

System podatkowy jako akcelerator inwestycji w Polsce

The tax system as an investment accelerator in Poland

Łukasz Furman

Państwowa Akademia Nauk Stosowanych
w Krośnie

<https://orcid.org/0000-0002-9156-8165>

Korespondencja (Correspondence)

Łukasz Furman

Państwowa Akademia Nauk Stosowanych
w Krośnie

Instytut Zdrowia i Gospodarki

Zakład Zarządzania

Rynek 1, 38-400 Krosno, Poland

e-mail: lukasz.furman@pans.krosno.pl

Informacja o artykule (Article info)

Otrzymano (Received): 3.01.2024

Przyjęto do druku (Accepted): 19.04.2024

Opublikowano (Published): 9.07.2024

Licencja (License)

© by Autor (Author). Udostępnione na podstawie Międzynarodowej Licencji Publicznej Creative Commons CC-BY-SA 4.0

Abstrakt

Celem artykułu jest przedstawienie rozwiązań podatkowych przyjętych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych, które mają kreować proces inwestycyjny przyczyniający się do wzrostu gospodarczego. W początkowej części artykułu przytoczono najważniejsze poglądy ekonomistów na oddziaływanie systemu podatkowego na gospodarkę, które realizują się poprzez funkcję stymulacyjną. Jest to możliwe dzięki zastosowaniu różnego rodzaju preferencji podatkowych, np. ulg, zwolnień, które pozwalają obniżyć zobowiązania podatkowe. W dalszej części artykułu zwrócono uwagę na ulgi kreujące inwestycje w gospodarce. Pod uwagę wzięto niektóre regulacje z podatku dochodowego od osób prawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych. W szczególności omówiono konstrukcję ulgi badawczo-rozwojowej, ulgi z tytułu zatrudniania innowacyjnych pracowników, ulgi IP BOX, ulgi na prototypy i ulgi na robotyzację. Kolejno omówiono aspekty związane oddziaływaniem wymienionych ulg na gospodarkę z uwzględnieniem danych obrazujących wartość poszczególnych preferencji podatkowych, z których skorzystali podatnicy. Dodatkowo poruszono kwestię liczby podatników, którzy skorzystali z tych rozwiązań. Empiryczną weryfikacją objęto dane z okresu 2019–2021 pozyskane ze strony internetowej Ministerstwa Finansów RP. Przy pomocy metody opisowej oraz analizy danych statystycznych sprecyzowano wnioski z badania. Przeprowadzona analiza wskazała, że przyjęte rozwiązania nie stanowią skutecznej zachęty do rozpoczęcia i prowadzenia procesu inwestycyjnego. Konieczne są zmiany w regulacjach podatkowych, które stymulowałyby podatników do działań inwestycyjnych.

Słowa kluczowe

system podatkowy, ulgi inwestycyjne, podatek dochodowy

1. Wstęp

Inwestycje rzeczowe prowadzą do pozytywnych zmian w otoczeniu gospodarczym. Są pożądanym elementem mechanizmu gospodarczego, który przyczynia się do rozwoju i wzrostu gospodarczego. Kreowanie inwestycji zależy przede wszystkim od określonej polityki rządowej, samorządowej oraz samego podmiotu gospodarczego. Ekspansywna polityka gospodarcza z pewnością sprzyja temu zadaniu. Jednym z narzędzi gospodarczych, które może kreować nowe inwestycje jest polityka podatkowa, a przez to rozwiązania przyjęte do zastosowania w praktyce w ramach systemu podatkowego. Od klasyków ekonomii wiemy, że sprawiedliwy system podatkowy może w sposób istotny wpływać na kreowanie nowych inwestycji. Musi być on jednak umiejętnie przygotowany i wdrożony, aby mógł przynosić pozytywny skutek. Wiadomo, że regulacje podatkowe oddziałują w sposób mniej lub bardziej złożony na gospodarkę. Ich właściwa adaptacja do reguł systemu podatkowego musi być przemyślana, aby rodziła właściwe reakcje wśród podatników. Nowe reguły podatkowe, np. w odniesieniu do ulg, nie mogą skłaniać do sytuacji, w której osoby zobowiązane do ponoszenia ciężarów podatkowych nadużywałyby tej preferencji podatkowej w sposób niezgodny z prawem. Stworzenie mechanizmu podatkowego kreującego dany stan w gospodarce jest zatem nadrzędnym celem, który powinien być brany pod uwagę przy kreowaniu polityki podatkowej.

Artykuł ma na celu ukazanie wybranych zagadnień teoretycznych (na podstawie zagranicznych i krajowych publikacji) omawiających wpływ systemu podatkowego na inwestycje w gospodarce. W zasadniczej części artykułu przedstawiono polskie regulacje podatkowe odnoszące się do kreowania inwestycji, a także przeanalizowano dane empiryczne z polskiej gospodarki dotyczące wysokości ulg podatkowych kreujących inwestycje, umiejscowionych w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych.

W ramach artykułu postanowiono zweryfikować hipotezę: system podatkowy jest ważnym czynnikiem ekonomicznym determinującym skalę i zakres inwestycji w gospodarce w Polsce. Przy badaniu mechanizmów podatkowych kreujących inwestycje zastosowano metodę analizy aktów prawnych oraz źródeł statystycznych, które zostały udostępnione na stronie polskiego Ministerstwa Finansów.

2. Czynniki podatkowe wpływające na inwestycje

Systemy danin publicznych funkcjonujące we współczesnych gospodarkach rynkowych są skonstruowane tak, aby służyły potrzebom polityki podatkowej, która powinna współgrać z szeroko rozumianą polityką gospodarczą. W jednej grupie krajów znajdują się te, które swoje systemy odpowiedzialne za wymiar i pobór podatku zwiążą z restrykcyjnymi przepisami ograniczającymi działalność gospodarczą; w tych krajach trudno jest rozwijać działalność gospodarczą i tym samym korzystać z optymalizacji podatkowej, która przynosiłaby korzyści tej działalności. Druga grupa krajów będzie mieć systemy podatkowe motywujące i zachęcające do prowadzenia działalności poprzez szeroki zakres różnorodnych udogodnień podatkowych. Widoczna jest tutaj funkcja stymulacyjna systemu podatkowego, która jest realizowana na przykład przez: odnowienie środków trwałych w przedsiębiorstwach, modernizację parku

maszynowego dzięki zakupowi urządzeń spełniających odpowiednie normy, np. hałasu, spalin. Pobudzenie do różnorodnych działań wśród podatników będzie odbywało się poprzez zachęty podatkowe, za które uważa się przewidziane w regulacjach podatkowych środki prawne służące tworzeniu korzystnych warunków dla podatników, mające na celu zmianę wysokości zobowiązań podatkowych podatników lub uproszczenie procedury ich realizacji (Pravdiuk, 2022).

Pomiędzy krajami stosującymi przyjazne przepisy podatkowe wytworzy się konkurencja podatkowa, której celem będzie przyciągnięcie jak największej liczby podatników poprzez zastosowanie preferencji podatkowych. W dobie rozwiniętych stosunków gospodarczych związanych z postępującą globalizacją zwraca się uwagę na przepływy kapitałowe, w tym na ich akumulację, aby zapewnić gospodarce rozwój. W obawie przed ucieczką kapitału poszczególne państwa starają się zwiększać konkurencyjność inwestycyjną. W tym celu stosuje się odpowiednie preferencje podatkowe, które mają zachęcić osoby fizyczne i prawne do pozostania w kraju rezydencji. Poszukiwanie w systemie podatkowym rozwiązań pozwalających wzmocnić konkurencyjność danego kraju jest zatem zasadne. Inwestorzy, wybierając miejsce przyszłych inwestycji, biorą pod uwagę przede wszystkim całościowy kształt krajowych uwarunkowań prawno-administracyjnych. W ramach tego obszaru badają różnorodne szanse i zagrożenia gospodarcze, a także dobre i złe strony rozwiązań lokalizacji inwestycji. Niejednokrotnie na decyzje co do wyboru prowadzenia działalności, późniejszego jej rozwijania, a także lokalizacji nowej inwestycji ma wpływ wsparcie ze strony państwa, nie tylko na początku inwestycji. Podatnicy kalkulują, jakie rozwiązania są efektywniejsze z punktu widzenia możliwych do osiągnięcia korzyści materialnych i niematerialnych (np. wizerunkowych). W tych wyborach zawsze większe znaczenie mają korzyści materialne, ponieważ to kapitał ma znaczenie dla rozwoju działalności.

Literatura przedmiotu u schyłku XX wieku dostarczyła kilku prac naukowych z zakresu wpływu inwestycji na gospodarkę. Dla przykładu Alan J. Auerbach i James R. Hines Jr. dostrzegli w swoich badaniach, iż oczekiwania podatników (m.in. przedsiębiorców) co do przyszłych zmian podatkowych znacząco wpływają na motywację do inwestowania tylko wtedy, gdy koszty dostosowawcze są niskie (Auerbach, Hines, 1988). Podatnicy analizują sytuację gospodarczą i konfrontują ją z ulgami podatkowymi, z których mogą skorzystać. Rachunek ekonomiczny ma tutaj pierwszorzędne znaczenie. Żaden przedsiębiorca nie będzie chciał skorzystać z proponowanych rozwiązań podatkowych, jeśli te nie przyniosą one znaczących korzyści ekonomicznych.

David Holland i Richard J. Vann (1998) w swoich publikacjach przedstawili poglądy na zachęty podatkowe stosowane przez władze podatkowe. W wielu krajach rozwijających się i krajach dokonujących transformacji gospodarczej stosuje się różnego rodzaju konstrukcje podatkowe zachęcające do inwestowania. Są one przeznaczone najczęściej dla inwestorów bezpośrednich (zwłaszcza zagranicznych, ze względu na brak kapitału krajowego oraz fakt, że inwestycje międzynarodowe niosą za sobą nowoczesne technologie i techniki zarządzania) i odnoszą się do inwestycji w działalność produkcyjną. Ekonomści ci ponadto twierdzą, że różne kraje wprowadzają zachęty mające na celu zrównoważenie niedogodności, z jakimi mogą się spotkać inwestorzy, takie jak: brak infrastruktury, skomplikowane i przestarzałe przepisy, zawichości biurokratyczne (Holland, Vann, 1998).

Eksperci od systemów podatkowych dostrzegają, że rządy państw angażują się w konkurencję o ograniczony kapitał poprzez obniżanie stawek podatkowych i poziomów wydatków publicznych (Wilson, 1999). Kapitał rozumiany jako wartość, która przynosi nowe wartości, jest pożądanym przy realizowaniu nowych inwestycji zarówno tych materialnych, jak i niematerialnych. Znaczący temat systemu podatkowego i inwestycji badają zwiększenie wykorzystania zachęt podatkowych, jako narzędzi międzynarodowej konkurencji, w celu przyciągnięcia inwestycji (Avi-Yonah, 2000).

Jednym z aspektów stosowania zachęt podatkowych jest ustanawianie specjalnych stref ekonomicznych, które pozwalają skorzystać z różnorodnych ulg podatkowych i tym samym obniżyć należne podatki (Frańczuk, 2012). Tematykę tę porusza również Paweł Nowak, opisując wpływ systemu podatkowego na działalność innowacyjną przedsiębiorstw (Nowak, 2014). W ramach specjalnych stref ekonomicznych przedsiębiorstwa prowadzące działalność mają możliwość zwolnienia wypracowanego dochodu z podatku dochodowego. Dotyczy to tylko dodatniego wyniku finansowego wypracowanego w ramach działalności strefowej. W niektórych strefach możliwe jest również skorzystanie ze zwolnienia w ramach podatków lokalnych. O tym jednak decyduje samorząd terytorialny właściwy ze względu na położenie strefy.

Wpływanie przez system podatkowy na gospodarkę może mieć charakter ogólny bądź selektywny, o czym piszą Agnieszka Deresz i Marian Podstawka (2009). Zadaniem tych ekonomistów stymulacja ogólna jest realizowana poprzez zachęcanie podatnika do podejmowania, kontynuowania, rozszerzania lub zwiększania efektywności działalności gospodarczej. W tym obszarze podatki są wykorzystywane do walki z inflacją w celu zwiększenia lub zmniejszenia poziomu inwestycji bądź stymulowania wzrostu gospodarczego. Ta stymulacja może być realizowana poprzez niskie stopy podatkowe, czasowe zwolnienia z podatku oraz odpowiednie ukształtowanie podstawy opodatkowania. Z kolei selektywne oddziaływanie podatków może znaleźć odzwierciedlenie w stosowaniu ulg i zwolnień podatkowych mających na celu stymulowanie rozwoju pewnego rodzaju działalności lub rozwoju w ustalonych kierunkach, a także uzyskanie przez państwo środków na określone cele. Do tego właśnie zakresu należy zaliczyć wszelkiego rodzaju preferencje podatkowe mające na celu pobudzenie i rozwój inwestycji. Na tę kwestię zostanie zwrócona uwaga w dalszej części artykułu.

Magdalena Stawicka dwukrotnie przeprowadziła badania (w 2006 oraz 2012 roku) dotyczące czynników, które wpłynęły na dokonanie bezpośrednich inwestycji zagranicznych w kraju Unii Europejskiej. Ankietowani przedsiębiorcy w obu badaniach wskazywali, że jedną z ważniejszych determinant skłaniających ich do inwestowania na danym rynku były zachęty i ulgi inwestycyjne (Stawicka, 2015).

Paweł Felis (2004) w swoim artykule stwierdził, że polityka podatkowa jest ważnym narzędziem oddziaływania na zachowania podatników. Bodźce wkomponowane w system podatkowy mają pobudzać przedsiębiorstwa do pożądanym przez władzę działań w określonych sferach, np. do zachowań inwestycyjnych. Autor jest zdania, że: „siła i kierunek oddziaływania podatków zależą m.in. od założeń i szeroko rozumianej konstrukcji danego systemu podatkowego, czyli od przedmiotu i podstawy opodatkowania, stawek i skal podatkowych (proporcjonalna czy też progresywna), preferencji podatkowych (w postaci ulg i zwolnień)” (Felis, 2004). Według Felisa błędy w założeniach i wadliwe konstrukcje systemu podatkowego

powodują czasem niezgodne z zamierzeniami ustawodawcy działanie narzędzi podatkowych. Dodatkowo spostrzega, że zakłada się w odniesieniu do niektórych rozwiązań podatkowych wypełnienie zadań, które z wielu przyczyn nie mogą być zrealizowane. Stąd też wnioskuje, że w zakresie „konstrukcji podatków należy działać ostrożnie, rozważać różne aspekty i kierunki motywacji, pamiętając jednocześnie, aby narzędzia te były przystosowane do osiągania celów występujących w zakresie polityki finansowej” (Felis, 2004).

Zachęty podatkowe mające zainteresować podatników ulgami o charakterze inwestycyjnym i innowacyjnym były przedmiotem badań Lucyny Kinecka (2019). Z przedstawionych w artykule wniosków z tych badań wynika, że rozwiązania podatkowe mające propagować nowe inwestycje okazały się nieskuteczne, skomplikowanie, a ich nieprecyzyjność zniechęcała podatników do ich stosowania.

Do instrumentów podatkowych, które mają uatrakcyjnić system podatkowy odniosła się również w swoim artykule Barbara Zbroińska (2021). Zweryfikowała kwestię wpływu ulg podatkowych na działalność innowacyjną przedsiębiorstw. Uzyskane wyniki wskazały, że rozwiązania przyjęte w polskim systemie podatkowym, mające stymulować innowacyjność, nie dają właściwych rezultatów, ponieważ są zbyt restrykcyjne dla podatników.

Kwestię wpływu regulacji podatkowych na podejmowanie przez podatników działań innowacyjnych rozstrzygała na łamach swojego artykułu ekonomistka Katarzyna Szuper (2021). W oparciu o badania polskiej gospodarki wykazała, że poziom innowacyjności przedsiębiorstw jest stosunkowo niski m.in. przez nieznaną zachęt finansowych.

Ulg podatkowe powinny być kształtowane zgodnie z wymogami gospodarczymi (Furman, Szerląg, 2023). Władze fiskalne muszą obserwować tendencje gospodarcze i odpowiednio szybko reagować, wprowadzając odpowiednie ulgi, zwolnienia nakierowane na rozwój inwestycji. Bez inwestycji nie odradza się gospodarka. To główne przesłanie powinno być traktowane priorytetowo przy tworzeniu i wprowadzaniu regulacji podatkowych, które w sposób bezpośredni będą wpływać na wskaźnik inwestycji w gospodarce.

3. Wdrażanie instrumentów podatkowych pobudzających inwestycje w Polsce

Od 2016 roku w Polsce wprowadzono do systemu podatkowego kilka rozwiązań propagujących podejmowanie działań w sferze inwestycyjnej. Zostały one umiejscowione w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych. W odniesieniu do tych grup podatników funkcjonowały: ulga na działalność badawczo-rozwojową, ulga z tytułu zatrudniania innowacyjnych pracowników, ulga IP BOX, ulga na prototypy, ulga na robotyzację.

3.1. Ulga na działalność badawczo-rozwojową (B+R)

Ulgę na działalność badawczo-rozwojową (B+R) wprowadzono do polskiego systemu podatkowego w 2016 roku. Rozwiązanie to nawiązywało do obowiązującej ustawy, która zmieniła kilka ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej. Narzędzie to

wprowadzono w celu stymulowania rozwiązań innowacyjnych w gospodarce w Polsce. Dla potrzeb ulgi za działalność badawczo-rozwojową uznano prace związane z prowadzeniem badań naukowych lub prac rozwojowych, które podejmowane są w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Opisywana działalność badawczo-rozwojowa nie może być przyjęta przez podatnika dowolnie, ale musi być zgodna z aktami prawnymi, które definiują to pojęcie, tj.:

1. Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (t.j. Dz.U. z 2023, poz. 742).
2. Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz.UE L.2014.187.1).
3. *Podręcznik Frascati 2015*, OECD – opisuje specyfikę wybranych branż, takich jak na przykład: informatyka, kosmos, usługi (OECD, 2018).
4. Projekt objaśnień do Innovation Box – również dodatkowe wyjaśnienia, na przykład definicja systematyczności.
5. GUS – sprawozdanie nr PNT 01.

Twórcom tej ulgi chodziło o wzmocnienie polskiej gospodarki w obszarze nowych technologii i rozwiązań technicznych, co spowodowałyby rozkwit gospodarczy związany ze wzrostem wskaźnika rozwoju gospodarczego i wzrostu gospodarczego. Podatnicy będący osobami fizycznymi lub prawnymi, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową mogą odliczyć od podstawy opodatkowania 100% kosztów kwalifikowanych. Jeśli podatnik posiada status centrum badawczo-rozwojowego może odliczyć do 150% kosztów kwalifikowanych. Do katalogu tych kosztów należy zaliczyć wszystkie wydatki na stworzenie, prowadzenie i rozwój działalności badawczo-rozwojowej. Przykładowo można ująć wszystkie koszty osobowe pracowników zatrudnionych na podstawie umów o pracę w części, w której czas przeznaczony przez pracownika na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu.

Innymi kosztami kwalifikowanymi mogą być:

1. Wydatki na nabycie sprzętu specjalistycznego (który nie jest środkiem trwałym) oraz materiałów i surowców, które są bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością B+R.
2. Wydatki na ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne świadczone lub wykonywane na podstawie umowy przez podmioty, o których mowa w przepisach o szkolnictwie wyższym i nauce, a także na nabycie od nich wyników prowadzonych przez nich badań naukowych, na potrzeby działalności B+R.
3. Wydatki na odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności B+R, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązany z podatnikiem.
4. Wydatki na nabycie usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności B+R, jeżeli zakup usługi nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązany z podatnikiem.

5. Koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego poniesione na:
- przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i zgłoszenie do Urzędu Patentowego Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy;
 - prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej lub odpowiedni zagraniczny organ, poniesione od momentu zgłoszenia do tych organów, w szczególności opłaty urzędowe i koszty zastępstwa prawnego i procesowego;
 - odparcie zarzutów niespełnienia warunków wymaganych do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy lub prawa z rejestracji wzoru przemysłowego zarówno w postępowaniu zgłoszeniowym, jak i po jego zakończeniu, w szczególności koszty zastępstwa prawnego i procesowego, zarówno w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej, jak i w odpowiednim zagranicznym organie;
 - opłaty okresowe, opłaty za odnowienie, tłumaczenia oraz za inne czynności konieczne dla nadania lub utrzymania ważności patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, w szczególności koszty walidacji patentu europejskiego;
 - odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności B+R, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali, które są odrębną własnością (z zastrzeżeniem centrów badawczo-rozwojowych).

Jeśli podatnik posiada status centrum badawczo-rozwojowego, może również uznać za koszty kwalifikowane, na zasadach określonych w ustawie:

1. Odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali, które są odrębną własnością i które są wykorzystywane w prowadzonej działalności B+R.
2. Koszty ekspertyz, opinii usług doradczych i usług równorzędnych ponoszone na rzecz innych podmiotów.

Jeżeli podatnik poniósł stratę z pozarolniczej działalności gospodarczej bądź też uzyskany przez niego dochód z działalności gospodarczej jest niższy od kwoty odliczenia, może on odliczyć ulgę (odpowiednio w całej kwocie lub w części nieodliczonej w zeznaniu) w zeznaniach przez kolejnych sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym skorzystano z odliczenia. Warunkiem skorzystania z odliczenia jest również rzetelność i niewadliwość dokumentów charakteryzujących wydatek w ramach ulgi. Dla ponoszonych wydatków w przedsiębiorstwie musi być prowadzona dodatkowa ewidencja kosztów badawczo-rozwojowych. Poniesione wydatki w ramach ulgi nie mogą być zwrócone podatnikowi, ani w jakikolwiek sposób zrekompensowane.

Zastosowanie przez podatnika ulgi na działalność badawczo-rozwojową pozwala odliczyć od podstawy opodatkowania koszty kwalifikowane, które wcześniej zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów. Takie rozwiązanie pozwala dwukrotnie odliczyć takie same wydatki, a w odniesieniu do wynagrodzeń nawet trzykrotnie. Warunkiem jednak jest

przeznaczenie tych wydatków na działalność badawczo-rozwojową. Rozwiązanie jest szczególnie atrakcyjne dla podatników, ponieważ w przypadku zatrudnienia pracownika badawczo-rozwojowego jego wynagrodzenie w 100% jest zaliczane w koszty działalności, a później dodatkowo odliczane w 200% w odniesieniu do ulgi.

3.2. Ulga z tytułu zatrudniania innowacyjnych pracowników

Ulga z tytułu zatrudniania innowacyjnych pracowników wiąże się ściśle z ulgą na działalność badawczo-rozwojową. Zaistniała w polskim systemie podatkowym w 2022 roku. Jej istota sprowadza się do niewykonywania funkcji płatnika podatku dochodowego od osób fizycznych, tj. niepobierania zaliczek na podatek PIT od wynagrodzenia pracownika, który przynajmniej 50% czasu pracy w danym miesiącu przeznaczą na realizację czynności o charakterze badawczo-rozwojowym, do limitu kwoty odliczeń kosztów kwalifikowanych z lat ubiegłych w związku ze stosowaniem ulgi B+R. Jeżeli podatnik wykaże, że spełnia powyższe warunki, może pomniejszyć kwotę podlegających przekazaniu na rachunek urzędu skarbowego zaliczek na podatek dochodowy o iloczyn kwoty nieodliczonej i stawki podatku obowiązującej go w danym roku podatkowym (najczęściej 19%). Takie rozwiązanie sprawia, że ulga na innowacyjnych pracowników jest dostępna dla przedsiębiorców, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową, ale możliwa jest sytuacja, w której nie ma możliwości jej odliczenia ze względu na zbyt niski dochód albo stratę. Można wskazać, że ulga dotycząca innowacyjnych pracowników rekompensuje niejako brak odliczenia ulgi B+R.

3.3. Ulga IP Box

Ulga IP Box została wprowadzona w CIT i PIT w 2019 roku. Jej celem jest zachęcenie przedsiębiorców będących podatnikami CIT i PIT do inwestowania w badania i rozwój, dzięki czemu mogą powstać prawa własności intelektualnej, a w późniejszym czasie do komercjalizowania wyników tych prac. Przedsiębiorcy, którzy prowadzą działania badawczo-rozwojowe, np. opracowując nowe technologie, mogą później odsprzedawać uzyskane rezultaty. Osiągnięte z tej sprzedaży dochody będą opodatkowane 5% stawką. Taka wysokość podatku ma zastosowanie wyłącznie do dochodów uzyskanych z komercjalizacji wytworzonej własności intelektualnej, takiej jak: oprogramowanie, patenty, wzory użytkowe czy know-how. Firmy, które chcą skorzystać z IP Box, muszą spełnić określone warunki, m.in. ponieść koszty związane z badaniami i rozwojem, mieć tytuł prawny do komercjalizowanej własności intelektualnej, np. patentu, oprogramowania, i posiadać odpowiednią dokumentację (która pozwala na prawidłową kalkulację dochodu opodatkowanego preferencyjną stawką).

3.4. Ulga na prototypy

Ulga na prototypy to rozwiązanie, które weszło w życie w 2022 roku i dotyczy podatników prowadzących działalność badawczo-rozwojową. Jej celem jest wspomoczenie przedsiębiorców w wytworzeniu prototypu, np. maszyny, a później wdrożenie wynalazku do praktycznego

zastosowania. Podatnikom, którzy prowadząc prace twórcze, podjęte dla zwiększenia zasobu wiedzy, w tym wiedzy o człowieku, kulturze i społeczeństwie, jak również znalezienia nowych zastosowań dla tej wiedzy, wytworzyli nowy produkt, a następnie komercjalizują innowacyjne konstrukcje prototypowe, ustawodawca pozwala odliczyć 30% kosztów poniesionych na wytworzenie nowego produktu i wprowadzenie go na rynek. Warunkiem jednak zastosowania tej ulgi jest to, że wysokość odliczenia nie może przekroczyć w roku podatkowym 10% dochodu osiągniętego z prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Podsumowując, jeśli przedsiębiorca zdecyduje się przygotować prototyp, może związane z tym poniesione wydatki ująć w kosztach uzyskania przychodów oraz dodatkowo odliczyć od podstawy opodatkowania 30% tej kwoty. Zgodnie z przepisami podatkowymi, odliczeniami, które mogą być uwzględnione przy tej uldze są:

1. Koszty poniesione przez podatnika na rozruch technologiczny produkcji stanowiący efekt prac B+R prowadzonych przez przedsiębiorcę.
2. Koszty związane z nabyciem lub wytworzeniem maszyn niezbędnych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu, koszty poniesione na ulepszenie i dostosowanie środków trwałych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu oraz koszty nabycia materiałów i surowców poniesione wyłącznie w celu produkcji próbnej nowego produktu.
3. Wydatki poniesione na przygotowanie dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatów, zezwoleń, homologacji dotyczących nowego produktu powstałego w wyniku działalności B+R, które umożliwią podatnikowi sprzedaż tego produktu.

3.5. Ulga na robotyzację

Ulga na robotyzację wprowadzono do systemu podatkowego w 2021 roku. Obejmuje ona podatników podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych i polega na możliwości dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację. Jest przeznaczona dla jednostek gospodarczych, które zastosują roboty przemysłowe w celu usprawnienia produkcji. Za wydatki związane z robotyzacją uznaje się:

1. Koszt nabycia: nowych robotów przemysłowych, maszyn i urządzeń zbliżonych do robotów przemysłowych i funkcjonalnie z nimi związanych, maszyn, urządzeń i innych rzeczy funkcjonalnie związanych z robotami przemysłowymi, które służą zapewnieniu ergonomii i bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do tych stanowisk, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym. Chodzi szczególnie o czujniki, sterowniki, przekaźniki, zamki bezpieczeństwa, bariery fizyczne (ogrodzenia, osłony) czy optoelektroniczne urządzenia ochronne (kurtyny świetlne, skanery obszarowe), maszyny, urządzenia lub systemy służące do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, zwłaszcza czujniki i kamery, urządzenia do interakcji człowiek–maszyna do robotów przemysłowych.
2. Koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych, niezbędnych do prawidłowego uruchomienia i funkcjonowania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych powyżej.

3. Koszty usług szkoleniowych związanych z obsługą robotów przemysłowych i innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa powyżej.
4. Opłaty ustalone w umowie leasingu finansowego robotów przemysłowych i innych środków trwałych.

W odniesieniu do opisanych ulg podatkowych, których zadaniem jest kreowanie inwestycji w jednostkach gospodarczych, podatnicy przyjmują indywidualne strategie w ich wykorzystaniu. Przykładowo opisywaną wcześniej ulgę na działalność badawczo-rozwojową można w przedsiębiorstwie zastosować od samego początku, jeżeli jednostka prowadzi prace badawczo-rozwojowe. Strategią przedsiębiorcy może być w tym okresie odliczenie 100% lub 200% kosztów związanych na przykład z zakupem urządzeń wykorzystywanych przy badaniach, ekspertyz naukowych oraz wynagrodzeniem pracowników wykonujących prace badawczo-rozwojowe (wynagradzanych zarówno na podstawie umowy o pracę, umów o dzieło, jak i umów-zleceń).

Jeżeli założenia związane z realizacją badań naukowych przebiegają zgodnie z planem, uzyskano oczekiwany wynik i podatnik podejmie decyzję, że można je zakończyć, to zazwyczaj są podejmowane działania prowadzące do uruchomienia produkcji masowej. W tym momencie uaktywnia się ulga na prototyp, która jest niejako przedłużeniem ulgi badawczo-rozwojowej. W swej istocie obejmuje ona etap po zakończeniu prac badawczo-rozwojowych, ale jeszcze przed rozpoczęciem produkcji masowej produktu, który został opracowany. Wówczas reguły tej ulgi pozwalają na odliczenie od podstawy opodatkowania dodatkowych 30% kosztów związanych z uruchomieniem produkcji próbnej nowego produktu i późniejszym wprowadzeniem go na rynek.

Decyzja dotycząca zastosowania danej ulgi wynika przede wszystkim z jej efektywności finansowej. Podatnik analizuje jej opłacalność w powiązaniu z indywidualną sytuacją gospodarczą. Jeśli jest producentem danego wyrobu i zdecydował o zakupie maszyny do produkcji próbnej, która również będzie wykorzystywana do działalności badawczo-rozwojowej przez dany okres, to efektywniejsze będzie wykorzystanie ulgi badawczo-rozwojowej. W innym przypadku, jeżeli ulga zostanie wykorzystana tylko jednokrotnie do produkcji próbnej prototypu, a kolejno jej eksploatacja wiąże się z użyciem do produkcji seryjnej, to wówczas bardziej efektywna okazać się może ulga na prototyp.

4. Ocena zakresu wykorzystania badanych ulg przez podatników

W odniesieniu do opisywanych ulg zaczerpnięto ze strony internetowej Ministerstwa Finansów dane charakteryzujące wykorzystanie ulg przez podatników. Zamierzeniem wprowadzonych ulg było kreowanie procesu inwestycyjnego wśród podatników nastawionych na powiększanie istniejącego majątku trwałego oraz pozyskiwanie wartości niematerialnych i prawnych. Zostały one przedstawione w tabelach 1–5.

Tabela 1. Wykorzystanie ulg kreujących inwestycje^{*} przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych w latach 2019–2021 w tysiącach złotych oraz liczba podatników korzystających z ulg

Lp.	Nazwa ulgi	2019	2020	2021
1.	Wydatki na nabycie nowych technologii oraz liczba podatników, którzy wykorzystali ulgę	17 608	16 102	18 361
2.	Liczba podatników, którzy wykorzystali ulgę na nabycie nowych technologii	128	121	146
3.	Przeciętna wysokość ulgi na nabycie nowych technologii	137	133	125
4.	Kwota wydatków na działalność badawczo-rozwojową	2 621 102	3 135 967	4 282 904
5.	Liczba podatników, którzy wykorzystali ulgę na działalność badawczo-rozwojową (podatnik CIT)	1434	1643	2064
6.	Przeciętna wysokość ulgi na działalność badawczo-rozwojową (podatnik CIT)	1827	1908	2075

^{*} Należałoby tu zdefiniować jak określane są ulgi kreujące inwestycje.

Ź r ó d ł o: Ministerstwo Finansów. [online]. Dostępny w Internecie: <https://www.gov.pl/web/finanse> [dostęp: 2023-08-25].

Tabela 2. Podatek według 5% stawki podatku CIT, tj. podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w tysiącach złotych

Lp.	Wyszczególnienie	2019	2020	2021
1.	Podatek należny	24 177	55 410	73 709
2.	Liczba podatników którzy wykorzystali stawkę 5%	65	104	148
3.	Liczba wszystkich podatników CIT	225 586	219 343	225 420
4.	Przeciętna wysokość podatku na podatnika CIT	371	532	498

Ź r ó d ł o: Ministerstwo Finansów. [online]. Dostępny w Internecie: <https://www.gov.pl/web/finanse> [dostęp: 2023-08-25].

Tabela 3. Wykorzystanie ulg kreujących inwestycje przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych w latach 2019–2021 w tysiącach złotych

Lp.	Nazwa ulgi	2019	2020	2021
1.	Wydatki na nabycie nowych technologii oraz liczba podatników, którzy wykorzystali ulgę	–	–	–
2.	Działalność badawczo-rozwojowa oraz liczba podatników, którzy wykorzystali ulgę	15 121 147	6 393 159	6 484 159

Lp.	Nazwa ulgi	2019	2020	2021
3.	Przeciętna wysokość ulgi na działalność badawczo-rozwojową (podatnik PIT)	103	40	40

Źródło: Ministerstwo Finansów. [online]. Dostępny w Internecie: <https://www.gov.pl/web/finanse> [dostęp: 2023-08-25].

Tabela 4. Podatek PIT według 5% stawki tj. podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej w tysiącach złotych

Lp.	Nazwa ulgi	2019	2020	2021
1.	Podatek należny	1692	2918	2905
2.	Liczba podatników którzy wykorzystali stawkę 5%	338	588	931
3.	Liczba wszystkich podatników PIT	21 134 143	20 115 863	19 947 836
4.	Udział podatników stosujących stawkę 5% w łącznej liczbie podatników	0,00001%	0,00003%	0,00004%

Źródło: Ministerstwo Finansów. [online]. Dostępny w Internecie: <https://www.gov.pl/web/finanse> [dostęp: 2023-08-25].

Z uwagi na to, że do dnia opracowywania artykułu nie opublikowano danych o wykorzystanych przez podatników ulgach za 2022 nie można dokonać analizy w zakresie:

1. Jakim zainteresowaniem się cieszyły wśród podatników?
2. Jak wpłynęły na kwestię procesu inwestycyjnego związanymi z opracowywaniem nowoczesnych i innowacyjnych rozwiązań?

Z danych zawartych w tabeli 1 i 2, gdzie zobrazowano wartość ulg wykorzystanych przez podatników podatku dochodowego od osób prawnych, wynika jednoznacznie, że największym zainteresowaniem cieszyła się ulga badawczo-rozwojowa. W badanym okresie wydatki w 2019 roku wyniosły 2,6 mld zł i w trzyletnim okresie wzrosły do 4,3 mld zł, co oznacza, że wzrosły nominalnie o 65%. Dynamika wzrostu była zatem wysoka, co świadczy dość dużym wzroście wydatków inwestycyjnych. Mimo znacznego wzrostu wydatków inwestycyjnych związanych z działalnością badawczo-rozwojową, należy uznać, że nie cieszyła się ona zainteresowaniem wśród podatników. Odnosząc liczbę podatników, którzy skorzystali z ulgi, do łącznej liczby podatników podatku CIT, należy stwierdzić, że z ulgi nie skorzystał nawet 1% wszystkich podatników w badanym okresie, tj. latach 2019–2021. Potwierdza to, że ulga ta cieszyła się małym zainteresowaniem i nie wpływała znacząco na proces inwestycyjny w jednostkach gospodarczych związanych z prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych. Mimo że ulga wygenerowała kilkumiliardowe wydatki, to nie jest to znaczący przyczynek, aby uznać, że w Polsce następuje odnowienie gospodarcze. Można stwierdzić, że ulga badawczo-rozwojowa wśród osób prawnych przy rozliczeniach rocznych nie była uwzględniana ze względu na swoją restrykcyjną formułę. Trzeba było spełnić dość wysokie wymagania prawne, aby skorzystać z tej ulgi.

Jeśli chodzi o ulgę badawczo-rozwojową wykorzystaną przez przedsiębiorców będących osobami fizycznymi, to również nie była ona stymulatorem procesu inwestycyjnego. Skorzystała z niej znikoma liczba osób, tak samo jak w przypadku osób prawnych. Nie wykorzystał jej nawet 1% podatników. Jak rozwijały się odliczenia w 2022 roku, nie sposób stwierdzić z uwagi na brak danych, ale należy zakładać, że i w tym roku nie odnotowano znaczącego zainteresowania tą ulgą, ze względu na jej skomplikowaną konstrukcję. Analiza danych statystycznych – zarówno wartościowych o wykorzystanych ulgach, jak i ilościowych o podmiotach, które wykorzystały ulgę w badanym okresie – pozwala stwierdzić, że funkcja stymulacyjna systemu podatkowego nie działała w sposób właściwy. Zaistniała sytuacja skłania do stwierdzenia, że w prezentowanych ulgach systemu podatków dochodowych trudno upatrywać narzędzia, które wzmacnia w sposób istotny proces inwestycyjny.

W odniesieniu do preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnych można stwierdzić, że z tego rozwiązania korzystało coraz więcej podatników (pomiędzy 2019 rokiem a 2021 rokiem liczba podatników PIT korzystających z ulgi wzrosła niemal trzykrotnie), jednak nie jest to znaczący postęp. Przy łącznej liczbie podatników jest to znikoma ilość. Podobna sytuacja miała miejsce w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych.

Odnosząc się do przedstawionych danych wartościowych i ilościowych z zakresu ulg w podatkach dochodowych mających kreować inwestycje, należy uznać, że ustawodawca nie wprowadził rozwiązań, które znalazłyby uznanie wśród podatników. Prezentowane dane pokazują, że marginalna część podatników skorzystała z tych rozwiązań. Uzyskane kwoty odliczeń są niskie i nie wywierają znaczącego wpływu na cały mechanizm gospodarczy.

5. Podsumowanie

Prezentowana tematyka wybranych rozwiązań podatkowych mających stymulować działalność inwestycyjną wśród przedsiębiorców w polskiej gospodarce pokazuje, że jeszcze wiele potrzeba uczynić, aby ulgi podatkowe w znaczący sposób przyczyniały się do zwiększonego procesu inwestycyjnego. Postawiona na wstępie hipoteza została zweryfikowana pozytywnie. Rozwiązania zawarte w polskim systemie podatkowym powodują, że skala inwestycji jest znikoma. Można na tej podstawie stwierdzić, że system podatkowy w Polsce jest daleki od rozwiązań, które w sposób znaczący przyczyniałyby się do wzrostu wartości inwestycji w gospodarce. Przyjęty system nie jest zatem tzw. akceleratorem inwestycji. Potrzebna jest radykalna zmiana, która odmieni podejście państwa do kreowania polityki podatkowej stymulującej inwestycje. Obrany dotychczas kierunek mający wspomóc działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorstw jest właściwy, jednak dobór stymulant podatkowych powinien być inny. Muszą być one bardziej dostępne i zrozumiałe dla podatników, tak aby więcej przedsiębiorców mogło skorzystać z wprowadzonych rozwiązań.

Bibliografia

- Auerbach, A.J., Hines, J.R. (1988). Investment tax incentives and frequent tax reforms. *The American Economic Review*, 78(2), 211–216.
- Avi-Yonah, R.S. (2000). Globalization, tax competition, and the fiscal crisis of the welfare state. *Harvard Law Review*, 113(7), 1573–1676.
- Deresz, A., Podstawka, M. (2009). Ocena funkcjonowania podatku od dochodów osób fizycznych oraz propozycji jego zmian w latach 2009–2012. *Zeszyty Naukowe SGGW: Polityki Europejskie, Finanse i Marketing*, 2(51), 149–161.
- Felis, P. (2004). Dylematy związane z oddziaływaniem podatków dochodowych na gospodarkę finansową przedsiębiorstwa. W: J. Ickiewicz (red.). *Problemy finansów przedsiębiorstwa w teorii i praktyce* (s. 329–341). Warszawa: Szkoła Główna Handlowa.
- Frańczuk, M. (2012). Preferencje podatkowe jako zachęta do podejmowania inwestycji w obszarze specjalnych stref ekonomicznych. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 52(708), 167–177.
- Furman, Ł., Szerłaż, Ł. (2023). Ocena wybranych preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 2018–2020. *Problems of Economics and Law*, 8(1), 1–12.
- Holland, D., Vann, R.J. (1998). Income tax incentives for investment. W: V. Thuronyi (red.). *Tax Law Design and Drafting*. Vol. 2. Washington, DC: International Monetary Fund.
- Kinecka, L. (2019). Ulgi podatkowe jako forma wspierania innowacyjności – ocena regulacji dotyczących ulg związanych z nowymi technologiami. *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie*, 983(5), 71–88.
- Ministerstwo Finansów. [online]. Dostępny w Internecie: <https://www.gov.pl/web/finanse> [dostęp: 2023-08-25].
- Nowak, P. (2014). Preferencje podatkowe dla innowacyjnych przedsiębiorstw. *Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego*, 28, 162–183.
- OECD. (2018). *Podręcznik Frascati 2015: pomiar działalności naukowo-technicznej i innowacyjnej: zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*. Tłum. D. Przepiórkowska. Warszawa: Główny Urząd Statystyczny. Dostępny w Internecie: https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5496/16/1/1/podrecznik_frascati_2015.pdf [dostęp: 2024-04-15].
- Podatki.gov.pl. [Internet]. Dostępny w Internecie: <https://www.podatki.gov.pl/> [dostęp: 2024-04-15].
- Pravdiuk, M. (2022). Tax incentives in legal regulation. *Knowledge, Education, Law, Management*, 2(46), 151–157. DOI: 10.51647/kelm.2022.2.23.
- Stawicka, M. (2015). Wspieranie bezpośrednich inwestycji zagranicznych przez zachęty inwestycyjne w wybranych krajach europejskich. *Studia Ekonomiczne*, 214, 253–263.
- Szuper, K. (2021). Narzędzia polityki fiskalnej wspierające innowacyjność małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce. *Przegląd Prawno-Ekonomiczny*, 2, 55–70. DOI: 10.31743/ppe.12306.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2587 z późn. zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. T.j. Dz.U. z 2022 r., poz. 2647 z późn. zm.

Ustawa z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej. Dz.U. z 2017 r., poz. 2201 z późn zm.

Wilson, J.D. (1999). Theories of tax competition. *National Tax Journal*, 52(2), 269–304. DOI: 10.1086/NTJ41789394.

Zbroińska, B.A. (2021). Instrumenty podatkowe wspierające innowacje i nowe inwestycje. *Optimum. Economic Studies*, 104(2), s. 71–81. DOI: 10.15290/oes.2021.02.104.06.

Abstract

The article is devoted to tax solutions in personal income tax and corporate income tax, which are intended to create an investment process contributing to economic growth. The first part of the article presents the most important views of economists on the impact of the tax system on the economy, which are realized through the stimulus function. This is possible thanks to the application of various types of tax preferences, e. g. deductions, exemptions, which make it possible to reduce tax liabilities. In the next part of the article, attention is drawn to the concessions that create investments in the economy. Some regulations on corporate income tax and personal income tax have been taken into account. In particular, the design of the research and development allowance, the allowance for hiring innovative employees, the IP BOX allowance, the allowance for prototypes and the allowance for robotization were discussed. Next, aspects related to the impact of the abovementioned allowances on the economy are discussed, taking into account value data showing the value of individual tax preferences that taxpayers have benefited from. In addition, the issue of the number of taxpayers who have benefited from these solutions was raised. The data for empirical verification covered the years 2019–2021 and were obtained from the Ministry of Finance. The conclusions of the study were clarified using a descriptive method and statistical analysis. The analysis showed that these solutions are not sufficient to effectively encourage the investment process. Changes in tax regulations are needed to stimulate the investment process among taxpayers.

Keywords

tax system, investment allowances, income tax