

Ulgi podatkowe jako forma wspierania nowych technologii – ocena regulacji

1. Wstęp

W dzisiejszych czasach innowacyjność stała się szansą na zwiększenie konkurencyjności polskich przedsiębiorstw na rynku międzynarodowym. Na ich sytuację ma wpływ wiele czynników. Można jednak śmiało stwierdzić, że podatek dochodowy jest jednym z tych najmocniej oddziałujących, szczególnie na mikroprzedsiębiorców, których w Polsce jest najwięcej. Wiąże się to z tym, że podatek ten jest traktowany jako obciążenie uszczuplające majątek podatnika. W doktrynie podkreśla się znaczną ingerencyjność podatku dochodowego. Interpretację taką potwierdza przede wszystkim sformułowanie, iż istotą prawa podatkowego jest „legalne odbieranie obywatelom wolności” (Brzeziński 2001 s. 123) oraz to, że pozbawia ono podatników części ich własności (Dzwonkowski 2006, s. 101), natomiast „podatek narusza cudzą własność zarówno w sensie prawnym, jak i w sensie ekonomicznym” (Gomułowicz 2005, s. 180). W związku z tym, ustawodawca wprowadził liczne ulgi i zwolnienia, aby zmniejszyć uciążliwość podatku dochodowego.

2. Charakter ulg

Prawną podstawą istnienia ulg i zwolnień podatkowych jest art. 217 Konstytucji RP (Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. ...). Zapis tego artykułu daje ustawodawcy swobodę w kształtowaniu ulg, wskazując wyłącznie za pomocą jakich aktów prawnych można określać zasady ich przyznawania (Durczyńska 2016, s. 438). Należy więc przyjąć za słuszną, interpretację przedstawioną w wyroku

¹ Uczestniczka studiów doktoranckich w dziedzinie nauki prawne, w dyscyplinie prawo, prowadzonych na Wydziale Prawa, Administracji i Stosunków Międzynarodowych Krakowskiej Akademii im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego.

Trybunału Konstytucyjnego (Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r. ...), która zakłada, że w zakresie ulg ustawodawca może swobodnie decydować o ich tworzeniu, jak również o ich zmianie i ograniczeniu. Swoboda ta jest jednak ograniczona innymi przepisami Konstytucji RP oraz zasadami demokratycznego państwa prawnego.

Spoglądając na rozbudowany system ulg, odnosi się wrażenie, że jest on główną przyczyną braku przejrzystości przepisów prawa podatkowego (Jabłońska 2013, s. 29). Podatnicy mają problem z interpretacją niejasnych regulacji a ich częste zmiany potrafią całkowicie skomplikować prawidłowe zastosowanie danej ulgi. Można się zatem pokusić o stwierdzenie, że prawo podatkowe pozbawione jakichkolwiek preferencji podatkowych byłoby mniej skomplikowane i bardziej czytelne. Jeżeli ulgi już muszą komplikować prawo podatkowe, to dobrze jeśli idą w kierunku zapewnienia rozwoju gospodarczego oraz budowania przewagi konkurencyjnej krajowych przedsiębiorców. Jest to również związane ze strategią stworzoną przez Komisję Europejską, która podkreśla wagę badań, rozwoju i innowacji w przedsiębiorstwach (Komisja Europejska 2010). Istnieją oczywiście również dotacje na badania i rozwój, jednak w tym przypadku przedsiębiorca, po spełnieniu restrykcyjnych wymogów składa wniosek i czeka na rozstrzygnięcie, co powoduje, że przyznanie ich jest dosyć trudne. Ulga jest mechanizmem powszechnym, skorzystanie z niej nie wymaga szczególnej procedury aplikacyjnej, czy uprzedniej zgody organu podatkowego. po spełnieniu określonych kryteriów przedsiębiorca może z niej skorzystać.

Niektórzy autorzy zwracają uwagę na to, że wybrane ulgi mogą być traktowane jako szczególnego rodzaju wydatki budżetowe (Borodo 2010, s. 143). Ta interpretacja wynika z faktu, iż państwo daje w akcie prawnym pewnego rodzaju przyzwolenie na rezygnację z części wpływów. Sytuacja ta ma konsekwencje w postaci przeznaczenia środków, które w momencie skorzystania przez podatnika z ulgi nie stały się wpływem budżetu państwa, na możliwość realizacji ulg przez podatników.

Warto również zwrócić uwagę na fakt, że władztwo podatkowe daje ustawodawcy wiele możliwości, w związku z tym może on świadomie stymulować i ukierunkowywać zachowania poszczególnych podatników (Kasprzak 2016, s. 21). Dlatego też poczynione zostały kolejne kroki mające na celu dokonanie zmian w kreowaniu nowych instytucji podatkowych, pozwalających na rozwijanie się innowacyjności wśród przedsiębiorców.

3. Kształtowanie się ulgi na nowe technologie

W podatku dochodowym stosuje się dwa sposoby redukcji jego wysokości, w postaci odliczenia od kwoty należnego podatku lub od uzyskanego dochodu. Ulga na nowe technologie jest przykładem preferencji, która pozwalała odliczyć od podstawy opodatkowania wydatki poniesione na nabycie nowych technologii. Ten rodzaj ulgi został wprowadzony do polskich przepisów podatkowych ustawą o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. ...). Szczegółowe warunki skorzystania z konstrukcji podatkowej dotyczącej osób fizycznych, wskazano w art. 26c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. ...). Po upływie niecałego roku, dokładnie 12 maja 2006 r. (Ustawa z dnia 12 maja 2006 r. ...) przepisy dotyczące tej ulgi zostały zmienione. Celem nowelizacji było między innymi sprecyzowanie art. 26c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Poprzednio, ustawa stanowiła bowiem, że „od podstawy podatku odlicza się wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowych technologii, do wysokości i na warunkach określonych w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych, uwzględniającym wytyczne w sprawie krajowej pomocy regionalnej”. Faktycznie przepis ten został tak sformułowany, że raczej zniechęcał do korzystania z odliczeń, ponieważ komplikował całą procedurę. Nowy przepis został precyzyjniej zredagowany i brzmiał: „od podstawy podatku odlicza się wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowych technologii”. Następnie ustawa o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. ...) wprowadziła możliwość uzyskania przez przedsiębiorcę statusu centrum badawczo-rozwojowego. Przepisy te odnosiły się zarówno do osób fizycznych jak i prawnych. Nowa instytucja została wprowadzona w art. 21 wcześniej wspomianej ustawy z 2008 r. i pozwoliła na tworzenie przez centrum badawczo-rozwojowe funduszu innowacyjności. Konstrukcja ta pozwalała zaliczyć do kosztów podatkowych, odpisy na fundusz innowacyjności w momencie wpłaty środków na jego rachunek, co pozwalało na odliczenie tych kwot również w momencie ich wydatkowania.

Jeżeli chodzi o przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. ...), art. 18b został dodany do niej na mocy art. 22 ustawy wprowadzającej formy wspierania działalności innowacyjnej. Wydatki na nabycie nowych technologii powinny były spełniać określone kryteria, przewidziane w art. 15 oraz art. 16a-16m ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W jednym

z komentarzy do art. 18b stwierdzono, że z treści tego przepisu wynikało bowiem bezpośrednio, że nabyte nowe technologie muszą być kwalifikowane jako wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji (*Ustawa o podatku...* 2009). Zauważono również, że po zmianie wprowadzonej na mocy ustawy - o zmianie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz niektórych innych ustaw (*Ustawa z dnia 12 maja 2006 r. ...*) bezdyskusyjne było, że przez nabycie nowych technologii należy rozumieć nie tylko przeniesienie ich własności, lecz także korzystanie na podstawie umowy bez przeniesienia na podatnika prawa własności.

Autorzy komentarza dotyczącego ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych podkreślili, że głównym celem wprowadzonych wówczas rozwiązań było podniesienie konkurencyjności gospodarki przez promowanie rozwiązań będących "inwestycją w wiedzę" (Bartosiewicz i Kubacki 2015). Zwrócili też uwagę na fakt, że większość przedsiębiorstw w Polsce praktycznie nie jest w stanie wprowadzać rozwiązań innowacyjnych. Jest to spowodowane przede wszystkim wysokimi kosztami opracowania i wdrożenia innowacji.

Po kilku latach obowiązywania tych regulacji, pojawiały się opinie (Kot 2009, s. 23) postulujące konieczność rozszerzenia zakresu ulgi dotyczącej nowych technologii oraz uproszczenia zasad stosowania omawianej ulgi, szczególnie poprzez wyeliminowanie konieczności uzyskiwania opinii instytucji naukowej dla jej zastosowania, chodzi tu przede wszystkim o kwestię czy faktycznie miano do czynienia z „nową technologią”. Dodatkowo trzeba było potwierdzić, że dana technologia nie była stosowana na świecie w ciągu ostatnich 5 lat. Odliczenia dokonywało się od podstawy opodatkowania w wysokości do 50% poniesionych wydatków. Bardzo często dokonywano zmian, w szczególności modyfikowano katalog kosztów kwalifikowanych, co mogło wprowadzać podatników w błąd oraz powodować obawy co do stosowania omawianej ulgi, szczególnie ze względu na późniejszą możliwość zakwestionowania odliczenia przez organy skarbowe.

Nic więc dziwnego, że ulga ta okazała się nieskuteczna, skorzystała z niej niewielka liczba przedsiębiorców. Przede wszystkim trzeba podkreślić, że regulacje wiązały ulgę z nabyciem, a nie wytworzeniem przez podatnika wiedzy technologicznej. W konsekwencji ciężko się dziwić, że instrument ten nie spełnił roli zachęty podatkowej stymulującej polskich przedsiębiorców do podejmowania działalności badawczo-naukowej ani samodzielnego udoskonalania posiadanych technologii, a

jedynie wspierało zakup nowych technologii (Kotlarek 2016, s. 532), co w przypadku mikroprzedsiębiorców nieosiągających wysokich dochodów było niemożliwe.

4. Kształtowanie się ulgi na badania i rozwój

Ulga na nowe technologie ustąpiła miejsca uldze badawczo-rozwojowej. Ustawa o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Ustawa z dnia 25 września 2015 r. ...) uchyliła art. 26c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i wprowadziła nowy art. 26e, natomiast w odniesieniu do osób prawnych, ustawa ta uchyliła art. 18b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wprowadziła art. 18d i 18e. Głównym powodem stworzenia nowych regulacji był fakt, że ówczesny stan prawny nie uwzględniał w pełni potrzeb społecznych i gospodarczych w zakresie rozwoju nauki i jej relacji z innymi dziedzinami życia. Były to przede wszystkim potrzeby w sferze warunków podejmowania oraz prowadzenia działalności innowacyjnej, współpracy nauki z sektorem przedsiębiorców, jak również zwiększenia konkurencyjności szkół wyższych i innych jednostek naukowych (Uzasadnienie... 2017, s. 2-3). Warto nadmienić, że wprowadzenie ulgi na badania i rozwój spowodowało zmiany w 9 ustawach oraz innych przepisach z nimi związanymi.

Obecnie obowiązujące przepisy szeroko definiują działalność badawczo-rozwojową, w związku z czym ulga ta nie jest zarezerwowana jedynie dla przedsiębiorców prowadzących wyspecjalizowane badania naukowe, ale jest potencjalnie dostępna również dla wszystkich tych przedsiębiorców, którzy prowadzą prace nad wdrażaniem nowych produktów lub usług, jak również ulepszaniem istniejących. Umożliwia podatnikom uzyskującym przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej odliczanie od podstawy obliczenia podatku kosztów poniesionych na działalność badawczo-rozwojową.

Koszty te zostały przez ustawodawcę nazwane kosztami kwalifikowanymi. W przypadku osób fizycznych, zgodnie z nowym art. 26e ust. 1 dodanym do ustawy o podatku dochodowym, kwota odliczenia tych kosztów nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego z pozarolniczej działalności gospodarczej. Należy również dodać, że wcześniej wspomniana nowelizacja z 2015 r. dodała do art. 24a ust. 1b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych przepis zobowiązujący przedsiębiorców wykonujących działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z ulgi na badania i rozwój, do wyodrębnienia kosztów działalności

badawczo-rozwojowej w księdze przychodów i rozchodów albo w prowadzonych księgach rachunkowych. Jeżeli chodzi o przepisy dotyczące osób prawnych, regulacje dotyczące odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowanych zostały sformułowane w odmienny sposób niż w przypadku osób fizycznych. Limity kosztów są określone procentowo, a ich górna granica została znacząco zwiększona dzięki nowelizacji (Ustawy z dnia 9 listopada 2017 r. ..., Art. 1 pkt 2e) wprowadzającej również szczegółowy katalog kosztów do w art. 18d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Możliwe, że taka zmiana zachęci większą liczbę przedsiębiorców niż dotychczas.

Nowelizacja z 2017 r. przewidywała duże zmiany mające na celu likwidację lub ograniczenie barier w prowadzeniu działalności innowacyjnej oraz podniesienie atrakcyjności podatkowych instrumentów wsparcia działalności innowacyjnej w Polsce (Uzasadnienie... 2017, s. 1). Znowelizowane przepisy stanowią odpowiedź na postulaty różnych środowisk, w szczególności przedsiębiorców, jednostek naukowych oraz inwestorów. Warto podkreślić, że ustawodawca, nie chcąc powielać błędów zawartych w poprzednich regulacjach, podjął szerokie konsultacje, których efektem była Biała księga innowacji (Uzasadnienie... 2017, s. 2). Pierwszym etapem prac było dokonanie przeglądu dokumentów strategicznych oraz analiz i raportów eksperckich o tematyce związanej z innowacyjnością z punktu widzenia zidentyfikowanych w nich barier i problemów dotyczących krajowego systemu innowacji. Następnie przeprowadzono konsultacje on-line, podczas których zainteresowane osoby i instytucje mogły przedstawić problemy i bariery w zakresie innowacyjności w Polsce oraz propozycje ich ograniczania i eliminowania. Kolejnym etapem działań był cykl spotkań konsultacyjnych z kluczowymi podmiotami tworzącymi ekosystem innowacji: przedstawicielami środowiska naukowego, środowiska biznesowego, instytucji finansowych i organizacji pozarządowych (Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa 2016, s. 6). Taki proces legislacyjny można również nazwać „innowacyjnym” ponieważ w dobie komputerów i internetu warto wykorzystać te narzędzia do konsultacji i dostosowania regulacji do potrzeb podmiotów z nich korzystających.

Na zakończenie rozważań na temat ulgi na badania i rozwój należy wspomnieć, iż od czasu nowelizacji z 2017 r. do katalogu kosztów kwalifikowanych zarówno w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych jak i prawnych związanych z działalnością badawczo-rozwojową dodano wiele nowych regulacji. W przypadku obu wspomnianych ustaw ustawy zmiany w dotychczasowych regulacjach oraz

wprowadzenie nowych rodzajów kosztów kwalifikowanych były podyktowane w większości zmianami związanymi z wejściem w życie innych ustaw. Między innymi mowa tu o ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. ...), przepisach wprowadzających ustawę - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Ustawa z dnia 3 lipca 2018 r. ...) oraz o ustawie o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Ustawa z dnia 23 października 2018 r. ...).

Po kilku latach obowiązywania ulgi na badania i rozwój należy stwierdzić, iż pomimo wcześniejszych doświadczeń, które niweczyły cel ulgi, a mowa tu o ciągłych zmianach katalogów kosztów, ustawodawca w dalszym ciągu doprowadza do identycznej sytuacji. Nie wpływa to korzystnie na interpretację i stosowanie nowych przepisów.

5. Problemy powstałe przy stosowaniu ulg

Jak wcześniej wspomniano, interpretowanie ulg przysparza wielu problemów. Potwierdza to badanie przeprowadzone przez jedną z firm audytorsko-doradczych (Raport KPNG 2017), w którym ujawniono, że prawie 90% firm, które skorzystały z nowej ulgi na badania i rozwój, deklaruje występowanie trudności związanych z jej korzystaniem. Powodem małego zainteresowania tą preferencją jest przede wszystkim brak pewności czy działalność kwalifikuje się do ulgi. Potwierdzają to liczne interpretacje podatkowe i wyroki sądów. Przedsiębiorcy obawiają się również zakwestionowania odliczenia przez organy skarbowe. Przypuszczać można, że te same wątpliwości i obawy mieli podatnicy w stosunku do poprzednio obowiązującej ulgi.

Analizując problemy, które przysparzała ulga na nowe technologie, z pewnością można stwierdzić, że ustalenie kwoty wydatków, która podlegała odliczeniu i wiązała się z koniecznością określenia wartości początkowej nabytej wartości niematerialnej i prawnej, mogła budzić wątpliwości. Potwierdza to m.in. wyrok NSA (Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2015 r. ...), którego przedmiotem była sprawa spółki, która nabyła prawo do korzystania z systemu w drodze umowy leasingu operacyjnego. Umowa nie zawierała postanowienia przewidującego dokonywanie odpisów amortyzacyjnych przez spółkę, jako korzystającego. Odpisy te dla celów podatkowych z tytułu umowy są dokonywane przez finansującego. Spółka uznała jednak, że system, z którego korzystała, jako

wartość niematerialną i prawną w ewidencji rachunkowej i dokonała odliczenia. Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że wartość początkowa, o której mowa w art. 18b ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, musi wynikać z ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej dla celów podatkowych, a nie jakiegokolwiek innej ewidencji (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 22 lutego 2013 r. ...). Interpretacja została zaskarżona do NSA, który zgodził się z uzasadnieniem Dyrektora Izby Skarbowej, iż w związku z tym, że spółka nie ujęła tej wartości w ewidencji podatkowej, nie można uznać, iż spełniony został warunek określony we wcześniej wspomnianym art. 18b ust. 4.

Kolejną wątpliwością dotyczącą ulgi na nowe technologie był sposób uiszczenia kwoty za nabycie nowych technologii w roku poprzedzającym wprowadzenie ich do ewidencji. Mianowicie firma, która kupowała nowe technologie od kontrahentów, zapłaciła jednorazowo całą kwotę wynikającą z faktury w roku poprzedzającym wprowadzenie ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych, a wydatki te chciała objąć ulgą. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach stwierdził, że ulga może objąć wydatki poniesione w roku podatkowym, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji, lub w roku następnym, a także przedpłaty na poczet tych wydatków dokonane w roku poprzedzającym, powołując się na art. 18b ust. 4–5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 kwietnia 2012 r. ...). Stwierdził przy tym, że zapłata całości ceny wynikającej z faktury to nie przedpłata. Sprawę zaskarżono do NSA, który potwierdził tezę zawartą w interpretacji indywidualnej i przyznał, że celem ulgi jest zachęta do inwestowania w nowe technologie, ale wyjaśnił, że trzeba to robić właściwie. Orzekł, że przedsiębiorca, który zapłaci całość kwoty wynikającej z faktury, nie skorzysta z ulgi w ogóle (Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2015 r. ...). W świetle tego orzeczenia należało rozróżnić zapłatę (art. 18b ust. 4) od zadatku (art. 18b ust. 5), jednak ciężko z treści tego artykułu wysnuć jednoznaczną interpretację.

Takich przykładów wątpliwości i pułapek stworzonych przez ustawodawcę było wiele, wybrano jedynie przykłady potwierdzające fakt, że ulga nie musi wcale oznaczać ułatwienia, a wręcz przeciwnie, utrudnia cały proces rozliczania się podatnika. Stworzono wobec tego nowy rodzaj ulgi na badania i rozwój, jednak i ona nie ustępuje poprzedniej uldze pod względem trudności w stosowaniu i problemów, które przysparza.

Najczęstszym tematem interpretacji indywidualnych dotyczących ulgi na badania i rozwój są kwestie zaliczania kosztów kwalifikowanych podlegających tej uldze. Jedną z interpretacji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej potwierdza niedoprecyzowanie przepisów, co sam zaznacza twierdząc, że nabyte materiały i surowce muszą być bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową, konieczne jest więc wykazanie bezpośredniego związku pomiędzy tą działalnością a nabywanymi materiałami i surowcami, jednak ustawodawca nie wyjaśnił, co należy rozumieć przez "bezpośredni związek" nabywanych materiałów i surowców z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową, pozostawiając tym samym swobodę podatnikowi w zakresie ustalenia istnienia takiego związku (Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 listopada 2017 r. ...).

Następnym problemem, z którym borykają się przedsiębiorcy jest uznanie czy prowadzona przez nich działalność gospodarcza, może być uznana za działalność badawczo-rozwojową. Przykładem do omówienia tych niejasności będzie sprawa spółki, która zwróciła się do Dyrektora Izby Skarbowej z pytaniem: czy zaliczane do kosztów uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych, dotyczące sprzętu komputerowego oraz licencji wchodzących w zakres systemu, mogą być uznane za koszty kwalifikowane z art. 18d ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i czy spółka będzie mogła o nie pomniejszyć podstawę opodatkowania, zgodnie z art. 18d ust. 1 tej ustawy. Warto zaznaczyć, że wnioskodawca prowadzi prace zmierzające do projektowania i implementowania nowych, innowacyjnych rozwiązań w oferowanych przez siebie produktach, a także do usprawnienia i unowocześnienia procesu produkcyjnego. Organ interpretacyjny stwierdził, że samo nabycie sprzętu oraz licencji do lepszego zarządzania produkcją nie stanowi jeszcze o prowadzeniu działalności badawczo-rozwojowej, a odpisy amortyzacyjne nie mogą być uznane za koszty kwalifikowane (Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 lutego 2017 r. ...). Spółka wniosła w związku z tym skargę na interpretację do WSA, jednak sąd przychylił się do stanowiska organu i oddalił skargę. W uzasadnieniu wskazał on, iż w przedstawionym stanie faktycznym brakuje podstaw do stwierdzenia, że spółka prowadzi działalność badawczo-rozwojową. Odnosił się do faktu, że spółka wykorzystuje innowacyjne technologie produkcji, lecz fakt ten nie przesądza jeszcze o prowadzeniu działalności badawczo-rozwojowej. Sąd podkreślił również, że z zakresu ulgi na tę działalność

wyeliminowano przejawy aktywności podatnika, które pomimo ulepszenia istniejących usług oraz innych operacji w toku z uwagi na swoją cykliczność, okresowość oraz brak innowacyjnego charakteru, mającego cechy rutynowości, nie mogą stanowić prac rozwojowych (Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 sierpnia 2017 r. ...). Wydaje się jednak, że teza zawarta w wyroku sądu odbiega od zasadniczego celu omawianej ulgi.

W uzasadnieniu projektu ustawy (Uzasadnienie... 2017, s. 1-2) można zauważyć nacisk na wzrost łącznych nakładów na badania i rozwój oraz stwierdzenie, że proponowane zmiany powinny spowodować usunięcie wielu istotnych barier prawnych napotykanych przez polskie instytucje naukowe, a także stworzyć zachęty fiskalne dla przedsiębiorstw do podejmowania większego ryzyka. W związku z tym, wyrok sądu, sugerujący preferowane rodzaje działalności podatników, którzy mogliby skorzystać z ulgi na badania i rozwój, nie znajduje potwierdzenia w uzasadnieniu, które sygnalizuje cele tworzonej ustawy.

6. Wnioski

Kolejne lata pokażą czy cel ustalony przez ustawodawcę w stosunku do ulgi na działalność badawczo-rozwojową zostanie spełniony i czy coraz więcej przedsiębiorców zacznie z niej korzystać. Poprzednie regulacje były nieskuteczne i poprzez swoją skomplikowaną strukturę zniechęcały do ich stosowania. Nowe przepisy zmieniły charakter ulgi, jednak patrząc na problemy interpretacyjne i na kierunek interpretacji organów skarbowych, można zauważyć, że konstrukcje te są dalej skomplikowane a rozstrzygnięcia nie są wydawane na korzyść podatników (Kinecka 2016, s. 141-151). Regulacje dotyczące omawianych ulg miały wspierać przedsiębiorców, jednak poprzez daleko idące interpretacje organów, działają na niekorzyść w kwestii wspierania innowacyjności.

Biorąc jednak pod uwagę dotychczasowe ciągłe zmiany katalogów kosztów kwalifikowanych należy stwierdzić, że zwiększa się w związku z tym poczucie braku pewności wśród podatników, czy w momencie rozliczania danych kosztów mogą one zostać zminimalizowane w oparciu o ulgę na badania i rozwój. Trzeba mieć także na uwadze, że ulgi spełniają przede wszystkim funkcję stymulacyjną i ukierunkowującą działania podatników na określone rodzaje działalności. Zatem, jeżeli przedsiębiorca nie ma pewności co do tego czy określone działanie w ramach prowadzenia badań będzie „faworyzowane” przez ustawodawcę w postaci zaliczenia poniesionego w związku z

tym kosztu do katalogu kosztów kwalifikowanych pozwalających na odliczenie go w formie omawianej ulgi, funkcja stymulacyjna zostaje zniweczona. Ważne więc, by w procesie tworzenia tych konstrukcji nie zatracić idei ulg i nie komplikować przepisów, które mają służyć zmniejszeniu obciążeń podatkowych i powinny dzięki temu ułatwiać prowadzenie działalności gospodarczej.

Można w związku z tym odnieść wrażenie, że omawiane regulacje dają możliwość znaczącego zmniejszenia ciężaru podatkowego, jednak dopiero po spełnieniu rygorystycznych kryteriów, nie do końca wynikających wprost z przepisów ustaw, a z interpretacji dokonywanych przez organy państwowe. Warto się więc zastanowić czy warto poszerzać katalogi zwolnień i ulg, które w rzeczywistości, same w sobie są już pewnego rodzaju obciążeniem dla podatników, jak również nie są korzystne dla budżetu państwa.

Literatura:

- Bartosiewicz A., Kubacki R., *PIT. Komentarz*, Wyd. V 2015, baza Lex, dostęp z dnia 6.04.2018 r.
- Borodo A., *Polskie prawo finansowe. Zarys wykładu*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 2010.
- Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń 2001.
- Durczyńska M., *Zakres ulg w polskim systemie podatkowym*, (w:) H. Dzwonkowski, J. Kulicki, *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa 2016.
- Dzwonkowski H. (w:) A. Buczek, H. Dzwonkowski, I. Etel, J. Gliniecka i in., *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C. H. Beck, Warszawa 2006.
- Gomułowicz A., *Etyka a opodatkowanie*, (w:) red M. Sawicka-Jezierczuk, *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, Wyd. NSA, Warszawa 2005.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 22 lutego 2013 r., nr IPPB5/423-640/11/13-7/S/MW, www.ipodatkowe.pl.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 10 kwietnia 2012 r., nr IBPBI/2/423-248/12/MS, www.ipodatkowe.pl.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 lutego 2017 r., nr 2461-IBPB-1-3.4510.1014.2016.1.SK, www.ipodatkowe.pl.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 10 listopada 2017 r., nr 0115-KDIT2-3.4010.247.2017.1.PS, www.ipodatkowe.pl.
- Jabłońska M., *Preferencje podatkowe, a prostota i jasność podatku*, (w:) red. M. Burzec, B. Kucia-Guściora, *Preferencje podatkowe*, Wyd. KUL, Lublin 2013.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483).
- Kasprzak P., Wyrzykowski, W. *Ulg podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków*, Zarządzanie finansami i rachunkowość 2016, nr 1.

Kinecka L., *Zasada in dubio pro tributario jako gwarancja stabilności prawa podatkowego*, Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały 2016, nr 2.

Komisja Europejska, *Strategia na rzecz inteligentnego i zrównoważonego rozwoju sprzyjającego włączeniu społecznemu*, Bruksela 2010, ec.europa.eu.

Kot A., *Ulga w kryzysie*, Przegląd Podatkowy 2009, nr 9.

Kotlarek N., *Ulga z tytułu nabycia nowych technologii – mankamenty konstrukcji i propozycje modyfikacji*, Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska, sectio H – Oeconomia 2016, nr 1.

Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, *Biała Księga Innowacyjności* z dnia 20 września 2016 r., www.nauka.gov.pl/g2/oryginal/2016_09/9eea4ea7c3ea829ba5b606df4381e321.pdf.

Obwieszczenie Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 10 stycznia 2014 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (tekst jedn. Dz. U. z 2014 r. poz. 226).

Przepisy wprowadzające ustawę - Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce z dnia 3 lipca 2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1669).

Raport KPNG 2017, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pl/pdf/2017/05/pl-Analiza-KPMG-w-Polsce-Ulga-podatkowa-na-dzialania-B-R.PDF>

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Dźwigala G. i in., Wyd. II 2009, baza Lex, dostęp z dnia 6.04.2018 r

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 200).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz. U. z 2016 r., poz. 1888).

Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (tekst jedn. Dz. U. z 2005 r. Nr 179, poz. 1484).

Ustawa z dnia 12 maja 2006 r. o zmianie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. Nr 107, poz. 723).

Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 1767).

Ustawa z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (tekst jedn. Dz. U. z 2017 r. poz. 2201).

Ustawa o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej z dnia 5 lipca 2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 1629).

Ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 23 października 2018 r. (Dz.U. z 2018 r. poz. 2193).

Uzasadnienie rządowego projektu o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej z dnia 12 października 2017 r. Druk nr 1934.

Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 1117/14, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

Wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1440/13, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

Wyrok TK z dnia 29 maja 1996 r., sygn. K 22/95, OTK 1996, nr 3, poz. 21; wyrok TK z dnia 26 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK 1997, nr 5–6, poz. 64.

Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 sierpnia 2017 r. sygn. akt. I SA/Kr 624/17, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.