

Dr hab. Barbara Alina ZBROIŃSKA, prof. Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach

Wydział Prawa i Nauk Społecznych, Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

e-mail: barbara.zbroinska@ujk.edu.pl

ORCID: 0000-0002-1724-0786

DOI: 10.15290/oes.2021.02.104.06

INSTRUMENTY PODATKOWE WSPIERAJĄCE INNOWACJE I NOWE INWESTYCJE POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTW¹

Streszczenie

Cel – Celem artykułu jest charakterystyka instrumentów podatkowych wspierających innowacyjność polskich przedsiębiorstw i stymulujących podejmowanie nowych inwestycji oraz ocena ich wykorzystania.

Metoda badawcza – Zastosowano metodę analizy aktów prawnych oraz źródeł statystycznych.

Wnioski – Stymulowanie innowacji polega na zmniejszeniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym o koszty kwalifikowalne działalności B+R. Rodzaj i zakres tych ulg jest zmienny w czasie. Przywileje przyznawane polskiemu przedsiębiorcy są mało skuteczną zachętą do wprowadzania innowacji i nowych inwestycji. Jednym z czynników hamujących procesy wytwarzania i wdrażania innowacji jest niepewność zmieniającego się makrootoczenia przedsiębiorstwa. Przydatnym kryterium oceny polityki innowacyjnej jest wynik analizy kosztów i korzyści wynikających ze stosowania instrumentów fiskalnych. Mierzalnym kosztem stosowania przywilejów jest utrata dochodów podatkowych budżetu państwa, a korzyścią przyszły wzrost innowacyjności gospodarki.

Oryginalność / wartość / implikacje / rekomendacje – Własna ocena skuteczności instrumentów fiskalnych i funkcji stymulacyjnej podatków.

Słowa kluczowe: innowacyjność, podatek dochodowy, ulgi podatkowe

TAX INSTRUMENTS SUPPORTING INNOVATION AND NEW INVESTMENTS OF POLISH ENTERPRISES

Summary

Purpose – The aim of the article is to present and describe tax instruments designed to support innovation in Polish enterprises and stimulate new investments and also to evaluate the effectiveness of their use.

Research method – The method of analysis of legal acts and statistical sources was applied.

Results – Innovation is stimulated by reducing the income tax base by eligible costs of R&D activities. The nature and extent of these tax reliefs are variable over time. The preferences made available to

¹ Artykuł wpłynął 2 marca 2021 r., zaakceptowano 4 maja 2021 r.

Polish entrepreneurs are an ineffective incentive for innovation and new investments. One of the factors hindering the processes of production and implementation of innovations is the uncertainty of the changing macro environment of the enterprise. The outcome of the cost-benefit analysis of tax instruments is a useful criterion for assessing innovation policy. The measurable cost of the application of the preferences is the loss of tax revenue for the state budget, and the benefit is the future growth of innovation in the economy.

Originality / value / implications / recommendations – Personal evaluation of fiscal instruments effectiveness and the tax stimulus function.

Keywords: innovation, income tax, tax relief

JEL Classification: O38, H25

1. Wstęp

Długotrwały i stabilny wzrost bez skutków zwiększenia długu publicznego zapewniają inwestycje. Podnoszą poziom innowacyjności, konkurencyjność produktów i gospodarki na rynkach zagranicznych, tworzą miejsca pracy, pobudzają koniunkturę, wywołują efekt mnożnikowy. Makroekonomiczna teoria wzrostu endogenicznego za główny czynnik wzrostu gospodarczego uznaje nowe technologie, co potwierdzają dane empiryczne [Hall, Taylor, 2007, s. 95]. Rankingi zagraniczne wskazują, że innowacyjność gospodarki jest dodatnio skorelowana z wydatkami publicznymi na działalność badawczo-rozwojową (B+R) [*European Innovation...*, 2020]. Wspieranie innowacyjności przez państwo wiąże się bezpośrednio z polityką fiskalną, w ramach której zapadają decyzje państwa dotyczące dochodów i wydatków budżetu państwa. Bodźce tworzone przez państwo przybierają formę wydatków z budżetu państwa na działalność B+R lub przywilejów podatkowych. Wobec silnej konkurencji oraz procesów globalizacji powodujących rozrastanie się korporacji ponadnarodowych skutecznym narzędziem przyciągania kapitału i stymulacji aktywności gospodarczej stają się instrumenty podatkowe. Poza najważniejszą funkcją fiskalną podatków, zapewniającą środki publiczne, istotne w realizacji polityki gospodarczej są możliwości wykorzystania podatków do wpływania na decyzje inwestycyjne przedsiębiorców i konsumpcyjne gospodarstw domowych. Przywileje podatkowe skierowane do przedsiębiorców motywują za pomocą bodźców do określonych działań zgodnych z celami polityki państwa w zamian za korzyści podatkowe. W Polsce środkiem oddziaływania na innowacje są instrumenty fiskalne wbudowane w konstrukcję podatku dochodowego. Wsparcie udzielane przedsiębiorcom w postaci ulg podatkowych absorbuje środki publiczne i stanowi formę pomocy publicznej udzielanej wybranym podmiotom [*Prawo podatkowe...*, 2017, s. 107].

Celem artykułu jest charakterystyka instrumentów podatkowych wspierających innowacyjność polskich przedsiębiorstw i stymulujących podejmowanie nowych inwestycji oraz ocena ich wykorzystania. Zastosowano metodę analizy aktów prawnych oraz źródeł statystycznych.

2. Pozafiskalne funkcje podatków

Wspieranie innowacyjności za pomocą przywilejów podatkowych oznacza wykorzystanie podatków w funkcjach pozafiskalnych do osiągania doraźnych celów gospodarczych lub politycznych [Gomulowicz, Malecki, 2017, s. 106]. Najważniejszą i niebudzącą wątpliwości jest funkcja fiskalna podatków polegająca na gromadzeniu środków w budżetach publicznych. Są one niezbędnym narzędziem wykonywania zadań państwa na szczeblu centralnym – finansowanych z budżetu państwa i lokalnym – finansowanych z budżetów samorządu terytorialnego. Do funkcji pozafiskalnych należą: funkcja stabilizacyjna i stymulacyjna oraz redystrybucyjna i alokacyjna [Zbroińska, 2008, s. 91]. Podatki są dla państwa wygodnym narzędziem osiągania celów, dlatego chętnie stosowanym. Ze względu na konstrukcję oraz przepisy wspólnotowe w funkcjach pozafiskalnych w największym stopniu wykorzystywany jest podatek dochodowy. W państwach należących do UE zasadą ujednoczenia objęty jest podatek od towarów i usług VAT, natomiast w obszarze podatków dochodowych dopuszczono swobodę stanowienia. Fakt suwerenności w zakresie opodatkowania dochodów stanowi obiektywną przesłankę dla jego instrumentalnego wykorzystania, co jest powszechną praktyką.

Powszechność wykorzystania podatku dochodowego w funkcjach pozafiskalnych niesie ze sobą, obok efektów pożądaných, także skutki negatywne i spotyka się z otwartą krytyką. Na gruncie teorii prezentowane są dwa odmienne stanowiska, odpowiednio do przeciwstawnych nurtów w makroekonomii, którym odpowiadają modele keynesowski (interwencjonistyczny) i neoklasyczny. W myśl poglądów keynesistów państwo może i powinno stosować środki polityki fiskalnej i pieniężnej do stabilizowania koniunktury (pobudzania, hamowania). Według nich zadaniem państwa w okresie kryzysu, w ramach funkcji stabilizacyjnej, jest pobudzanie popytu globalnego poprzez zwiększenie wydatków oraz zmniejszenie obciążeń podatkowych gospodarstw domowych i przedsiębiorstw, przeciwdziałając w ten sposób spadkowi popytu konsumpcyjnego i inwestycyjnego [Begg i in., 2014, s. 64]. W ramach funkcji redystrybucyjnej spełnienie postulatu sprawiedliwości odbywa się przez podatki progresywne prowadzące do wyrównywania nadmiernego rozwarstwienia dochodów w społeczeństwie (sprawiedliwość w ujęciu pionowym) [Kosek-Wojnar, 2012, s. 93]. Zwolennicy paradygmatu ekonomii neoklasycznej są przeciwni ingerencji państwa w procesy gospodarcze ponad niezbędne minimum, pokładają wiarę w zdolności dostosowawcze mechanizmu rynkowego, opowiadają się za liniowym podatkiem dochodowym, który obciąża podatników w jednakowym stopniu i nie tworzy przywilejów (konceptcja sprawiedliwości w ujęciu poziomym). Keynesiści dostrzegają siłę podatków w osiąganiu celów państwa, natomiast podejście neoklasyczne kładzie nacisk na spełnienie zasady neutralności podatkowej, z czym klóci się wykorzystywanie ich w funkcjach innych niż fiskalna [Owsiak, 2017, s. 512]. W funkcjach pozafiskalnych podatki przestają być neutralne, ponieważ zakłócają informację cenową. Tworzenie przywilejów podatkowych w celu stymulowania określonych zachowań lub procesów ma skutek podobny do udzielania podatnikom dotacji z budżetu państwa [Stiglitz, 2019, s. 38]. Alokacja zasobów

i redystrybucja dochodów wskutek wykorzystania ulg podatkowych zawsze odbywa się kosztem pozostałych podatników. Uprzywilejowanie niektórych podmiotów zakłóca warunki konkurencji, przeczy zasadzie sprawiedliwości podatkowej w ujęciu poziomym, przez co podważa zaufanie do państwa i osłabia motywację do działania.

Krytyka wykorzystania podatków w roli instrumentów polityki państwa nie powstrzymuje przed stosowaniem przywilejów podatkowych m.in. we wspieraniu innowacji i inwestycji.

3. Instrumenty podatkowe stymulujące innowacyjność przedsiębiorstw

Polityka innowacyjna ma stymulować do podejmowania działalności innowacyjnej, tworzenia lub wdrażania nowych rozwiązań za pomocą różnych narzędzi. Działanie instrumentu podatkowego jako ulgi systemowej polega na zmniejszeniu obciążenia podatkowego pod warunkiem spełnienia ustawowych kryteriów. Stymulowanie innowacyjności polega na wliczeniu w ciężar kosztów uzyskania przychodu wydatków na tworzone lub wdrożone innowacje, co zmniejsza podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym i należny podatek. W zależności od fazy, w jakiej znajduje się innowacja będąca przedmiotem przywileju, instrumenty stymulujące innowacje dzielą się na dwie grupy: *front-end* – dotyczące początkowej fazy przedsięwzięcia, kiedy ponoszone są nakłady na działalność innowacją uprawniające do ulgi, lub *back-end* – dotyczące końcowej fazy uzyskiwania dochodu ze sprzedaży / wdrożenia, który jest warunkiem skorzystania z ulgi [Janiszewska, Janiszewski, 2020, s. 60]. W polskim prawie podatkowym udostępniono przedsiębiorcy dwa instrumenty stymulujące innowacje: ulga na działalność badawczo-rozwojową (B+R), która zastąpiła ulgę na nowe technologie, oraz IP BOX (*Intellectual Property Box*).

Pierwowzorem ulgi na działalność B+R była ulga na nowe technologie wprowadzona w 2006 r. i obowiązująca do 2015 r. Przywilej polegał na możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków na nabycie nowych technologii. Ustawodawca zdefiniował nowe technologie jako wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która musi umożliwiać wytwarzanie nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług oraz nie może być stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnie 5 lat, co wymagało potwierdzenia w formie opinii niezależnej jednostki naukowej. Z możliwości korzystania z ulgi wyłączeni zostali podatnicy prowadzący działalność na terenie specjalnej strefy ekonomicznej oraz osoby fizyczne opodatkowane jednolitą stawką. Ustawa pozwalała na zaliczenie w ciężar kosztów do 50% tych wydatków. Słuszna w intencji i prosta w konstrukcji ulga na nowe technologie nie zyskała popularności. Jej wykorzystanie było bardzo słabe zarówno wśród mniejszych przedsiębiorstw, jak i spółek kapitałowych, co stało się powodem jej wycofania [Stępień, 2016, s. 148]. Obecnie funkcjonuje wyłącznie na zasadzie praw nabytych. W jej miejsce wprowadzono w 2015 r. ulgę na działalność B+R [Ustawa, 1992, art. 18d; Ustawa, 1991, art. 26e], która należy do typu *front-end*. Według standardów międzynarodowych uznanie działalności za badawczo-rozwojową wymaga, aby była

ona: nowatorska, twórcza, nieprzewidywalna, metodyczna i możliwa do przeniesienia lub odtworzenia [*Frascati manual...*, 2015, s. 45]. Ulga polega na odliczeniu od podstawy opodatkowania wydatków na działalność badawczo-rozwojową, przy czym katalog wydatków kwalifikowanych ulegał stopniowemu rozszerzaniu, z korzyścią dla podatnika. W latach 2016 i 2017 r. limit wydatków na działalność B+R możliwych do odliczenia od podstawy opodatkowania wynosił od 30 do 50%. Od 2018 r. prawo do odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków na B+R obejmuje 100% szeroko rozumianych wydatków na badania naukowe (podstawowe, teoretyczne) i prace rozwojowe (wdrożenie, wykorzystanie wiedzy), których definicję przyjęto za ustawą *Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce* [Ustawa, 2018b, art. 4]. Obszerny katalog pozycji kosztów kwalifikowanych obejmuje m.in.: wynagrodzenia i składki osób zatrudnionych w pracach B+R, materiały i surowce bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową, nabycie niebędącego środkami trwałymi sprzętu specjalistycznego wykorzystywanego bezpośrednio w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, w szczególności naczyń i przyborów laboratoryjnych oraz urządzeń pomiarowych, wydatki na ekspertyzy, opinie, usługi doradcze, opłaty za korzystanie z aparatury naukowo-badawczej, przygotowanie dokumentacji zgłoszeniowej i dokonanie zgłoszenia do Urzędu Patentowego RP lub odpowiedniego zagranicznego organu, łącznie z kosztami wymaganych tłumaczeń na język obcy, prowadzenie postępowania przez Urząd Patentowy lub odpowiedni zagraniczny organ, opłaty urzędowe i koszty obsługi prawnej [Ustawa, 1992, art. 18d ust. 2]. Podatnik może dokonywać odliczeń przez okres kolejnych 6 lat. W celu wsparcia jednostek badawczych o statusie centrów badawczo-rozwojowych wzmocniono działanie ulgi, dopuszczając możliwość uznania 150% kosztów kwalifikowanych działalności B+R, co ma przyczynić się do zauważalnego wzrostu jednostek badawczych.

Zmiana przepisów w postaci zastąpienia ulgi na nowe technologie ulgą B+R była decyzją słuszną, spotkała się z pozytywną reakcją przedsiębiorców (tabela 1). Wykorzystanie ulgi na nowe technologie oraz na działalność B+R ma miejsce głównie w przedsiębiorstwach o formie prawnej spółki kapitałowej. Osoby prawne dokonują wielokrotnie większych odliczeń od dochodu z tego tytułu niż osoby fizyczne (tabela 2). Dane dowodzą, że znaczącego zwiększenia poziomu innowacyjności można oczekiwać ze strony przedsiębiorstw dysponujących większym kapitałem.

Od początku wprowadzenia ulga na nowe technologie nie cieszyła się popularnością wśród podatników. Prawdopodobnie barierą było spełnienie kryterium nowej technologii oraz limitowane koszty kwalifikowalne. Liczba podatników osób prawnych korzystających z ulgi na nowe technologie jest znikoma – w badanym okresie nie przekroczyła 90 przedsiębiorstw. Od 2016 r. kwota odliczeń systematycznie maleje, ponieważ ulga jest wykorzystywana na zasadzie praw nabytych. Jest to skutek zastąpienia ulgą na działalność B+R. Liczba przedsiębiorców osób fizycznych korzystających z ulgi w 2018 r. była prawie czterokrotnie mniejsza niż w 2015 r. Opodatkowani jednolitą stawką nie byli uprawnieni do korzystania z ulgi.

TABELA 1**Wykorzystanie ulg podatkowych przez osoby prawne w Polsce
w latach 2014-2018**

Wybrane dane	2014	2015	2016	2017	2018
Liczba podatników ogółem	434398	456190	483176	509029	507006
Ulgę na nowe technologie					
Liczba podatników, którzy odliczyli ulgę	80	79	40	89	63
Kwota odliczenia w tys. zł	283846	389682	45406	13216	12210
Ulgę na B+R					
Liczba podatników, którzy odliczyli ulgę	x	x	264	565	951
Kwota odliczenia w tys. zł	x	x	198334	543329	1675055
Razem kwota odliczeń kosztów kwalifikowalnych w tys. zł	283846	389682	243740	556545	1687265

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 2].

TABELA 2**Wykorzystanie ulg podatkowych przez osoby fizyczne w Polsce
w latach 2014-2018**

Wybrane dane	2014	2015	2016	2017	2018
Liczba podatników wg PIT 36	2853661	2944480	3016673	3066755	2789154
Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowalnych	37	472	96	116	121
Kwota odliczenia w tys. zł wg PIT 36	754	779	390	797	3669
Liczba podatników wg PIT 36L	473954	502648	534027	572365	629327
Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowalnych	x	x	168	408	772
Kwota odliczenia w tys. zł wg PIT 36L	x	x	7332	39809	175000
Razem kwota odliczeń kosztów kwalifikowalnych w tys. zł	754	779	7722	40606	178669

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [www 2].

Już w pierwszym roku funkcjonowania ulgi B+R skorzystało z niej 264 podatników osób prawnych, tj. ponad trzykrotnie więcej niż z ulgi na nowe technologie w 2014 r., kiedy jeszcze ona obowiązywała. Kwota odliczonych kosztów w ramach ulgi B+R w 2018 r. potroiła się w stosunku do roku poprzedniego, podobnie jak liczba podatników korzystających z tej ulgi. W ciągu trzech lat 2016-2018 kwota odliczenia z tytułu ulgi na B+R wzrosła ośmiokrotnie. Ulga B+R stała się atrakcyjnym instrumentem dla przedsiębiorców będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych w formie liniowej. Liczba beneficjentów ulgi w tej grupie przedsiębiorców wzrasta nieprzerwanie, podobnie jak kwota odliczeń od dochodu z tego tytułu. O powodzeniu tej ulgi zdecydowała liberalizacja przepisów w zakresie kwalifikowalności kosztów, w wyniku której w kolejnym roku obowiązywania przywileju zniesiono wcześniejsze ograniczenia, a także udostępnienie ulgi osobom fizycznym opodatkowanym jednolitą stawką.

Działanie przywileju IP BOX, wprowadzonego w 2019 r., polega na zastosowaniu obniżonej do 5% stawki podatku dochodowego od dochodów uzyskanych ze sprzedaży praw z własności intelektualnej [Ustawa, 1992, art. 30ca]. Instrument przeznaczony jest wyłącznie dla podmiotów, dla których przedmiotem działalności jest działalność B+R i które będąc właścicielami lub współwłaścicielami praw własności, dokonują ich sprzedaży. Zamknięty katalog kwalifikowanych praw własności intelektualnej obejmuje:

- patent,
- prawo ochronne na wzór użytkowy,
- prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,
- prawo z rejestracji topografii układu scalonego,
- dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin,
- prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczonych do obrotu,
- wyłączne prawo do objętej ochroną prawną odmiany roślin,
- autorskie prawo do programu komputerowego.

Instrument ma charakter typu *back-end*, ponieważ pozwala skorzystać z przywileju dopiero po sprzedaży wytworu innowacji. Dostęp do tego instrumentu jest węższy niż do ulgi B+R, ponieważ w przypadku IP Box działalność badawczo-rozwojowa musi być zakończona powodzeniem, a w przypadku ulgi B+R taka gwarancja nie jest wymagana.

4. Wspieranie nowych inwestycji

Nowe inwestycje potencjalnie przyczyniają się do zwiększenia innowacji. Rozwiązaniem, które od początku transformacji ustrojowej miało przyczynić się do dynamicznego wzrostu inwestycji krajowych oraz bezpośrednich inwestycji zagranicznych, było utworzenie w 1994 r. specjalnych stref ekonomicznych (SSE) [Ustawa, 1994]. Inwestycje powiązane z korzyścią podatkową polegającą na zwolnieniu z podatku dochodów osiągniętych z działalności prowadzonej w strefie, zależną od

wartości inwestycji lub nowo zatrudnionych pracowników. Zakres przywilejów oferowanych inwestorom prowadzącym działalność na podstawie zezwolenia w SSE ulegał zmianie w czasie w związku z harmonizacją przepisów dostosowujących warunki funkcjonowania polskich przedsiębiorstw do wspólnotowych zasad konkurencji [Ickiewicz, 2009, s. 75]. Określają je kryteria stosowania dopuszczalnej pomocy publicznej. Efekty funkcjonowania stref nie są oceniane jednoznacznie. W 2018 r. dokonano modyfikacji dotychczasowego modelu, wprowadzając rozwiązanie w postaci polskiej strefy inwestycji (PSI), obejmującej terytorium całego kraju [Ustawa, 2018a]. Przesłanką wdrożenia nowej koncepcji stref ekonomicznych było stworzenie silniejszych bodźców do inwestowania oraz uaktywnienie regionów słabo rozwiniętych, o niskim poziomie przedsiębiorczości, inwestycji i PKB *per capita*. Rozwiązanie w postaci PSI zrównuje szanse przedsiębiorców ze względu na lokalizację działalności, a jednocześnie zawiera mechanizmy przeciwdziałające utracie funkcji społeczno-gospodarczych przez małe miasta. Nie ma tu związania działalności gospodarczej z miejscem geograficznym dotychczasowych SSE. Decyzję o wsparciu wydaje minister właściwy do spraw gospodarki na wniosek przedsiębiorcy na okres od 10 do 15 lat, zależnie od intensywności pomocy publicznej właściwej dla danego obszaru. Przedmiotem wsparcia jest nowa inwestycja, zdefiniowana jako inwestycja w rzeczowe aktywa trwałe lub wartości niematerialne i prawne związane z założeniem nowego przedsiębiorstwa, zwiększeniem zdolności produkcyjnej istniejącego przedsiębiorstwa, dywersyfikacją produkcji istniejącego przedsiębiorstwa lub zasadniczą zmianą procesu produkcyjnego [Ustawa, 2018a, art. 2]. Przywilej wsparcia dla nowej inwestycji polega na zwolnieniu z podatku dochodowego kwoty stanowiącej iloczyn maksymalnej intensywności pomocy dla danego obszaru i kosztów kwalifikowalnych inwestycji lub iloczyn maksymalnej intensywności pomocy dla danego obszaru i dwuletnich całkowitych kosztów pracy nowo zatrudnionych pracowników w związku z inwestycją. Maksymalna intensywność pomocy publicznej wynosi dla dużych przedsiębiorstw 50% wartości nakładów inwestycyjnych lub kosztów pracy, dla średnich przedsiębiorstw 60%, dla małych 70% [Rozporządzenie, 2018, par. 6]. Wielkość wsparcia zależy od pełnienia kryteriów ilościowych i jakościowych [Rozporządzenie, 2018, par. 3-4]. Kryteria ilościowe określają minimalną wartość nakładów inwestycyjnych (poniesionych kosztów kwalifikowalnych nowej inwestycji) uzależnionych od stopy bezrobocia w powiecie, którą dodatkowo obniża się dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz dla inwestycji w nowoczesne usługi [Rozporządzenie, 2018, par. 4, ust. 2, 4].

Kryteria jakościowe, określone odrębnie dla sektora usług oraz sektora przemysłowego, dotyczą zgodności inwestycji z koncepcją zrównoważonego rozwoju gospodarczego i społecznego, opisanych przez szereg kryteriów szczegółowych. Wśród kryteriów zrównoważonego rozwoju gospodarczego wymieniono preferowane gałęzie gospodarki, podmioty będące eksporterami, prowadzące działalność B+R, posiadające status MSP.

Z punktu widzenia innowacyjności istotne bodźce zawarte są w kryteriach ilościowych, premiujących nowoczesne usługi, oraz w kryteriach jakościowych – zrównoważonego rozwoju, premiujących działalność B+R oraz inwestycje w innowacyj-

nych gałęziach gospodarki. Do nowoczesnych usług zaliczono m.in. usługi z zakresu informatyki i oprogramowania, zarządzania stronami informatycznymi, badań naukowych, prac rozwojowych, nowoczesnych usług biznesowych.

W fazie projektu znajduje się kolejny instrument mający na celu pobudzenie inwestycji finansowanych kapitałem własnym, tzw. „Estoński CIT” [www 1], którego wprowadzenie planowane jest na 2021 r. Przeznaczony jest wyłącznie dla spółek kapitałowych prowadzących niefinansową działalność gospodarczą i niekorzystających z przywilejów PSI. Przewiduje się dwa warianty tego przywileju: ryczałt od dochodów spółek kapitałowych lub specjalny fundusz inwestycyjny.

Ryczałt od dochodów spółek kapitałowych polega na odroczeniu płatności podatku dochodowego (w ciągu roku i po zakończeniu roku) dopóki spółka reinwestuje zysk, czyli do momentu wypłaty z zysku. Podatek dochodowy podlega pobraniu, gdy wspólnikom wypłacana jest dywidenda. Możliwość skorzystania z odroczenia podatku uzależniona jest od spełnienia łącznie warunków [www 1]:

- przychody mniejsze niż 50 mln zł,
- udziałowcy to osoby fizyczne w spółkach z o.o. i S.A.,
- zatrudnienie co najmniej 3 pracowników na umowę o pracę,
- brak udziału w innych podmiotach,
- przychody pasywne (z odsetek, wierzytelności itp.) nie przekraczają połowy przychodów ogółem,
- reinwestowanie zysków (wydatki na wytworzenie lub nabycie fabrycznie nowych środków trwałych z grupy 3-8 – maszyny, urządzenia, środki transportu).

Wymagany wzrost nakładów inwestycyjnych o:

- 15%, nie mniej niż 20 000 zł, w okresie dwuletnim lub,
- 33%, nie mniej niż 50 000 zł, w okresie czteroletnim.

Podstawą opodatkowania jest wynik obliczony na podstawie prawa bilansowego (zysku, a nie dochodu). Przedmiotem opodatkowania ryczałtem będzie dochód z tytułu podzielonego zysku (oraz zysku przeznaczonego na pokrycie strat, ukrytych zysków, wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą, nieujawnionych operacji gospodarczych, zmiany wartości składników majątku). Podatnik obciążony jest jednym podatkiem ryczałtowym, nominalnie wyższym od dotychczasowego podatku CIT, uwzględniającym opodatkowanie dywidendy (zamiast dotychczasowych dwóch podatków: dochodowego CIT – 19% i podatku od dywidendy – 19%). Projekt zakłada, że nominalna stawka estońskiego CIT wynosi 25% (wobec 19%), a dla małych podatników 15% (wobec 9%). Efektywna stawka jest niższa z powodu możliwości odliczenia podatku dochodowego od spółki od podatku wspólnika z tytułu dywidendy.

Specjalny fundusz inwestycyjny umożliwia szybsze rozliczenie amortyzacji. Wymaga utworzenia specjalnego rachunku inwestycyjnego w BGK, opracowania kilkuletniego planu inwestycji i wpłacania środków na rachunek bankowy. Dokonywane odpisy na fundusz są kosztami uzyskania przychodu. Odpisy pochodzą z zysku za poprzedni rok podatkowy. Na wydanie środków z funduszu podatnik ma 3 lata. Korzystanie z estońskiego CIT wyklucza z odliczenia straty, możliwości korzystania z ulgi na B+R i IP Box, ulgi na złe długi, odliczeń darowizn oraz ze

zwolnienia z podatku w Polskiej Strefie Inwestycji (SSE), co może ograniczyć zainteresowanie przedsiębiorców inwestorów tą formą wsparcia.

5. Podsumowanie

Bardzo słaba pozycja polskiej gospodarki pod względem innowacyjności doczekała się licznych diagnoz [Nasierowski, 2019, s. 92; Dworak, Grzelak, 2017, s. 256]. Niewątpliwie znaczącym czynnikiem hamującym procesy wytwarzania i wdrażania innowacji jest niepewność polskich przedsiębiorców. Ma ona podłoże w otoczeniu bliższym i dalszym przedsiębiorstwa. Na stan otoczenia dalszego składa się makro-otoczenie z polityką gospodarczą oraz otoczenie polityczne, które są źródłem zmienności przepisów. Zachęty podatkowe zarówno do innowacji, jak i do inwestycji nie dają oczekiwanych rezultatów. Na ocenę skuteczności nowych instrumentów w postaci ulgi na B+R, IP Box oraz działania przepisów wspierających nowe inwestycje za wcześniej, estoński CIT znajduje się w fazie koncepcji. Niezależnie od narzędzi stymulacji pożądana jest ciągła edukacja ekonomiczna przedsiębiorców oraz pracowników służb finansowo-księgowych. Z badań wynika, że barierą dla korzystania z ulg podatkowych są brak dostatecznej wiedzy o takich możliwościach oraz obawy przed konfliktem z organem skarbowym [Janiszewska, Janiszewski, 2020, s. 70]. Instrumenty powinny być proste w konstrukcji i czytelne w działaniu oraz nieskomplikowane w rozliczeniu podatkowym, a propozycje estońskiego CIT do takich nie należą. Podobnie nazbyt restrykcyjne warunki skorzystania z ulgi na nowe technologie stały się barierą dla jej upowszechnienia. Dobrym rozwiązaniem jest udostępnienie ulgi B+R dla przedsiębiorców opodatkowanych jednolitą stawką podatku dochodowego od osób fizycznych. Wybór tej formy opodatkowania przez przedsiębiorców wskazuje na osiąganie dochodów na poziomie drugiego progu skali podatkowej i prowadzenie działalności większych rozmiarów. Przedsiębiorstwa te mają większy dostęp do zewnętrznych źródeł finansowania, są rozwojowe i bardziej skłonne do inwestycji i wdrażania innowacji, co potwierdzają prezentowane dane statystyczne.

Zasady racjonalnego gospodarowania zobowiązują do rozważania stymulacji podatkowej w kontekście kosztów i korzyści. Korzyścią stosowania przywilejów jest przyszły wzrost innowacyjności gospodarki, kosztem natomiast są utracone bieżące dochody budżetu państwa, które za pośrednictwem ulg zostały transferowane do sektora prywatnego. Wyniki tej analizy są właściwym kryterium oceny skuteczności polityki innowacyjnej.

Literatura

- Begg D., Fisher S., Vernasca G., Dornbusch R., 2014, *Makroekonomia*, PWE, Warszawa.
Dworak E., Grzelak M., 2017, *Innowacyjność polskiej gospodarki według rankingów międzynarodowych*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, nr 104, s. 255-268, DOI: 10.26485/SPE/2017/104/14.

- European Innovation Scoreboard 2020*, 2020, European Commission, Luxembourg: Publications Office of the European Union.
- Frascati Manual 2015: Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development*, 2015, OECD.
- Gomulowicz A., Malecki J., 2011, *Podatki i prawo podatkowe*, LexisNexis, Warszawa.
- Hall R.E., Taylor J.B., 2007, *Makroekonomia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ickiewicz J., 2009, *Obciążenia fiskalne przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa.
- Janiszewska M., Janiszewski J., 2020, *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorstw*, „Studia BAS”, nr 1(61), s. 51-73.
- Kosek-Wojnar M., 2012, *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, PWE, Warszawa.
- Nasierowski W., 2019, *Techniczna sprawność działań proinnowacyjnych w Polsce z perspektywy Unii Europejskiej*, „Gospodarka Narodowa”, nr 4(300), s. 79-104, DOI: 10.33119/GN/113063.
- Owsiak S., 2017, *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Prawo podatkowe Unii Europejskiej*, 2017, Brzeziński B., Kalinowski M. (red.), ODDK, Gdańsk.
- Rozporządzenie, 2018, *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji*, Dz.U. 2018 r., poz. 1713.
- Stępień M., 2016, *Zarządzanie podatkami w aspekcie ulgi na nowe technologie*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia, cz. 1, Opodatkowanie przedsiębiorstw”, nr 5(83), s. 141-150.
- Stiglitz J., 2019, *Ekonomia sektora publicznego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Ustawa, 1991, *Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych*, Dz.U. 1991 nr 80 poz. 350, tj. z 2020 r. poz. 179 ze zm.
- Ustawa, 1992, *Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych*, Dz.U. 1992 Nr 21 poz. 86, tj. z 2020 r., poz. 1406.
- Ustawa, 1994, *Ustawa z dnia 20 października 1994 r. o specjalnych strefach ekonomicznych*, Dz.U. 1994 nr 123 poz. 600.
- Ustawa, 2018a, *Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji*, Dz.U. z 2018 r., poz. 1162, z 2019 r., poz. 1495.
- Ustawa, 2018b, *Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. prawo o szkolnictwie wyższym i nauce*, Dz.U. 2018, poz. 1668 ze zm.
- Zbroińska B., 2008, *Pozafiskalne funkcje podatków w praktyce gospodarczej*, „Gospodarka Narodowa”, nr 1-2, s. 91-110.

www 1, <https://www.podatki.gov.pl/cit/estonski-cit/> [data dostępu: 30.08.2020].

www 2, https://finanse-arch.mf.gov.pl/web/wp/cit/statystyki/-/document_library_display/tC4b/view/6644001 [data dostępu: 1.09.2020].