

ULGI PODATKOWE JAKO CZYNNIK KSZTAŁTOWANIA INNOWACYJNOŚCI PRZEDSIĘBIORSTW

Wprowadzenie

Jednym z najważniejszych czynników wpływających na rozwój gospodarczy i osiągnięcie przewagi konkurencyjnej, zarówno przez kraje, jak i poszczególne przedsiębiorstwa, jest innowacyjność. Wśród warunków determinujących budowę innowacyjnej gospodarki istotną rolę odgrywa polityka państwa, w tym działania związane z tworzeniem sprzyjającego otoczenia prawno-instytucjonalnego. Współcześnie coraz więcej państw konstruuje systemy różnego rodzaju zachęt adresowanych głównie do przedsiębiorstw, które mają na celu zwiększenie zainteresowania kreowaniem i wdrażaniem innowacji. W ramach tych systemów ważne miejsce zajmują instrumenty wsparcia publicznego, w tym ulgi podatkowe.

Celem niniejszego opracowania jest analiza systemu ulg podatkowych związanych z działalnością innowacyjną przedsiębiorstw w Polsce na tle rozwiązań stosowanych w tym zakresie w innych krajach. Pojęcie innowacji i działalności innowacyjnej będzie używane w znaczeniu przyjętym w Unii Europejskiej i OECD, przedstawionym w Podręczniku Oslo i wykorzystywanym w międzynarodowych i krajowych badaniach statystycznych¹. Zgodnie z tym innowacja to wdrożenie nowego lub istotnie ulepszanego produktu, procesu, nowej metody organizacyjnej lub marketingowej w praktyce gospodarczej, organizacji miejsca pracy lub w relacjach z otoczeniem. Natomiast pod pojęciem działalności innowacyjnej należy rozumieć działania naukowe, techniczne, organizacyjne, finansowe i komercyjne, które mają prowadzić do wdrażania innowacji. Działalność ta może być prowadzona przez przedsię-

* Wyższa Szkoła Finansów i Zarządzania w Białymstoku.

¹ Por. *Działalność innowacyjna przedsiębiorstw w latach 2012-2014*, US Szczecin, Warszawa 2015, s. 17.

biorstwo we własnym zakresie (działalność badawczo-rozwojowa) lub polegając na zakupie technologii materialnej (innowacyjnych maszyn i urządzeń) bądź niematerialnej (patentów, licencji, usług technicznych).

Ocena innowacyjności Polski w świetle porównań międzynarodowych

Analiza porównawcza innowacyjności poszczególnych krajów może być przeprowadzona w oparciu o rankingi innowacyjności. Zawierają one syntetyczne oceny krajów dokonane na podstawie wielu kryteriów. Odmienne metodologie przyjęte w poszczególnych rankingach powodują pewne zróżnicowanie pozycji ocenianych krajów w prezentowanych zestawieniach. Poniżej przedstawione zostaną trzy rankingi najczęściej wykorzystywane w ocenach innowacyjności.

Największy zasięg ma Global Innovation Index – ranking współtworzony przez Cornell University², obejmujący kraje wytwarzające łącznie ponad 97% globalnego PKB. Ranking ten ujmuje problematykę innowacyjności bardzo szeroko. Bierze pod uwagę 81 wskaźników dotyczących uwarunkowań instytucjonalnych (politycznych, prawnych, gospodarczych), kapitału ludzkiego i badań (w tym edukacji), infrastruktury, rozwoju rynków, wiedzy i technologii (m. in. zgłoszenia patentowe, nakłady na innowacje i ich efektywność). W rankingu tym w 2017 roku wśród 127 ocenianych krajów najwyższe miejsca zajęły kraje europejskie – Szwajcaria, Szwecja, Holandia. Pozycja Polski w ostatnich latach uległa poprawie (2017 r. – 38 miejsce, 2015 r. – 46), ale większość krajów Europy Środkowo-Wschodniej (Czechy, Estonia, Słowenia, Łotwa, Słowacja, Bułgaria) jest oceniana lepiej³.

Drugi ze światowych rankingów, Bloomberg Global Innovation Index, znacznie zawęży obszar oceny innowacyjności poszczególnych krajów. Uwzględnia przede wszystkim kryteria związane z gospodarką (intensywność prac B+R i zatrudnienie w tym sektorze, wartość dodana przemysłu, wydajność pracy, udział przedsiębiorstw z branż wysoko zaawansowanych technologicznie w łącznej ich liczbie, aktywność patentowa) oraz szkolnictwem wyższym. Ranking ten obejmuje 50 krajów; najwyższe miejsca w 2018 r. zajmują Korea Południowa (11. w rankingu GII Cornell University), Szwecja, Singapur. Polska rokrocznie poprawia swoją pozycję, w 2018 r. jest klasyfikowana na 21 miejscu, najwyższym wśród krajów regionu⁴.

² Inne podmioty współtworzące ranking to INSEAD i World Intellectual Property Organisation.

³ Por. *The Global Innovation Index 2017*, Cornell, INSEAD, WIPO, www.globalinnovationindex.org (data dostępu 5.05.2018 r.).

⁴ Por. www.bloomberg.com (data dostępu 6.05.2018 r.).

Duże znaczenie – z punktu widzenia Polski – ma European Innovation Scoreboard – ranking zaprojektowany przez Komisję Europejską we współpracy z Uniwersytetem w Maastricht w związku z realizacją Strategii Lizbońskiej. Poddaje on ocenie innowacyjność przede wszystkim krajów Unii Europejskiej, ale porównuje ją także z innymi krajami Europy oraz światowymi liderami innowacyjności (m. in. z Koreą Południową, Japonią, USA). W 2017 r. do pomiaru innowacyjności wykorzystano 27 wskaźników podzielonych na 4 grupy. Są to: warunki ramowe (zasoby ludzkie, systemy badań, środowisko sprzyjające innowacjom), inwestycje (publiczne i prywatne inwestycje w badania naukowe i innowacje, w tym finansowanie i wsparcie ze strony państwa), działania innowacyjne na poziomie przedsiębiorstw (innowatorzy, aktywa intelektualne) oraz wpływ innowacji na wielkość zatrudnienia i sprzedaży. Państwa członkowskie UE są klasyfikowane w ramach 4 grup:

- 1) liderzy innowacji (Szwecja, Dania, Finlandia, Holandia, Wielka Brytania, Niemcy),
- 2) silni innowatorzy (Austria, Luksemburg, Belgia, Irlandia, Francja, Słowenia),
- 3) umiarkowani innowatorzy (Czechy, Portugalia, Estonia, Litwa, Hiszpania, Malta, Włochy, Cypr, Słowacja, Grecja, Węgry, Łotwa, Polska, Chorwacja),
- 4) skromni innowatorzy (Bułgaria, Rumunia)⁵.

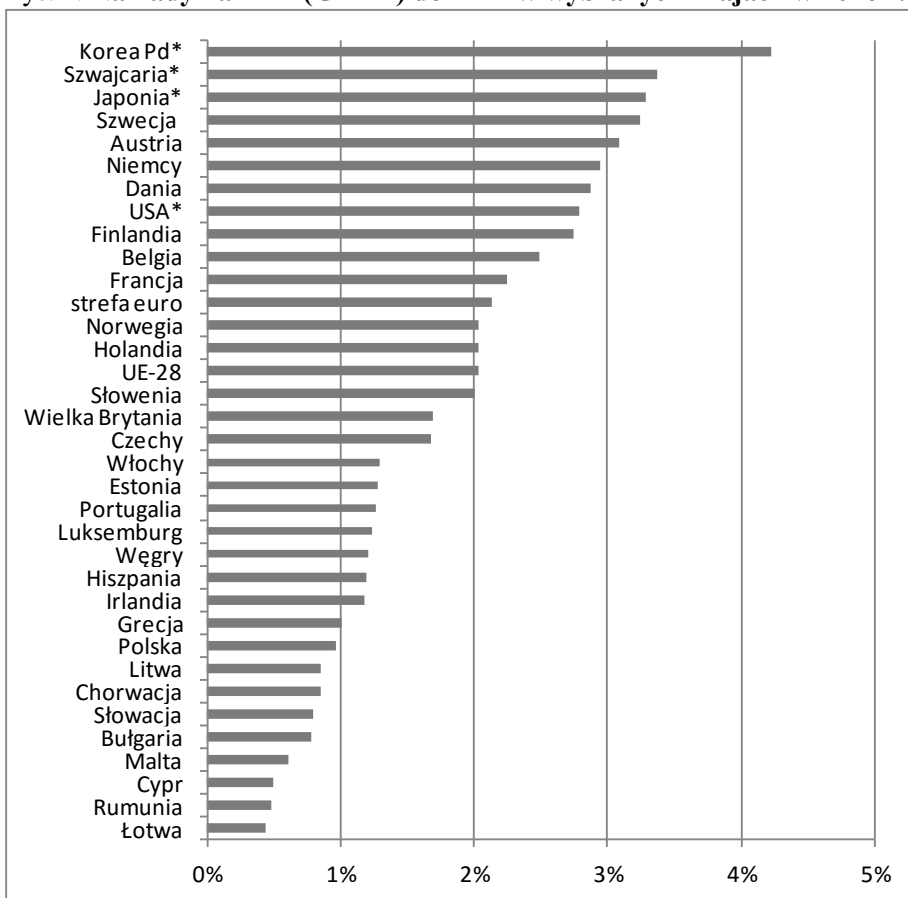
Ranking wskazuje także, że poziom innowacyjności w UE jest niższy niż w Korei Południowej, Japonii, USA, Kanadzie i Australii, a dystans w stosunku do dwóch pierwszych państw się powiększa. Stawia to określone wyzwania przed polityką innowacyjną prowadzoną na szczeblu UE. Konieczny jest wzrost nakładów na badania i rozwój. Znajduje to swoje odzwierciedlenie w strategii „EUROPA 2020”, gdzie jednym z priorytetów jest wzrost nakładów na B+R+I do poziomu 3% PKB całej Unii⁶. W 2016 r. średni poziom tych nakładów dla wszystkich krajów UE wynosił 2,03% PKB, a dla krajów strefy euro 2,13% PKB. Tymczasem w krajach będących liderami innowacyjności poziom tego wskaźnika jest znacznie wyższy i w latach 2015-2016 kształtował się następująco: Korea Południowa – 4,23%, Szwajcaria – 3,37%, Japonia – 3,29%, Szwecja – 3,25%, Austria – 3,09%, Niemcy – 2,94%, Dania – 2,87%, USA – 2,79%, Finlandia – 2,75%. Dla porównania – w Polsce w 2016 r. wspomniana relacja wynosiła 0,97% (Rys. 1).

⁵ Por. *European Innovation Scoreboard 2017*, European Commission, ec.europa.eu (data dostępu 8.05.2018 r.)

⁶ Por. Komunikat Komisji Europejskiej *EUROPA 2020. Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu*, za: *Nauka i technika w 2013 r.*, GUS, US Szczecin, Warszawa 2014, s. 54. Cel krajowy dla Polski ustanowiono na poziomie 1,7% PKB.

Na jeszcze większe zróżnicowanie sytuacji poszczególnych krajów wskazuje poziom nakładów na B+R w przeliczeniu na jednego mieszkańca (tabela 1). Zdecydowanym liderem w tym zestawieniu jest Szwajcaria, w której wielkość tego wskaźnika przekracza 2,5 tys. euro. Kolejne miejsca w tym rankingu, ale ze znacznie niższym poziomem tego wskaźnika, zajmują Szwecja, USA, Dania, Norwegia, Austria, Luksemburg, Niemcy, Finlandia, Korea Południowa, Japonia. W wymienionych krajach nakłady te przekraczają 1 tys. euro. Średnia dla krajów Unii Europejskiej wynosi prawie 600 euro. Najniższy poziom nakładów występuje w Rumunii (41 euro), Bułgarii (52 euro), na Łotwie (56 euro) i w Chorwacji (93 euro). Dla porównania w Polsce nakłady na B+R na jednego mieszkańca wyniosły w 2016 r. 108 euro.

Rys. 1. Nakłady na B+R (GERD) do PKB w wybranych krajach w 2016 r.



* dane za 2015 r.

Źródło: baza danych Eurostat, dostęp 15.05.2018 r.

Tabela 1. Nakłady na B+R na jednego mieszkańca w 2016 r. (w euro)

Kraje	Nakłady ogółem (GERD)	Nakłady przedsiębiorstw (BERD)	BERD/GERD (w %)
UE-28	593,7	385,4	64,9
strefa euro	674,8	433,5	64,2
Belgia	926,9	648,2	69,9
Bułgaria	52,5	38,4	73,1
Czechy	280,8	171,7	61,1
Dania	1396,0	918,8	65,8
Niemcy	1124,7	764,5	68,0
Estonia	205,0	105,8	51,6
Irlandia	686,4	485,3	70,7
Grecja	162,7	68,7	42,2
Hiszpania	285,5	153,4	53,7
Francja	750,4	477,3	63,6
Chorwacja	93,6	42,0	44,9
Włochy	356,2	207,5	58,3
Cypr	107,7	35,5	33,0
Łotwa	56,1	13,7	24,4
Litwa	113,4	39,7	35,0
Luksemburg	1143,9	588,8	51,5
Węgry	139,5	103,4	74,1
Malta	140,1	88,9	63,5
Holandia	841,1	478,9	56,9
Austria	1255,0	896,3	71,4
Polska	108,3	71,1	65,7
Portugalia	227,0	108,6	47,8
Rumunia	41,4	22,9	55,3
Słowenia	392,0	296,4	75,6
Słowacja	118,1	59,5	50,4
Finlandia	1080,0	711,0	65,8
Szwecja	1537,0	1069,5	69,6
Wielka Brytania	618,7	414,8	67,0
Norwegia	1308,5	697,0	53,3
Szwajcaria*	2507,6	1780,0	71,0
USA*	1408,9	1007,6	71,5
Japonia*	1022,4	802,5	78,6
Korea Pd*	1037,1	804,0	77,5

*dane za 2015 r.

Źródło: baza danych Eurostat, dostęp 15.05.2018 r.

Podobny poziom tego wskaźnika występuje na Cyprze i Litwie, wyższy na Węgrzech (139 euro), najwyższy spośród krajów regionu w Czechach (280 euro). Dane te wskazują na ogromny dystans dzielący poszczególne kraje w zakresie inwestowania w innowacyjność.

Analiza rankingów innowacyjności wskazuje, że problemem wielu krajów unijnych jest relatywnie niski udział kapitału prywatnego w nakładach na innowacje w porównaniu do najbardziej innowacyjnych państw świata. W strategii unijnej przyjęto, że 2/3 wydatków na B+R powinno być finansowane ze źródeł prywatnych, a 1/3 – ze źródeł publicznych. W 2016 r. – jak wynika z danych zawartych w Tabeli 1 – wydatki przedsiębiorstw na B+R we wszystkich krajach Unii Europejskiej stanowiły prawie 65% wydatków łącznych na wspomniane cele, a więc założony poziom tego wskaźnika nie został jeszcze osiągnięty. Analizując wysokość tego wskaźnika w poszczególnych krajach, można zauważyć, że w Japonii wynosi on 78,6%, w Korei Południowej – niemal 77,5%, a w Stanach Zjednoczonych – 71,5%.

W krajach europejskich najwyższy udział nakładów przedsiębiorstw w łącznych nakładach krajowych na badania i rozwój występuje w Słowenii (75,6%). W Polsce wydatki przedsiębiorstw na finansowanie działalności w zakresie badań i rozwoju wzrastały w ostatnich latach bardzo dynamicznie, natomiast łączne nakłady wszystkich sektorów – znacznie wolniej, a w 2016 r. nakłady uległy obniżeniu. Spowodowało to, że w 2016 r. wskaźnik ten ukształtował się na relatywnie wysokim poziomie 65,7%.

Zainteresowanie przedsiębiorstw kreowaniem i wdrażaniem innowacji zależy od bardzo wielu różnorodnych czynników opisanych w literaturze przedmiotu i prezentowanych w wynikach badań empirycznych. Czynniki te można podzielić na wewnętrzne i zewnętrzne. W pierwszej grupie występują przede wszystkim zasoby posiadane przez przedsiębiorstwo (rzeczowe, kapitałowe, ludzkie) decydujące o zdolności przedsiębiorstwa do tworzenia innowacji. W grupie drugiej wyróżnić można m.in. czynniki o charakterze kulturowym, technicznym, prawnym, ekonomicznym. Wśród nich istotną rolę odgrywa polityka innowacyjna państwa⁷. Analizując znaczenie tych czynników, należy zdawać sobie sprawę, że innowacje są dla przedsiębiorstwa nie tylko jednym z najważniejszych instrumentów rozwoju i osiągnięcia przewagi konkurencyjnej,

⁷ Por. *Zarządzanie innowacjami*, red. J. Bogdanienko, SGH, Warszawa 1998, s. 46-70; *Innowacje w działalności przedsiębiorstw w integracji z Unią Europejską*, red. W. Janasz, Difin, Warszawa 2005, s. 25-29; *Innowacyjność organizacji w strategii inteligentnego i zrównoważonego rozwoju*, red. J. Wiśniewska, K. Janasz, Difin, Warszawa 2012, s. 96-110; *Ekonomia i zarządzanie innowacjami w warunkach zrównoważonego rozwoju*, red. A. H. Jasiński, R. Ciborowski, Uniwersytet w Białymstoku, Białystok 2012, s. 44-48.

ale równocześnie źródłem ryzyka. Doświadczenia wielu krajów, w tym liderów innowacyjności, wskazują, że w ograniczaniu tego ryzyka istotną rolę mogą odgrywać mechanizmy wsparcia publicznego.

Pomoc publiczna a regulacje prawne

Rozważając wykorzystanie instrumentów pomocy publicznej do stymulowania działalności innowacyjnej przedsiębiorstw, należy zdawać sobie sprawę, że działania te oznaczają ingerencję państwa w procesy gospodarcze, która w warunkach gospodarki rynkowej powinna mieć miejsce jedynie w sytuacjach wyjątkowych. Stosowanie instrumentów pomocy publicznej może bowiem zakłócać konkurencję na rynku poprzez uprzywilejowanie niektórych grup przedsiębiorstw. Uzasadnieniem dla pomocy publicznej może być zawodność mechanizmów rynkowych w regulowaniu niektórych obszarów działalności gospodarczej. W krajach Unii Europejskiej pomoc ta jest dopuszczalna w ściśle określonych ramach wyznaczonych przede wszystkim przepisami Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁸ oraz rozporządzeniami Komisji Europejskiej. Pomoc publiczna, która może naruszać konkurencję i wpływać negatywnie na wymianę handlową między państwami członkowskimi, jest – co do zasady – niedozwolona, a wszystkie przypadki jej świadczenia podlegają notyfikacji Komisji Europejskiej (art. 107 Traktatu). Nie dotyczy to jednak pomocy publicznej o małej wartości określanej mianem pomocy *de minimis*. Zgodnie z rozporządzeniami Komisji (UE) nr 1407/2013⁹ i Komisji (UE) nr 360/2012¹⁰ pomoc, której wartość dla danego beneficjenta w ciągu trzech lat podatkowych nie przekracza 200 tys. euro, a dla beneficjenta w sektorze transportu drogowego 100 tys. euro oraz pomoc udzielona przedsiębiorstwu wykonującemu usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym, której wysokość nie przekracza 500 tys. euro, nie wpływająca na handel między państwami członkowskimi i nie zagrażająca zakłóceniem konkurencji, jest monitorowana, nie podlega natomiast notyfikacji Komisji Europejskiej. W Polsce w formie pomocy *de minimis* przekazywanych jest przedsiębiorstwom mniej niż 1/4 środków z tytułu wsparcia publicznego¹¹.

⁸ Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana, Dz. Urz. UE 2012/C 326/1.

⁹ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z 18.12.2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*, Dz. Urz. UE L Nr 352/1 z 24.12.2013 r.

¹⁰ Rozporządzenie Komisji (UE) nr 360/2012 z 25.04.2012 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu do pomocy *de minimis* przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym, Dz. Urz. UE L Nr 114/8 z 26.04.2012 r.

¹¹ *Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielonej przedsiębiorstwom w 2016 roku*. UOKiK, Warszawa 2017, s. 46.

Pomoc publiczna może występować w różnych formach. W klasyfikacji przyjętej przez Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów (zgodnie z wytycznymi Komisji Europejskiej) wyodrębniono pięć rodzajów pomocy¹². Największe znaczenie mają formy pomocy zaliczone do grupy A i określone jako dotacje i ulgi podatkowe. W grupie dotacji występują głównie dotacje z funduszy europejskich, a także dopłaty do oprocentowania kredytów bankowych, refundacje i rekompensaty. Kategoria określona jako ulgi podatkowe¹³ obejmuje różnego rodzaju uszczuplenia wpływów podatkowych m. in. zwolnienia i odliczenia od podatku, obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, umorzenie zaległości podatkowej, jednorazową amortyzację. Inne formy wyróżnione w klasyfikacji Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów to: subsydia kapitałowo-inwestycyjne (grupa B), tzw. „miękkie kredytowanie” (grupa C), poręczenia i gwarancje (grupa D) oraz inne formy (grupa E). W 2016 r. udział dotacji w strukturze notyfikowanej pomocy publicznej wyniósł 84,6%, a ulg podatkowych – 14,2%, co oznacza, że formy pomocy zaliczone do grupy A odgrywają dominującą rolę¹⁴. W odniesieniu do pomocy *de minimis* również występuje przewaga form pomocy zaliczonych do grupy A, ale nie jest ona tak znacząca¹⁵.

Wśród form pomocy publicznej służących wspieraniu i równocześnie stymulowaniu działalności innowacyjnej przedsiębiorstw formy zaliczane do grupy A – dotacje (udzielane ze środków budżetowych i z funduszy Unii Europejskiej) oraz ulgi podatkowe także mają największe znaczenie. W 2016 r. wartość pomocy publicznej na badania, rozwój i innowacje wyniosła ponad 1,8 mld zł, co stanowi 9,7% całości pomocy publicznej przyznanej przedsiębiorstwom.

Ewolucja systemu ulg podatkowych związanych z działalnością innowacyjną w Polsce

Wsparcie publiczne przedsiębiorstw w Polsce, w tym także w zakresie działalności innowacyjnej, ma charakter mieszany. Największą rolę odgrywają dotacje, głównie z funduszy europejskich. Ulgi podatkowe mają mniejsze znaczenie. Tymczasem mogą one stanowić korzystną alternatywę dla dotacji

¹² *Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielonej przedsiębiorstwom w 2016 roku*, op. cit., s. 9-10.

¹³ Określenie ulgi podatkowe będzie w niniejszym opracowaniu używane zgodnie z definicją przyjętą przez Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów.

¹⁴ *Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielonej przedsiębiorstwom w 2016 roku*, op. cit. s. 19.

¹⁵ Por. *Raport o pomocy de minimis w Polsce udzielonej przedsiębiorstwom w 2016 roku*, UOKiK, Warszawa 2017.

ze względu na ściśle określone warunki uzyskania, a w konsekwencji brak uznaniowości w ich stosowaniu. Instrumenty podatkowe, które są kierowane do wszystkich przedsiębiorstw, nie są traktowane jako pomoc publiczna w świetle przepisów unijnych. Natomiast te, które mają charakter selektywny, a więc mogą oddziaływać na warunki konkurencji na rynku Unii Europejskiej, podlegają regulacjom dotyczącym pomocy publicznej zawartym w prawie wspólnotowym i krajowym.

Ulgi podatkowe mogą być dość skutecznym sposobem aktywizacji przedsiębiorstw w zakresie działalności innowacyjnej, będąc równocześnie korzystnym źródłem finansowania związanych z tym nakładów. Poniżej zostanie przedstawiona ewolucja systemu ulg podatkowych związanych z działalnością innowacyjną przedsiębiorstw w Polsce.

Do końca roku 2015 najważniejszym rodzajem ulgi podatkowej w tym zakresie były odliczenia od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii. Za nowe technologie dla celów podatkowych uznawano wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych umożliwiającą wytwarzanie nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług, która nie była stosowana przez okres dłuższy niż ostatnie 5 lat, co potwierdzała opinia niezależnej jednostki naukowej¹⁶. Jednostka ta powinna spełniać kryteria określone w ustawie o zasadach finansowania nauki¹⁷. Odliczenie dotyczyło zarówno przedsiębiorstw opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób prawnych, jak też przedsiębiorstw opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych rozliczających się według skali podatkowej. Odliczenie nie przysługiwało przedsiębiorstwom prowadzącym działalność w specjalnej strefie ekonomicznej. Przedsiębiorstwo traciło prawo do odliczeń, gdy w ciągu trzech lat po roku podatkowym, w którym wprowadziło nową technologię do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych:

- uzyskało zwrot wydatków w jakiegokolwiek formie (np. ze środków Unii Europejskiej),
- przekazało prawa do nowej technologii innemu podmiotowi,
- została ogłoszona upadłość przedsiębiorstwa.

Kwota odliczenia nie mogła przekroczyć 50% poniesionych wydatków.

¹⁶ Por. Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2011 Nr 74 poz. 397 z późn. zm., Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2010 Nr 226 poz. 1478 z późn. zm.

¹⁷ Ustawa z 30.04.2010 r. o zasadach finansowania nauki, Dz. U. Nr 96 poz. 615 z późn. zm.

Drugim rodzajem ulg podatkowych związanych z działalnością innowacyjną w tym okresie było prawo do odpisu, na tworzony przez przedsiębiorstwo fundusz innowacyjności, 20% przychodów osiągniętych z działalności B+R. Odpis ten obciążał koszty działalności przedsiębiorstwa, a więc pomniejszał także podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym. Przywilej ten przysługiwał przedsiębiorstwom posiadającym status Centrum Badawczo-Rozwojowego. Zgodnie z ustawą o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej¹⁸ uzyskanie takich uprawnień wymagało spełnienia następujących warunków:

- 1) osiągnięcie przychodów ze sprzedaży produktów, towarów i z operacji finansowych za poprzedni rok obrotowy nie mniejszych niż równowartość w złotych 1 200 tys. euro,
- 2) uzyskanie przychodów netto ze sprzedaży własnych usług badawczo-rozwojowych stanowiących co najmniej 20% przychodów określonych w punkcie 1,
- 3) niezaleganie z zapłatą podatków i składek na ubezpieczenia społeczne.

Fundusz innowacyjności pokrywał koszty prowadzenia badań i prac rozwojowych oraz koszty związane z uzyskaniem patentów na wynalazki.

Status Centrum Badawczo-Rozwojowego dawał przedsiębiorstwu możliwość uzyskania zwolnienia z podatku od nieruchomości, jak również z podatku rolnego i leśnego.

Omówione ulgi podatkowe były powszechnie uważane za niewystarczające, szczególnie w porównaniu z rozmiarami wsparcia publicznego na działalność innowacyjną przedsiębiorstw w innych krajach. Ponadto promowały wdrażanie innowacji poprzez zakup (najczęściej import) gotowych rozwiązań, a nie prowadzenie własnej działalności badawczo-rozwojowej. Z tego względu od 1 stycznia 2016 r. nastąpiła zasadnicza zmiana w systemie ulg podatkowych dotyczących działalności innowacyjnej przedsiębiorstw¹⁹. Wprowadzono stosowane w wielu krajach rozwiązanie polegające na odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kosztów kwalifikowanych działalności badawczo-rozwojowej, przy czym koszty te stanowią równocześnie koszty uzyskania przychodów. Odliczenia dotyczą podmiotów gospodarczych mających zarówno status osób fizycznych, jak i prawnych. Warunkiem skorzystania z ulg jest wyodrębnienie kosztów działalności B+R w prowadzonej przez

¹⁸ Ustawa z 30.05.2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, Dz. U. Nr 116 poz. 730 z późn. zm.

¹⁹ Ustawa z 25.09.2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Dz. U. 2015 poz. 1767.

przedsiębiorstwo ewidencji. Wielkość odliczenia kosztów wynagrodzeń i składek na ubezpieczenia społeczne pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności B+R wyniosła w 2016 r. 30%, a w przypadku kosztów materiałów, ekspertyz, opinii, usług doradczych, a także nabycia wyników badań od jednostek naukowych, odpłatnego korzystania z aparatury naukowo-badawczej, amortyzacji maszyn, urządzeń, wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w tej działalności – 20% w odniesieniu do małych i średnich przedsiębiorstw oraz 10% w stosunku do dużych podmiotów. Ulga nie dotyczyła przedsiębiorstw działających w specjalnej strefie ekonomicznej. Zwrot wydatków w jakiegokolwiek formie powodował utratę ulgi przez przedsiębiorstwo.

Kolejną ulgą podatkową, wprowadzoną przepisami w/w ustawy, jest zniesienie opodatkowania aportu komercjalizowanej własności intelektualnej (m. in. patentów, licencji, wzorów użytkowych) w związku z objęciem udziałów (akcji) w spółce kapitałowej przez podmiot komercjalizujący (np. uczelnię, instytut naukowy PAN) w latach 2016-2017. Ulga ta nie przysługuje, gdy przedmiotem aportu jest prawo do programu komputerowego. Rozwiązanie to miało wpłynąć na wzrost zainteresowania szkół wyższych i innych instytucji naukowych tworzeniem spółek celowych do komercjalizacji badań.

Tworzeniu i rozwojowi innowacyjnych start-upów sprzyjać miały także zawarte w wymienionej ustawie regulacje dotyczące preferencji podatkowych dla spółek venture capital inwestujących co najmniej 75% aktywów w mniej bezpieczne instrumenty finansowe (głównie akcje nie będące przedmiotem publicznej oferty i nie notowane na rynku regulowanym oraz udziały w spółkach z o.o.). Podmiotem inwestycji powinny być spółki spełniające określone warunki, wśród których istotne znaczenie ma prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej. W przypadku sprzedaży akcji (udziałów) tego podmiotu przez spółkę venture capital uzyskany dochód jest zwolniony z podatku dochodowego²⁰.

W roku 2017 weszły w życie kolejne bardziej korzystne zmiany w zakresie ulg podatkowych wspierających działalność innowacyjną przedsiębiorstw²¹. Katalog kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu został poszerzony o koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa do wzoru użytkowego lub przemysłowego, ale tylko w odniesieniu do MSP. Podwyższono limity odliczeń kosztów wynagrodzeń i składek na ubezpieczenia społeczne do 50% ich

²⁰ Warunkiem zwolnienia jest posiadanie przez spółkę venture capital minimum 10% udziałów (akcji) tego podmiotu nieprzerwanie przez okres co najmniej 2 lat.

²¹ Ustawa z 4.11.2016 r. o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej, Dz. U. 2016 poz. 1933.

wysokości, a pozostałych kosztów kwalifikowanych – do 50% ich wysokości w odniesieniu do MSP, a w przypadku pozostałych podmiotów – do 30%. Jeżeli w roku poniesienia kosztu przedsiębiorstwo nie może dokonać pełnego odliczenia (zbyt mały dochód lub strata podatkowa), może z niego skorzystać w kolejnych sześciu latach podatkowych.

Kolejne zmiany przepisów podatkowych dotyczących działalności innowacyjnej przedsiębiorstw zostały wprowadzone z początkiem roku 2018²². W nowych regulacjach prawnych nastąpiło znaczące zwiększenie korzyści podmiotów prowadzących tę działalność. Ujednociono wykaz podlegających odliczeniu kosztów kwalifikowanych oraz wysokość ulg podatkowych dla wszystkich grup przedsiębiorstw (zarówno małych i średnich, jak i dużych). Wprowadzono nowe rodzaje kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu od dochodu. Są to: koszty nabycia specjalistycznego sprzętu wykorzystywanego w działalności B+R i nie zaliczanego do środków trwałych (m. in. naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych), a także koszty nabycia wyników badań naukowych oraz usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej na potrzeby tej działalności. Zlikwidowano natomiast możliwość zaliczenia do kosztów kwalifikowanych wydatków na nabycie ekspertyz, opinii, usług doradczych od podmiotów innych niż jednostki naukowe. Podwyższono wysokość odliczeń do 100% wielkości wszystkich rodzajów kosztów kwalifikowanych. Bardzo istotne znaczenie ma możliwość zaliczenia od 2018 r. do kosztów kwalifikowanych należności z tytułu umów zlecenia i umów o dzieło oraz naliczonych od nich składek na ubezpieczenia społeczne dotyczących współpracowników przedsiębiorstwa świadczących usługi w zakresie działalności B+R. Korzystną zmianą jest także objęcie ulgą podatkową z tytułu działalności B+R przedsiębiorstw funkcjonujących w specjalnych strefach ekonomicznych w zakresie kosztów nie związanych bezpośrednio z działalnością w strefie.

Zmiany w systemie ulg podatkowych obowiązujące od 2018 r. przewidują szczególne przywileje dla przedsiębiorstw posiadających status Centrum Badawczo-Rozwojowego. Dla tej grupy podmiotów rozszerzono katalog kosztów kwalifikowanych o amortyzację budynków, budowli i lokali będących odrębną własnością oraz o koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i równorzędnych, badań, wiedzy technicznej, patentów i licencji na chroniony wynalazek nabytych od innych podmiotów niż jednostki naukowe i wykorzystywanych w działalności badawczo-rozwojowej. Ponadto tej grupie podmiotów przysługują wyższe odliczenia – do poziomu 150% wszystkich kosztów kwalifikowa-

²² Ustawa z 9.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej, Dz. U. 2017 poz. 2201.

nych. W myśl nowych regulacji głównym warunkiem uzyskanie statusu CB-R jest, w przypadku firm o przychodach netto ogółem w granicach 2,5-5,0 mln zł, osiągnięcie udziału przychodów netto ze sprzedaży wytworzonych usług badawczo-rozwojowych w przychodach netto ogółem nie niższego niż 70%, w odniesieniu do firm o wyższych przychodach ten udział nie może być niższy od 20%. Dodatkowe odliczenia przysługujące CB-R, zgodnie z regulacjami UE, stanowią pomoc publiczną i podlegają notyfikacji Komisji Europejskiej.

Do grupy ulg podatkowych zaliczana jest także jednorazowa amortyzacja, oznaczająca przesunięcie w czasie obciążeń z tytułu podatku dochodowego. Polskie regulacje podatkowe²³ nie wiążą wprost możliwości zastosowania amortyzacji jednorazowej z nakładami na działalność innowacyjną, tym niemniej amortyzowany w przyspieszonym trybie nowy majątek trwały może być wykorzystywany w tej działalności. Prawo do dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych od nowego majątku trwałego przysługuje przedsiębiorstwom rozpoczynającym działalność gospodarczą oraz tzw. małym podatnikom (osiągającym przychody do 1,2 mln euro) w wysokości nie przekraczającej równowartości 50 tys. euro. Możliwość ta dotyczy środków trwałych zaliczanych do grup 3-8 KŚT z wyjątkiem samochodów osobowych. Ta preferencja podatkowa jest zaliczana do pomocy *de minimis*, co ogranicza wykorzystywanie jej przez podmioty, które były beneficjentami innych rodzajów wsparcia publicznego, np. z funduszy europejskich.

W 2017 r. pojawiły się nowe możliwości stosowania amortyzacji jednorazowej dotyczące wszystkich podmiotów gospodarczych. Wartość zakupionych fabrycznie nowych środków trwałych z grup 3-6 i 8 może być zaliczona bezpośrednio do kosztów działalności w wysokości nie przekraczającej 100 tys. zł. Wartość poniesionych nakładów nie może być niższa niż 10 tys. zł. Podmioty gospodarcze mogą korzystać z obu rodzajów ulg równocześnie.

Rozszerzeniu możliwości stosowania amortyzacji jednorazowej służy także podwyższenie limitu wartości początkowej składników majątkowych zaliczanych do środków trwałych. Od 2018 r. limit ten wynosi 10 tys. zł. Ponadto podmioty gospodarcze, chcąc przyspieszyć tempo amortyzacji majątku trwałego dla celów podatkowych, mogą stosować degresywną metodę amortyzacji oraz podwyższone stawki amortyzacji proporcjonalnej dla maszyn i urządzeń poddanych szybkiemu postępowi technicznemu, co również może sprzyjać rozwojowi działalności innowacyjnej. Temu celowi może także służyć możliwość amortyzacji zakończonych prac rozwojowych w relatywnie krótkim okresie (1 rok).

²³ Por. Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, t.j. Dz. U. 2018 r. poz. 200 ze zm., Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, t.j. 2017 r. poz. 2343 ze zm.

Ulgi podatkowe na działalność innowacyjną przedsiębiorstw – porównania międzynarodowe

Z przeglądu ulg występujących w polskim systemie podatkowym i dotyczących działalności innowacyjnej wynika, że w ostatnich latach nastąpiły zasadnicze korzystne zmiany w tym zakresie. Analiza systemów podatkowych innych krajów wskazuje jednak, że w niektórych spośród nich wysokość ulg podatkowych jest podobna lub nawet większa. Najczęściej ulgi te – podobnie jak w Polsce – przyjmują postać odliczeń od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym kwot stanowiących wielokrotność wydatków czy też kosztów kwalifikowanych związanych z działalnością innowacyjną. Tak więc koszty te stanowią podatkowe bieżące koszty uzyskania przychodów i po raz drugi są w określonej wysokości odliczane od dochodu. Ulgi podatkowe na bardzo wysokim poziomie oferują m.in. Singapur (kilka ulg daje łącznie możliwość odliczenia do 400% kosztów kwalifikowanych) i Litwa (odliczenie do 300% i dodatkowo możliwość zastosowania przyspieszonej amortyzacji w działalności B+R). Wyższe niż w Polsce odliczenia kosztów kwalifikowanych zapewnia także Turcja (do 250%) i Chorwacja (przedsiębiorstwa prowadzące badania podstawowe mają prawo do odliczenia 250% kosztów kwalifikowanych, badania stosowane – 225% tych kosztów, projekty badawczo-rozwojowe – 200% kosztów, a odliczenie z tytułu przygotowania technicznego studium wykonalności wynosi 175% kosztów kwalifikowanych). W Wielkiej Brytanii możliwe jest zastosowanie ulgi w wysokości do 225% kosztów kwalifikowanych, ale tylko dla małych i średnich przedsiębiorstw, w przypadku dużych podmiotów maksymalna wysokość odliczenia wynosi 130%. Przykłady krajów, w których wysokość maksymalnego odliczenia jest taka jak w Polsce (200%) to Czechy, Węgry, Indie i Malezja, przy czym na Węgrzech przedsiębiorstwa dodatkowo pomniejszają przychody podatkowe o 50% zysków z opłat licencyjnych, jeżeli prawo własności intelektualnej jest rezultatem własnych prac badawczo-rozwojowych. Niższe ulgi występują m. in. w Brazylii (160% z możliwością podwyższenia do 180%, jeżeli udział pracowników naukowych w przedsiębiorstwie wzrośnie powyżej 5%), Holandii, Chinach, RPA i Rosji (po 150%).

Niekiedy możliwość skorzystania z ulg podatkowych wymaga spełnienia dodatkowych warunków np. zgody odpowiednich organów państwa, czy też pozostawienia praw własności intelektualnej powstałej w wyniku działalności B+R w kraju (m. in. Chiny, Holandia). Relatywnie często skorzystanie z ulgi podatkowej jest możliwe tylko w odniesieniu do kosztów działalności B+R prowadzonej w kraju macierzystym (m. in. Austria, Brazylia, Indie, Izrael, Malezja, Meksyk, RPA, Singapur), kilka krajów członkowskich Unii Euro-

pejskiej rozszerza tę możliwość na teren całej Unii (np. Francja, Hiszpania, Holandia).

Obok odliczeń od podstawy opodatkowania wielokrotności kosztów kwalifikowanych niektóre kraje dodatkowo oferują inne rodzaje ulg np. ulgę patentową (m. in. Polska, Belgia, Brazylia, Hiszpania, Holandia, Wielka Brytania), zwolnienie z podatku dochodu z transferów technologii (m. in. Chiny) czy też ulgę „przyrostową” związaną ze zwiększeniem nakładów lub zwiększeniem zatrudnienia w działalności B+R (m. in. Brazylia), obniżenie podstawowej stopy podatku dochodowego dla innowacyjnych firm (m. in. Chiny)²⁴.

Analiza preferencji podatkowych związanych z prowadzeniem działalności badawczo-rozwojowej przez przedsiębiorstwa wskazuje, że ich stosowanie jest dość powszechne i dotyczy krajów o różnym poziomie innowacyjności. Największe znaczenie mają ulgi podatkowe związane z odliczaniem od podstawy opodatkowania wielokrotności kosztów kwalifikowanych działalności B+R.

Podsumowanie

Wśród czynników wpływających na poziom innowacyjności poszczególnych krajów ważne miejsce zajmuje polityka państwa w zakresie tworzenia warunków sprzyjających kreowaniu i wdrażaniu innowacji przez przedsiębiorstwa. Istotnym instrumentem tej polityki są ulgi podatkowe. Z punktu widzenia krajów członkowskich Unii Europejskiej ulgi podatkowe adresowane do wszystkich przedsiębiorstw mają tę zaletę, że nie są traktowane jako pomoc publiczna w świetle przepisów unijnych.

Przeprowadzona w niniejszym opracowaniu analiza ewolucji ulg podatkowych w Polsce, na tle rozwiązań stosowanych w innych krajach, wskazuje, że na skutek zmian regulacji prawnych dotyczących podatku dochodowego, zarówno od osób prawnych, jak i fizycznych, w ostatnich latach Polska stała się krajem o relatywnie wysokich zachętach podatkowych wspierających działalność innowacyjną przedsiębiorstw. Powinno to przyczynić się do wzrostu zainteresowania przedsiębiorstw prowadzeniem tej działalności oraz do zwiększenia nakładów na B+R, które – jak wynika z przedstawionych danych – należą do najniższych w Europie. Skuteczność oddziaływania ulg podatkowych zależy jednak w dużym stopniu od polityki organów skarbowych w zakresie uznawania kosztów działalności badawczo-rozwojowej przedsiębiorstw jako kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

²⁴ W analizie ulg podatkowych w wybranych krajach wykorzystano informacje z opracowania *Przegląd zachęt na działalność B+R na świecie w 2014 r.*, Deloitte, Warszawa 2014.

Bibliografia

- Działalność innowacyjna przedsiębiorstw w latach 2012-2014*, GUS, US Szczecin, Warszawa 2014.
- Ekonomika i zarządzanie innowacjami w warunkach zrównoważonego rozwoju*, red. A.H. Jasiński, R. Ciborowski, Uniwersytet w Białymstoku, Białystok 2012
- European Innovation Scoreboard 2017*, European Commission, ec.europa.eu (data dostępu 8.05.2018 r.).
- Eurostat. Baza danych (data dostępu 15.05.2018 r.).
- Innowacje w działalności przedsiębiorstw w integracji z Unią Europejską*, red. W. Janasz, Difin, Warszawa 2005.
- Innowacyjność organizacji w strategii inteligentnego i zrównoważonego rozwoju*, red. J. Wiśniewska, K. Janasz, Difin, Warszawa 2012.
- Nauka i technika w 2013 r.* GUS, US Szczecin, Warszawa 2014.
- Przegląd zachęt na działalność B+R na świecie w 2014 r.*, Deloitte, Warszawa 2014.
- Raport o pomocy de minimis w Polsce udzielonej przedsiębiorstwom w 2016 roku.*, UOKiK, Warszawa 2017.
- Raport o pomocy publicznej w Polsce udzielonej przedsiębiorstwom w 2016 roku.*, UOKiK, Warszawa 2017.
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z 18.12.2013 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis*, Dz. Urz. UE L Nr 352 z 24.12.2013 r.
- Rozporządzenie Komisji (UE) nr 360/2012 z 25.04.2012 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu do pomocy *de minimis* przyznawanej przedsiębiorstwom wykonującym usługi świadczone w ogólnym interesie gospodarczym, Dz. Urz. UE L Nr 114 z 26.04.2012 r.
- The Global Innovation Index 2017*, Cornell, INSEAD, WIPO, www.globalinnovationindex.org (data dostępu 5.05.2018 r.).
- Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 83 z 30 marca 2010 r.
- Ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz. U. z 2011 Nr 74 poz. 397 z późn. zm.
- Ustawa z 25.09.2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Dz. U. 2015 poz. 1767.
- Ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz. U. z 2010 Nr 226 poz. 1478 z późn. zm.
- Ustawa z 30.04.2010 r. o zasadach finansowania nauki, Dz. U. Nr 96 poz. 615 z późn. zm.
- Ustawa z 30.05.2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, Dz. U. Nr 116 poz. 730 z późn. zm.
- Ustawa z 4.11.2016 r. o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej, Dz. U. 2016 poz. 1933.
- Ustawa z 9.11.2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej, Dz. U. 2017 poz. 2201.
- www.bloomberg.com (data dostępu 6.05.2018 r.).
- Zarządzanie innowacjami*, red. J. Bogdanienko, SGH, Warszawa 1998.

Streszczenie

Celem opracowania jest analiza ulg podatkowych związanych z działalnością innowacyjną przedsiębiorstw w Polsce na tle rozwiązań stosowanych w tym zakresie w innych krajach. Przedstawione zostały zmiany regulacji dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) i od osób fizycznych (PIT) wprowadzone w ostatnich latach. Z przeprowadzonej analizy wynika, że w rezultacie tych zmian Polska stała się krajem o relatywnie dużych zachętach podatkowych do prowadzenia przez przedsiębiorstwa działalności badawczo-rozwojowej. Ulgi podatkowe

wprowadzone w 2018 r. powinny stymulować dalsze zwiększenie nakładów na tę działalność, jednak siła ich oddziaływania zależy w znacznym stopniu od polityki organów skarbowych w zakresie uznawania kosztów tej działalności jako kosztów kwalifikowanych.

TAX ALLOWANCES AS A FACTOR SHAPING INNOVATIVE ACTIVITIES OF ENTERPRISES

Summary

The aim of this article is to analyze tax allowances related to innovative activities of enterprises in Poland against the background of other countries' relevant policies. The article presents changes in regulations regarding corporate income tax and personal income tax introduced in recent years. The analysis shows that, thanks to those changes, Poland became a state with relatively large tax incentives for R&D activities of enterprises. Tax allowances introduced in 2018 should stimulate further increase in spending on R&D; however, the strength of their impact would depend largely on policies of tax authorities regarding the recognition of R&D expenditures for tax purposes.

