

Katarzyna Bronżewska, Filip Majdowski*

BADANIA I ROZWÓJ – JAK ZWIĘKSZYĆ POLSKĄ INNOWACYJNOŚĆ POPRZEZ POLITYKĘ PODATKOWĄ?

1. WSTĘP

Innowacyjność gospodarki jest dziś niewątpliwie jedną z najważniejszych cech wpływających na jej rozwój i wzrost. W kontekście Unii Europejskiej (dalej: „UE”) innowacyjność jest ważnym aspektem, o czym świadczy m. in. uznanie jej w art. 179 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej¹ jako jednego z najważniejszych kierunków polityki unijnej. Jedną z dróg realizacji tego celu jest stymulacja innowacyjności poprzez politykę podatkową². Komisja Europejska (dalej: „KE”) już w 2006 r. zauważyła, iż różnorodność wprowadzonych systemów doprowadziła do zróżnicowanych sposobów opodatkowania prac badawczo-rozwojowych

* Odpowiednio: doktor nauk prawnych, starszy konsultant w Dziale Prawno-Podatkowym PricewaterhouseCoopers Sp. zo.o. oraz menedżer, doradca podatkowy, pracownik podmiotu sektora finansowego; poglądy wyrażone w tym artykule są poglądami autorów i niekoniecznie odzwierciedlają stanowisko PricewaterhouseCoopers Sp. z o.o.

¹ Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Wersja skonsolidowana – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej C-326/47).

² Podatkowe aspekty B+R były w tym roku jednym z dwóch głównych tematów Kongresu Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego (IFA), który odbył się w Bazylei w Szwajcarii w dniach 30 sierpnia – 4 września 2015 r.

w Europie, co ogranicza europejską współpracę na tym polu. Obecnie, zdecydowana większość państw członkowskich UE (poza Niemcami i Estonią) oferuje, w mniejszym, bądź większym stopniu, zachęty podatkowe na badania i rozwój (dalej: „B+R”)³.

2. POLITYKA PODATKOWA W ZAKRESIE B+R

Mówiąc o ulgach na działalność B+R należy zasadniczo wyróżnić dwa typy ulg, tzw. ulgi do wewnątrz / ulgi kosztowe (*input incentives*) wspierające działalność B+R oraz ulgi na zewnątrz / ulgi przychodowe (*output incentives*). Te pierwsze zmniejszają cenę nakładów, jakie przedsiębiorcy muszą ponieść prowadząc działalność B+R, a więc czynią jej prowadzenie bardziej atrakcyjnym. Te drugie zwiększają zysk z innowacyjnych produktów chronionych przez prawa własności intelektualnej⁴. Do tej ostatniej grupy należą w szczególności tzw. ulgi *patent box* (występujące także jako *innovation box* lub *knowledge box*), czyli reżimy podatkowe, które pozwalają na obniżenie stawki podatku dochodowego od przychodów/dochodów z wykorzystywania „produktów B+R”, czyli np. patentów.

Podział ten ma nie tylko znaczenie teoretyczne. W praktyce, po pierwsze, nadal trwa debata na efektywności rozwiązań typu *patent box* w intensyfikacji działalności B+R, a także, w ostatnich miesiącach, reżimy te znalazły się w centrum zainteresowania politycznego na poziomie UE oraz Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) jako takie, które mogą przyczyniać się do szkodliwej konkurencji podatkowej, o czym w dalszej części artykułu.

Po drugie – UE nakłada pewne ograniczenia na stosowanie ulg B+R przez państwa członkowskie. Co najistotniejsze, wszelkie zachęty podatkowe na rzecz B+R muszą być zgodne ze swobodami podstawowymi oraz z zasadą niedyskryminacji. W szczególności chodzi o poszanowanie swobody przedsiębiorczości i swobody świadczenia usług, co ogranicza możliwość stanowienia ulg wprowadzających ograniczenie terytorialnie, czyli np. uzależnienie skorzystanie z ulgi do działalności prowadzonej w danym kraju. Takie ograniczenie narusza swobodę przedsiębiorczości przez

³ R. J. Danon, *Tax incentives on Research and Development (R&D) – General Report*, IFA Cashiers de droit fiscal international 2015, nr 100A, s. 19.

⁴ Komisja Europejska, *A Study on R&D Tax Incentives*, listopad 2014, s. 19.

uniemożliwienie prowadzenia działalności badawczej lub jej outsourcing do któregokolwiek z państw UE⁵.

Z kolei, prawo pomocy publicznej określa reguły zatwierdzania krajowych ulg B+R przez KE, gdy istnieje ryzyko, że dana zachęta może stanowić pomoc publiczną. Przy czym, ogólnie mówiąc, ulgi B+R dostępne dla wszystkich podmiotów (niezależnie od ich wielkości, sektora działalności, czy lokalizacji) są poza zakresem reżimu pomocy publicznej (są traktowane jako środki ogólne, a więc nie są selektywne).

3. STATUS POLSKICH ROZWIĄZAŃ WSPIERAJĄCYCH B+R DO KOŃCA 2015 R.

Do końca 2015 r. w Polsce istniały trzy podstawowe preferencje podatkowe w zakresie działalności B+R, tj. (1) ulga na nabycie nowych technologii, (2) zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów wydatków na prace rozwojowe, oraz (3) korzyści wynikające z uzyskania statusu centrum badawczo-rozwojowego.

Ulgą na nowe technologie, uregulowana była w art. 18b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁶ oraz art. 26c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷. Polegała ona na jednorazowym odliczeniu od podstawy opodatkowania do 50% wydatków związanych z zakupem nowych technologii, przy jednoczesnym zachowaniu prawa do podatkowej amortyzacji takich nakładów. Ulga ta zastąpiła ulgę inwestycyjną i obowiązywała od początku 2006 r. Miała ona stanowić pewien rodzaj „premi” za inwestowanie w innowacyjne rozwiązania⁸. W świetle przytoczonych ustaw, za nowe technologie uważano wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych (WNIp), w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, umożliwiającą wytwarzanie nowych lub udoskonalo-

⁵ Zob. szerzej Komisja Wspólnot Europejskich, *Komunikat Komisji Do Rady, Parlamentu Europejskiego oraz Europejskiego Komitetu Ekonomiczno-Społecznego w kierunku bardziej skutecznego stosowania zachęt podatkowych na rzecz badań i rozwoju*, SEK(2006) 1515, s. 5. <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/?uri=CELEX%3A52006DC0728>, dostęp 10 września 2015 r.

⁶ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej „u.p.d.o.p.”) Dz.U.2014.851 j.t.

⁷ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej „u.p.d.o.f.”) Dz.U.2012.361 j.t.

⁸ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Komentarz. Podatki i rachunkowość*, komentarz do art. 18 b u.p.d.o.p., Lex, 2015 r., (komentarz online)

nych wyrobów lub usług i niestosowaną na świecie przez okres dłuższy niż ostatnie 5 lat, co potwierdzała opinia niezależnej od podatnika jednostki naukowej w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki⁹.

Prace rozwojowe to nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług¹⁰. W świetle art. 15 ust. 4a u.p.d.o.p oraz art. 22 ust. 7b u.p.d.o.f. koszty prac rozwojowych mogą zostać zaliczone do kosztów podatkowych wariantowo, tj. (1) jednorazowo w momencie, w którym zostały poniesione albo liniowo przez okres kolejnych 12 miesięcy, (2) jednorazowo w roku podatkowym, w którym prace zostały zakończone, albo (3) poprzez odpisy amortyzacyjne. Odliczenie to obowiązuje nadal w nowym stanie prawnym.

Przedsiębiorcy, którzy uzyskali status centrum badawczo-rozwojowego¹¹ mają możliwość skorzystania z ulgi polegającej na tworzeniu comiesięcznego odpisu na tzw. fundusz innowacyjności. Na podstawie art. 16 ust. 1 pkt 9 u.p.d.o.p. odpis ten może być zaliczony do kosztów uzyskania przychodów. Nie może on wynosić więcej niż 20% uzyskanych w danym miesiącu przychodów. Ulga ta obowiązuje nadal w nowym stanie prawnym.

Wskazane wyżej preferencje podatkowe zasadniczo oceniane były jako nieskuteczne, a dane wskazywały, że są wykorzystywane głównie przez duże przedsiębiorstwa. Nie dziwią więc niskie pozycje Polski w badaniach innowacyjności państw – warto wskazać, że w 2015 r. w Globalnym Indeksie Innowacyjności Polska uplasowała się na 45 pozycji na 143 badanych państwach z innowacyjnością na poziomie porównywalnym z Mołdawią, Rosją czy Chile¹². W unijnym Rankingu Innowacyjności jesteśmy na 24 miejscu¹³ (na 28), za nami są tylko Litwa, Łotwa, Bułgaria i Rumunia.

⁹ Dz.U. 2014.1620 –j.t.

¹⁰ Art. 2 pkt 4 ustawy o zasadach finansowania nauki.

¹¹ Możliwość uzyskania statusu centrum badawczo-rozwojowego reguluje ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz.U. z 2014, poz. 226 t.j. ze zm.). Obecnie w Polsce istnieje 35 Centrów Badawczo-Rozwojowych, <http://www.mg.gov.pl/node/22911>, dostęp 10 grudnia 2015r.

¹² <http://biznes.newsweek.pl/globalny-ranking-innowacyjnosci-polska-jak-moldawia,artykuly,356622,1.html>, dostęp 10 września 2015 r.

¹³ http://ec.europa.eu/growth/industry/innovation/facts-figures/scoreboards/files/ius-2015_en.pdf, dostęp 10 września 2015 r.

W czerwcu 2010 r. Rada Europejska przyjęła Strategię Europa 2020¹⁴, która zastąpiła Strategię Lizbońską z lat 2000–2010, której celem było uczynienie z UE najbardziej konkurencyjnej, opartej na wiedzy gospodarki świata do 2010 r. Jednym z celów Strategii 2020, do którego osiągnięcia zobowiązała się Polska, jest przeznaczanie na działalność B+R nakładów o wartości 1,7% PKB (dla UE wskaźnik ten wynosi 3%¹⁵), z czego ponad połowa nakładów ma pochodzić z sektora prywatnego. Ostatnie dostępne dane wskazują, iż za 2013 r. dla Polski poziom ten wyniósł 0,87% PKB¹⁶ a wydatki w tym zakresie są porównywalne jedynie do dwóch najmniej rozwiniętych krajów regionu – Bułgarii i Rumunii¹⁷. Osiągnięcie założonego rezultatu wymaga znacznych intensyfikacji prac, szczególnie w sektorze przedsiębiorstw.

4. ZMIANY W ZAKRESIE OPODATKOWANIA DZIAŁALNOŚCI B+R OD 2016 R.

4.1. Wprowadzenie

W celu wsparcia innowacyjności polskiej gospodarki Kancelaria Prezydenta RP złożyła w Sejmie w dniu 16 marca 2015 r. projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (dalej: Projekt)¹⁸. Projekt zakładał szereg zmian w zakresie szeroko rozumianej innowacyjności, przy czym w obszarze B+R najistotniejsza była propozycja (1) wprowadzenia ulgi podatkowej na działalność badawczo-rozwojową,

¹⁴ „Europa 2020 – Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu” to długookresowy program rozwoju społeczno-gospodarczego UE na lata 2010–2020. Strategia została zatwierdzona 17 czerwca 2010 r. przez Radę Europejską i zastąpiła Strategię Lizbońską.

¹⁵ W 2012 wydatki na B+R stanowiły jedynie 2,1%

¹⁶ Główny Urząd Statystyczny: Działalność badawcza i rozwojowa w Polsce w 2013 r. <http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleszenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-badawcza-i-rozwojowa-w-polsce-w-2013-r-,8,3.html>, dostęp 10 września 2015 r.

¹⁷ Rekomendacja Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan w zakresie konstrukcji ulgi na działalność badawczo-rozwojową (B+R). http://konfederacjalewiatan.pl/legislacja/opinie/podatki/1/rekomendacje_rady_podatkowej_w_zakresie_konstrukcji_ulgi_na_dzialalnosc_badawczorozwojowa_br, dostęp 10 września 2015 r.

¹⁸ Przedstawiony przez Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej projekt ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (druk nr 3286) <http://www.sejm.gov.pl/sejm7.nsf/druk.xsp?nr=3286>, dostęp 10 września 2015 r.

oraz (2) likwidacja ulgi na nabycie nowych technologii¹⁹ oraz amortyzacji zakończonych prac rozwojowych. Do Projektu swoje rekomendacje przedstawiła Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego (dalej: Rada)²⁰. Warto odnotować, iż swoje stanowisko w zakresie kształtu ulgi na działalność badawczo-rozwojową wyraziło ponadto Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (dalej: NCBiR)²¹ oraz m.in. Konfederacja Lewiatan. Ustawa (dalej: „Ustawa”) wprowadzająca zmiany w zakresie opodatkowania działalności B+R została uchwalona w dniu 25 września 2015 r. i obowiązuje od 1 stycznia 2016 r.

4.2. Nowa ulga na działalność badawczo-rozwojową

Wprowadzona ulga podatkowa na działalność B+R to ulga polegająca na odliczeniu od podstawy opodatkowania normatywnie zwiększonej kwoty wydatków poniesionych na taką działalność. Przedmiotową ulgę należy sklasyfikować jako ulgę kosztową o charakterze tzw. super potrącenia. Poniżej autorzy przedstawiają kluczowe elementy konstrukcyjne nowej ulgi.

W świetle nowych przepisów (art. 18d u.p.d.o.p. oraz art. 26e u.p.d.o.f.) ulga na działalność badawczo-rozwojową adresowana jest do przedsiębiorców osób fizycznych oraz osób prawnych, przy czym jej wartość zróżnicowana jest w zależności od wielkości przedsiębiorcy (zasadniczo niższa dla większych przedsiębiorców), jak również rodzaju kosztów kwalifikowanych przedstawionych do objęcia ulgą. Warto wspomnieć, że takie rozwiązanie nie znalazło aprobaty Rady, która powołując się na stanowisko KE, wskazała, iż dyskryminowanie dużych przedsiębiorców (przede wszystkim korporacji międzynarodowych) w obecnym stanie rozwoju polskiej gospodarki, tj. uwzględnwszy w szczególności pożądaný transfer z zagranicy

¹⁹ Wiceminister w Ministerstwie Finansów Jarosław Neneman w jednym z wywiadów stwierdził wprost, iż „ulga na nowe technologie wiąże się z zakupami nowych technologii a nie ich tworzeniem, przy czym pieniądze często płyną za granicę, gdzie technologie są kupowane. To nie ma nic wspólnego z rozwojem nowych technologii.” <http://www.forbes.pl/mf-chce-ulg-podatkowych-na-badania-i-rozwoj,artykuly,193897,1,1.html>, dostęp 10 września 2015 r.

²⁰ Opinia nr 5/2015 Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego z dnia 15 kwietnia 2015 r. w sprawie Rekomendacji Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w sprawie konstrukcji ulgi w podatku dochodowym na działalność badawczo-rozwojową (B+R) http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=089e0e34-dce7-4d81-a790-32efdef77e46&groupId=764034, dostęp 10 września 2015 r.

²¹ Projekt zachęt podatkowych dla działalności B+R (wersja robocza): <http://ccifp.pl/wp-content/uploads/2015/04/ulga-ncbir.pdf>, dostęp 10 września 2015 r.

wiedzy, doświadczenia oraz *know-how*, nie jest wskazane²². Narodowe Centrum Badań i Rozwoju przedstawiło zgoła odmienny punkt widzenia, w świetle którego mechanizmy podatkowe powinny wspierać działalność B+R realizowaną we współpracy z polskimi jednostkami naukowo-badawczymi w przeciwieństwie do dokonywania zakupów gotowych rozwiązań z zagranicy.

Nowa ulga pozwala na odliczenie od podstawy opodatkowania tzw. kosztów kwalifikowanych, podlegających wyodrębnionej ewidencji, za które uważa się:

- wynagrodzenia i składki należne od wynagrodzeń, w części finansowanej przez płatnika składek, jeżeli te należności i składki dotyczą pracowników zatrudnionych w celu realizacji działalności badawczo-rozwojowej,
- wydatki na nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową,
- koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, a także koszty nabycia wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy przez jednostkę naukową na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej,
- wydatki związane z odpłatnym korzystaniem z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązaniem z podatnikiem,
- odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem odpisów amortyzacyjnych od samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością.

Powyższa lista ma charakter enumeratywny, w efekcie czego do kosztów kwalifikowanych nie zostały zaliczono przykładowo koszty procedury patentowej. Ponadto, podatnik nie może odliczyć kosztów kwalifikowanych, jeśli zostały mu one zwrócone w jakiegokolwiek formie, a więc np. jako dotacje. Ponadto, ulga nie jest dostępna dla podatników prowadzących

²² Opinia nr 5/2015 Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego z dnia 15 kwietnia 2015 r. w sprawie Rekomendacji Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w sprawie konstrukcji ulgi w podatku dochodowym na działalność badawczo-rozwojową (B+R) http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=089e0e34-dce7-4d81-a790-32efdef77e46&groupId=764034, dostęp 10 września 2015 r.

działalność w specjalnej strefie ekonomicznej, bez względu na to czy zezwolenie na prowadzenie tam działalności obejmuje działalność w zakresie B+R.

Wysokość odpisów uzależniona jest od rodzaju kosztu, a także wielkości przedsiębiorstwa i wynosi ona odpowiednio: koszty wynagrodzeń i składek (dla wszystkich przedsiębiorców) – 30%, a pozostałe koszty kwalifikowane: mikro- małe- i średnie przedsiębiorstwa – 20%, duże przedsiębiorstwa – 10%.

Ustawa wprowadziła także do ustaw podatkowych definicje działalności B+R oraz jej elementów składowych, tj. definicje badań naukowych oraz prac rozwojowych.

Przez działalność badawczo-rozwojową należy rozumieć działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Badania naukowe obejmują:

- a) badania podstawowe – oryginalne prace badawcze, eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne; co kluczowe, koszty kwalifikowane ponoszone w ramach badań podstawowych podlegają odliczeniu jedynie wtedy, gdy badania te są prowadzone na podstawie umowy lub porozumienia z jednostką naukową w rozumieniu ustawy o zasadach finansowania nauki.
- b) badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce;
- c) badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych.

Prace rozwojowe natomiast oznaczają nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy

i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

- a) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony,
- b) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

Terminy te zostały oparte na definicjach zawartych w art. 2 ustawy o zasadach finansowania nauki²³. Trzeba jednak odnotować, iż Ustawa nie wprowadza żadnej procedury weryfikacji bądź potwierdzenia, że przeprowadzone i objęte odpisem podatkowym prace B+R spełniają rzeczywiście powyższe definicje.

Wprowadzenie definicji B+R dla celów podatkowych jest jednym z najważniejszych zagadnień podczas tworzenia ulg na działalność B+R. Większość państw, tworząc taką definicję, opiera się na Podręczniku Frascati²⁴ lub Podręczniku Oslo²⁵. Zwraca uwagę, iż nową ulgą mają są objęte zarówno koszty badań naukowych, jak i koszty prac rozwojowych, bez względu na ich wynik. Z perspektywy systemowej można stwierdzić, iż podatkowo

²³ Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, Dz.U. z 2014 r. poz. 1620.

²⁴ Frascati Manual (2002): *Proposed Standard Practice for Surveys of Research and Experimental Development* (Proponowana standardowa praktyka badań statystycznych z zakresu działalności badawczej i prac rozwojowych) – Frascati Manual (2002), <http://www.oecd.org/sti/inno/frascatimanualproposedstandardpracticeforsurveysonresearchandexperimentaldevelopment6thedition.htm>, dostęp 10 grudnia 2015 r.

²⁵ Oslo Manual (2005): *Proposed Guidelines for Collecting and Interpreting Technological Innovation Data*, Oslo Manual – Proponowane zalecenia odnośnie zbierania i interpretowania danych dotyczących innowacji – Podręcznik Oslo, OECD/EC/Eurostat, 2005, <http://www.oecd.org/sti/inno/2367580.pdf>, dostęp 10 grudnia 2015 r.

premiowane jest więc podejmowanie ryzyka związanego z prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych bez uwzględniania kryterium rezultatu takich prac, a także stopnia ich innowacyjności.

W kontekście normatywnego zwiększenia kosztów podatkowych uwagę przykuwa relatywnie niski poziom premii, nawet w porównaniu z innymi państwami regionu Europy Środkowo-Wschodniej (Czechy, Węgry – 100%, Litwa – 200%). W ocenie Rady oraz NCBR takie normatywne zwiększenie powinno wynosić co najmniej 100% (a nie 50% czy 20% jak pierwotnie proponowano w Projekcie, czy 10–30% wynikające z Ustawy), z zastrzeżeniem wyłączenia zróżnicowania procentowego pułapu ze względu na wielkość przedsiębiorcy. Konfederacja Lewiatan postulowała, aby wsparcie wynosiło 200% poniesionych kosztów bez względu na wielkość przedsiębiorcy.

Koszty kwalifikowane można odliczyć od podstawy opodatkowania w całości w roku ich poniesienia albo w całości lub częściowo w okresie kolejnych trzech lat (w przypadku strat lub osiągnięcia dochodu w kwocie niższej niż kwota przysługujących odliczeń).

4.3. Pozostałe propozycje

Wprowadzenie ulgi na wynagrodzenie personelu B+R

Rada rekomenduje wprowadzenie ulgi na wynagrodzenie personelu B+R, która mogłoby przyjąć postać 50% podwyższonych kosztów uzyskania przychodu z tytułu wynagrodzenia otrzymywanego przez pracowników B+R bez względu na formę ich zatrudnienia. Projekt takiego rozwiązania nie przewiduje.

Wprowadzenie ulgi typu *patent box*

NCBR definiuje ulgę typu *patent box* jako ulgę podatkową przeznaczoną do przychodów uzyskiwanych z patentów lub wzorów użytkowych, czyli zasadniczo przychodów ze sprzedaży i licencjonowania patentów i wzorów użytkowych lub usług / produktów na nich opartych.

Projekt nie zakładał wprowadzenia tego typu ulgi. NCBR rekomenduje natomiast wprowadzenie takiego instrumentu, jako uzupełnienia do ulgi na działalność B+R. Przychody objęte tym reżimem miałyby podlegać odrębnej ewidencji i być opodatkowane preferencyjną stawką do 10% (z ograniczeniem wartościowym i czasowym).

5. ROZWIĄZANIA W WYBRANYCH PAŃSTWACH UE

5.1. Holandia

Holandia od wielu lat przywiązuje znaczną wagę do innowacyjności oraz aktywności w sektorze B+R, a teraz ma ambicje, aby do 2020 r. stać się jedną z pięciu najbardziej opartych na wiedzy gospodarek na świecie. Polityka Holandii w zakresie B+R zakłada zmniejszenie liczby indywidualnych grantów, a zwiększenie liczby zachęt podatkowych o charakterze ogólnym.²⁶

Ulgi kosztowe

Obecnie w Holandii istnieją dwie kategorie ulg kosztowych – odliczenie kosztów wynagrodzeń personelu prowadzącego działalność B+R wg definicji zawartej w prawie podatkowym (w przypadku przedsiębiorców – osób fizycznych, odliczenie przyjmuje postać ryczałtu), oraz „super odliczenie” 160% kwalifikowanych kosztów związanych z B+R – wydatków operacyjnych innych niż koszty pracy (*R&D allowance*, RDA). Ta pierwsza została wprowadzona już w 1994 r. a druga w 2012 r. Prawo holenderskie zawiera definicję aktywności w zakresie B+R, która jest szersza niż definicja z Podręcznika Frascati. Przykładowo, nie jest wymagane, aby innowacja była „nowością na świecie”, gdyż wystarczy spełnienie kryterium nowości dla podatnika. Ponadto, innowacja obejmuje wdrożenie nowego lub znacząco udoskonalonego produktu (wyrobu lub usługi) lub procesu.

RDA to reguła określająca przyspieszoną amortyzację oraz dodatkowe odliczenie od rocznej podstawy opodatkowania określonego procentu od każdego euro wydanego na działalność B+R. W 2014 r. wysokość tego dodatkowego odliczenia ustalono na 60%. RDA nie określa górnego limitu kwoty, która może zostać odliczona w danym roku.

Ulgi przychodowe

Ulga *patent box* została wprowadzona w Holandii w 2007 r. Postrzeżona był jednak jako mechanizm bardzo złożony i restrykcyjny i w rezultacie okazała się mało popularna. Dlatego w 2010 r. zmodyfikowano ją nadając jej nową nazwę – ulgi *innovation box*.²⁷ Zgodnie z nowym reżimem, przychód z samodzielnie uzyskanych po 31 grudnia 2009 r. pa-

²⁶ A. Beek-Van Doremaeke, N. Smetsers, *Tax Incentives on Research and Development – The Netherlands*, IFA Cahiers de droit fiscal international 2015, Vol. 100a s. 481 i n.

²⁷ F. Mang, *The (In)Compatibility of IP Box Regimes with EU Law, the Code of Conduct and the BEPS Initiatives*, European Taxation, luty/marzec 2015, s. 87.

tentów (w Holandii lub za granicą), a także z samodzielnie stworzonych, ale nieopatentowanych wartości niematerialnych i prawnych, dla których przedsiębiorca otrzymał certyfikat B+R podlega opodatkowaniu efektywną stawką 5% (stawka podstawowa to 25% lub 20% do 200 000 EUR). Poza zakresem pozostają m.in. znaki handlowe czy logotypy, marki. Co do zasady, nie będą podlegały reżimowi wartości niematerialne i prawne, które zostały nabyte, a nie wytworzone na rzecz i ryzyko spółki holenderskiej (*for the risk and reward*). Ponadto, aby skorzystać z ulgi podatnik musi być zarejestrowanym i rzeczywistym odbiorcą patentu.

Zredukowaną, 5% stawkę stosuje się tylko do przychodu z korzystania z wartości niematerialnych i prawnych, który przekracza koszty jego wytworzenia (próg kwotowy). Kosztami wytworzenia są wszystkie koszty poniesione przy jego wytworzeniu bez względu na ich funkcje operacyjną.

5.2. Wielka Brytania

Wielka Brytania jest jednym ze światowych liderów, jeżeli chodzi o preferencyjne podatkowo rozwiązania w zakresie B+R. Działania w tym zakresie są elementem szerszej zmiany systemu podatkowego obserwowanej na przestrzeni ostatnich 5 lat, która zgodnie z zapowiedziami brytyjskich polityków ma doprowadzić do tego by Wielka Brytania dysponowała najbardziej przyjaznym systemem podatkowym dla przedsiębiorców spośród wszystkich państw G20²⁸.

Ulgi kosztowe

W zakresie ulg kosztowych brytyjski system podatkowy przewiduje trzy podstawowe mechanizmy, tj. przyśpieszoną amortyzację nakładów inwestycyjnych (*R&D capital allowance*), normatywnie zwiększenie kwalifikowanych kosztów podatkowych (*R&D enhanced deduction*) oraz kredyt kosztowy (*R&D expenditure credit / Above-the-line credit*)²⁹.

Przyśpieszona amortyzacja zapewnia jednoroczne (100%) zaliczenie nakładów inwestycyjnych do kosztów podatkowych. Normatywne zwiększenie kwalifikowanych wydatków na działalność B+R jest z kolei zróżnicowana w zależności od wielkości przedsiębiorcy, tj. w przypadku mały i średnich przedsiębiorstw wynosi 225% rzeczywiście poniesionych wydatków,

²⁸ <http://www.telegraph.co.uk/finance/businesslatestnews/7741778/George-Osbornes-best-in-G20-pledge-on-tax.html>, dostęp 10 września 2015 r.

²⁹ K. Rabindran, E. Walsh, *Tax incentives on Research and Development (R&D) – United Kingdom*, Cahiers de droit fiscal international, nr 100A, 2015 r.

podczas gdy dla dużych przedsiębiorców pułap ten wynosi 130%³⁰. Ponadto, od 1 kwietnia 2013 r. funkcjonuje dla dużych przedsiębiorców mechanizm kredytu kosztowego, który z upływem kolejnych 3 lat ma całkowicie zastąpić normatywne zwiększenie kosztów podatkowych. Kredyt kosztowy to rozwiązanie, w ramach którego podatnikowi przysługuje kredyt podatkowy w wysokości 11% wartości kwalifikowanych wydatków na działalność B+R. Od strony technicznej, taki kredyt jest ewidencjonowany w rachunku zysków i strat jako dodatkowy zysk, co automatycznie zwiększa zysk przed opodatkowaniem. Chociaż w efekcie zobowiązanie podatkowe jest kalkulowane od zwiększonej podstawy, to następnie udzielany jest 11% kredyt podatkowy, który pomniejsza bieżący podatek bądź może, być pod pewnymi warunkami, być podatnikowi wypłacony nawet wówczas, gdy nie wykazuje on bieżącego zobowiązania podatkowego.

Ulgi przychodowe

Wielka Brytania wprowadziła ulgę *patent box* z dniem 1 kwietnia 2013 r., przy czym pełna korzyść podatkowa może zostać osiągnięta przez podatników dopiero od 2017 r. Przepisy prawa w tym zakresie są rozbudowane i kazuistyczne, ale mają charakter mechaniczny w zastosowaniu, tj. zasadniczo jasny i precyzyjny³¹. Stawka podatku od kwalifikowanego dochodu wynosi 10%, przy czym na skutek mechanizmu kalkulacji kwalifikowanego dochodu tą obniżoną stawką opodatkowania może być w praktyce objęty nie tylko dochód osiągany z samego patentu. Reżim ma charakter fakultatywny.

Zakres przedmiotowy reżimu jest raczej wąski, obejmuje bowiem patenty (patenty brytyjskie, patenty nadane przez Europejski Urząd Patentowy oraz patenty nadane w wybranych państwach Europejskiego Obszaru Gospodarczego) oraz kilka innych form własności intelektualnej które są zbliżone do patentów³². Poza zakresem ulgi pozostaje znak towarowy, prawa autorskie, *know-how*.

W celu skorzystania z ulgi, podatnik musi dysponować prawem własności albo wyłączną licencją na patent, przy czym to ostatnie prawo może

³⁰ B. Obuoforibo, *The Technical Aspects of the UK Patent Box Rules*, European Taxation 2013, nr 10, s. 2.

³¹ A. Gregory, A. Casley, K. Naish, *United Kingdom: The Patent Box Regime*, International Transfer Pricing Journal, Marzec–Kwiecień 2013, Nr 2, s. 112.

³² T. Scott, J. Ross, *The New Patent Box Regime and Corporate Tax Reform in the UK*, International Taxation Journal, Wrzesień–Październik 2012 r., s. 58, dostępny pod adresem; http://www.mwe.com/info/pubs/ITJ_Sept-Oct_2012.pdf, dostęp 10 grudnia 2015 r.

również nabyć w ramach wspólnego przedsięwzięcia (*joint ventures*) czy też umów o podziale kosztów (*cost-sharing agreement*). Ograniczeniem preferencji podatkowej jest wymóg prowadzenia kwalifikowanej działalności rozwojowej (*qualifying development*), którą zasadniczo musi podjąć podatnik albo inny podmiot z grupy³³. Taka kwalifikowana działalność rozwojowa obejmuje między innymi tworzenie bądź istotne przyczynienie się do wytworzenia patentu, lub przeprowadzenie istotnej ilości czynności związanych z wytworzeniem patentu. Co istotne, działalność rozwojowa może być prowadzona poza granicami Wielkiej Brytanii.

6. ZACHĘTY B+R W ŚWIETLE NAJNOWSZYCH TRENDÓW OECD

W kontekście toczących się na forum OECD prac związanych z projektem BEPS³⁴, kluczowymi z perspektywy ulg dotyczących B+R są postanowienia Raportu Nr 5 BEPS poświęconego przeciwdziałaniu szkodliwym praktykom podatkowym, który został opublikowany w dniu 16 września 2014 r.³⁵. Prace OECD skupiły się na uldze *patent box* i wypracowaniu modelu takiego reżimu, który nie zostałoby uznany za szkodliwą praktykę podatkową.

Jednym z punktów wyjścia raportu jest stwierdzenie, iż preferencyjny reżim podatkowy nie zostanie uznany za szkodliwy, jeżeli korzyść podatkowa powiązana będzie z „istotną działalnością” (*substantial activity*) podatnika. Kryterium to wpisuje się w szerszy kontekst prac BEPS, których założeniem jest zapewnienie by opodatkowanie odzwierciedlało rzeczywistą działalność (realia ekonomiczne), tj. by dochód podatkowy nie był sztucznie transferowany poza państwo gdzie został wygenerowany³⁶.

³³ C. Aguerreta, G. Danziel, S. Lord, R. Stahel, *United Kingdom: Patent Box Regime Designed to Protect R&D Tax Credits*, Tax Notes International, nr 70, czerwiec 2013 r., s. 967.

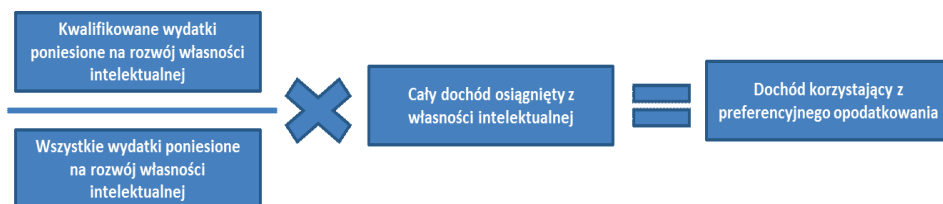
³⁴ Akronim od Base Erosion and Profit Shifting – projekt OECD zmierzający do zminimalizowania praktyk erozji podstawy opodatkowania i przerzucania dochodów przez przedsiębiorstwa międzynarodowe.

³⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking Into Account Transparency and Substance*, Action 5: 2014 Deliverable. <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2314271e.pdf?expires=1452182295&id=id&accname=guest&checksum=AD1DD9DD616CDD5159ADDEF51BC6805F> dostęp 10 sierpnia 2015 r.

³⁶ Id., s. 29.

Realizacja kryterium istotnej działalności powinna być przeprowadzona na podstawie tzw. podejścia związku (*nexus approach*), które zakłada uzależnienie korzyści podatkowej od zakresu prowadzonej przez podatnika działalności B+R. Na wzór ulg kosztowych, podejście związku zakłada powiązanie preferencyjnego opodatkowania danego dochodu z kwalifikowanymi wydatkami, które przyczyniły się do wygenerowania własności intelektualnej, czyli wydatkami poniesionymi bezpośrednio przez podatnika na działalność B+R.

Dochód z własności intelektualnej będzie podlegał preferencyjnemu opodatkowaniu wyłącznie w części, w jakiej pozostaje wartość kwalifikowanych wydatków (wydatków na działalność B+R) do wszystkich wydatków poniesionych przez podatnika na wygenerowanie własności intelektualnej (obejmującej zasadniczo wydatki kwalifikowane, wydatki na nabycie oraz wydatki na outsourcing). Poniżej wzór wyliczenia dochodu korzystającego z preferencyjnego opodatkowania.



Schemat 1. Źródło: opracowanie własne.

Kwalifikowanym rodzajem własności intelektualnej są natomiast wyłącznie patenty oraz aktywa, które są funkcjonalnie podobne do patentów, czyli takie, które podlegają prawnej ochronie oraz procesowi rejestracji. Reżim patentowy nie może więc objąć tzw. marketingowych typów własności intelektualnej, jak znak towarowy³⁷.

Na skutek rozmów prowadzonych na forum UE, niespełna pół roku po opublikowaniu przedstawionego powyżej Raportu nr 5, OECD zmodyfikowało swoje stanowisko dotyczące „podejścia związku” poprzez przedstawienie jego nowej, zmienionej wersji³⁸. Aktualnie, podejście to,

³⁷ M. Herzfeld, *Defining Harmful Patent Boxes*, Tax Notes International, nr 76, październik 2014 r., s. 200.

³⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting, *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*.

określane mianem „zmodyfikowanego podejścia związku”³⁹ (*modified nexus approach*), zakłada, iż podatnik będzie uprawniony do zwiększenia do 30% kwalifikowanych wydatków, jeżeli poniósł także wydatki na zakup lub outsourcing czynności dotyczących rozwoju własności intelektualnej⁴⁰. W pierwotnej wersji rozważanego podejścia takiego doszacowania nie było. W związku jednak z naciskiem przedstawicieli międzynarodowych grup⁴¹ argumentujących, iż takie (pierwotne) podejście byłoby zbyt restrykcyjne i wiązałoby się z nadmiernym obniżeniem wartości dochodu korzystającego z preferencyjnego opodatkowania rekomendacje OECD uległy zmianie⁴². Wypada tylko dodać, iż poziom 30% ma charakter arbitralny i przyjęcie takiego wskaźnika stanowi wynik ścierania się różnych interesów⁴³.

7. KONKLUZJE

Należy zgodzić się z poglądem, iż Polska nie prowadzi aktywnej polityki podatkowej w zakresie wspierania działalności badawczo-rozwojowej. W Europie na takie podejście stać jedynie zaawansowane technologicznie państwa takie jak Niemcy czy zamożną Szwajcarię⁴⁴. Nie ulega wątpliwo-

³⁹ Najnowszym europejskim reżimem zgodnym ze zmodyfikowanym podejściem związku, jest aktualnie konsultowany irlandzki *knowledge development box*. Jego wprowadzenie zostało ogłoszone w październiku 2014 r. jako część budżetu na 2015 r. Zob. S.S. Johnston, *Irish Knowledge Box Aligns With OECD Guidelines*, Tax Notes International, 10 sierpnia 2015 r.

⁴⁰ Id., s. 3.

⁴¹ A. Gupta, *News Analysis: The Patent Box: A Bad Idea Crosses the Atlantic*, Tax Notes International, nr 79, Lipiec 2015 r., s. 190; A. Gupta, *News Analysis: Modifying the Modified Nexus Approach – Behind Closed Doors*, Tax Notes International, nr 77, marzec 2015 r., s. 1128.

⁴² Doszacowanie do 30% ma niejako charakter zastępczy w stosunku do wydatków na zakup bądź outsourcing prac dotyczących własności intelektualnej – R. Danon, C. Schelling, *Switzerland in a Post-BEPS World*, Bulletin for International Taxation 2015, nr 4–5, s. 203.

⁴³ Na temat zgodności „zmodyfikowanego podejścia związku” ze swobodami wspólnotowymi oraz unijnym prawem pomocy publicznej – patrz m.in. R. Matteotti, P. Roth, *The OECD’s Modified Nexus Approach for Patent Boxes – Is BEPS leading towards coherence or distortion in taxing income from intellectual property?* Archiv für Schweizerisches Abgaberecht, Special issue IFA 2015 in Basel, s. 755.

⁴⁴ Rekomendacja Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan w zakresie konstrukcji ulgi na działalność badawczo rozwojową (B+R) <http://konfederacjalewiatan.pl/legislacja/>

ści, że Polska nie jest w sytuacji porównywalnej do tych państw. Wydaje się jednak, że zmiany w opodatkowaniu działalności B+R obowiązujące od 1 stycznia 2016 r. nie poprawiają istotnie sytuacji polskich podatników i przyczynią się w jedynie w nieznacznym stopniu do zwiększenia innowacyjności w Polsce oraz do realizacji zobowiązań Polski wynikających ze Strategii Europa 2020.

Jak wspomniano, uchwalona Ustawa uchyliła dotychczas obowiązującą ulgę na nabycie nowych technologii. Wydaje się, że takie rozwiązanie, z punktu widzenia zwiększania innowacyjności w Polsce, nie było najtrafniejsze. W rzeczywistości nowa i stara ulga mogłyby współistnieć, gdyż skierowane są do innych grup przedsiębiorców.

W ocenie autorów, kluczowym powinno być zwiększenie ulg kosztowych („*input incentives*”). To właśnie ten typ ulg ma bezpośrednio największe przełożenie na zwiększenie nakładów na B+R.

Innym problemem, przed którym niewątpliwie stanie polski ustawodawca, dotyczyć będzie możliwości wprowadzenia ulgi typu *patent box*. Autorzy podzielają pogląd Rady, iż w tym zakresie niezbędne jest przeprowadzenie pogłębionej analizy skutków wprowadzenia takiej preferencji podatkowej, z zastrzeżeniem, iż ewentualny kształt wspomnianej ulgi powinien uwzględniać wytyczne OECD oraz UE.

SUMMARY

RESEARCH AND DEVELOPMENT – HOW TO INCREASE POLISH INNOVATION USING TAX POLICY?

The article discusses tax policy with respect to research and development (R&D) activities, presents the status quo of Polish tax incentives in this area as well as the proposed legislative amendments from spring 2015. It also analyzes selected Dutch and British solutions (patent boxes) and the ongoing work by the OECD and EU that might indicate the future Polish approach to taxation of R&D activities.

opinie/podatki/1/rekomendacje_rady_podatkowej_w_zakresie_konstrukcji_ulgi_na_dzialalnosc_badawczorozwojowa_br, dostęp 10 września 2015 r.