozwojowe będącymi innymi podmiotami niż z sektora MŚP - koszty te mogą być odliczone maksymalnie w 100%).	Tak samo jak w 2018 r. i w 2019 r., czyli: 100% kosztów kwalifikowanych dla podatników nieposiadających statusu CBR; 150% kosztów kwalifikowanych dla CBR (za wyjątkiem kosztów patentów, wzorów użytkowych, wzorów przemysłowych poniesionych przez centra badawczo-rozwojowe będącymi innymi podmiotami niż z sektora MŚP - koszty te mogą być odliczone maksymalnie w 100%).	Tak samo jak w 2018 r., 2019 r. i 2020 r., czyli: 100% kosztów kwalifikowanych dla podatników nieposiadających statusu CBR; 150% kosztów kwalifikowanych dla CBR (za wyjątkiem kosztów patentów, wzorów użytkowych, wzorów przemysłowych poniesionych przez centra badawczo-rozwojowe będącymi innymi podmiotami niż z sektora MŚP - koszty te mogą być odliczone maksymalnie w 100%).	dla podmiotów nieposiadających statusu CBR: 200% kosztów kwalifikowanych dotyczących wynagrodzeń i składek na ubezpieczenie społeczne od tych wynagrodzeń 100% pozostałych kosztów kwalifikowanych Dla podmiotów posiadających status CBR: - będących mikro-, małym lub średnim przedsiębiorcą: 200% kosztów kwalifikowanych - pozostałe CBRy: 100% kosztów utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego 200% pozostałych kosztów kwalifikowanych

Źródło: Opracowanie własne na podstawie art. 18d ust. 7 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podjęcie niniejszego tematu dysertacji wynikało z chęci zweryfikowania czy wprowadzone ulgi podatkowe związane z działalnością badawczo-rozwojową przyczyniają się do wzrostu nakładów ponoszonych na B+R. W literaturze jest wiele publikacji odnoszących się do kwot nakładów na działalność badawczo-rozwojową albo samej ulgi badawczo-rozwojowej. Publikacje te najczęściej ograniczają się do wymogów jakie muszą spełnić przedsiębiorstwa aby skorzystać z ulgi B+R albo prezentują dane ilościowe: podmiotów korzystających z ulgi lub kwot wydatkowanych na B+R. Zdaniem autorki brakowało kompleksowego opracowania, które przedstawiłoby zagadnienia nakładów na B+R oraz ulg podatkowych dotyczących badań i rozwoju z perspektywy trzech głównych podmiotów uczestniczących w sposób bezpośredni lub pośredni w procesie korzystania z ulg:

- 1) przedsiębiorstw – ponoszących nakłady (środki własne) na działalność badawczo-rozwojową jako beneficjentów ulg podatkowych,
- 2) administracji podatkowej – jako podmiotu regulującego i kontrolującego wykorzystywanie ulg podatkowych,
- 3) doradców podatkowych – jako podmiotów wspierających przedsiębiorstwa w prawidłowym rozliczaniu ulg podatkowych.

Lukę tę, autorka postanowiła wypełnić poprzez przeprowadzenie badań pierwotnych wśród przedsiębiorstw – spółek akcyjnych notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie oraz ekspertów – pracowników i doradców podatkowych z firm doradczych, tzw. wielkiej czwórki. Na potrzeby niniejszej pracy dokonano także analizy danych wtórnych – statystyk za lata 2014-2022 publikowanych przez Główny Urząd Statystyczny oraz Ministerstwo Finansów.

Temat ten podjęto z uwagi na wzrastające znaczenie innowacyjności w dobie współczesnej gospodarki. Ustawodawca chcąc stymulować działania o charakterze innowacyjnym wprowadził kilka rozwiązań, w tym ulg podatkowych dedykowanych działalności badawczo-rozwojowej. Dodatkowo, w ostatnich latach zauważalny jest wzrost liczby przedsiębiorstw prowadzących działania o charakterze badawczo-rozwojowym.

2. Hipoteza i cele badawcze

Biorąc pod uwagę, że w ostatnich latach w Polsce wprowadzono ulgę na działalność badawczo-rozwojową i sukcesywnie podnoszono stawki możliwych odliczeń w ramach tej ulgi (oraz wprowadzono także inne ulgi dotyczące działalności badawczo-rozwojowej), a jednocześnie Polska na tle innych państw zajmuje niskie lub bardzo niskie miejsca

w rankingach dotyczących wydatków na B+R, rankingach innowacyjności i konkurencyjności, postawiono następującą hipotezę badawczą:

Wzrost odliczeń podatkowych dokonywanych w ramach ulg: technologicznej i badawczo-rozwojowej nie jest skorelowany ze wzrostem nakładów finansowych przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową.

Mając zaś na względzie informacje prasowe o niskim zainteresowaniu przedsiębiorstw ulgą B+R, sformułowano także hipotezę pomocniczą:

Jedną z przyczyn niekorzystania w pełni z ulg podatkowych dotyczących działalności B+R przez przedsiębiorstwa w Polsce są skomplikowane przepisy podatkowe.

Głównym celem pracy była *ocena wpływu ulg podatkowych dedykowanych działalności B+R na wysokość nakładów finansowych ponoszonych przez przedsiębiorstwa na działalność badawczo-rozwojową oraz wskazanie czynników wpływających na korzystanie z tych ulg*. Realizacja powyższego celu przyczyniła się m.in. do opracowania propozycji zmian podatkowych, które mogłyby wpłynąć na wzrost efektywności ulg podatkowych związanych z działalnością badawczo-rozwojową. Do osiągnięcia postawionego celu głównego przeprowadzono badania:

a) pierwotne:

- ankietę wśród przedsiębiorstw – spółek akcyjnych notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie oraz ekspertów – pracowników i doradców podatkowych z firm doradczych, tzw. wielkiej czwórki: Deloitte, KMPG, Ernst&Young (EY) i PricewaterhouseCoopers (PwC);
- wywiad ekspercki z doradcami podatkowymi i pracownikami wyżej wymienionych firm doradczych, specjalizujących się w zakresie ulg podatkowych;

b) wtórne - dokonano analizy danych statystycznych – informacji podsumowujących rozliczenia podatkowe podatników PIT i CIT za lata 2014-2022 publikowanych przez Ministerstwo Finansów oraz danych GUS za ten sam okres czasu.

Przeprowadzone badania pozwoliły także osiągnąć **cele pomocnicze**, jakimi były:

1. *Oszacowanie modelu trendu do opracowania scenariusza wysokości odliczeń w ramach ulgi technologicznej i B+R oraz nakładów finansowych (środków własnych) ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową przez przedsiębiorstwa w latach 2023-2027.*
2. *Określenie przyczyn niewykorzystywania pełnych możliwości ulg podatkowych na działalność badawczo-rozwojową przez przedsiębiorstwa.*

3. *Opracowanie wzorów obrazujących jak kształtowałaby się kwota ulgi na działalność badawczo-rozwojową w przypadku uzyskania przez przedsiębiorstwa statusu centrum badawczo-rozwojowego.*
4. *Propozycje zmian w polskim prawie podatkowym w celu wzmocnienia roli stymulacyjnej ulgi B+R i IP Box.*

W celu zweryfikowania postawionych hipotez badawczych i osiągnięcia założonych celów, zastosowano metody badawcze opisane poniżej, w pkt. 3.

3. Zakres i metodyka badań

Założone cele zrealizowano wykorzystując zróżnicowane metody badawcze:

- 1) krytyczną analizę literatury z zakresu podatków (w tym w szczególności ulgi na działalność badawczo-rozwojową), polskiego systemu podatkowego, finansów przedsiębiorstwa, ekonomii i finansów;
- 2) badania wtórne na podstawie ogólnodostępnych raportów dotyczących nakładów na działalność badawczo-rozwojową pochodzących m.in. z zasobu danych Głównego Urzędu Statystycznego, Eurostatu, Polskiej Izby Ekonomicznej, Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości. Analizy dotyczące odliczeń podatkowych w ramach ulgi technologicznej i ulgi B+R dokonano na podstawie informacji dotyczących rocznych rozliczeń podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2014-2022;
- 3) metody statystyczne wykorzystywane do analizy danych liczbowych z wyżej wymienionych raportów/dokumentów, w szczególności wskaźniki dynamiki o podstawie łańcuchowej, pozwalające na porównywanie badanego zjawiska rok do roku⁴, współczynnik korelacji Pearsona służący do zbadania zależności pomiędzy badanymi zmiennymi⁵ oraz przy użyciu programu Statistica oszacowano modele trendów;
- 4) badanie pilotażowe – mające na celu przetestowanie kwestionariusza ankietowego dla przedsiębiorstw przed badaniem właściwym;
- 5) ankietowanie – przy pomocy dwóch ankiet zbadano opinie zarówno przedsiębiorstw jak i ekspertów. Pierwszy kwestionariusz ankietowy został skierowany

⁴ A. Zimny, *Statystyka opisowa*, Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Koninie, Konin 2010, s. 87.

⁵ P. Stefanow, *Ograniczenia stosowania współczynnika korelacji liniowej Pearsona*, w: *Przedsiębiorcze aspekty rozwoju organizacji i biznesu*, red. A. Chodyński, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2011, s. 248.

do pracowników firm doradczych. Zastosowano celowy dobór próby badawczej. Pytania wysłano do doradców podatkowych i pracowników największych firm doradczych (specjalizujących się w ulgach podatkowych) z tzw. wielkiej czwórki, wiodących prym nie tylko w Polsce, ale i na świecie w dziedzinie audytu i doradztwa podatkowego, mowa o firmach doradczych: KPMG, Ernst&Young, Deloitte i PricewaterhouseCoopers (PwC).

Drugi kwestionariusz ankietowy dotyczący korzystania z ulgi technologicznej w latach 2014-2015 oraz ulgi B+R (i ulgi technologicznej) w latach 2016-2020 skierowano do przedsiębiorstw – osób prawnych, spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Zastosowana została metoda selektywnego doboru danych - nielosowego, celowego doboru próby badawczej.

- 6) wywiad ekspercki – przeprowadzono rozmowy telefoniczne z ekspertami, podczas których zadawano pytania otwarte. Wytypowani eksperci to osoby pracujące w firmach doradczych z tak zwanej „wielkiej czwórki” (KPMG, Ernst&Young, Deloitte i PricewaterhouseCoopers), zajmujące się od lat doradztwem podatkowym, w szczególności w zakresie ulg podatkowych;
- 7) *case study*, czyli studium przypadku – na przykładowych danych liczbowych dokonano analizy wpływu ulgi badawczo-rozwojowej na kwotę podatku dochodowego w przypadku ponoszenia kosztów kwalifikowanych B+R przez trzy przedsiębiorstwa o różnym statusie;
- 8) analizę SWOT ulgi na działalność badawczo-rozwojową;
- 9) metodę indukcji i dedukcji;
- 10) analizę i syntezę;
- 11) porównywanie i przeciwstawianie.

Dobór próby do przeprowadzonych badań ankietowych i wywiadów eksperckich miał charakter celowy, który jest typowy dla badań jakościowych w dziedzinie nauk społecznych. Zastosowano metodę selektywnego doboru danych - nielosowego, celowego doboru próby badawczej, a dokładniej posłużono się metodą przypadków kluczowych (*critical cases*).

W kontekście przedsiębiorstw – wybrano podmioty prezentujące największą intensywność badanych zjawisk, czyli ponoszące największe nakłady na działalność B+R i potencjalnie w największym stopniu korzystające z ulgi badawczo-rozwojowej. O tym, że to duże przedsiębiorstwa ponoszą najwięcej nakładów na działalność badawczo-rozwojową świadczą statystyki Głównego Urzędu Statystycznego. Według danych zawartych w tablicach Głównego Urzędu Statystycznego dotyczących działalności badawczo-rozwojowej za lata

2015-2020, zdecydowanie najwięcej środków na działalność badawczo-rozwojową przeznaczają duże przedsiębiorstwa zatrudniające ponad 500 osób, najmniej z kolei mikro przedsiębiorstwa – zatrudniające do 9 osób. Te informacje spowodowały, że stosując metodę przypadków kluczowych (*critical cases*) zdecydowano o przeprowadzeniu badań ankietowych wśród spółek giełdowych notowanych na rynku głównym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie, których wg stanu na 29 listopada 2021 r. było 437.

Badanie właściwe poprzedziło przeprowadzone w listopadzie 2021 r. badanie pilotażowe wśród spółek notowanych na GPW, należących do jednego z najbardziej znaczących sektorów polskiej gospodarki, mianowicie sektora chemicznego. Wysłano ankietę do wszystkich spółek z sektora chemicznego notowanych na rynku głównym GPW w Warszawie (na tamten czas było to 7 spółek), mimo późniejszego dwukrotnego ponawiania prośby o wypełnienie ankiety, odpowiedzi otrzymano tylko od dwóch spółek. Niska zwrotność ankiet spowodowała podjęcie decyzji o rozszerzeniu badań o pozostałe spółki notowane na rynku głównym GPW.

Ostatecznie otrzymano odpowiedzi od 20 spółek giełdowych, co stanowiło 4,6% podmiotów, do których skierowano ankietę. Mając świadomość niskiej zwrotności ankiet, na przełomie grudnia 2023 r. i stycznia 2024 r. podjęto próbę rozszerzenia próby badawczej – rozesłano kwestionariusze ankietowe do tzw. dużych podatników CIT, których wykaz jest publikowany na stronach Ministerstwa Finansów (wg listy za 2022 r., na której widniało 3931 podmiotów gospodarczych). Jednakże otrzymano tylko 6 odpowiedzi, co stanowiło mniej niż 1% rozesłanych ankiet. Z uwagi na tak niską liczbę otrzymanych odpowiedzi od dużych podatników CIT, zdecydowano o pozostawieniu w pracy zebranego wcześniej (w grudniu 2021 r.) materiału badawczego od spółek giełdowych.

Na przełomie listopada i grudnia 2021 r. rozesłano kwestionariusze ankietowe do ekspertów – doradców podatkowych z tzw. „wielkiej czwórki” (KPMG, Ernst&Young, Deloitte i PricewaterhouseCoopers), gdyż firmy te najczęściej świadczą usługi dużym, renomowanym przedsiębiorstwom. Wybrano osoby, które specjalizują się w zagadnieniach dotyczących ulg podatkowych, w szczególności uldze B+R. Zapytania drogą mailową przesłano do 33 ekspertów, odpowiedzi otrzymano od 12 doradców podatkowych, co stanowiło 36,36% zwrotności ankiet.

Uzupełnieniem do badań ankietowych wśród ekspertów był wywiad ekspercki przeprowadzony drogą telefoniczną w lutym 2024 r. Wytypowani eksperci to praktycy, osoby pracujące w firmach doradczych z tak zwanej „wielkiej czwórki” (KPMG, Ernst&Young, Deloitte i PricewaterhouseCoopers). Do rozmów wybrano osoby zajmujące się od lat

doradztwem podatkowym, w szczególności w zakresie ulg podatkowych, prowadzące otwarte, ogólnopolskie szkolenia w formie webinarów i webcastów. Kontakt do doradców pozyskano ze stron internetowych firm doradczych, gdzie osoby te były wskazane jako eksperci w dziedzinie ulg podatkowych.

Zaprojektowane badania ankietowe ukazują aktualne podejście przedsiębiorstw (spółek akcyjnych notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie) jako potencjalnych beneficjentów ulg podatkowych dedykowanych działalności B+R. Zaś pogłębiony wywiad ekspercki pozwolił na uogólnienie kwestii związanych z korzystaniem z ulg podatkowych dotyczących działalności badawczo-rozwojowej przez przedsiębiorstwa w Polsce. Odpowiedzi wskazane przez przedsiębiorstwa i ekspertów pozwoliły między innymi wyszczególnić najczęstsze przyczyny niewykorzystywania pełnych możliwości ulgi B+R.

Badania wtórne, polegające na analizie danych GUS oraz Ministerstwa Finansów rozpoczęło porównanie kategorii „nakładów wewnętrznych” stosowanych przez GUS oraz podatkowych „kosztów kwalifikowanych do ulgi B+R” odliczanych w ramach ulgi B+R - najważniejsze różnice zestawiono w tab. 2.

Tabela 2 Porównanie definicji nakładów wewnętrznych GUS i podatkowych kosztów kwalifikowanych do ulgi B+R

Charakterystyka/wymogi	Nakłady wewnętrzne wg definicji GUS	Koszty kwalifikowane wg Ustawy podatkowej
Koszty: wynagrodzeń pracowników zatrudnionych do działań B+R, koszty zakupu materiałów, drobnych sprzętów, mediów czy usług niezbędnych do prowadzenia bieżącej działalności badawczo-rozwojowej, opłaty za korzystanie ze środków trwałych, koszty najmu pomieszczeń, opłaty licencyjne; nabycie środków trwałych	✓	✓
Brak wymogu, co do źródła pochodzenia środków przeznaczonych na pokrycie kosztów działalności badawczo-rozwojowej	✓	✗ tylko środki własne (niezwrócone w jakiegokolwiek formie)
Zakup badań od innego podmiotu	✗ (wg nomenklatury GUS, nabycie wyników badań od innego podmiotu stanowi nakłady zewnętrzne)	✓ (w przypadku nabycia badań, ekspertyz i opinii – co do zasady możliwość odliczenia tylko w przypadku, gdy zostały one nabyte od jednostek naukowych)

Źródło: opracowanie własne na podstawie: <https://stat.gov.pl/metainformacje/slownik-pojec/pojecia-stosowane-w-statystyce-publicznej/lista.html#letterN>, dostęp dnia 29.11.2020 r. oraz art. 18d ust. 5 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, (Dz. U. z 2023 r. poz. 2805, z późn. zm.).

Jedną z głównych różnic pomiędzy nakładami finansowymi z raportów GUS a kosztami kwalifikowanymi do ulgi B+R jest to, że zestawienia GUS przedstawiają kwoty poniesione na działalność badawczo-rozwojową niezależnie od źródła finansowania, czyli mogą one pochodzić z dotacji, subwencji lub innego rodzaju bezzwrotnych dofinansowań. Dla celów podatkowych, wydatki na B+R finansowane ze środków bezzwrotnych, na przykład pochodzących z dotacji, nie stanowią kosztów kwalifikowanych. Mając na względzie sposób (szczegółowość) prezentacji danych przez GUS zdecydowano, iż do końcowych badań (analiza korelacji, prognoza) będą brane pod uwagę środki wewnętrzne (w pracy nazywane także „środkami własnymi”), wyodrębnione z tablic GUS z „nakładów wewnętrznych na działalność B+R w sektorze przedsiębiorstw według pochodzenia środków”, które zdaniem autorki są najbardziej zbliżone do definicji podatkowych kosztów kwalifikowanych. Na podstawie szczegółowego przeglądu danych wtórnych dokonano prognozy nakładów na B+R i odliczeń z tego tytułu na lata 2023-2027.

Analiza przepisów podatkowych dotyczących ulgi na działalność badawczo-rozwojową poskutkowała opracowaniem praktycznego wzoru potencjalnych korzyści podatkowych z tytułu zastosowania ulgi B+R. Dla zobrazowania możliwości jego zastosowania zaprezentowano przykład metodą *case study*. Jako konkluzja, na podstawie przeprowadzonych badań oraz własnego doświadczenia autorki, sformułowano propozycje zmian podatkowych, które mogłyby zwiększyć skuteczność ulg podatkowych dedykowanych działalności badawczo-rozwojowej w Polsce.

4. Struktura pracy

Niniejsza praca składa się z pięciu rozdziałów, z których dwa są w całości stricte teoretyczne, rozdział trzeci jest rozdziałem metodyczno-badawczym, rozdziały czwarty i piąty mają charakter empiryczny. W zakończeniu, zweryfikowano postawione we wstępie hipotezy badawcze oraz odniesiono się do założonych celów pracy.

W pierwszym rozdziale skupiono się na zagadnieniach podatku, konstrukcji podatku, systemu podatkowego, form opodatkowania oraz ulg podatkowych, co miało na celu ukazanie umiejscowienia ulgi podatkowej w systemie podatkowym, w tym także w poszczególnych formach opodatkowania działalności gospodarczej.

Drugi rozdział poświęcono tematyce innowacji oraz działalności badawczo-rozwojowej. Omówiono znaczenie innowacji i działalności B+R, dokonano przeglądu badań z zakresu wpływu innowacyjności na wzrost gospodarczy oraz wpływu nakładów B+R na innowacyjność. Opisano także źródła finansowania innowacji i odniesiono się do teorii

finansów związanych z innowacjami. Na podstawie dostępnych danych pochodzących z Głównego Urzędu Statystycznego, Eurostatu oraz raportów m.in. Banku Światowego, ukazano pozycję Polski w rankingach związanych z innowacyjnością i działalnością badawczo-rozwojową. Przedstawiono także kształtowanie się wydatków na działalność badawczo-rozwojową oraz stosowane zachęty do ponoszenia nakładów na B+R w wybranych krajach, uznawanych za wysoko rozwinięte, tj. w Niemczech, Stanach Zjednoczonych i Chinach.

W trzecim rozdziale opisano wykorzystane w pracy metody i techniki badawcze. Zaprezentowano podmiot badań ankietowych, jakim były spółki giełdowe notowane na rynku głównym Giełdy Papierów Wartościowych. W ostatniej części rozdziału przedstawiono wyniki badań własnych polegających na przeprowadzeniu ankiety wśród przedsiębiorstw będących potencjalnymi beneficjentami analizowanych ulg. Wytypowaną metodą *critical cases* grupą badawczą ze strony przedsiębiorstw były spółki notowane na rynku głównym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie (na dzień 30 listopada 2021 r. było ich 437). Na przełomie listopada i grudnia 2021 r. rozesłano kwestionariusze ankietowe do wymienionej grupy badawczej.

Czwarty rozdział przedstawia analizy danych pochodzących z Ministerstwa Finansów dotyczących korzystania z ulg podatkowych dedykowanych działalności B+R w latach 2014-2022 oraz danych Głównego Urzędu Statystycznego (w zakresie nakładów finansowych ponoszonych na B+R). Następnie podjęto próbę wykazania zależności lub jej braku pomiędzy wielkością dokonanych odliczeń w ramach ulgi B+R przez przedsiębiorstwa a poniesionymi przez nie nakładami finansowymi na działalność badawczo-rozwojową. W tym celu obliczono współczynnik korelacji liniowej Pearsona, który potwierdził silną korelację pomiędzy kwotami odliczeń w ramach ulg: technologicznej i ulgi badawczo-rozwojowej a środkami własnymi przedsiębiorstw przeznaczanymi na działalność badawczo-rozwojową. Na końcu tego rozdziału w ramach podsumowania, zaprezentowano wyniki i wnioski z przeprowadzonych badań wśród ekspertów (ankiety oraz wywiad ekspercki). Ekspertami byli doradcy podatkowi lub pracownicy firm doradczych, specjalizujący się w tematyce ulg podatkowych, w szczególności uldze B+R. Badanie ankietowe przeprowadzono na przełomie listopada i grudnia 2021 r. Kwestionariusz ankiety przesłano do 33 ekspertów z czterech największych i zarazem najbardziej renomowanych firm doradczych nazywanych „wielką czwórką”: Deloitte, Ernst&Young (dalej: EY), PricewaterhouseCoopers (PwC) oraz KPMG. Zaś wywiad ekspercki przeprowadzono na przełomie stycznia i lutego 2024 r. Rozmowy telefoniczne odbyły z pięcioma ekspertami reprezentującymi także firmy z „wielkiej czwórki”.

W ostatnim, piątym rozdziale na podstawie danych GUS dotyczących nakładów finansowych (środków własnych) przedsiębiorstw ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową oraz danych Ministerstwa Finansów obejmujących kwoty dokonanych przez przedsiębiorstwa odliczeń z tytułu ulgi technologicznej i ulgi badawczo-rozwojowej za lata 2014-2022, oszacowano modele trendu: nakładów finansowych ponoszonych przez przedsiębiorstwa na działalność B+R oraz kwot odliczanych w ramach ulgi B+R. Następnie na ich podstawie opracowano scenariusz na kolejne pięć lat (od 2023 r. do 2027 r.) nakładów finansowych (środków własnych) poniesionych na działalność B+R przez przedsiębiorstwa oraz kwot odliczanych w ramach ulgi B+R. W rozdziale tym zaprezentowano także przykład liczbowy, wykorzystując metodę case study. Przy użyciu opracowanych w rozdziale pierwszym wzorów, dzięki którym przedsiębiorstwa znając kwoty poniesionych kosztów kwalifikowanych mogą oszacować wartość oszczędności podatkowej, zobrazowano jak kształtowałyby się wartości odliczeń, także w przypadku uzyskania statusu centrum badawczo-rozwojowego. Na koniec, omówiono czynniki wpływające na niewykorzystywanie pełnych możliwości ulgi B+R, dokonano przeglądu interpretacji podatkowych i wyroków sądowych dotyczących ulgi B+R, sporządzono analizę SWOT oraz przedstawiono propozycje zmian podatkowych, które mogłyby poprawić efektywność ulg podatkowych dedykowanych działalności badawczo-rozwojowej.

W zakończeniu dokonano podsumowania efektów przeprowadzonych badań i zweryfikowano postawione na wstępie hipotezy badawcze.

5. Wybrane wyniki badań

W wyniku szczegółowej analizy zebranego materiału badawczego (wyników ankiet, wywiadów eksperckich) oraz analizy przepisów podatkowych, interpretacji podatkowych i danych wtórnych pochodzących ze statystyk GUS i Ministerstwa Finansów, a także raportów dotyczących innowacyjności i wydatków na działalność badawczo-rozwojową:

- sformułowano wzór oszczędności podatkowej dla przedsiębiorstw:
 - mikro-, małych i średnich, posiadających status centrum badawczo-rozwojowego (CBR),
 - dużych posiadających status CBR,
 - nieposiadających statusu CBR;
- określono zależność pomiędzy wielkością dokonanych odliczeń w ramach ulgi B+R (i wcześniej ulgi technologicznej) a poniesionymi nakładami finansowymi na działalność B+R przez przedsiębiorstwa;

- dokonano predykcji kwoty odliczeń i nakładów finansowych na działalność badawczo-rozwojową wśród przedsiębiorstw korzystających z ulgi na działalność B+R na lata 2023-2027;
- określono przyczyny niewykorzystywania w pełni ulgi B+R;
- dokonano analizy SWOT ulgi B+R;
- przedstawiono propozycje zmian podatkowych, które potencjalnie mogłyby wpłynąć na korzystanie przez przedsiębiorstwa z ulg podatkowych (w szczególności ulgi B+R i IP Box).

Szczegółowa analiza przepisów podatkowych dotyczących ulgi B+R, poskutkowała sformułowaniem wzorów na obliczenie potencjalnych korzyści podatkowych w zależności od posiadanego przez przedsiębiorstwo statusu:

1) dla mikro, małych i średnich przedsiębiorstw o statusie CBR:

$$O_{CBR} = 19\% * [200\% * (K_W + K_{OIE(jn)} + K_{MiS} + K_U + K_{An-b} + K_{PiWz} + K_{A\acute{s}tiwn} + K_{Ab} + K_{OIE(poz)})]$$

2) dla dużych przedsiębiorstw o statusie CBR:

$$O_{CBR} = 19\% * [200\% * (K_W + K_{OIE(jn)} + K_{MiS} + K_U + K_{An-b} + K_{A\acute{s}tiwn} + K_{Ab} + K_{OIE(poz)}) + K_{PiWz}]$$

3) dla przedsiębiorstw nieposiadających statusu CBR:

$$O = 19\% * [(200\% * K_W) + K_{OIE(jn)} + K_{MiS} + K_U + K_{An-b} + K_{A\acute{s}tiwn} + K_{PiWz}]$$

gdzie:

O_{CBR} – oszczędność podatkowa z tytułu ulgi B+R dla centrum badawczo-rozwojowego,

K_W – koszty wynagrodzeń pracowników B+R i składek na ubezpieczenia społeczne od tych wynagrodzeń,

$K_{OIE(jn)}$ – koszty opinii i ekspertyz nabytych od jednostek naukowych,

K_{MiS} – koszty nabycia materiałów i surowców wykorzystywanych do prac B+R,

K_U – koszty zakupu drobnych urządzeń służących do prac B+R,

K_{An-b} – koszty odpłatnego korzystania lub nabycia usług wykorzystania aparatury naukowo-badawczej dla celów działalności B+R,

K_{PiWz} – koszty pozyskania i utrzymania patentów i wzorów użytkowych lub przemysłowych,

$K_{A\acute{s}tiwn}$ – koszty amortyzacji środków trwałych (innych niż samochody osobowe, budynki, budowle i lokale) i wartości niematerialnych, wykorzystywanych do prac B+R,

K_{Ab} – koszty amortyzacji budynków, lokali i budowli używanych do działalności B+R,

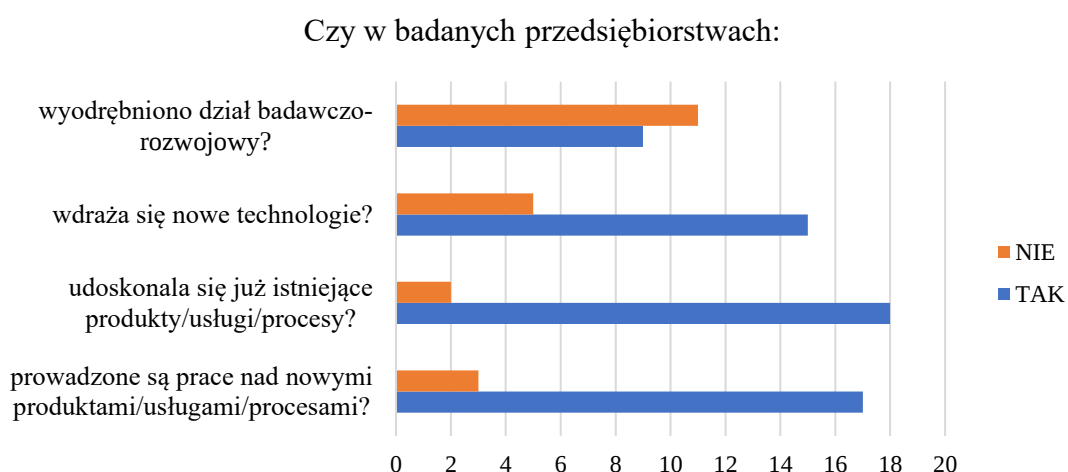
$K_{OIE(poz)}$ – koszty opinii i ekspertyz nabytych od podmiotów innych niż jednostki naukowe.

*Opracowanie wzorów obrazujących jak kształtowałaby się kwota ulgi na działalność badawczo-rozwojową w przypadku uzyskania przez przedsiębiorstwa statusu centrum badawczo-rozwojowego stanowiło **trzeci cel pomocniczy**. Powyższe wzory mogą znaleźć **zastosowanie w praktyce** wspomagając procesy decyzyjne czy planowanie.*

5.1. Badania ankietowe wśród przedsiębiorstw

Pytania właściwe kwestionariusza ankietowego dotyczyły korzystania przez przedsiębiorstwa z ulgi technologicznej, ulgi B+R oraz ulgi IP Box, a także opinii o tych ulgach. Wszystkie badane spółki (20 podmiotów) nie korzystały z ulgi technologicznej w latach 2014-2015, a w latach 2016-2020 tylko 3 spółki korzystały z ulgi B+R. Poproszono podmioty, które korzystały z ulgi B+R o wskazanie jak kształtowała się kwota kosztów kwalifikowanych, kwota dokonanego odliczenia w ramach ulgi B+R oraz dochód podlegający opodatkowaniu. Tylko dwie badane spółki wskazały te informacje, dlatego też dla celów dalszych badań, m.in. określenia zależności pomiędzy ulgą B+R a nakładami na B+R, posłużono się danymi statystycznymi GUS oraz Ministerstwa Finansów.

Przeprowadzone badania wykazały, że badane spółki w zdecydowanej większości prowadzą prace badawczo-rozwojowe – na rys. 1 zaprezentowano odpowiedzi spółek na pytanie dotyczące przesłanek działalności badawczo-rozwojowej.



Rysunek 1 Przejawy działalności badawczo-rozwojowej w badanych przedsiębiorstwach

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań własnych.

Według uzyskanych odpowiedzi (rys. 1):

- 18 badanych spółek (90%) wskazało, że udoskonalają istniejące produkty, usługi lub procesy,
- 17 badanych spółek (85%) prowadzi prace nad nowymi produktami/usługami/procesami,
- 15 ankietowanych (75%) wdraża nowe technologie,

- 9 badanych spółek (45%) posiada własny, wyodrębniony dział badawczo-rozwojowy, a mimo to, tylko 3 spółki korzystały z ulgi B+R. W dalszej części kwestionariusza zapytano o przyczyny niekorzystania z ulgi B+R. Odpowiedzi spółek zaprezentowano w tab. 3.

Tabela 3 Przyczyny niekorzystania z ulgi B+R według badanych spółek

Wskazane przyczyny niekorzystania z ulgi B+R według badanych spółek	Liczba odpowiedzi
skomplikowane przepisy podatkowe dotyczące korzystania z ulgi	10 (50%)
nierozpoznanie działalności B+R wewnątrz przedsiębiorstwa	8 (40%)
obawa przed kontrolą urzędu skarbowego w przypadku korzystania z ulgi	7 (35%)
zbyt skomplikowany proces uzyskania statusu centrum badawczo-rozwojowego (CBR)	6 (30%)
mała opłacalność ulgi w mniemaniu przedsiębiorstw (zbyt duży nakład pracy przy kalkulowaniu ulgi w stosunku do oczekiwanych korzyści)	5 (25%)
brak środków finansowych przedsiębiorstw na finansowanie prac B+R	4 (20%)
rozpisywanie zadań pod BiR, raportowanie godzin prac badawczo-rozwojowych	1 (5%)
nie dotyczy naszej działalności	1 (5%)
specyfika branży	1 (5%)
korzystanie ze zwolnienia dotyczącego Specjalnej Strefy Ekonomicznej	1 (5%)

Źródło: opracowanie własne na podstawie badań własnych.

Ponadto analizując odpowiedzi spółek na dalsze pytania z kwestionariusza, w większości stwierdziły one, że mechanizm rozliczania ulgi B+R jest skomplikowany oraz, że ulga ta w niewielkim stopniu skłania do inwestycji w obszarze B+R. Niespełna połowa ankietowanych przedsiębiorstw wskazała, iż zamierza w przyszłych latach korzystać z ulgi B+R. Dodatkowo należy wskazać, że żadna z badanych spółek nie posiadała statusu CBR. Połowa spółek oceniła proces ubiegania się o status CBR jako trudny. Za największe przeszkody w uzyskaniu statusu CBR spółki wskazały: zbyt restrykcyjne wymogi ustawowe, w szczególności kryterium przychodowe; brak wsparcia ze strony administracji rządowej w procedurze ubiegania się o status CBR oraz skomplikowany wniosek, który przedsiębiorstwo musi wypełnić by zyskać miano centrum badawczo-rozwojowego. Tylko jedna z badanych spółek wskazała, że w przyszłości zamierza się ubiegać o status CBR, a 80% badanych nie planuje uzyskać statusu CBR.

W kolejnych pytaniach poruszono zagadnienie kolejnej preferencji podatkowej jaką jest tzw. ulga IP Box, czyli niższe opodatkowanie dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Zdecydowana większość przedsiębiorstw nie korzystała z tej ulgi, dlatego też na większość pytań spółkom trudno było odpowiedzieć, co może być przesłanką

potwierdzającą, że ulga ta dotyczy wąskiej grupy przedsiębiorstw. Ponadto badane przedsiębiorstwa bardzo sceptycznie podeszły do tematyki zwiększenia nakładów na działalność B+R w kontekście nowych ulg podatkowych wprowadzonych nowelizacją podatkową z 2022 r.

5.2. Badania ankietowe wśród doradców i wywiad ekspercki

Podsumowując opinię ankietowanych ekspertów na temat ulg wspierających działania przedsiębiorstw w obszarze B+R (w szczególności ulgi B+R i ulgi technologicznej), według nich nie są one w pełni wykorzystywane przez przedsiębiorstwa z uwagi między innymi na obawę przed kontrolą skarbową. Znaczna część podatników nie rozpoznaje działalności B+R w obrębie prowadzonej działalności gospodarczej. Ponadto, zdaniem doradców podatkowych, ulgi podatkowe w mniemaniu przedsiębiorców są mało opłacalne – trzeba ponieść duży nakład pracy związany z rozliczeniem i spełnieniem warunków ustawowych (m.in. ewidencyjnych i dokumentacyjnych), a efekt finansowy ulgi jest stosunkowo niewielki. Przepisy podatkowe, często niezrozumiałe dla podatników niebędących doradcami podatkowymi, także nie ułatwiają korzystania z oferowanych przez ustawodawcę ulg. Niemniej wydaje się, że ulga B+R jest najbardziej przychylnym dla podatników instrumentem wspierającym inwestycje w obszarze B+R (porównując z ulgą technologiczną funkcjonującą do końca 2015 r. i z ulgą IP Box, z której de facto korzysta bardzo ograniczona grupa podatników). Zdaniem ekspertów, ulga B+R jest częściej wykorzystywana przez duże przedsiębiorstwa - w małych czy średnich podmiotach występuje rzadziej. Według nich ulga B+R ma znikomy bądź mały wpływ na wzrost inwestycji o charakterze badawczo-rozwojowym. Ponadto w opinii ekspertów, przedsiębiorstwa raczej nie są zainteresowane ubieganiem się o status CBR, dzięki któremu można dokonywać dodatkowych odliczeń w ramach ulgi B+R.

W wywiadzie eksperckim część doradców zaznaczyła, że ulga B+R jest swego rodzaju nagrodą za poczynione już działania. Według nich przedsiębiorstwa bez względu na stosowanie ulgi zajmują się ulepszaniem swoich produktów, poszukiwaniem nowych rozwiązań technologicznych by dostosować się do wymagań rynkowych, ulga B+R stanowi jedynie dodatkowy benefit za powzięte aktywności. Jednomyślnie eksperci stwierdzili, że potencjał ulgi B+R nie jest w pełni wykorzystywany przez przedsiębiorstwa. Wciąż zdarzają się przypadki, gdzie podatnicy w ogóle nie słyszeli o takiej uldze. Ponadto eksperci zwrócili uwagę na nowe przepisy dotyczące globalnego podatku minimalnego (tzw. dyrektywa PILAR 2)

obowiązujące od 1 stycznia 2024 r.⁶, które również mogą zniechęcić przedsiębiorstwa do skorzystania z ulgi B+R. Według nowych przepisów, przedsiębiorstwa będące częścią międzynarodowej grupy kapitałowej osiągającej skonsolidowane przychody o wartości powyżej 750 mln euro, w sytuacji znaczącego obniżenia efektywnej stopy podatku w danym kraju, będą zobowiązane do zapłaty dodatkowego podatku w kraju spółki macierzystej. Mogłoby się zatem okazać, iż skorzystanie z ulgi B+R w Polsce obniży na tyle efektywną stopę opodatkowania przedsiębiorstwa, że będzie ono zobowiązane do zapłaty globalnego podatku minimalnego za granicą, w kraju spółki matki. W rozmowach eksperci przyznali, że pozostałe ulgi związane z działalnością badawczo-rozwojową, tj. IP Box oraz pakiet ulg obowiązujących od 2022 r., m.in. ulga na robotyzację, ulga na ekspansję, ulga na prototyp nie są zbyt atrakcyjne dla podatników i istnieje wiele wątpliwości interpretacyjnych dotyczących korzystania z nich. Podobne zdanie mieli eksperci odnośnie statusu CBR, który według nich jest obwarowany zbyt restrykcyjnymi wymogami, niewspółmiernymi z późniejszymi korzyściami.

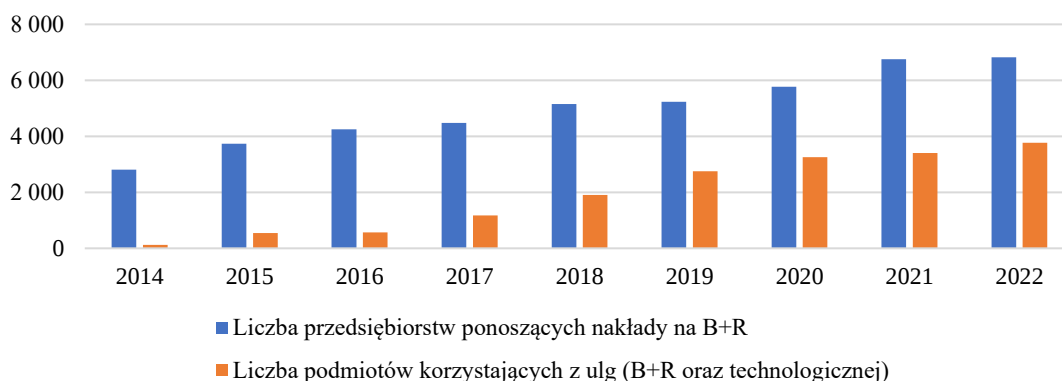
5.3. Analiza danych wtórnych pochodzących ze statystyk GUS i Ministerstwa Finansów

Z uwagi na fakt, że większość badanych przedsiębiorstw nie korzystała z ulgi B+R oraz tylko dwie badane spółki wskazały kwoty dokonanych odliczeń w ramach ulgi B+R, to dla zbadania występowania zależności (lub jej braku) pomiędzy wielkością dokonanych odliczeń w ramach ulgi B+R przez przedsiębiorstwa a poniesionymi przez nie nakładami finansowymi na działalność B+R posłużono się:

- 1) informacjami o rozliczeniach podatku dochodowego od osób prawnych i podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2014-2022 publikowanymi przez Ministerstwo Finansów, oraz
- 2) danymi Głównego Urzędu Statystycznego dotyczącymi działalności badawczo-rozwojowej, a konkretnie tablicami wskazującymi na nakłady wewnętrzne sektora przedsiębiorstw, w których wyodrębniono środki wewnętrzne (własne) przedsiębiorstw za lata 2014-2022.

W pierwszej kolejności porównano liczbę przedsiębiorstw ponoszących nakłady na B+R oraz korzystających z ulgi B+R (rys. 2).

⁶ <https://kpmg.com/pl/pl/home/campaigns/2024/01/dyrektywa-pillar-2-w-polsce-czyli-implementacja-zasad-globalnego-podatku-minimalnego.html>, dostęp dnia 10.02.2024 r.

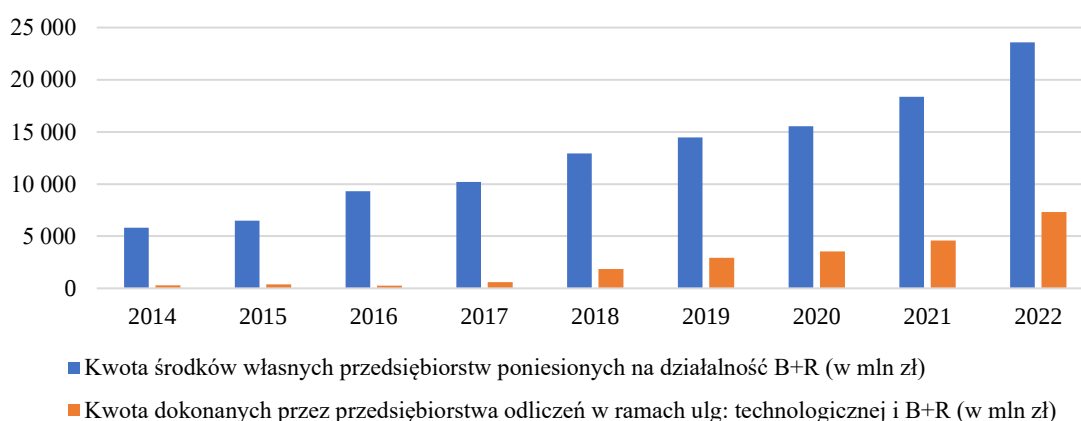


Rysunek 2 Porównanie liczby podmiotów ponoszących nakłady na B+R z liczbą przedsiębiorstw korzystających z ulg (technologicznej i B+R) w latach 2014-2022

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS dotyczących działalności badawczo-rozwojowej za poszczególne lata 2014-2022 oraz informacji dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych oraz prawnych za lata 2014-2022 publikowanych przez Ministerstwo Finansów.

Choć z roku na rok zauważalny jest wzrost liczby przedsiębiorstw zarówno ponoszących nakłady na B+R, jak i korzystających z ulgi B+R, to opinię ekspertów o niepełnym wykorzystaniu potencjału ulgi B+R potwierdza analiza statystyk rządowych dotyczących rocznych rozliczeń podatkowych, z której wynika, że tylko znikoma część podatników (0,04% podatników PIT i 0,4% podatników CIT) korzysta z ulg wspierających działalność badawczo-rozwojową.

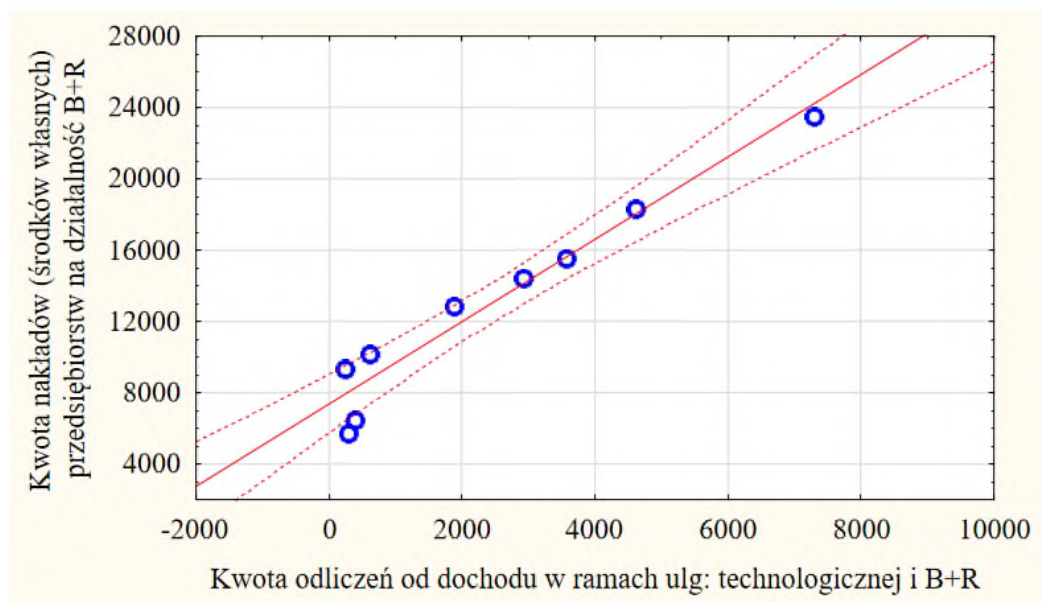
Kwoty poniesionych nakładów na B+R przez przedsiębiorstwa oraz odliczone od dochodu w ramach ulgi B+R także są bardzo rozbieżne (rys. 3).



Rysunek 3 Porównanie kwot środków własnych przedsiębiorstw poniesionych na działalność B+R oraz kwot dokonanych przez przedsiębiorstwa odliczeń w ramach ulgi technologicznej i ulgi B+R (w mln zł) w latach 2014-2022

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych GUS dotyczących działalności badawczo-rozwojowej za poszczególne lata 2014-2022 oraz informacji dotyczących rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych oraz prawnych za lata 2014-2022 publikowanych przez Ministerstwo Finansów.

Niemniej jednak, obliczony w programie Statistica współczynnik korelacji Pearsona, na poziomie 0,97, wskazuje na **występowanie silnej korelacji dodatniej** pomiędzy kwotami odliczeń od dochodu podatkowego z tytułu ulg (technologicznej i B+R) a nakładami finansowymi (środkami własnymi) przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową. Otrzymane wyniki zwizualizowano za pomocą wykresu (rys. 4).



Rysunek 4 Wykres rozrzutu kwot odliczeń od dochodu w ramach ulg: technologicznej i badawczo-rozwojowej oraz kwot nakładów (środków własnych) przedsiębiorstw na B+R

Źródło: Opracowanie własne na podstawie obliczeń w programie Statistica.

Silna i dodatnia korelacja oznacza, że wzrost odliczeń z tytułu ulg: technologicznej i badawczo-rozwojowej powoduje wzrost nakładów finansowych (środków wewnętrznych) przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową.

Wykorzystując program Statistica, na podstawie danych historycznych GUS dotyczących kwot nakładów na B+R za lata 2014-2022 oraz danych statystycznych z Ministerstwa Finansów obejmujących odliczenia w ramach ulgi technologicznej i ulgi B+R w tym samym przedziale czasowym, oszacowano modele trendów:

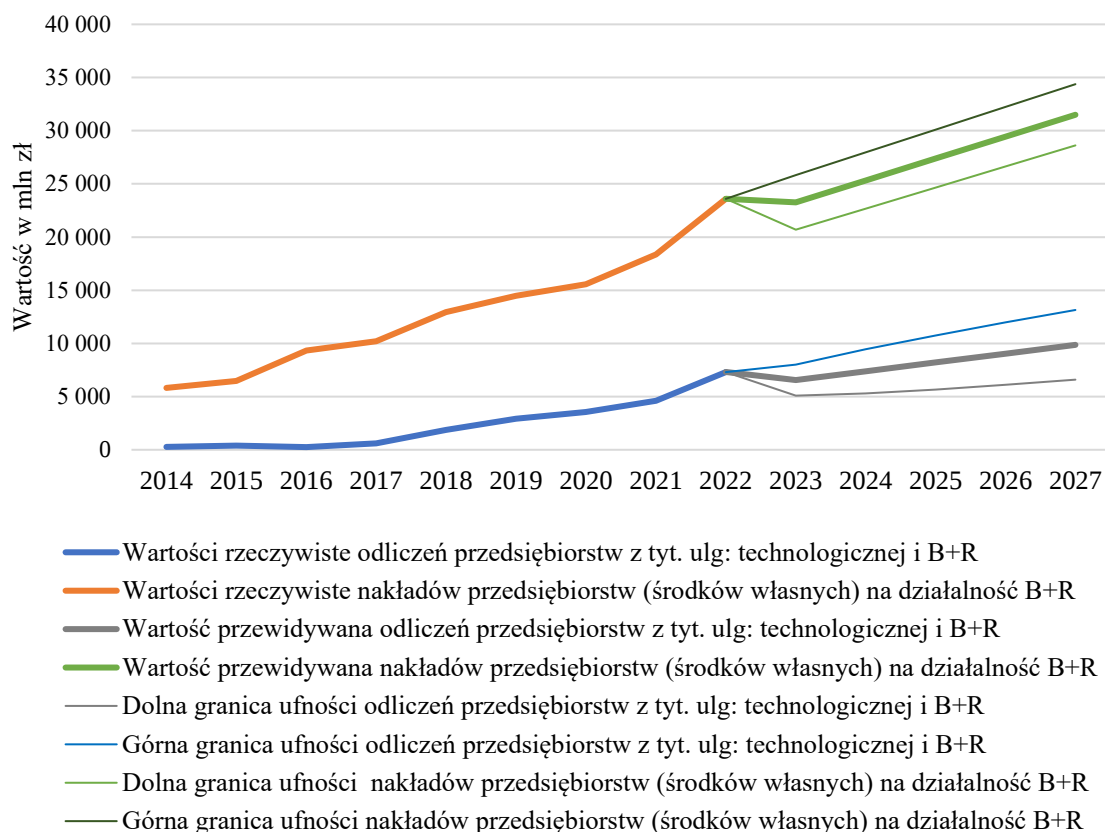
- a) dla nakładów na działalność badawczo-rozwojową:

$$\hat{Y}_t = 2680,869 + 2058,248 * t$$

- b) dla odliczeń dokonywanych w ramach ulgi technologicznej i ulgi B+R:

$$\hat{Y}_t = -1\,716,25 + 827,14 * t$$

na podstawie których dokonano predykcji kwot nakładów na B+R i odliczeń w ramach ulgi B+R na kolejne 5 lat, to jest 2023-2027 (**pierwszy cel pomocniczy**), co graficznie zaprezentowano na rys. 5.



Rysunek 5 Scenariusze ponoszonych nakładów (środków wewnętrznych) przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową oraz scenariusze odliczeń z tytułu ulg B+R i technologicznej w latach 2023-2027 z uwzględnieniem wartości rzeczywistych w latach 2014-2022 (w mln zł)

Źródło: opracowanie własne.

W zobrazowanych na rys. 5 scenariuszach, widać powiększającą się nieco z roku na rok różnicę w kwotach ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową oraz odliczanych w ramach ulgi B+R. Może być to efektem niepełnego wykorzystania możliwości ulgi podatkowej na działalność badawczo-rozwojową, na co zwrócili uwagę także badani eksperci.

6. Podsumowanie i wnioski z pracy

Podsumowując przeprowadzone badania i analizy dostępnych danych statystycznych (m.in. Głównego Urzędu Statystycznego oraz Ministerstwa Finansów) należy wskazać, że zarówno kwoty nakładów (środków wewnętrznych przedsiębiorstw) na działalność badawczo-rozwojową, jak i kwoty odliczeń dokonywanych przez przedsiębiorstwa z tytułu ulgi technologicznej i ulgi B+R w większości badanych lat wzrastały z roku na rok (za wyjątkiem roku 2016 w odniesieniu do odliczeń podatkowych). Obliczony dla tych danych wskaźnik korelacji Pearsona (na poziomie 0,97) wskazuje na silną zależność dodatnią pomiędzy tymi

kategoriami. Tym samym postawioną na wstępie **główną hipotezę badawczą** mówiącą o tym, że *wzrost odliczeń podatkowych dokonywanych w ramach ulg: technologicznej i badawczo-rozwojowej nie jest skorelowany ze wzrostem nakładów finansowych przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową* **zweryfikowano negatywnie**. Potwierdzają to także dodatnie wskaźniki dynamiki (z jednym wyjątkiem w 2016 r.), które świadczą o tendencji wzrostowej obu badanych zjawisk.

Dokonany przegląd wydawanych w ostatnim czasie interpretacji i wyroków oraz wskazane w badaniach ankietowych spółek giełdowych i ekspertów przyczyny niekorzystania z ulgi B+R, pozwoliły **pozytywnie zweryfikować hipotezę pomocniczą**, mówiącą o tym, że: *Jedną z przyczyn niekorzystania w pełni z ulg podatkowych dotyczących działalności B+R przez przedsiębiorstwa w Polsce są skomplikowane przepisy podatkowe*. Wątpliwości interpretacyjne dotyczą przede wszystkim kwestii: zidentyfikowania działalności badawczo-rozwojowej, kosztów wynagrodzeń pracowników B+R dla celów ulgi, prowadzenia ewidencji czy nabytych ekspertyz i usług doradczych.

Jako podsumowanie przeprowadzonych badań ankietowych oraz wywiadu eksperckiego zestawiono najczęściej wskazywane czynniki wpływające na niekorzystanie lub niewykorzystywanie pełnych możliwości ulg podatkowych na działalność badawczo-rozwojową przez przedsiębiorstwa, realizując tym samym **drugi cel pomocniczy**. Czynniki te podzielono na wewnętrzne - zależne od przedsiębiorstwa oraz zewnętrzne, na które przedsiębiorstwa nie mają wpływu (tab. 4).

Tabela 4 Czynniki wewnętrzne i zewnętrzne niekorzystania z ulg podatkowych dedykowanych działalności badawczo-rozwojowej

Czynniki wewnętrzne	Czynniki zewnętrzne
- Niski poziom wiedzy przedsiębiorców o możliwości skorzystania z ulgi, w tym nierozpoznanie prowadzenia działalności B+R, - Mała opłacalność ulgi w mniemaniu przedsiębiorców – niski poziom korzyści finansowych z tytułu korzystania z ulgi w stosunku do nakładów pracy związanych ze spełnieniem wymogów formalnych dotyczących ulgi, - Brak środków własnych na prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej.	- Ryzyko czynności sprawdzających lub kontroli ze strony organów skarbowych po zastosowaniu ulgi, - Skomplikowane przepisy podatkowe regulujące ulgi i związane z nimi wątpliwości interpretacyjne, m.in. dotyczące prowadzenia dodatkowej ewidencji, - Restrykcyjne wymogi i skomplikowany proces pozyskania statusu CBR.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

W celu uporządkowania zebranych informacji i jednocześnie ukazania zalet, wad, szans i zagrożeń związanych z ulgą badawczo-rozwojową przygotowano analizę SWOT ulgi B+R (tab. 5).

Tabela 5 Analiza SWOT ulgi B+R

Zalety	Wady
• Możliwość odzyskania części środków finansowych poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, • Zwiększające się od 2016 r. wartości procentowe ulgi, • Możliwość stosowania ulgi wraz z ulgą IP Box, • Brak konieczności posiadania własnego laboratorium aby skorzystać z ulgi B+R, • Możliwość rozliczenia ulgi (w przypadku osiągnięcia straty lub niewystarczająco wysokiego dochodu) w 6 kolejnych latach podatkowych, • Możliwość dokonania korekty wstecz odliczeń za lata wcześniejsze (od 2016 r. do czasu przedawnienia), • Od 2022 r. w razie wystąpienia straty podatkowej, możliwość pomniejszenia podatku PIT płaconego od wynagrodzeń pracowników wykonujących prace B+R.	• Niejednolita linia interpretacyjna przepisów regulujących ulgę podatkową, • Możliwość zastosowania ulgi dopiero w zeznaniu rocznym, a nie w ciągu roku w trakcie obliczania zaliczek na podatek dochodowy, • Ograniczony katalog kosztów kwalifikowanych i wyłączenia z możliwości zastosowania ulgi w niektórych przypadkach (np. otrzymania dofinansowania, nabycia ekspertyzy od podmiotu niebędącego jednostką naukową), • Konieczność wyodrębnienia w ewidencji kosztów B+R i obowiązek szczegółowego dokumentowania kosztów kwalifikowanych, w szczególności kosztów wynagrodzeń pracowników B+R, • Skomplikowany proces uzyskania statusu CBR.
Szanse	Zagrożenia
• Korzystanie przez przedsiębiorstwa z usług doradców podatkowych, • Uproszczenie przepisów podatkowych regulujących ulgę przez ustawodawcę lub wydawanie objaśnień podatkowych przez Ministerstwo Finansów, • Wystąpienie przez przedsiębiorstwo z wnioskiem o wydanie podatkowej interpretacji indywidualnej, • Promocja ulgi poprzez przekazywanie przedsiębiorstwom, informacji dotyczących korzystania z ulgi oraz szkolenia z zakresu ulg podatkowych, • Złagodzenie wymogów dotyczących pozyskania statusu CBR, • Pomoc administracji rządowej przy pozyskiwaniu statusu CBR.	• Nierozpoznawanie działalności badawczo-rozwojowej, • Obawa przedsiębiorstw przed czynnościami sprawdzającymi z racji korzystania z ulgi, • Częste i liczne zmiany w przepisach podatkowych, • Brak środków własnych przedsiębiorstw na prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej, • Brak krajowych regulacji związanych z wprowadzeniem tzw. minimalnego podatku globalnego.

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzona analiza SWOT ulgi na działalność badawczo-rozwojową dowodzi, że jest to instrument wsparcia z wieloma zaletami i kilkoma wadami. Jednakże ulga ta ma duży potencjał, o czym świadczą zidentyfikowane szanse (bardziej liczne niż zagrożenia).

Większość z zestawionych w tab. 5 wad i zagrożeń mogłaby zostać zniwelowana poprzez odpowiednie działania ustawodawcy.

W opinii autorki, na podstawie dokonanego przeglądu literatury, przeprowadzonych analiz danych wtórnych, zrealizowanych badań własnych wśród spółek giełdowych notowanych na GPW oraz ekspertów, można zaproponować kilka zmian, które potencjalnie mogłyby wpłynąć na korzystanie przez przedsiębiorstwa z ulg podatkowych (w szczególności ulgi B+R i IP Box):

- 1) doprecyzowanie przepisów regulujących ulgę, w ten sposób aby nie budziły wątpliwości w ich interpretacji, np. poprzez wydanie (kolejnych) objaśnień podatkowych w zakresie IP Box oraz jednoczesnego korzystania z ulgi B+R i IP Box,
- 2) możliwość dokonywania odliczeń w ramach ulg w trakcie roku, na poziomie zaliczek miesięcznych na podatek dochodowy,
- 3) rozszerzenie katalogu kosztów kwalifikowanych dla podmiotów nieposiadających statusu CBR, w szczególności o:
 - koszty nabytych na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej usług doradczych, wyników badań, ekspertyz i opinii od podmiotów niebędących jednostkami naukowymi oraz
 - koszty zakupu specjalistycznych urządzeń i maszyn będących środkami trwałymi, wykorzystywanych do prac badawczo-rozwojowych,
- 4) dodatkowe odliczenie dla podmiotów nabywających nowe środki trwałe (maszyny i urządzenia) wykorzystywane do prac badawczo-rozwojowych,
- 5) zwiększenie możliwych odliczeń w ramach nowych ulg wprowadzonych w 2022 r. (między innymi ulga na robotyzację, ulga na prototyp, ulga na ekspansję),
- 6) wprowadzenie regulacji krajowych w odpowiedzi na dyrektywę tzw. PILAR 2, dotyczącą globalnego podatku minimalnego.

Dodatkową propozycją, bardziej niesformalizowaną, gdyż niewymagającą zmian legislacyjnych, jest podejmowanie działań mających na celu zwiększanie świadomości przedsiębiorstw czym jest działalność badawczo-rozwojowa.

Wprowadzenie zmian, które doprecyzowałyby przepisy podatkowe albo idąc dalej, działania mające na celu uproszczenie systemu podatkowego, powodujące zmniejszenie ilości obowiązków przedsiębiorców, byłoby korzystne z perspektywy rozwoju przedsiębiorstw. Przy mniejszej czasochłonności realizowania obowiązków podatkowych, mieliby oni czas zastanowić się nad działaniami o charakterze badawczo-rozwojowym w swoim

przedsiębiorstwie. W dłuższej perspektywie mogłoby się to przyczynić do wzrostu innowacyjności polskich przedsiębiorstw.

W ramach przeprowadzonych badań napotkano także pewne ograniczenia. Po pierwsze: tylko dwa z badanych podmiotów wykazały w kwestionariuszu ankietowym kwoty dotyczące poniesionych kosztów kwalifikowanych i dokonanych odliczeń z tytułu ulgi B+R. Próba ta była za mała aby kontynuować badania empiryczne na wykazanych przez przedsiębiorstwa wartościach. W związku z tym jako podstawę do oszacowania modeli przyjęto dane Głównego Urzędu Statystycznego oraz Ministerstwa Finansów. Kolejnym ograniczeniem było analizowanie głównie dwóch ulg podatkowych: technologicznej i badawczo-rozwojowej. Zdecydowano tak, z uwagi na fakt, że funkcjonowały one w przepisach podatkowych już kilka lat, mają zbliżony mechanizm ich rozliczania (ulgi od poniesionych wydatków/kosztów) oraz nie są dedykowane konkretnym branżom - co do zasady każde przedsiębiorstwo ma szansę z nich skorzystać. Zrezygnowano zaś z badania wpływu ulgi IP Box na nakłady B+R oraz oszacowania modelu i prognozy dla ulgi IP Box z uwagi na: krótki okres jej funkcjonowania (ulga wprowadzona w 2019 r.) oraz fakt, że ponad 90% przedsiębiorstw z niej korzystających to firmy informatyczne. Kolejnym ograniczeniem było zbadanie tylko wybranych, dużych podmiotów - spółek notowanych na rynku głównym Giełdy Papierów Wartościowych w Warszawie. Próbę tę wytypowano mając na względzie *metodę critical cases* - statystycznie to duże podmioty ponoszą najwięcej nakładów finansowych na działalność badawczo-rozwojową. Z tego też powodu nie dokonano badań ankietowych wśród mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw.