

Aleksandra Krajewska¹

Ulga na działalność badawczo-rozwojową – najważniejsze cechy i wybrane aspekty praktyczne

1. Wprowadzenie

Do nadrzędnych celów polityki państwa zaliczyć można zwiększanie potencjału innowacyjnego gospodarki, jednym z podstawowych narzędzi polityki innowacyjnej jest zaś zapewnienie odpowiedniego otoczenia prawnopodatkowego². Do instrumentów wsparcia innowacyjności w Polsce należą obecnie m.in. bezpośrednia pomoc finansowa (na szczeblu krajowym i unijnym), preferencyjny dostęp do finansowania, ulgi podatkowe (w tym specjalne korzyści dla centrów badawczo-rozwojowych³, podmiotów działających w specjalnych strefach ekonomicznych lub Polskiej Strefie Inwestycji) czy też programy nakierowane na wsparcie określonych branż⁴.

Polskie ustawy regulujące podatki dochodowe⁵ przewidują liczne ulgi związane z przedsięwzięciami innowacyjnymi (m.in. ulgę na

259

¹ Aleksandra Krajewska – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, radca prawny, <https://orcid.org/0000-0003-4975-7162>

² M. Janiszewska, J. Janiszewski, *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorców*, „Studia BAS” 2020, nr 1, s. 51.

³ Dalej CBR.

⁴ I. Świąćicki, *Polskie B+R. Dostępne narzędzia wsparcia i nowe możliwości*, Warszawa 2019, s. 19–21.

⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm. – dalej u.p.d.o.p.) oraz ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm. – dalej u.p.d.o.f.).

działalność badawczo-rozwojową⁶, ulgę na komercjalizację efektów prac B+R, ulgę na innowacyjnych pracowników czy ulgę na prototyp). Niniejsze opracowanie ma na celu przedstawienie najważniejszych cech ulgi B+R, a także niektórych aspektów praktycznych związanych z jej funkcjonowaniem. Tekst porusza jedynie wybrane zagadnienia dotyczące konstrukcji i stosowania tytułowej ulgi.

2. Istota ulgi B+R

Uлга B+R może być stosowana zarówno przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i prawnych⁷. Mogą z niej korzystać osoby fizyczne osiągające przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej (opodatkowane przy zastosowaniu skali podatkowej i podatkiem liniowym⁸) oraz osoby prawne uzyskujące przychody inne niż z zysków kapitałowych. Istotą ulgi B+R jest możliwość odliczenia od dochodu określonych wydatków poniesionych na działalność B+R. Wskazać należy cztery przesłanki warunkujące uznanie danej działalności za badawczo-rozwojową – musi być to działalność:

- 1) twórcza – nastawiona na tworzenie nowych, oryginalnych rozwiązań;
- 2) podejmowana w sposób systematyczny, metodyczny – nie obejmuje działań incydentalnych;
- 3) podejmowana w określonym celu – nastawiona na zwiększenie zasobów wiedzy bądź wykorzystanie ich do tworzenia nowych zastosowań;
- 4) obejmująca badania naukowe (na które składają się badania podstawowe i aplikacyjne) lub prace rozwojowe⁹.

Wśród cech działalności B+R wymienia się także nieprzewidywalność (niepewność co do ostatecznego wyniku) oraz możliwość do przeniesienia lub odtworzenia osiągniętych rezultatów¹⁰.

⁶ Dalej ulga B+R; działalność/prace badawczo-rozwojowe będą zaś określane mianem działalności/prac B+R.

⁷ Ustawodawca wprowadził symetryczne przepisy regulujące ulgę B+R do art. 18d–18e u.p.d.o.p. oraz art. 26e–26g u.p.d.o.f.

⁸ Do korzystania z ulgi B+R nie są uprawnieni przedsiębiorcy stosujący zryczałtowane formy opodatkowania.

⁹ Pojęcia te zdefiniowano w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz.U. z 2023 r., poz. 742 ze zm.).

¹⁰ OECD/GUS, *Podręcznik Frascati 2015. Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*, Warszawa 2018, s. 49–50, <https://www.oecd.org/gus/frascati/>.

Wydatki możliwe do odliczenia w ramach analizowanej ulgi (tzw. koszty kwalifikowane) zostały enumeratywnie ujęte w art. 18d ust. 2–3b u.p.d.o.p. oraz art. 26e ust. 2–3b u.p.d.o.f. Należą do nich m.in.¹¹:

1) wynagrodzenia i składki na ubezpieczenia społeczne (wypłacane zarówno na podstawie stosunku pracy, jak i umów cywilnoprawnych) – w odpowiedniej proporcji;

2) nabycie materiałów, surowców i specjalistycznego sprzętu bezpośrednio związanych z pracami B+R;

3) zakup ekspertyz, opinii, usług doradczych i równorzędnych świadczonych lub wykonywanych przez ściśle określone instytucje, a także nabycie wyników badań przez nie prowadzonych;

4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej;

5) koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy czy prawa z rejestracji wzoru przemysłowego;

6) niektóre odpisy amortyzacyjne.

Od wprowadzenia ulgi B+R stopniowo zwiększano limity możliwych do odliczenia kosztów kwalifikowanych (zob. tabela 1).

Tabela 1. Limity kosztów kwalifikowanych możliwych do odliczenia w ramach ulgi B+R w latach 2016–2023

Lata	Limity kosztów kwalifikowanych
2016	– 30% kosztów wynagrodzeń i składek – 20% pozostałych kosztów kwalifikowanych (MŚP*) – 10% pozostałych kosztów kwalifikowanych (pozostali podatnicy)
2017	– 50% kosztów wynagrodzeń i składek – 50% pozostałych kosztów kwalifikowanych (MŚP) – 30% pozostałych kosztów kwalifikowanych z wyłączeniem kosztów wskazanych w pkt 5 powyżej (pozostali podatnicy)
2018–2021	– 150% kosztów kwalifikowanych (podatnicy ze statusem CBR i będący MŚP) – 150% kosztów kwalifikowanych z wyłączeniem kosztów wskazanych w pkt 5 powyżej oraz 100% kosztów kwalifikowanych wskazanych w pkt 5 powyżej (podatnicy niebędący MŚP, ale ze statusem CBR) – 100% kosztów kwalifikowanych (pozostali podatnicy)

oecd-ilibrary.org/science-and-technology/podrecznik-frascati-2015_9788388718977-pl (dostęp: 28.06.2023).

¹¹ Przepisy regulujące wydatki wskazane w pkt 1–4 oraz 6 obowiązywały od początku 2016 r., natomiast przepisy wprowadzające wydatki ujęte w pkt 5 zaczęły obowiązywać z początkiem 2017 r. Do kategorii wydatków wskazanych w pkt 5 powyższego wyliczenia nawiązano w tabeli 1 w odniesieniu do lat 2017–2023.

Tab. 1 (cd.)

Lata	Limity kosztów kwalifikowanych
2022–2023	– 200% kosztów kwalifikowanych (podatnicy ze statusem CBR i będący MŚP) – 200% kosztów kwalifikowanych z wyłączeniem kosztów wskazanych w pkt 5 powyżej oraz 100% kosztów kwalifikowanych wskazanych w pkt 5 powyżej (podatnicy niebędący MŚP, ale ze statusem CBR) – 200% kosztów wynagrodzeń i składek oraz 100% pozostałych kosztów kwalifikowanych (pozostali podatnicy)

* Podatnicy będący mikro-, małymi lub średnimi przedsiębiorcami w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.; do 30 kwietnia 2018 r. – ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej).

Źródło: opracowanie własne.

Skorzystanie z ulgi B+R wymaga stosownego wyodrębnienia kosztów kwalifikowanych w prowadzonej ewidencji księgowej, w sposób umożliwiający prawidłową ich identyfikację.

3. Charakter ulgi B+R w świetle kryteriów doktrynalnych

W niniejszym rozdziale przedstawiono najważniejsze cechy ulgi B+R, dokonując jej klasyfikacji przez pryzmat kryteriów sformułowanych w doktrynie przez W. Nykiela pod adresem ulg i zwolnień podatkowych¹².

3.1. Kryterium celów i funkcji ulgi

Poza nadrzędną funkcją fiskalną związaną z zasilaniem budżetu państwa podatki służą także realizacji celów o charakterze redystrybucyjnym i stymulacyjnym¹³. Z kolei ulgi podatkowe pełnią „*sui generis* ujemną funkcję fiskalną”¹⁴, gdyż – mimo zróżnicowanego charakteru – ich istotą jest redukcja kwantytatywnego (ilościowego) zakresu opodatkowania¹⁵.

¹² W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002, s. 41–59.

¹³ J. Głuchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 17–20.

¹⁴ W. Nykiel, *Ulg...*, s. 42.

¹⁵ *Idem* (red.), *Prawo podatkowe w Polsce*, Warszawa 2018, s. 20.

Zdaniem autorki z punktu widzenia kryterium celów i funkcji uldze B+R przypisać należy mieszany, gospodarczo-społeczny charakter. Jest ona bowiem nakierowana na osiągnięcie określonego stanu w gospodarce, tj. pobudzenie działalności B+R stanowiącej impuls do wzrostu tempa rozwoju gospodarczego. Preferencje podatkowe dla przedsięwzięć innowacyjnych mają stanowić bodziec do podejmowania tego typu działań lub zwiększania ich skali. Z drugiej strony ulga ta pośrednio realizuje również określone cele społeczne poprzez preferencyjne traktowanie działalności wspierającej rozwój nauki. Intencją wprowadzenia ulgi B+R było bowiem także wzmocnienie współpracy pomiędzy jednostkami naukowymi oraz przedsiębiorstwami w ramach modelu innowacji otwartych zakładających wykorzystywanie przez przedsiębiorców wiedzy podmiotów zewnętrznych¹⁶.

W kontekście funkcjonalnym uldze B+R można również przypisać charakter stymulacyjny, gdyż jej założeniem jest skłonienie podatnika do zachowań pożądaných przez ustawodawcę, tj. do podejmowania prac B+R, co ma przełożyć się na rozwój przedsięwzięć innowacyjnych.

3.2. Kryterium miejsca ulgi w konstrukcji podatku

Instytucja ulgi podatkowej występująca w konstrukcji podatku prowadzi do jego obniżenia. Cel ten może być osiągnięty na różne sposoby: poprzez zmniejszenie podstawy opodatkowania, stawek podatkowych bądź kwoty samego podatku¹⁷. W ramach ulgi B+R podatek dochodowy ulega obniżeniu na skutek zmniejszenia podstawy opodatkowania, co następuje poprzez odliczenie tzw. kosztów kwalifikowanych (będących w istocie kosztami uzyskania przychodów ponoszonymi w związku z pracami B+R). Wysokość odliczenia została pośrednio wskazana przez ustawodawcę jako wyrażona procentowo maksymalna część kosztów kwalifikowanych możliwych do odliczenia, w zależności od ich rodzaju (por. tabela 1).

3.3. Kryterium zakresu czasowego i terytorialnego ulgi

Biorąc pod uwagę aspekt temporalny, ulga B+R ma charakter bezterminowy. Regulujące ją przepisy nie precyzują bowiem terminu, po upływie którego podatnicy traciliby możliwość korzystania z tej preferencji.

¹⁶ K. Łukaszewska, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako szansa poprawy pozycji innowacyjnej polskich przedsiębiorstw*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, nr 3, s. 192.

¹⁷ W. Nykiel, *Ulgi...*, s. 47.

Wypada w tym kontekście odnotować, że koszty kwalifikowane podlegają zasadniczo odliczeniu w zeznaniu rocznym (za rok podatkowy, w którym zostały poniesione), nie zaś na bieżąco. Jeżeli natomiast chodzi o aspekt terytorialny, możliwość korzystania z ulgi B+R nie jest powiązana z prowadzeniem działalności na określonym terytorium.

3.4. Kryterium sposobu nabywania prawa do ulgi

Ulga B+R ma charakter systemowy, ponieważ uprawnienie do jej stosowania podatnik nabywa z mocy prawa, nie zaś na podstawie decyzji organu podatkowego. Konieczne jest w tym zakresie spełnienie ustawowo określonych warunków, m.in. poniesienie podlegających odliczeniu kosztów kwalifikowanych, czemu towarzyszyć musi także dopełnienie stosownych obowiązków sprawozdawczych.

3.5. Kryterium źródła regulacji prawnej

264

Zasady korzystania z ulg podatkowych wspierających działalność innowacyjną są zasadniczo przedmiotem wewnętrznych regulacji poszczególnych krajów, w których instrumenty takie występują. Źródłem przepisów dotyczących polskiej ulgi B+R są ustawy regulujące podatki dochodowe (tj. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych).

4. Aspekty praktyczne związane z funkcjonowaniem ulgi B+R

W niniejszym rozdziale zaprezentowano statystyki obrazujące liczbę podatników podatków dochodowych korzystających z analizowanej preferencji w latach 2016–2021 z uwzględnieniem średnich kwot dokonywanych w ramach ulgi odliczeń (w porównaniu do obowiązującej wcześniej ulgi na nowe technologie), a także zasygnalizowano wybrane trudności związane z jej stosowaniem.

4.1. Dane dotyczące stosowania ulgi B+R¹⁸

Ulge B+R wprowadzono do polskiego systemu prawnego w 2016 r. Zastąpiła ona funkcjonującą wcześniej przez 10 lat ulgę technologiczną, która nie była jednak powszechnie stosowana przez podatników. Według informacji Ministerstwa Finansów dotyczących rozliczania podatku dochodowego od osób prawnych oraz fizycznych z ulgi na nowe technologie skorzystało:

- 1) w latach 2006–2015 średnio 54 podatników CIT rocznie (przy czym przeciętna kwota odliczenia wynosiła ok. 2 313 800 zł);
- 2) w latach 2007–2015 średnio 153 podatników PIT rocznie (przy czym przeciętna kwota odliczenia wynosiła ok. 6941 zł).

Dane dotyczące liczby podatników korzystających z ulgi B+R wraz ze wskazaniem kwot odliczeń dokonywanych w poszczególnych latach przedstawia tabela 2.

Tabela 2. Liczba podatników korzystających z ulgi B+R oraz przeciętne kwoty odliczeń w latach 2016–2021

Rok	Podatek	Forma opodatkowania	Liczba podatników korzystających z ulgi B+R		Łączna kwota odliczenia (zł)	Przeciętna kwota odliczenia (zł)	
			W podziale na CIT oraz poszczególne formy opodatkowania PIT	Łącznie			
2016	CIT	–	264		528	198 334 000	751 265
	PIT	SP*	96	264		390 000	4 063
		PL**	168			7 332 000	43 643
2017	CIT	–	565		1 089	543 329 000	961 644
	PIT	SP	116	524		797 000	6 871
		PL	408			39 809 000	97 571
2018	CIT	–	951		1 844	1 675 055 000	1 761 362
	PIT	SP	121	893		3 669 000	30 322
		PL	772			175 000 000	226 684

¹⁸ Dane prezentowane w tym podrozdziale zostały zaczerpnięte ze statystyk dotyczących rozliczania podatków dochodowych, publikowanych na stronie internetowej Ministerstwa Finansów: podatki.gov.pl, *Statystyki CIT*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/cit/abc-cit/statystyki-cit/> (dostęp: 28.06.2023); podatki.gov.pl, *Statystyki PIT*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/> (dostęp: 28.06.2023). W podrozdziale tym w ramach uproszczenia posłużono się skrótami CIT (w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych) oraz PIT (w odniesieniu do podatku dochodowego od osób fizycznych).

Tab. 2 (cd.)

Rok	Podatek	Forma opodatkowania	Liczba podatników korzystających z ulgi B+R		Łączna kwota odliczenia (zł)	Przeciętna kwota odliczenia (zł)	
			W podziale na CIT oraz poszczególne formy opodatkowania PIT	Łącznie			
2019	CIT	–	1 434		2 629	2 621 102 000	1 827 826
	PIT	SP	147	1 195		15 121 000	102 864
		PL	1 048			278 000 000	265 267
2020	CIT	–	1 643		3 130	3 135 967 000	1 908 684
	PIT	SP	159	1 487		6 393 000	40 208
		PL	1 328			399 000 000	300 452
2021	CIT	–	2 064		3 603	4 282 904 000	2 075 050
	PIT	SP	159	1 539		6 484 000	40 780
		PL	1 380			389 000 000	281 884

* Skala podatkowa.

** Podatek liniowy.

Źródło: opracowanie własne na podstawie informacji Ministerstwa Finansów.

Jak wynika z powyższych danych, w 2021 r. można było zaobserwować blisko siedmiokrotny wzrost całkowitej liczby podatników korzystających z ulgi B+R w porównaniu do pierwszego roku jej obowiązywania. Najwyższy procentowy wzrost tej liczby rok do roku odnotowano w latach 2016–2017 (106,3%). W kolejnych latach procentowy wzrost łącznej liczby podatników CIT i PIT korzystających z omawianej preferencji był nadal zauważalny, jednak stopniowo malał i wyniósł:

- 1) 69,3% w latach 2017–2018,
- 2) 42,6% w latach 2018–2019,
- 3) 19,1% w latach 2019–2020 oraz
- 4) 15,1% w latach 2020–2021.

W pierwszym roku obowiązywania przepisów dotyczących ulgi B+R liczba korzystających z niej osób prawnych i fizycznych była taka sama (264), jednak w kolejnych latach zaczęła być zauważalna przewaga podatników CIT w tym zakresie. Różnica procentowa pomiędzy podatnikami CIT i PIT korzystającymi z analizowanej preferencji rosła w sposób nieregularny, wynosząc 7,3% w 2017 r. (z niewielkim spadkiem do poziomu 6,1% w 2018 r.), następnie 16,7% w 2019 r. (z istotnym spadkiem do poziomu 9,5% w 2020 r.) oraz 25,4% w 2021 r. Warto w tym miejscu odnotować, że w przypadku „starej” ulgi istniała w tej sferze odwrotna dysproporcja – liczniejszą grupę korzystających stanowiły osoby fizyczne

(przy czym należy zaznaczyć, że osobom fizycznym stosującym skalę podatkową obowiązująca wcześniej ulga technologiczna nie przysługiwała *ex lege*¹⁹), jednak przeciętna wysokość ich odliczenia była znacząco niższa niż w przypadku osób prawnych²⁰.

W latach 2016–2021 można zaobserwować tendencję wzrostową przeciętnej kwoty odliczeń dokonywanych w ramach ulgi B+R. W przypadku osób prawnych w pierwszych latach obowiązywania ulgi odnotowano w tym zakresie znaczące wzrosty – 28% w latach 2016–2017 i aż 83,2% w latach 2017–2018. W kolejnych latach skala wzrostu przeciętnej kwoty odliczenia na gruncie CIT nie była tak spektakularna, jednak nadal zauważalna (w latach 2018–2019 wzrost ten wyniósł 3,8%, w latach 2019–2020 – 4,4%, a w latach 2020–2021 – 8%). W 2021 r. średnia kwota odliczenia dokonywanego przez podatników CIT była zatem o ponad 176% wyższa niż w pierwszym roku obowiązywania przepisów regulujących omawianą ulgę.

Jeżeli chodzi o osoby fizyczne, przeciętna kwota odliczenia dokonywanego przez podatników PIT rozliczających się na podstawie skali podatkowej była w 2021 r. ponad dziesięciokrotnie wyższa niż w pierwszym roku obowiązywania ulgi B+R. W latach 2017–2019 odnotowano w tym obszarze znaczący wzrost (średnia kwota odliczenia w analizowanej grupie podatników PIT wzrosła z 6871 zł w 2017 r. do 30 322 zł w 2018 r. i aż do 102 864 zł w 2019 r.), po czym nastąpił ponad dwuipółkrotny spadek tej kwoty do poziomu 40 208 zł w 2020 r. i jej niewielki, blisko 1,5% wzrost w roku następnym. Z kolei przeciętna kwota odliczenia dokonywanego przez podatników PIT stosujących opodatkowanie liniowe była w 2021 r. ponad sześciokrotnie wyższa niż w pierwszym roku obowiązywania analizowanych przepisów. W latach 2016–2018 można było zaobserwować w tym zakresie istotny wzrost (przeciętna kwota odliczenia w tej grupie podatników PIT uległa zwiększeniu z 43 643 zł w 2016 r. do 97 571 zł w 2017 r. oraz aż do 226 684 zł w 2018 r.), po czym wzrosła do 300 452 zł w 2020 r., by odnotować spadek o 6,2% w roku następnym.

W porównaniu do ulgi na nowe technologie w ramach ulgi B+R widoczne jest zmniejszenie rozbieżności pomiędzy przeciętną wysokością odliczenia na gruncie obu podatków dochodowych, która jednak nadal pozostaje na wysokim poziomie²¹. Należy przy tym zauważyć, że z uwagi na „obwarowanie” ulgi technologicznej licznymi rygorystycznymi

¹⁹ R. Zieliński, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako instrument rozwoju przedsiębiorców w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2017, nr 6, s. 531.

²⁰ Por. K. Łukaszewska, *Ulga...*, s. 191.

²¹ *Ibidem*, s. 194.

warunkami korzystało z niej relatywnie niewielu podatników, jednak przeciętna kwota odliczenia na gruncie CIT w latach 2006–2015 była wyższa niż w przypadku ulgi B+R w każdym z badanych lat.

4.2. Problemy praktyczne związane ze stosowaniem ulgi B+R

Według raportu Ayming dotyczącego zachęt podatkowych na rzecz działalności B+R w 2020 r. poziom łatwości zastosowania ulgi B+R w Polsce został oceniony jako „średni” (przykładowo w Belgii, Francji, Wielkiej Brytanii czy USA poziom ten oceniono jako „łatwy”)²². Do najczęstszych problemów związanych ze stosowaniem ulgi B+R można zaliczyć wątpliwości przedsiębiorców, czy prowadzona przez nich działalność ma charakter badawczo-rozwojowy. Z przeprowadzonego przez KPMG w Polsce badania wynika, że w 2018 r. aż 42% ankietowanych firm wskazało tę okoliczność jako największą trudność na drodze do skorzystania z analizowanej ulgi²³. Dlatego też wielu podatników przed jej wdrożeniem decyduje się na wystąpienie z wnioskiem o interpretację indywidualną w celu potwierdzenia przez organ podatkowy, że ich działalność kwalifikuje się do objęcia rzeczoną preferencją.

Inny problem związany jest z brakiem jasnych zasad dotyczących sposobu alokacji kosztów kwalifikowanych w przypadku osób zatrudnionych na podstawie umowy o pracę lub współpracujących na podstawie umów cywilnoprawnych, które w ramach swoich obowiązków wykonują zarówno prace B+R, jak i prace niemające takiego charakteru. W takiej sytuacji konieczne jest obliczenie odpowiedniej proporcji – przepisy wskazują bowiem, że poniesione w danym miesiącu należności z tytułu wynagrodzeń i składek pracowników oraz współpracowników uznaje się za koszty kwalifikowane, jednak jedynie w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności B+R pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu (odpowiednio w przypadku współpracowników: w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności B+R pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu). Przepisy nie precyzują jednak zasad dokonania takiego wyliczenia,

²² Ayming, *Global R&D Tax Incentives. The Benchmark 2020*, 2020, s. 5, <https://www.ayming.com/wp-content/uploads/sites/17/2020/02/The-Benchmark-2020.pdf> (dostęp: 28.06.2023).

²³ KPMG w Polsce, *Ulgą podatkowa na badania i rozwój*, Warszawa 2019, s. 7, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pl/pdf/2019/12/pl-raport-kpmg-pt-ulga-podatkowa-na-badania-i-rozwoj.pdf> (dostęp: 28.06.2023).

pozostawiając alokację samym podatnikom, co często przysparza trudności praktycznych. Ustawodawca nie uregulował także zasad rozliczania kosztów w przypadku urlopów pracowników wykonujących prace B+R czy wypłacanych im premii, co również jest przedmiotem rozbieżności interpretacyjnych. Wątpliwości w praktyce budzi też brak ustawowych reguł wydzielenia kosztów kwalifikowanych w ewidencji księgowej.

Ponadto, w ramach wspomnianego badania KPMG w Polsce, w 2018 r. 33% respondentów wskazało, że powodem niekorzystania z ulgi B+R są zbyt małe korzyści z niej płynące, a także zbyt duże ryzyko zakwestionowania odliczenia przez organ podatkowy²⁴. Wśród innych przyczyn nie stosowania tej ulgi wymieniano również brak wiedzy o jej istnieniu czy ponoszenie wydatków w związku z prowadzonymi pracami B+R, które nie mieszczą się w ustawowym katalogu kosztów kwalifikowanych.

5. Podsumowanie

Wprowadzona w 2016 r. do polskiego porządku prawnego ulga na działalność B+R stanowi jeden z instrumentów wsparcia przedsięwzięć innowacyjnych. Kilkukrotne nowelizacje przepisów ustaw o podatkach dochodowych zwiększały limity wydatków możliwych do odliczenia na gruncie tej preferencji, co mogło stanowić jeden z czynników mających wpływ na rosnącą liczbę podatników decydujących się na jej wdrożenie. Trzeba jednak pamiętać, że samo zwiększanie limitów odliczeń czy „rozszerzanie zakresu kosztów kwalifikowanych nie zapewni wzrostu poziomu innowacyjności polskich przedsiębiorców”²⁵. Realizacja celów stawianych w tej sferze przez ustawodawcę zależy bowiem w dużym stopniu „od przeprowadzonej na szeroką skalę edukacji samych przedsiębiorców co do istniejących w tym zakresie rozwiązań prawnych, gdyż warunkuje ona stosowanie tych regulacji w praktyce gospodarczej”²⁶. Do postulatów *de lege ferenda* pod adresem przepisów regulujących ulgę B+R można przykładowo zaliczyć dookreślenie i uproszczenie zasad alokacji oraz ewidencji kosztów kwalifikowanych możliwych do odliczenia w ramach ulgi czy też ustawowe doprecyzowanie cech składających się na definicję działalności B+R. Mogłoby to zmniejszyć występujące w praktyce wątpliwości interpretacyjne i problemy z identyfikacją tego rodzaju działalności wśród polskich przedsiębiorców.

²⁴ *Ibidem*.

²⁵ R. Zieliński, *Ulga...*, s. 532.

²⁶ *Ibidem*, s. 532.

W piśmiennictwie postuluje się także objęcie ulgą B+R podatników podatku dochodowego od osób fizycznych rozliczających się w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, którzy obecnie są tej preferencji niesłusznie pozbawieni²⁷.

Ulgą B+R powinna być traktowana jako jedno z rozwiązań wspierających rozwój inicjatyw badawczo-rozwojowych, nie zaś kluczowy fundament tego wsparcia. Może ona bowiem „stanowić jedynie [...] uzupełnienie innych narzędzi. Indywidualnie jednak nie wpłynie na wzrost pozycji innowacyjnej polskich przedsiębiorstw”²⁸. Z drugiej strony w piśmiennictwie wskazano pozytywny wpływ ulg podatkowych związanych z działalnością B+R na ponoszone w tym obszarze nakłady w sektorze przedsiębiorstw, wskazując w tym zakresie na wyraźną tendencję wzrostową²⁹, co dobrze rokuje na kolejne lata funkcjonowania omawianej ulgi.

W opinii autorki ulga B+R pozostaje wciąż niedocenianym sposobem podwójnego w istocie odliczenia wybranych wydatków ponoszonych na prace B+R, jednak każdy przedsiębiorca prowadzący działalność innowacyjną powinien indywidualnie ocenić, w jakim stopniu płynące z niej korzyści przewyższają ewentualne trudności praktyczne, które mogą wiązać się z jej wdrożeniem w konkretnym, jednostkowym przypadku.

270

Bibliografia

- Ayming, *Global R&D Tax Incentives. The Benchmark 2020*, 2020, <https://www.ayming.com/wp-content/uploads/sites/17/2020/02/The-Benchmark-2020.pdf> (dostęp: 28.06.2023).
- Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Goyke K., *Ulgą na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R*, „Europa Regionum” 2018, nr 3.
- Janiszewska M., Janiszewski J., *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorców*, „Studia BAS” 2020, nr 1.
- KPMG w Polsce, *Ulgą podatkowa na badania i rozwój*, Warszawa 2019, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pl/pdf/2019/12/pl-raport-kpmg-pt-ulga-podatkowa-na-badania-i-rozwoj.pdf> (dostęp: 28.06.2023).

²⁷ *Ibidem*, s. 531.

²⁸ K. Łukaszewska, *Ulgą...*, s. 196.

²⁹ K. Goyke, *Ulgą na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R*, „Europa Regionum” 2018, nr 3, s. 23–36.

- Łukaszewska K., *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako szansa poprawy pozycji innowacyjnej polskich przedsiębiorstw*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, nr 3.
- Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2002.
- Nykiel W. (red.), *Prawo podatkowe w Polsce*, Warszawa 2018.
- OECD/GUS, *Podręcznik Frascati 2015. Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*, Warszawa 2018, https://www.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/podrecznik-frascati-2015_9788388718977-pl (dostęp: 28.06.2023).
- podatki.gov.pl, *Statystyki CIT*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/cit/abc-cit/statystyki-cit/> (dostęp: 28.06.2023).
- podatki.gov.pl, *Statystyki PIT*, b.r., <https://www.podatki.gov.pl/pit/abc-pit/statystyki/> (dostęp: 28.06.2023).
- Świącicki I., *Polskie B+R. Dostępne narzędzia wsparcia i nowe możliwości*, Warszawa 2019.
- Zieliński R., *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako instrument rozwoju przedsiębiorców w Polsce*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia” 2017, nr 6.

Akty prawne

- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 ze zm.).
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz.U. z 2023 r., poz. 221 ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2023 r., poz. 742 ze zm.).

Streszczenie

Opracowanie obejmuje wybrane zagadnienia związane z funkcjonującą od 2016 r. ulgą na działalność badawczo-rozwojową (B+R). Na wstępie wskazano rozmaite instrumenty wsparcia działalności innowacyjnej, do których należą m.in. ulgi podatkowe. Następnie wyjaśniono istotę ulgi B+R oraz warunki uprawniające do skorzystania z tej preferencji, zwracając szczególną uwagę na definicję pojęcia „działalność badawczo-rozwojowa” oraz zakres i limity możliwych od odliczenia kosztów kwalifikowanych. W dalszej kolejności zaprezentowano najważniejsze cechy analizowanej ulgi w kontekście kryteriów sformułowanych w doktrynie w odniesieniu do ulg i zwolnień podatkowych. Przedstawiono również dane z lat 2016–2021 dotyczące liczby podatników podatków dochodowych

korzystających z ulgi B+R oraz średnich kwot dokonywanych w tych latach odliczeń (w porównaniu do obowiązującej wcześniej ulgi na nowe technologie). Wskazano także kilka problemów praktycznych związanych z korzystaniem z omawianej preferencji. Opracowanie wieńczę konkluzje obejmujące ocenę instytucji ulgi B+R oraz postulaty pod adresem regulujących ją przepisów.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatki, podatki dochodowe, ulga podatkowa, ulga na działalność badawczo-rozwojową, działalność badawczo-rozwojowa