

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 451

Finanse publiczne



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Justyna Mroczkowska
Łamanie: Małgorzata Myszowska
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronach internetowych
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2016

ISSN 1899-319
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-618-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	9
Tomasz Banasik, Katarzyna Brzozowska-Rup: Metodologiczne aspekty oceny oddziaływania OFE na rozwój gospodarczy w Polsce / Methodological aspects of assessment of Pension Funds influence on the economic development of Poland	11
Krzysztof Berbeka: Polityka klimatyczna w warunkach kryzysu finansowego / The climate policy in the conditions of financial crisis	27
Marcin Brycz: ATP-pension fund's investments and consumption in Sweden 1961–1994. Past example, but problem still not resolved / Inwestycje funduszy emerytalnych ATP a konsumpcja w Szwecji (1961–1994). Miniony przypadek, lecz problem wciąż aktualny	40
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Zróżnicowanie obciążeń fiskalnych dochodów osób fizycznych w Polsce / Differentiation of tax burden on individual taxpayers in Poland.....	52
Marek Dylewski: Instrumenty stabilizowania długoterminowej równowagi finansowej JST / Instruments for stabilizing the long-term financial balance of LGU	64
Beata Zofia Filipiak: Dylematy pomiaru potencjału finansowego jednostek samorządu terytorialnego – dobór czynników i ich pomiar / Dilemmas of measuring the potential financial – selection of factors and their measurement	75
Mateusz Folwarski: Czynniki wpływające na rozwój sieci bankomatów w krajach Europy Środkowej / Factors affecting the development of the ATM network in Central Europe	89
Maria Magdalena Golec: Zmiany regulacyjne w sektorze Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo-Kredytowych i ich ocena / Regulatory changes in the cooperative savings and credit unions and their evaluation	99
Marcin Gospodarowicz: Efektywność wspierania rozwoju przedsiębiorczości ze środków UE w gminach na obszarach wiejskich w Polsce w latach 2007–2013 / Efficiency of entrepreneurship support from EU funds in rural communes in Poland (2007–2013).....	110
Gabriela Gurgul: Kierunki kreacji marki i zmiany w zarządzaniu produktami bankowymi wobec tła gospodarczo-politycznego oraz oczekiwań klientów detalicznych / Directions of brand creation and changes in managing banking products (against an economic and political background and expectations of retail customers)	122

Mariusz Hamulczuk, Marcin Idzik: Zgodność i predyktywność testów koniunktury bankowej z koniunkturą ogólnogospodarczą / Compliance and forecasting of the surveys of the banking situation with the overall economic situation.....	134
Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski: Preferencje podatkowe wspierające działalność B + R w ramach podatków dochodowych w Polsce i w Wielkiej Brytanii / Tax incentives supporting R&D activities in Poland and in the United Kingdom.....	145
Krzysztof Kil, Radosław Ślusarczyk: Determinanty marży odsetkowej banków w Polsce w okresie pokryzysowym / Determinants of banks' net interest margins in Poland.....	162
Julitta Koćwin: Sytuacja konsumenta na rynku szarej bankowości / The consumer situation on the informal banking market.....	175
Magdalena Kogut-Jaworska: Pomoc publiczna i jej szczególne znaczenie w systemie wsparcia publicznego w Polsce / Public aid and its particular role in the system of state aid in Poland.....	187
Agnieszka Kristof: Skarb Państwa w roli właściciela przedsiębiorstw / State treasury as the owner of companies.....	198
Justyna Kujawska: Wpływ struktury finansowania na wyniki funkcjonowania systemów opieki zdrowotnej w krajach Unii Europejskiej / The impact of financing structure on the healthcare systems outcomes in the European Union countries.....	207
Elwira Leśna-Wierszolicz: IKE i IKZE jako dobrowolne formy gromadzenia oszczędności emerytalnych / Individual retirement accounts and individual retirement security accounts as voluntary forms of pension savings.....	219
Marta Maier: System zabezpieczenia emerytalnego a starzenie się społeczeństwa w Polsce / Pension security system and aging society in Poland.....	230
Dariusz Malinowski, Marcin Krawczyk: Oddziaływanie ekspansji fiskalnej wspomaganej przez monetarną na produkcję – ujęcie teoretyczne i na przykładzie wybranych gospodarek / The impact of money accommodated fiscal expansion on production – theory and experience of selected countries.....	240
Paweł Marszałek: Disintermediation of banks – causes and consequences / Dezintermediacja banków – przyczyny i konsekwencje.....	256
Małgorzata Mazurek-Chwiejczak: Wydajny fiskalnie system podatkowy – w poszukiwaniu modelowych rozwiązań / The fiscally efficient tax system – in search of model solutions.....	268
Dominika Mierzwa, Ewa Błaszke: Źródła finansowania zewnętrznego jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Wrocławia / The sources of external funding of local government entities on the example of the city of Wrocław.....	280

Elżbieta Izabela Misiewicz: Zmiany przepisów o jednym procencie należnego podatku dochodowego od osób fizycznych a zachowanie podatników / Changes in one percent of the tax regulations and tax-payers behaviour...	291
Monika Pasternak-Malicka: Funkcja fiskalna podatku od towarów i usług a znieczulenie podatkowe / Tax illusion and its impact on the fiscal function of the taxation of goods and services	301
Jacek Pera: Ocena wpływu zadłużenia zagranicznego na ryzyko kredytowe Polski w modelu roszczeń warunkowych / Impact of foreign debt on Polish credit risk in the model of contingent claims approach	314
Elwira Pindyk: Wpływ zmiany systemu opodatkowania nieruchomości od osób fizycznych na budżet gminy / Impact of changes in taxation of real estates of individuals on district's budget.....	329
Piotr Podsiadło: Pomoc publiczna w formie gwarancji – analiza jakościowa i ilościowa z perspektywy polityki fiskalnej / State aid in the form of guarantees – qualitative and quantitative analysis from the perspective of fiscal policy.....	347
Magdalena Rękas: Ulgi na dzieci jako instrument polityki rodzinnej a niska dzietność w Polsce / Relief for children as an instrument of family policy and low fertility in Poland	360
Katarzyna Rola: Wpływ podatku akcyzowego na konsumpcję alkoholi / Impact of excise tax on alcohol products consumption	374
Alicja Sekuła, Roman Fandrejewski: Naruszenie dyscypliny finansów publicznych w zakresie wykorzystania subwencji ogólnej / The violation of public finance discipline with respect to the use of general grant	385
Tomasz Sobczak: Rola krajowych oszczędności w poglądach wybranych ekonomistów Polski międzywojennej / The role of domestic savings in views of chosen economists of interwar-Poland.....	398
Błażej Socha: Działalność innowacyjna a wyniki finansowe przedsiębiorstw / Innovation and financial performance	411
Małgorzata Sosińska-Wit, Karolina Gałazka: Aktywność inwestycyjna mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw w województwie lubelskim / Investment activity of micro-, small and medium-sized enterprises in the region of Lublin	420
Michał Sosnowski: Transfer pricing issues in taxation of related entities / Problematyka cen transferowych w opodatkowaniu podmiotów powiązanych.....	431
Wacława Starzyńska: Metody statystyczne w analizie rynku zamówień publicznych / Statistical methods in analysis of public procurements	448
Małgorzata Szczepaniak: Nierównowaga finansów publicznych w Polsce na tle krajów Europy Środkowo-Wschodniej i UE 28 / Conditions of public finances' imbalance in Poland compared to the countries of Central and Eastern Europe and all European countries (EU 28).....	457

Joanna Śmiechowicz, Paulina Kozak: Diagnoza skutków polityki podatkowej gmin w Polsce w latach 2003–2015 / The issue of maximization of own revenue potential and the tax policy of municipalities in Poland in the years 2003–2015	468
Tomasz Śmietanka: Gospodarka finansowa gmin Grójec, Kozenice, Szydłowiec w latach 2003–2016 jako czynnik rozwoju lokalnego / Financial economy of the communes Kozenice, Grójec, Szydłowiec in the years 2003–2016 as a factor of sustainability development at the local level	479
Anna Świrska: Skuteczność mechanizmu subwencjonowania w wyrównywaniu sytuacji dochodowej gmin / Effectiveness of the subsidizing mechanism in equalizing the income situation of municipalities.....	497
Malgorzata Twarowska: Wpływ dodatkowego opodatkowania sektora finansowego na napływ zagranicznych inwestycji bezpośrednich w krajach UE / Impact of additional financial sector taxation on the Foreign Direct Investment inflow in the EU countries	509
Maciej Woźniak, Robert Lisowski: Ocena związku preferencji podatkowych z poziomem inwestycji przedsiębiorstw w Polsce / Evaluation of relationship between fiscal instruments and investments of companies in Poland	520
Mariusz Zieliński: Klienci i pracownicy jako beneficjenci działań CSR w sektorze bankowym w Polsce / Customers and employees as recipients of CSR activities in the banking sector in Poland	533
Arkadiusz Żabiński, Elżbieta Pohulak-Żołędowska: Fiskalne uwarunkowania budowy systemu podatkowego w wybranych krajach / Fiscal stimulants of creation of tax system in chosen countries	543

Wstęp

Publikacja *Finanse publiczne* została wydana w ramach Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Poszczególne jej części stanowią dorobek pracowników naukowych najbardziej liczących się w Polsce ośrodków naukowych. Przedstawione opracowania odnoszą się do całego spektrum problemów naukowo-badawczych związanych z finansami publicznymi i polityką fiskalną. Poszczególni autorzy prezentują wyniki swoich badań teoretycznych i empirycznych w zakresie zarządzania dochodami i wydatkami budżetu centralnego oraz budżetów jednostek samorządu terytorialnego, w kontekście zarówno reformy finansów publicznych, reformy systemu emerytalnego, pomocy publicznej, jak i teoretycznych podstaw realizacji wyznaczonych celów przez narzędzia polityki fiskalnej.

Niniejsza publikacja jest adresowana do środowisk naukowych i studentów wyższych uczelni oraz osób, które w praktyce gospodarczej mają styczność ze stroną dochodową lub wydatkową polityki fiskalnej.

Poszczególne fragmenty książki były recenzowane przez profesorów uniwersytetów, w większości kierowników katedr finansów, katedr ekonomii oraz polityki ekonomicznej, którym chciałbym podziękować za rzetelne recenzje. Składam również wyrazy uznania pracownikom Katedry Ekonomii i Polityki Ekonomicznej Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu oraz pracownikom Wydawnictwa za wiele wysiłku i zaangażowanie, dzięki któremu powstała ta publikacja.

Mam głębokie przekonanie, że książka *Finanse publiczne*, którą oddajemy w Państwa ręce, będzie inspiracją do dalszych badań i dociekań naukowych oraz do powstania równie inspirujących opracowań w przyszłości.

Jerzy Sokołowski

Aneta Kargol-Wasiluk, Adam Wyszowski

Uniwersytet w Białymstoku

e-mails: a.kargol@uwb.edu.pl; a.wyszowski@uwb.edu.pl

**PREFERENCJE PODATKOWE
WSPIERAJĄCE DZIAŁALNOŚĆ B + R
W RAMACH PODATKÓW DOCHODOWYCH
W POLSCE I W WIELKIEJ BRYTANII**

**TAX INCENTIVES SUPPORTING R&D ACTIVITIES
IN POLAND AND IN THE UNITED KINGDOM**

DOI: 10.15611/pn.2016.451.12

Streszczenie: Przedmiotem opracowania jest analiza fiskalnych narzędzi wspierania działalności B + R funkcjonujących w ramach podatków dochodowych na przykładzie Polski i Wielkiej Brytanii. Za cel przyjęto porównanie stosowanych narzędzi fiskalnych z uwzględnieniem możliwości implementacji brytyjskich rozwiązań w Polsce. Do analizy przedmiotowego zagadnienia autorzy wybrali metodę deskryptywną, z elementami analizy porównawczej. Wielka Brytania stosuje w ramach swoich rozwiązań podatkowych tzw. odliczenia wydatków kwalifikowalnych poniesionych na działalność B + R od podatku w ramach CIT, a także kredyt podatkowy, będący formą dopłaty w wysokości proporcjonalnej do poniesionych kosztów na przedmiotową działalność. W porównaniu do rozwiązań brytyjskich polski system podatkowy jest zbyt skomplikowany, stosowane stawki ulg zbyt niskie, nie stosuje się też odpowiednich narzędzi promocji w przedmiotowym zakresie.

Słowa kluczowe: fiskalne wsparcie działalności B + R, *tax expenditures*, ulgi podatkowe, preferencje podatkowe.

Summary: The main subject of the article is an analysis of the income taxes incentives supporting R&D activities on the example of Polish and UK tax system. The goal of the paper was defined as comparison of the fiscal tools including the possibility of implementing the British solutions in Poland. The article describes the essence of tax preferences (tax expenditures), support for business R&D through the tax system and the evaluation of solutions in the analyzed countries. United Kingdom uses tax solutions like so-called deduction of eligible expenditure on R&D tax in the corporate income tax and the tax credit which is a form of aid in proportion to the costs incurred on the activity. Polish income tax expenditures in support of R&D activities tend to be limited. The degree of use by taxpayers of these solutions is small, so it is necessary to reformulate the way and the scope of intervention of the fiscal support for R&D activities in the Polish income taxes.

Keywords: R&D fiscal support, tax expenditures, tax reliefs, tax preferences.

1. Wstęp

Sukces w rozwoju gospodarczym uzależniony jest od wielu przesłanek. W dobie szybkiego postępu technicznego bez wątpienia jedną z nich jest umiejętność wytwarzania innowacyjnych i technologicznie zaawansowanych produktów. To ich sprzedaż generuje największą wartość dodaną, stąd mamy do czynienia z nieustannym wyścigiem przedsiębiorstw w dostarczaniu coraz to nowych produktów czy też metod produkcji. Ten nieustanny wyścig generuje jednak duże wydatki obciążone wysokim ryzykiem działalności badawczo-rozwojowej (B + R). Ich wysokość oraz duża niepewność sprawiają, że stosunkowo często przedsiębiorstwa oczekują określonego wsparcia ze strony państwa w zmniejszeniu kosztów finansowych tej działalności.

Z tego też względu, zważywszy wagę innowacyjności w rozwoju zarówno przedsiębiorstw, jak i całych gospodarek, jej wsparcie nie leży jedynie w interesie samych przedsiębiorstw, ale także państwa. Dlatego też poszczególne rządy realizując aktywną politykę w tym zakresie, stosują przy tym wiele instrumentów. Z jednej strony są to różnego rodzaju instrumenty bezpośredniego wsparcia, takie jak dotacje, subwencje czy np. kredyty technologiczne, z drugiej zaś instrumenty, które pośrednio wspierają przedsiębiorstwa przez fakt obniżenia zobowiązania podatkowego. Druga grupa narzędzi wydaje się dużo korzystniejsza. Co do zasady, ulgi podatkowe są kierowane do szerszej grupy podmiotów aniżeli dotacje, dają korzyści z całej działalności badawczo-rozwojowej, niezależnie od poziomu innowacyjności czy też uwarunkowania realizacji projektów w określonych miejscach. Ponadto dotacje udzielane są przeważnie w trybach konkursowych, co wiąże się niekiedy z długim okresem oczekiwania na rozstrzygnięcie, a następnie zwrot poniesionych środków.

Instrumenty fiskalne należące do grupy tzw. *tax expenditures* (TEs) – ulgi, zwolnienia, dopłaty do podatku – są często wykorzystywane przez poszczególne państwa w celu wsparcia działalności badawczo-rozwojowej [Deloitte 2014]. Przybierają one różne postaci w zależności od zakresu i rodzaju wsparcia, jakie chcą realizować poszczególne rządy.

Celem opracowania jest analiza i ocena narzędzi wspierania działalności B + R funkcjonujących w ramach podatków dochodowych na przykładzie dwóch państw – Polski i Wielkiej Brytanii. Wybór pierwszego z nich był podyktowany chęcią analizy rodzaju oraz zakresu wsparcia instrumentami podatkowymi działalności B + R u polskich podatników, zważywszy, że Polska w rankingach innowacyjności jest w końcówce. Wybór drugiego państwa podyktowany był właśnie wspomnianymi rankingami, w których Wielka Brytania plasuje się w czołówce. Z tego też względu autorzy podjęli próbę zbadania stosowanych preferencji podatkowych w ramach podatków dochodowych wykorzystywanych w obu państwach w aktywnym wspieraniu działalności B + R.

Do analizy przedmiotowego zagadnienia autorzy wybrali metodę deskryptywną, z elementami analizy porównawczej. Połączenie dwóch metod pozwala bowiem z jednej strony na opis badanego problemu, z drugiej natomiast na przyjęcie perspektywy normatywnej i wskazanie kierunków ulepszania systemu podatkowego w Polsce w zakresie wspierania działalności B + R.

2. Istota preferencji podatkowych

Systemy podatkowe, mimo pełnienia przede wszystkim funkcji dochodowej, są wykorzystywane także do realizacji zadań, których skutek budżetowy jest porównywalny do wydatku bezpośredniego. Takie oddziaływanie przez system podatkowy możliwe jest dzięki wkomponowaniu w prawną konstrukcję podatku elementów, które ogólnie można określić mianem preferencji podatkowych. Można tu zatem wymienić takie rozwiązania, jak: ulgi podatkowe, zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe, odroczenia płatności podatku, zniżki podatku, różnego rodzaju dopłaty do podatku itp. Są to elementy konstrukcyjne, dzięki którym państwo aktywnie oddziałuje na finanse podatników, po to by wesprzeć (przez pośrednie wydatkowanie) określone grupy podmiotów lub przedmiotów opodatkowania.

Takie oddziaływanie państwa przez system podatkowy leżało u podstaw wyodrębnienia w teorii opodatkowania koncepcji TEs. Na ten aspekt systemu podatkowego zwrócił uwagę profesor prawa na Uniwersytecie Harvarda S.S. Surrey, który objął stanowisko asystenta sekretarza Skarbu. Uważał on, że tak zdefiniowane elementy prawnej konstrukcji podatku mają takie same ekonomiczne skutki, jak wydatki realizowane przez budżet, jednak nie są tak samo identyfikowane i badane [Bartlett 2001]. Jak zauważył L.E. Burman, głównym celem S.S. Surreya było zwrócenie uwagi na te pozycje, w nadziei, że zapoczątkują one reformę systemu podatkowego w kierunku przekierowania go na realizowanie jego głównej funkcji, tj. funkcji fiskalnej [Burman 2003].

Należy jednak podkreślić, że nie wszystkie preferencje podatkowe funkcjonujące w systemie podatkowym są odzwierciedleniem aktywnego oddziaływania przez system podatkowy i zaliczane do grupy TEs. Pewna część zwolnień, wyłączeń czy też ulg podatkowych funkcjonuje w konstrukcji poszczególnych podatków, po to by zapewnić ich właściwe, wewnętrznie spójne działanie. Ponadto pewne zwolnienia są stosowane ze względów ekonomicznych. Wchodzą one w skład tzw. standardu podatkowego (jest to fundamentalna część teorii TEs) [Wyszkowski 2010]. Natomiast przez pojęcie TEs należy rozumieć konstrukcje podatkowe, dzięki którym rząd wspiera określone grupy podatników, działalności czy też sektory gospodarki przez fakt – różnie definiowanego – obniżenia zobowiązania podatkowego. W raportach MF stwierdza się wprost, że są to elementy konstrukcji podatku, dzięki którym następuje odejście od przyjętego w warunkach danego kraju standardu podatkowego [Ministerstwo Finansów 2009].

Przyjęcie jednolitej, w skali międzynarodowej, definicji opisywanej kategorii wydaje się prawie niemożliwe. Wynika to z faktu odmiennego podejścia do tej kategorii w różnych jurysdykcjach. Wydaje się, że potwierdzają to odmiennosc stosowanych rozwiązań z zakresu prawa podatkowego, wielość podatków, różny zakres władztwa podatkowego i obowiązku podatkowego, a także różny zakres sprawozdawczości. Z tego też względu w praktyce międzynarodowej funkcjonują różne definicje. I tak np. w Wielkiej Brytanii identyfikuje się wszystkie preferencje podatkowe po to, by przyporządkować je do jednej z trzech grup, tj. [HM Treasury 2008]:

- *tax expenditures*, czyli te ulgi, które są wprost alternatywą dla bezpośrednich wydatków budżetowych, mając tym samym taki sam skutek budżetowy,
- ulgi strukturalne, czyli te ulgi, które zaliczane są do standardu podatkowego i stanowią jego nieodłączną część,
- te pozycje, które łączą w sobie cechy dwóch poprzednich grup.

W USA natomiast definiowanie TEs następuje poprzez utożsamianie tych kategorii z utraconymi dochodami, które wynikają z faktu funkcjonowania w ramach przepisów federalnego prawa podatkowego specjalnych zwolnień, wyłączeń, redukcji podatku, kredytów podatkowych, preferencyjnych stawek podatku lub też odroczeń w płatności podatku [Congressional Budget Act 1974]. W Australii w definicji TEs wyraźnie zasygnalizowano istotę tych instrumentów. Otóż przez tę kategorię rozumie się wsparcie określonych działalności lub podatników, które ma charakter preferencyjny w porównaniu z podstawowymi zasadami opodatkowania [Commonwealth of Australia 2013]. Szwedzkie podejście w tym zakresie odnosi się do zasady jednolitego opodatkowania (*uniform taxation*) [Finansdepartementet 2014, s. 12]. Konstytuuje TEs lub sankcje podatkowe są utożsamiane z każdym odejściem od tej zasady, czyli od systemu referencyjnego w analizie TEs, który został oparty na zasadzie jednolitości opodatkowania [*Tax Expenditures...* 2009]. TEs są także definiowane w kontekście wydatków budżetowych – są to zatem oszacowane niezrealizowane dochody podatkowe, czyli sumy, które często są mniej widoczne w dokumentach budżetu niż suma wydatków budżetowych [Lindström 2007].

Na koniec tej części opracowania warto przytoczyć jeszcze definicję stosowaną w raportach międzynarodowych. I tak np. OECD definiuje *tax expenditures* jako regulacje prawa podatkowego, dzięki którym następuje zmniejszenie lub odroczenie dochodów podatkowych od stosunkowo wąskiej grupy podatników, w porównaniu z ogólnymi zasadami opodatkowania. Dla rządu są to straty w dochodach podatkowych [OECD 2010].

3. Działalność badawczo-rozwojowa jako przedmiot preferencji podatkowych

Istnieje powszechny konsens co do poglądu, że zmiana technologiczna jest ważnym czynnikiem długoterminowego wzrostu [Romer 1990; Aghion, Howitt 1992; Perrin 1997; Cheng, Tao 1999], stąd rządy poszczególnych państw prowadzą politykę in-

nowacyjną, będącą zestawem elementów polityki naukowej i technologicznej ukierunkowanych na wspieranie innowacyjności gospodarki [Stawasz 2011]. Polityka innowacyjna jest obecnie nieodzownym elementem współczesnego państwa w kontekście potrzeby ciągłego „uciekania do przodu”¹. Żadna gospodarka nie osiągnie znaczącego postępu bez innowacji. Podstawą do ich wprowadzania jest prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej.

Przedmiotowa działalność umożliwiła wprowadzanie nowych, lepszych produktów na rynek oraz poprawę produktywności, co ostatecznie zwiększa ogólny dobrobyt. Jednakże w przypadku innowacji powstaje problem zawodności rynku, objawiający się niekompletnością oraz asymetrią informacji [Stiglitz 2016]. Rynki pozostawione same sobie prawdopodobnie będą generowały mniej innowacji, niż byłoby to pożądane ze społecznego punktu widzenia. Dzieje się tak, ponieważ wiedza nie ma cechy wykluczalności z konsumpcji – nowe pomysły mogą być łatwo kopiowane i wykorzystywane przez inne firmy. Niewykluczalność zniechęca przedsiębiorstwa (*undersupply*) do inwestowania w badania, ponieważ dochody z inwestycji nie wrócą w całości do firmy. Społeczna stopa zwrotu z inwestycji w B + R jest więc wyższa od prywatnej stopy zwrotu. Zatem ten efekt zewnętrzny prowadzi do suboptimalnych wyników dla społeczeństwa [Arrow 1962; European Commission 2014]. Drugim powodem, dla którego rynek może nie dostarczyć wystarczającej liczby innowacji, jest to, że inwestycje w badania są bardziej ryzykowne. To sprawia, że inwestorom i bankom trudniej jest monitorować innowacyjne firmy: wynika to z dużej asymetrii informacji między innowatorem a inwestorem. W rezultacie firmy będą miały trudności w uzyskaniu finansowania [European Commission 2014].

Wiele czynników wpływa na poziom wydatków na działalność badawczo-rozwojową w danym kraju, m.in. zależy to od struktury gospodarczej i przemysłowej (udział wysokich technologii, istnienie sektora obronnego i lotniczego); liczby dużych i średnich firm; dostępności wykształconej kadry i odpowiedniej infrastruktury naukowej i technologicznej; zakresu/poziomu otwartości międzynarodowej i powiązań ze światową gospodarką; poziomu wydatków rządowych na badania podstawowe; powiązań między publiczną i prywatną sferą działalności badawczej; zakresu ochrony własności intelektualnej itp. [OECD 2014].

Paradygmat współczesnej gospodarki wymusza podążanie ścieżką innowacji oraz nowoczesnych technologii. Rządy poszczególnych państw wykorzystują zatem wiele mechanizmów mających na celu stymulowanie działań w zakresie działalności B + R, o charakterze bezpośrednim lub pośrednim, takich jak np.: partnerstwa badawcze z sektorem prywatnym, bezpośrednie finansowanie prywatnej działalności B + R oraz bodźce fiskalne w postaci preferencji podatkowych.

Preferencje podatkowe w zakresie działalności badawczo-rozwojowej są jednym z najbardziej popularnych narzędzi polityki innowacyjnej. Zasadniczo analizowane instrumenty powodują obniżenie podatków dla firm, które ponoszą wydatki na

¹ Por. poglądy reprezentowane m.in. przez J. Stiglitz.

B + R (*input-related R&D tax incentives*), lub firm, które osiągają dochody z komercjalizacji praw własności intelektualnej (*output-related R&D tax incentives*). Pierwsza grupa instrumentów wpływa na zmniejszenie kosztów wydatków ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową, co czyni ten obszar działalności bardziej atrakcyjnym. Natomiast druga grupa instrumentów wpływa na wzrost zysków z innowacyjnych produktów, które są chronione prawami własności intelektualnej [OECD 2014; European Commission 2014]. W przypadku pierwszej kategorii mamy najczęściej do czynienia z ulgami podatkowymi (*tax relief*) lub kredytem podatkowym/dopłatami do podatku (*tax credit*), natomiast w odniesieniu do drugiej chodzi o tzw. *patent box* [OECD 2014].

Istotą zachęt podatkowych na rzecz działalności badawczo-rozwojowej jest to, że najpierw trzeba zainwestować w projekty, które przyniosą większe korzyści społeczne niż prywatne. Stąd z perspektywy różnych firm i branż często oczekiwane korzyści z tytułu ulg podatkowych są mniejsze niż z tytułu bezpośredniego finansowania działalności badawczo-rozwojowej, jednak przykłady wielu państw pokazują, że odpowiednie preferencje podatkowe wbudowane w system podatkowy mogą być skutecznym narzędziem wspierania badań i realizowania polityki gospodarczej/innowacyjnej.

Niewątpliwie zainteresowanie poszczególnych rządów implementowaniem i rozwijaniem instrumentów fiskalnych wspierających działalność badawczo-rozwojową rośnie, czego dowodami są wielość wykorzystywanych instrumentów oraz rosnąca liczba państw, które stosują takie rozwiązania. Liczące się gospodarki na świecie od dawna w tym zakresie wiodą prym, stale zwiększając udział nakładów na B + R w PKB, co jest możliwe m.in. dzięki dużemu spektrum bodźców, w ramach którego nie do przecenienia jest aktywność rządów realizujących wydatki pośrednie w ramach konstrukcji systemu podatkowego.

4. B + R jako przedmiot wsparcia przez *tax expenditures* w Polsce

Jak już zauważono, pewne rozwiązania wkomponowane w prawną konstrukcję podatku mogą być wykorzystywane przez ustawodawcę po to, by osiągać założone cele polityki gospodarczej. Przedmiotem opracowania jest analiza jednego z wielu obszarów życia społeczno-gospodarczego, które są wspierane przez system podatkowy, a mianowicie działalność badawczo-rozwojowa (analiza innych obszarów wsparcia w ramach polskiego systemu podatkowego [Dziemianowicz (red.) 2015]). O konieczności działań w tym zakresie była mowa w punkcie poprzednim. Zakładając, że rozszerzenie tego aspektu działalności biznesowej jest korzystne nie tylko dla samych przedsiębiorstw, ale także dla ogółu gospodarki, to wydaje się zasadne wsparcie działalności B + R ze środków publicznych.

Rodzaj oraz zakres aktywnego wspierania przez ustawodawcę działalności B + R w ramach analizowanych podatków dochodowych w Polsce można uznać za znikomy. Precyzyjnie odnosząc się do istoty działalności B + R, można stwierdzić,

że takiego wsparcia w ogóle nie było. Można oczywiście, w pewnym sensie, utożsamiać wydatki na B + R z działalnością inwestycyjną, ale wówczas trudno jest mówić o jakiegokolwiek specyfice wydatków badawczych, które z definicji są obciążone znacznie większym ryzykiem aniżeli powszechna działalność inwestycyjna.

Pewną namiastką aktywnego wspierania wzrostu innowacyjności przedsiębiorstw funkcjonujących w Polsce był obowiązujący od początku 2006 r. pakiet zmian prawnych uchwalonych Ustawą o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej [Ustawa z 29 lipca 2005]. Pośród szeregu instrumentów mających na celu wspieranie działalności innowacyjnej (m.in. tzw. kredyt technologiczny) wprowadzono dwie ważne zmiany w podatkach dochodowych (zarówno w podatku dochodowym od osób fizycznych – pdof, jak i w podatku dochodowym od osób prawnych – pdop).

Pierwsza zmiana była związana z możliwością zaliczenia w poczet kosztów uzyskania przychodów (dodane punkty 7b w art. 22 [Ustawa z 26 lipca 1991] i 4a w art. 15 [Ustawa z 15 lutego 1992] kosztów prac rozwojowych w roku podatkowym, w którym zostały zakończone. Przepisy te, choć w zmienionej formie, funkcjonują do chwili obecnej.

Drugim instrumentem była nowa ulga – tzw. ulga na nabycie nowych technologii (dodane art. 26c [Ustawa z 26 lipca 1991] i art. 18b [Ustawa z 15 lutego 1992]) [Ustawa z 29 lipca 2005]. Zgodnie z zawartymi regulacjami podatnicy prowadzący działalność gospodarczą mogli, na określonych zasadach, odliczyć od podstawy opodatkowania wydatki poniesione na nabycie nowych technologii. Przez nowe technologie ustawodawca rozumiał wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, nabytą przez podatnika od jednostek naukowych w rozumieniu prawa kraju rejestracji, która umożliwia wytwarzanie nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług i która nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż 5 lat, co potwierdza opinia niezależnej jednostki naukowej [Ustawa z 29 lipca 2005].

W przeciwieństwie do pierwszego instrumentu wsparcia, ulga na nabycie nowych technologii funkcjonowała do końca 2015 r. Na początku 2016 r. została zastąpiona tzw. ulgą na działalność badawczo-rozwojową (dodane art. 26e-26g [Ustawa z 26 lipca 1991] i art. 18d i 18e [Ustawa z 15 lutego 1992]) [Ustawa z 25 września 2015]. Na mocy obecnie obowiązujących przepisów podatnicy mają możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową. Przez działalność tę ustawodawca rozumie 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 [Ustawa z 25 września 2015].

Wprowadzenie nowej ulgi było związane z chęcią zwiększenia wsparcia przedsiębiorstw we wzmożeniu działalności badawczo-rozwojowej. Zmiana ta wynikała przede wszystkim z faktu znikomego korzystania z poprzedniej ulgi. Jak podkreślono w uzasadnieniu, postuluje się „uchylenie przepisów regulujących tzw. ulgę na

Tabela 1. Liczba podatników podatku dochodowego od osób fizycznych korzystających z ulgi na nabycie nowych technologii oraz wartość średniego odliczenia w latach 2006–2014

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Liczba podatników	0	117	11	15	398	250	42	31	37
Przeciętna kwota odliczenia (w zł)	0	564	578	1 667	648	1 048	3 333	28 548	20 378
Łączna kwota odliczeń od podst. opodatkowania (w tys. zł)	3 716 823	4 392 567	5 208 436	5 412 739	5 457 540	5 583 340	5 389 692	3 160 280	3 476 277

Źródło: na podstawie danych Ministerstwa Finansów [2007–2015a].

Tabela 2. Liczba podatników podatku dochodowego od osób prawnych korzystających z ulgi na nabycie nowych technologii oraz wartość średniego odliczenia w latach 2006–2014

Rok	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Liczba podatników	12	19	26	25	33	97	94	75	80
Łączna liczba podatników*	187 863	212 717	226 289	227 362	239 286	252 614	265 241	284 156	300 733
Przeciętna kwota odliczenia (w tys. zł)	815	233	302	802	948	2 793	4 674	4 090	3 548
Łączna kwota odliczeń od podst. opodatkowania (w tys. zł)**	300 143	369 167	291 827	319 073	333 119	283 635	343 467	323 690	392 075

* Liczba podatników, którzy wykazali dochód; ** bez strat z lat ubiegłych.

Źródło: na podstawie danych Ministerstwa Finansów [2007–2015b].

nabycie nowych technologii, ponieważ dotychczasowe doświadczenia wskazują, że nie spełnia ona w pełni zakładanych celów, a przede wszystkim nie stanowi zachęty dla przedsiębiorców do podejmowania i prowadzenia samodzielnej działalności badawczo-rozwojowej” [*Uzasadnienie do projektu...*]. I rzeczywiście, podatnicy z ulgi tej korzystali sporadycznie. W tabelach 1 i 2 przedstawiono statystykę dotyczącą liczby podatników korzystających z ulgi na nabycie nowych technologii odpowiednio dla podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych.

Z danych zawartych w tab. 1 i 2 jednoznacznie wynika, że ulga na nabycie nowych technologii nie była popularnym sposobem obniżania finalnego zobowiązania podatkowego przez podatników obu podatków dochodowych w Polsce w ciągu lat 2006–2014. Szczególnie podatnicy podlegający podatkowi dochodowemu od osób fizycznych nie widzieli w tym instrumencie efektywnego sposobu wsparcia działalności proinnowacyjnej. Przeciętne roczne odliczenie w latach 2006–2014 wyniosło nieco ponad 6300 zł, co bez wątpienia nie jest kwotą znaczącą przy nabywaniu nowych technologii. Warto podkreślić, że podatnicy ci z dużą nieufnością podeszli do tej ulgi, o czym świadczy chociażby to, że w 2006 r. nikt z niej nie skorzystał, a średnie odliczenie wzrastało wraz z upływem czasu od 564 zł w 2007 r. do 28 548 zł w 2013 r.

Nieco inaczej sytuacja ta wygląda w przypadku podatku dochodowego od osób prawnych. Różnica jest szczególnie widoczna w odliczanych kwotach. W przypadku podatku CIT średnia roczna kwota odliczenia wyniosła nieco ponad 2 mln zł, z tym że także i tu z roku na rok była ona coraz wyższa. W pierwszym roku funkcjonowania tej ulgi podatnicy odliczyli 815 tys. zł, a najwyższa kwota odliczenia wystąpiła w 2012 r. i wyniosła prawie 4,7 mln zł. Kwoty te są zatem wyraźnie wyższe od tych odliczanych w ramach podatku PIT, jednak wynika to z odmiennej specyfiki podatników oraz zakresu ich działalności. Udział kwoty dokonywanych odliczeń z tytułu analizowanej ulgi w łącznej sumie pomniejszającej dochody w ramach podatku CIT kształtował się na znikomym poziomie – od 0,06% w 2007 r. do 1,36% w 2012 r.

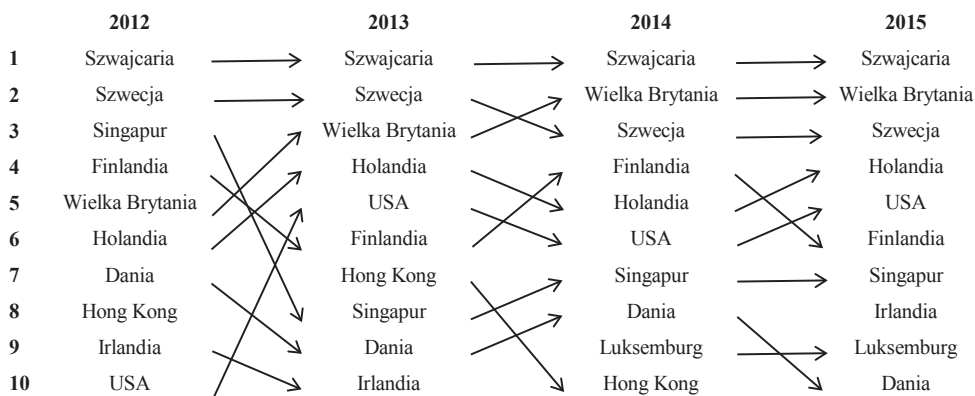
Liczba podatników korzystających z tej ulgi także kształtowała się na bardzo niskim poziomie. Średniorocznie z tej kategorii TEs w przytoczonym okresie skorzystało nieco ponad 51 podatników. Ci, którzy skorzystali z tej ulgi, stanowili średnio 0,00000198% łącznej liczby podatników. Udziały te jednoznacznie potwierdzają tezę o znikomej zachęce do podjęcia określonych działań przez podatników obu podatków dochodowych.

5. Fiskalne instrumenty wsparcia działalności B + R w Wielkiej Brytanii

Według rankingu innowacyjności Global Innovation Index 2015 do najbardziej innowacyjnych państw na świecie należą: Szwajcaria, Wielka Brytania i Szwecja. W pierwszej dziesiątce znalazły się również: Holandia, USA, Finlandia, Singapur,

Irlandia, Luksemburg i Dania. Badaniem objęto 141 państw, a na ostatnich miejscach uplasowały się takie kraje, jak: Gwinea, Togo, Sudan, natomiast wśród państw członkowskich UE najgorzej wypadły gospodarki Grecji, Polski i Rumunii, zajmując odległe miejsca – odpowiednio: 45, 46 i 54 [Dutta i in. (red.) 2015].

Na potrzeby prezentowanego badania autorzy wybrali do analizy porównawczej gospodarkę Wielkiej Brytanii ze względu na wysoką pozycję w powoływanym rankingu (najwyższa wśród państw członkowskich Zjednoczonej Europy, drugie miejsce na świecie) oraz ze względu na to, że pozycja tego kraju w ciągu ostatnich czterech lat znacznie się umocniła (por. rys. 1).



Rys. 1. Ranking najbardziej innowacyjnych gospodarek na świecie

Źródło: [Dutta i in. (red.) 2015].

Przykład dobrych praktyk w Wielkiej Brytanii może posłużyć decydom politycznym w przypadku chęci podejmowania reform systemu podatkowego w Polsce, ukierunkowanych na zwiększenie innowacyjności polskich firm i uczynienie ich bardziej konkurencyjnymi na rynku globalnym. Raport Komisji Europejskiej z 2014 r. przedstawia Wielką Brytanię jako państwo, które w ramach ulg podatkowych na działalność B + R posiada najlepsze rozwiązania w zakresie kwalifikowalności kosztów, organizacji i wymagań w zakresie nowości [European Commission 2014]. Pewnym impulsem do doskonalenia istniejącego systemu zachęt podatkowych w przedmiotowym obszarze w Wielkiej Brytanii był raport J. Dysona z 2010 r. *Making the UK the leading high tech exporter in Europe*, w którym jako jeden z filarów wsparcia działalności badawczo-rozwojowej, obok kultury, edukacji, wykorzystania wiedzy i finansowania wskazano wsparcie przedsiębiorstw wysokich technologii poprzez kreowanie odpowiednich warunków do inwestowania w działalność badawczo-rozwojową [*Ingenious Britain...* 2010]. Stąd w zakresie podatków zauważono, że ulgi podatkowe i dopłaty do podatku (*tax relief and tax credits*) są doskonałym sposobem na wspieranie firm, które nie chcą własnym kapitałem

ryzykować, inwestując w badania i rozwój. Dokonano pewnej krytyki ówczesnego systemu podatkowego, stwierdzając, że jest on dobrze zaprojektowany w sensie intencji, ale niewłaściwie, jeśli chodzi o cele. Zaproponowano wprowadzenie stawki ulgi do wysokości 200% kosztów kwalifikowalnych oraz zauważono, że firmy, które ponoszą straty z tytułu inwestowania w nowoczesne technologie, również powinny otrzymać pomoc w ramach systemu podatkowego. Rolą rządu nie jest bowiem mówienie, jak inwestować, ale prowadzenie odpowiedniej polityki podatkowej w tym zakresie [*Ingenious Britain...* 2010].

Ulga podatkowa na działalność badawczo-rozwojową w Wielkiej Brytanii funkcjonuje od 16 lat. Została wprowadzona w załączniku 20 do Ustawy o finansach publicznych z 2000 r. [<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/17/schedule/20>]. Pierwotnie była skierowana do MŚP², które rocznie wydały na działalność badawczo-rozwojową nie mniej niż 25 tys. funtów. W późniejszym okresie kwota ta została obniżona i do 31 marca 2012 r. minimalna wysokość wydatków do odliczenia musiała wynosić 10 tys. funtów, a od 1 kwietnia 2012 r. nie obowiązuje żaden limit w tym zakresie. Obecnie ulgę na działalność B + R określa ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 2009 r. (Part 13 of the Corporation Tax Act 2009) [<http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/introduction>]. System obowiązujący przewiduje różną wysokość ulg dla małych i średnich oraz dla dużych przedsiębiorstw. Generalna konstrukcja polega na możliwości obniżenia wysokości podatku dochodowego od osób prawnych do zapłaty o odpowiednią kwotę poniesionych wydatków na działalność badawczo-rozwojową. W Wielkiej Brytanii ulga na działalność badawczo-rozwojową może wpłynąć na zmniejszenie obciążeń podatkowych przedsiębiorstwa. Ma zastosowanie tylko do tych podmiotów, które są zobowiązane płacić podatek od osób prawnych – *Corporate tax* [HM Revenue & Customs 2016].

Od kilku lat stawka podatku CIT w WB była sukcesywnie zmniejszana – do 23% w roku zakończonym w marcu 2014 (21% w roku zakończonym w marcu 2015 i 20% w roku zakończonym w marcu 2016). Obecnie zatem stawka podatku CIT wynosi 20%. Jak wspomniano, Wielka Brytania oferuje zachęty w zależności od wielkości przedsiębiorstwa: superulga skierowana jest do przedsiębiorstw, które mieszczą się w definicji MŚP, a do pozostałych przedsiębiorstw niemieszczących się w definicji MŚP (duże przedsiębiorstwa) skierowane są schematy zarówno superulgi, jak i ulgi na działalność B + R³. Z definicji obecnie obowiązującej MŚP powinno zatrudniać mniej niż 500 pracowników oraz generować dochody brutto poniżej 100 mln euro i posiadać mniej niż 86 mln euro brutto w aktywach. Przedsiębiorstwa powiązane są brane pod uwagę w ocenie, czy przedsiębiorstwo kwalifikuje się jako MŚP [HM Revenue & Customs 2016].

² Definicję MŚP przyjęto z Commission Recommendation 96/280/EC of 3rd April 1996.

³ Od 1 kwietnia 2016 r. duże przedsiębiorstwa nie korzystają z superulgi, dane HM Revenue & Customs z 2016 r.

Dla celów podatkowych określono, w jakich sytuacjach działalność przedsiębiorstwa jest kwalifikowana jako prace badawczo-rozwojowe. Projekt kwalifikuje się do ulgi na działalność B + R, jeśli stara się osiągnąć postęp w dziedzinie nauki lub technologii. Przedsiębiorstwo podejmuje działania, które bezpośrednio przyczyniają się do osiągnięcia postępu w dziedzinie nauki lub technologii poprzez zmniejszenie naukowej lub technologicznej niepewności (rozwiązanie problemu naukowego lub technologicznego). Przyjęto również, że kosztem kwalifikowalnym mogą być także niektóre pośrednie działania związane z projektem B + R [HM Revenue & Customs 2016].

Przedsiębiorcy mogą ubiegać się o ulgę na działalność B + R na następujące kategorie wydatków:

- koszty zatrudnienia pracowników bezpośrednio zaangażowanych w prowadzenie prac B + R,
- materiały eksploatacyjne lub przekształcalne stosowane bezpośrednio w prowadzeniu prac B + R,
- płatności dla wolontariuszy za udział w badaniach klinicznych,
- koszty energii, wody, paliw, które wykorzystuje się bezpośrednio w prowadzeniu prac B + R,
- oprogramowanie bezpośrednio wykorzystywane w pracach B + R,
- w przypadku MŚP koszty ponoszone przez podwykonawcę do wysokości 65% poniesionych kosztów na B + R prowadzoną na rzecz przedsiębiorstwa,
- nakłady inwestycyjne, co do zasady ulga odnosi się do kosztów operacyjnych, ale w pewnych sytuacjach jest możliwe odliczenie tych nakładów.

Konstrukcja ulgi podatkowej zależy od wielkości firmy. W przypadku przedsiębiorstwa z sektora MŚP od 1 kwietnia 2015 r. obowiązują wyższe stawki ulgi podatkowej. Jest to tzw. superulga i jej stawka wynosi 230%⁴ ($100 + 130 = 230\%$), co oznacza, że za każde 100 £ poniesionych kosztów kwalifikowalnych firma może obniżyć swój podatek CIT o kolejne 130 £ powyżej wydanych 100 £.

W tabelach 3–5 przedstawiono przykładowe wyliczenia funkcjonującej ulgi.

Tabela 3. Przykład 1 – ulga na działalność B + R w przypadku, gdy przedsiębiorstwo wydało 20 000 £ i osiągnęło zysk w wysokości 26 000 £

Wydatki na działalność B + R:	20 000
Ulgę na działalność B + R:	$20\,000 \times 130\% = 26\,000$
Dochód do opodatkowania/zysk przed skorzystaniem z ulgi:	26 000
Dochód do opodatkowania pomniejszony o ulgę na B + R:	$26\,000 - 26\,000 = 0$
Dochód do opodatkowania po skorzystaniu z ulgi	0

Źródło: [HM Revenue & Customs 2016].

⁴ Przed 1 kwietnia 2011 r. stawka wynosiła 175%, od 1 kwietnia 2011 r. stawka wzrosła do 200%, 1 kwietnia 2012 r. do 225%, a obecnie wynosi 230%. MŚP mogą też otrzymać *tax credits*, jeśli poniosą stratę. Wielka Brytania nie wprowadza ograniczeń w zakresie miejsca prowadzenia prac badawczo-rozwojowych [McKerchar, Hansford 2012].

W przypadku, gdy przedsiębiorstwo poniesie stratę (jeśli nie skorzysta z kredytu podatkowego/dopłaty (*tax credit*), sytuacja wygląda, jak przedstawiono w tab. 4.

Tabela 4. Przykład 2 – ulga na działalność B + R w przypadku, gdy przedsiębiorstwo wydało 20 000 £ i poniosło stratę w wysokości 10 000 £

Wydatki na działalność B + R	20 000
Ulga na działalność B + R	$20\,000 \times 130\% = 26\,000$
Strata	10 000
Strata powiększona o ulgę na B + R	$10\,000 + 26\,000 = 36\,000$
Strata do odliczenia zgodnie z obowiązującymi zasadami	36 000

Źródło: [HM Revenue & Customs 2016].

W przypadku gdy przedsiębiorstwo zamiast ulgi wybierze kredyt/dodatek podatkowy (*tax credit*), sytuację przedstawia kolejny przykład.

Tabela 5. Przykład 3 – konwersja ulgi podatkowej na działalność B + R w przypadku poniesionych wydatków w wysokości 20 000 £ na kredyt podatkowy dla okresu księgowego rozpoczynającego się 1 kwietnia 2015 r. i kończącego się 31 marca 2016 r.

Wydatki na działalność B + R	20 000
Ulga na działalność B + R	$20\,000 \times 130\% = 26\,000$
Dochód do opodatkowania/zysk	6 000
Strata (po uwzględnieniu ulgi na działalność B + R)	20 000
Wydatki na B + R kwalifikowane do konwersji na kredyt podatkowy	20 000
Potencjalny kredyt podatkowy	$20\,000 \times 14.5\% = 2\,900$
Kredyt podatkowy do wypłaty	2 900
Strata do odliczenia zgodnie z obowiązującymi zasadami	0

Źródło: [HM Revenue & Customs 2016].

Inne rozwiązania zaprojektowano dla dużych przedsiębiorstw. Duże podmioty gospodarcze w ramach podatku CIT do 2016 r. mogły skorzystać z ulgi na działalność badawczo-rozwojową lub z mechanizmu wydatków kredytowych (*the R&D expenditure credit (RDEC) scheme*). Stawka ulgi podatkowej dla dużych przedsiębiorstw do 31 marca 2016 r. wynosiła 130% ($100 + 30 = 130\%$). W ramach tej ulgi można było zastosować analogiczne rozliczenia jak w przypadku przedsiębiorstw z sektora MŚP.

Drugą opcją, obecnie dostępną, jest program wydatków kredytowych RDEC. Został on wprowadzony dla wydatków poniesionych od 1 kwietnia 2013 r. (stawka wynosiła 10%) i funkcjonował równoległe do wyżej wymienionego rozwiązania. Od 1 kwietnia 2016 r. zastąpił całkowicie ulgę wynoszącą 130%. Od 1 kwietnia 2015 r.

ulga podatkowa dla dużych przedsiębiorstw wynosi 11% wysokości kosztów kwalifikowanych w ramach programu wydatków kredytowych.

Tabela 6. Liczba przedsiębiorstw, które skorzystały z ulg na działalność badawczo-rozwojową w latach 2000–2013 w Wielkiej Brytanii

Rok	Ulgi wykorzystane przez MŚP				Ulgi wykorzystane przez duże przedsiębiorstwa			
	ulga podatkowa	kredyt podatkowy/ dopłata (<i>tax credit</i>)	połączenie dwóch rozwiązań	łącznie	ulga podatkowa	RDEC <i>scheme</i>	podwykonawcy z MŚP	łącznie
2000	990	630	240	1 860				
2001	1 650	1 130	630	3 410				
2002	2 370	1 380	880	4 640	630		60	690
2003	2 940	1 290	940	5 160	920		120	1 050
2004	3 120	1 280	920	5 310	1 090		220	1 310
2005	2 960	1 100	900	4 960	1 200		290	1 490
2006	3 230	1 060	990	5 270	1 320		350	1 670
2007	3 760	1 090	1 130	5 990	1 640		400	2 030
2008	4 180	570	1 910	6 670	1 810		440	2 260
2009	4 820	880	1 770	7 470	1 830		490	2 320
2010	5 460	800	2 020	8 280	1 960		530	2 490
2011	6 770	800	2 460	10 030	2 150		510	2 660
2012	8 810	1 240	3 100	13 140	2 380		580	2 960
2013	10 470	2 810	2 880	16 160	2 350	940	660	3 950

Źródło: [HM Revenue & Customs 2016].

W latach 2000–2013 liczba podmiotów z sektora MŚP korzystających z ulg na działalność B + R wzrosła z 1860 do 16 160, a zatem zwiększyła się ponad ośmiokrotnie. Jest to znaczący przyrost. Większą popularnością cieszy się niezmiennie superulga (*tax relief*), co można wytłumaczyć m.in. wysokim i rosnącym poziomem stosowanych stawek (230%). W odniesieniu do dużych podmiotów system zachęt podatkowych zaczęto stosować w WB od 2002 r. Liczba dużych podmiotów korzystających z ulgi w analizowanym okresie 2002–2013 wzrosła z 690 do 3950. Jest również znaczący przyrost ilościowy (niemal sześciokrotny), jednakże w większym stopniu z funkcjonującego systemu ulg i dopłat korzystają podmioty z sektora MŚP.

Reasumując, system preferencji podatkowych w Wielkiej Brytanii jest skonstruowany w sposób zachęcający do prowadzenia aktywności badawczo-rozwojowej przez MŚP w rozumieniu ustawodawstwa brytyjskiego. By być bardziej innowacyjną gospodarką, Wielka Brytania postawiła na inwestowanie przez brytyjskie przedsiębiorstwa w nowatorskie rozwiązania. Rolą rządu jest zapewnienie odpowiednich warunków do rozwoju innowacyjnych firm. Oprócz odpowiedniej infrastruktury,

wykwalfikowanych pracowników, łatwego dostępu do finansowania, uznano, że potrzebne są odpowiednie rozwiązania w systemie podatkowym [Fowkes i in. 2015].

6. Zakończenie

W obecnych czasach nie do przecenienia jest działalność badawczo-rozwojowa prowadzona przez przedsiębiorstwa. Stanowi ona niewątpliwie stały trend w ramach nowego paradygmatu gospodarki opartej na wiedzy, zatem bodźce fiskalne w zakresie badań i rozwoju mogą stanowić zachętę do inwestowania przez firmy w nowe technologie. Wielka Brytania stosuje w ramach swoich rozwiązań podatkowych tzw. superulgę, to znaczy, że wysokość odliczenia przekracza poziom poniesionych wydatków. Wysokość ulgi zależy od wielkości przedsiębiorstwa. Małe i średnie przedsiębiorstwa mogą skorzystać z superulgi w wysokości 230%. Duże przedsiębiorstwa do 31 marca 2016 r. mogły skorzystać z ulgi w wysokości 130%. Obecnie korzystają z programu wydatków *the R&D expenditure credit (RDEC) scheme*, gdzie wysokość stawki do odliczenia to 11% poniesionych kosztów kwalifikowalnych na działalność badawczo-rozwojową. W Wielkiej Brytanii nie stosuje się żadnych minimalnych progów dla wydatków ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową, definicję MŚP traktuje się rozszerzająco, zaliczając do tej grupy podmiotów przedsiębiorstwa zatrudniające do 500 pracowników. System jest klarowny i nieskomplikowany. Przedsiębiorcy mogą również korzystać z dopłaty do podatku (opcja do wyboru), gdy wynik prowadzonej działalności B + R jest ujemny, tzn. przedsiębiorstwo ponosi straty.

Na tle rozwiązań brytyjskich Polska ma wiele do nadrobienia. Imperatyw inwestowania w badania i rozwój wydaje się oczywisty. Jednak rozwiązania stosowane w Polsce mają pewne słabości, które warto eliminować, korzystając z doświadczeń brytyjskich. Autorzy opracowania stoją na stanowisku, że polski system podatkowy jest zbyt skomplikowany, stosowane stawki ulg są zbyt niskie, nie ma też odpowiednich narzędzi promocji, które zachęciłyby polskie firmy do korzystania z obecnie istniejących preferencji podatkowych. Warto zastanowić się nad zastosowaniem dopłat do podatku wzorem rozwiązań brytyjskich oraz stosowania tzw. superulg, gdzie wysokość odliczenia przekracza wysokość poniesionych kosztów na działalność B + R. Oczywistym jest fakt, że implementacja rozwiązań brytyjskich nie może mieć charakteru bezpośredniego, ponieważ istnieją znaczące różnice w obowiązujących porządkach/systemach prawnych. Dzieli nas też znaczący dystans rozwojowy, bowiem gospodarka polska ma charakter imitacyjny, w zasadzie nie jest pionierem stosowania nowych rozwiązań technologicznych, o czym świadczą odległe miejsca w rankingach innowacyjności. Stąd zaproponowana przez ustawodawcę możliwość odliczenia kosztów poniesionych na nową technologię, która nie jest stosowana na świecie, przez okres dłuższy niż 5 lat istniała tylko formalnie. Ustawodawca, zauważając ten fakt, podjął już działania zmierzające do eliminowania tych wad systemu. Kolejne zmiany warto wprowadzać, korzystając z istniejących dobrych wzorców, m.in. brytyjskich.

Literatura

- Aghion P., Howitt P., 1992, *A model of growth through creative destruction*, *Econometrica*, vol. 60, no. 2, s. 323–351.
- Arrow K., 1962, *Economic welfare and the allocation of resources for invention*, [w:] *The Rate and Direction of Inventive Activity: Economic and Social Factors*, National Bureau of Economic Research, Washington, DC, s. 609–626.
- Bartlett B., 2001, *Policy bulletin: The End of Tax Expenditures as We Know Them?*, Institute of Research on the Economics of Taxation, June 13.
- Burman L.E., 2003, *Is the tax expenditure concept still relevant?*, *National Tax Journal*, vol. 56, no. 3, s. 613–627.
- Cheng L., Tao Z., 1999, *The impact of public policies on innovation and imitation: The role of R&D technology in growth models*, *International Economic Review*, vol. 40, no. 1, s. 187–207.
- Commission Recommendation 96/280/EC of 3rd April 1996, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:31996H0280&from=EN> (30.04.2016).
- Commonwealth of Australia, 2013, *Tax Expenditures Statement 2012*, January.
- Congressional Budget and Impoundment Control Act of 1974, Public Law 93–344, July 12, 1974, 88 Stat. 297.
- Deloitte, 2014, *Global Survey of R&D Tax Incentives 2014*, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-global-rd-survey-aug-2014.pdf>, (20.04.2016).
- Dutta S., Lanvin B., Wunsch-Vincent S. (ed.), 2015, *Global Innovation Index. Effective Innovation Policies, for Development*, <https://www.globalinnovationindex.org/userfiles/file/reportpdf/GII-2015-v5.pdf> (28.04.2016).
- Dziemianowicz R. (red.), 2015, *Tax expenditures jako narzędzie transparentnej polityki fiskalnej. Definicja, szacowanie i ocena*, CeDeWu.pl, Warszawa.
- European Commission, 2014, *A Study on R&D Tax Incentives. Final Report*.
- Finansdepartementet, Redovisning av skatteutgifter 2014, Finansdepartementet, Regeringens skrivelse 2013/14:98, Stockholm den 3 april, https://www.riksdagen.se/sv/dokument-lagar/dokument/skrivelse/redovisning-av-skatteutgifterna-2014_H10398 (29.04.2016).
- Fowkes R.K., Sousa J., Duncan N., 2015, *Evaluation of Research and Development Tax Credit*, HMRC Working Paper 17.
- HM Revenue & Customs 2015, <https://www.gov.uk/government/statistics/number-of-claims-for-the-research-and-development-tax-credit> (30.04.2016).
- HM Revenue & Customs, 2016, <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief#rd-tax-relief-schemes> (30.04.2016).
- HM Treasury, 2008, *Financial Statement and Budget Report*, http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20100104182924/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/bud08_chaptera.pdf (29.04.2016).
- Ingenious Britain. Making the UK the leading high tech exporter in Europe. A report by James Dyson*, <https://www.catapult.org.uk/wp-content/uploads/2016/04/Ingenious-Britain-James-Dyson-Report-2010.pdf> (30.04.2016).
- Lindström E., 2007, *Auditing public finance and fiscal policy from an EU audit risk perspective*, Presentation by Eva Lindström, Auditor General, the Swedish National Audit Office at the Contact Committee seminar in Helsinki, 3 December.
- McKerchar M., Hansford A., 2012, *Achieving innovation and global competitiveness through research and development tax incentives: Lessons for Australia from the UK*, *Australian Tax Forum*, vol. 27, no. 1, s. 3–23.
- Ministerstwo Finansów, 2007–2015a, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2006–2014*, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa.
- Ministerstwo Finansów, 2007–2015b, *Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych za lata 2006–2014*, Departament Podatków Dochodowych, Warszawa.

- Ministerstwo Finansów, 2009, *Preferencje podatkowe w Polsce*, Warszawa.
- OECD, 2010, *Tax expenditures in OECD countries*, <http://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm> (29.04.2016).
- OECD, 2014, *Tax Incentives for Research and Development: Trends and Issues*. <http://www.oecd.org/sti/inno/2498389.pdf> (29.04.2016).
- Perrin R., 1997, *The impact of technological change on a competitive industry*, Journal of Agricultural and Resource Economics, vol. 22, no. 2, s. 345–355.
- Romer P., 1990, *Endogenous technological change*, Journal of Political Economy, vol. 98, no. 5, s. 71–102.
- Stawasz E., 2011, *Polityka innowacyjna*, [w:] Matusiak K. (red.), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, PARP, Warszawa.
- Stiglitz J., 2016, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Tax Expenditures in the Nordic Countries*, 2009, A report from a Nordic working group, presented at the Nordic Tax Economist meeting in Oslo, June 2009, http://www.skm.dk/media/110391/tax_expenditures_in_the_nordic_countries.pdf (29.04.2016).
- Wyszkowski A., 2010, *Koncepcja tax expenditures w systemie podatkowym*, Gospodarka Narodowa, nr 9, s. 65–82.

Źródła internetowe

- <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2000/17/schedule/20> (30.04.2016).
- <http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2009/4/introduction> (30.04.2016).

Akty prawne

- Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, Dz.U. 1991 nr 80, poz. 350.
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, Dz.U. 1992 nr 21, poz. 86.
- Ustawa z 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, Dz.U. 2005 nr 179, poz. 1484.
- Ustawa z 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, Dz.U. 2015, poz. 1767.
- Uzasadnienie do projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności*, <http://orka.sejm.gov.pl/Druki7ka.nsf/0/4AE221012EAE08B9C1257E210037190D/%24File/3286.pdf> (30.04.2016).