

Magdalena Janiszewska*
Jan M. Janiszewski**

Ulgi podatkowe jako narzędzie wspierania konkurencyjności polskich przedsiębiorstw

Tax reliefs as a tool to support the competitiveness of Polish enterprises

The level of innovation and technological advancement is one of the internal determinants of a company's competitiveness. It gave rise to legislative work aimed at supporting innovation and, therefore, strengthening the competitive position of Polish entrepreneurs in the international arena. One of the examples of such activities is the introduction of tax reliefs. The aim of the article is to identify interpretation doubts arising from the introduced legislative changes and thus to identify barriers to their application. Results of conducted studies have demonstrated that even though the introduced fiscal incentives should be assessed as a positive phenomenon, legal regulations can still be perceived in terms of barriers, not drivers of positive changes. As a research tool an analysis of subject matter literature, empirical data and positions presented in advanced tax ruling and judgments of administrative courts were used.

DOI	https://doi.org/10.31268/StudiaBAS.2024.03
Słowa kluczowe	ulgi podatkowe w Polsce, polityka innowacyjna, konkurencyjność polskich przedsiębiorstw
Keywords	tax reliefs in Poland, innovation policy, competitiveness of Polish enterprises
O autorach	* adiunkt, doktor nauk ekonomicznych w dyscyplinie ekonomia i finanse, Instytut Finansów, Zakład Podatków, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie • ✉ magdalena.janiszewska@sgh.waw.pl • https://orcid.org/0000-0001-9442-4426 ** asystent, Instytut Przedsiębiorstwa, Zakład Zarządzania Innowacjami, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie • ✉ jan.janiszewski@sgh.waw.pl • https://orcid.org/0000-0003-4857-1462



Artykuł został udostępniony na licencji Creative Commons – Uznanie Autorstwa 3.0 Polska (CC BY 3.0 PL).

Wstęp

Zapoczątkowane w 2016 r.¹ starania polskiego ustawodawcy na rzecz zachęcenia przedsiębiorców do podejmowania działalności innowacyjnej, która ma się przyczynić do podniesienia ich pozycji konkurencyjnej, wpisują się w trend ogólnościatowy. Ustawodawcy, dostrzegający istotę kreowania wartości dodanej przez innowacyjność, zmierzają do tego, by funkcjonujące w ich państwach systemy prawne nadążały nie tylko za dynamicznymi zmianami technologicznymi, lecz także za towarzyszącymi im przemianami społeczno-organizacyjnymi. Proces rozwoju

1 W artykule pominięto przepisy dotyczące ulgi na nowe technologie, będące w mocy od 1 stycznia 2005 r., ze względu na niewielkie zainteresowanie podatników przedmiotową ulgą. Przykładowo w 2013 r. skorzystało z niej jedynie 75 podatników. Szerzej na ten temat: N. Kotlarek, *Ulga z tytułu nabywania nowych technologii – mankamenty konstrukcji i propozycje modyfikacji*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.529>.

nowoczesnych technologii oraz ciągle poszerzanie zakresu ich oddziaływania na funkcjonowanie jednostki i państwa sprawiają, że wprowadzanie narzędzi nowej polityki regulacyjnej jest niezwykle istotne², a rola innowacji w kreowaniu wartości dodanej, i tym samym zwiększaniu konkurencyjności przedsiębiorstw, jest nie do przecenienia³.

W związku z tym ostatnie lata cechowały się intensyfikacją prac legislacyjnych ukierunkowanych na wsparcie innowacyjności i tym samym na wzmocnienie pozycji konkurencyjnej polskich przedsiębiorców na arenie międzynarodowej. Przejawem tego typu działań jest wprowadzenie w 2022 r., obok występujących do tej pory ulg B+R i IP Box, ulg uzupełniających dotychczasowy system preferencji, takich jak ulga na robotyzację, ulga na innowacyjnych pracowników oraz ulga na prototyp⁴. Celem artykułu jest przedstawienie wątpliwości interpretacyjnych wynikających z wprowadzonych zmian legislacyjnych i tym samym identyfikacja barier w ich zastosowaniu. Zamierzenie badawcze zostało zrealizowane z wykorzystaniem analizy literatury przedmiotu, dostępnych danych statystycznych, jak również stanowisk prezentowanych w interpretacjach indywidualnych oraz wyrokach sądów administracyjnych.

Znaczenie innowacyjności dla konkurencyjności przedsiębiorstw

Innowacyjność, jako jedna z determinant rozwoju przedsiębiorstwa, nie ma powszechnie obowiązującej definicji⁵. Zgodnie z podejściem prezentowanym w literaturze przedmiotu może być traktowana jako atrybut przedsiębiorstwa oraz jego zdolność do tworzenia i realizacji innowacji⁶. Autorzy na potrzeby artykułu przyjęli definicję innowacji stosowaną w Unii Europejskiej i Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), która została zaprezentowana w najnowszej wersji *Podręcznika Oslo 2018*. Zgodnie z definicją innowacja odnosi się do wdrożenia przez jednostkę⁷ nowego lub ulepszanego produktu (wyrobu lub usługi) bądź procesu biznesowego w praktyce gospodarczej, organizacji miejsca pracy lub w stosunkach z otoczeniem. *Podręcznik*

2 Szerzej: D. Susskind, *A World Without Work: Technology, Automation, and How We Should Respond*, Metropolitan Books, New York 2020; T. Bresnahan, *Artificial Intelligence Technologies and Aggregate Growth Prospects* [w:] *Prospects for Economic Growth in the United States*, red. J.W. Diamond, G.R. Zodrow, University Press, Cambridge 2021, <https://doi.org/10.1017/9781108856089.008>.

3 Szerzej: M. Filser et al., *Tracing the Roots of Innovativeness in Family SMEs: The Effect of Family Functionality and Socioemotional Wealth*, „Journal of Product Innovation Management” 2018, t. 35, nr 4, s. 609–628, <https://doi.org/10.1111/jpim.12433>.

4 Wszystkie wspomniane ulgi zostały opisane w dalszej części opracowania, przy czym preferencje podatkowe przeanalizowane na potrzeby niniejszego artykułu nie stanowią wszystkich ulg mogących wpływać na poprawę konkurencyjności polskich podatników. Zgodnie z opinią autorów wytypowane ulgi są w największym stopniu ukierunkowane na poprawę innowacyjności polskich przedsiębiorców, przez co pośrednio przyczyniają się do poprawy ich pozycji konkurencyjnej.

5 K. Poznańska, *Innowacyjność przedsiębiorstw* [w:] *Nauka o przedsiębiorstwie. Wybrane zagadnienia*, red. I. Lichniak, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2009, s. 333–334.

6 Szerzej na temat innowacyjności: M. Ścigała, *Innowacyjność jako cecha organizacji – systematyzacja i konceptualizacja*, „Organizacja i Zarządzanie. Zeszyty naukowe Politechniki Śląskiej” 2016, nr 96, s. 193–204.

7 Termin ten odnosi się do dowolnej jednostki instytucjonalnej w dowolnym sektorze, w tym do gospodarstw domowych i ich poszczególnych członków.

Oslo 2018, w porównaniu z poprzednim wydaniem, zawęża definicję innowacji – zamiast jej czterech typów (innowacje: produktowa, procesowa, organizacyjna i marketingowa) wyróżnia dwa główne: innowację produktową i innowację w procesie biznesowym. W najnowszym *Podręczniku Oslo 2018* zaprezentowano minimalny wymóg dotyczący innowacji: produkt lub proces biznesowy musi mieć jedną cechę lub więcej, które są znacząco różne od cech produktów lub procesów biznesowych dotychczas oferowanych lub wykorzystywanych przez przedsiębiorstwo. Cechy te muszą być istotne dla przedsiębiorstwa lub dla użytkowników zewnętrznych, co może się przejawiać oczekiwaniem, że nowe albo ulepszone cechy produktu lub procesu biznesowego zwiększą użyteczność dla użytkowników lub wzmocnią pozycję konkurencyjną przedsiębiorstwa na rynku⁸.

Konkurencyjność jest pojęciem wartościującym, określającym pewien stan pożądany. Termin ten w odniesieniu do przedsiębiorstwa będzie oznaczać m.in. sprzedawanie wyrobów z zyskiem w kraju i za granicą, zdolność do umacniania udziałów w rynkach oraz zdolność do zrównoważonego rozwoju w długim okresie⁹. Konkurencyjność może być również rozumiana jako zdolność do projektowania, wytwarzania i sprzedawania produktów, których ceny, jakość i inne walory są bardziej atrakcyjne od odpowiednich cech produktów oferowanych przez konkurentów¹⁰.

Poziom innowacyjności i zaawansowania technologicznego jest jedną z determinant wewnętrznych konkurencyjności przedsiębiorstwa, która jest powiązana z produktywnością. Sama konkurencyjność, jako zjawisko dynamiczne, charakteryzuje się bowiem ulepszaniem, różnicowaniem i wprowadzaniem innowacji w celu ciągłego zwiększania produktywności¹¹. Jak twierdzi J. Skalik, poprawa produktywności przedsiębiorstwa to jedno ze źródeł konkurencyjności podmiotu gospodarczego¹². Z kolei I.K. Hejduk i W.M. Grudzewski uważają, że przez implementację innowacji następuje zwiększenie produktywności przedsiębiorstwa¹³. Zdaniem A. Dresch, D.C. Collatto oraz D.P. Lacerdy produktywność jest głównym czynnikiem przyczyniającym się do zwiększenia konkurencyjności, a na produktywność bezpośredni wpływ mają wydajność, technologia, innowacje oraz zdolność pracowników do szybkiego rozwiązywania problemów, które pojawiają się w organizacjach. W swoich pracach badacze potwierdzają bezpośredni związek między produktywnością a konkurencyjnością i wskazują na konieczność wprowadzenia w organizacjach konkretnych działań¹⁴ mających znaczący wpływ na zwiększenie

8 *Podręcznik Oslo 2018. Zalecenia dotyczące pozyskiwania, prezentowania i wykorzystywania danych z zakresu innowacji*, wyd. 4, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa–Szczecin 2020, s. 49–50, 77–78, 80–81.

9 M. Lubiński, T. Michalski, J. Misala, *Międzynarodowa konkurencyjność gospodarki. Pojęcie i sposób mierzenia*, „Raporty Instytutu Rozwoju i Studiów Strategicznych” 1995, nr 38, s. 10.

10 Szerzej na ten temat: *Konkurencyjność przedsiębiorstw. Nowe podejście*, red. E. Skawińska, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Poznań 2002, s. 391.

11 A. Piotrowska, *Konkurencyjność przedsiębiorstw – główne aspekty i uwarunkowania*, „Przegląd Nauk Ekonomicznych” 2019, nr 32, s. 11–13.

12 Szerzej na ten temat: J. Skalik, *Rynkowe i pozarynkowe uwarunkowania wzrostu konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw* [w:] *Zarządzanie strategiczne. Strategie małych firm*, red. R. Krupski, Poldruk, Wałbrzych 2005.

13 Szerzej na ten temat: W.M. Grudzewski, I.K. Hejduk, *Projektowanie systemów zarządzania*, Difin, Warszawa 2001, s. 450–455.

14 Przykładem takich działań może być np. działalność innowacyjna.

szenie produktywności i konkurencyjności tych podmiotów¹⁵. Jak zauważa M. Gorynia, innowacyjność, produktywność i konkurencyjność są pojęciami ściśle ze sobą powiązаныmi, choć nie zawsze jednolicie definiowanymi: „Innowacje są nośnikiem postępu technicznego, który przyczynia się do zwiększenia produktywności/wydajności czynników produkcji rozumianej jako relacja efektów do nakładów. Z kolei wyższa produktywność przyczynia się do poprawy konkurencyjności rozumianej jako umiejętność działania i przetrwania w konkurencyjnym otoczeniu, czego wskaźnikami są udział w rynku i zyskowność prowadzonej działalności”¹⁶. Podobny pogląd został wyrażony przez K. Poznańską. Zdaniem badaczki szczególne miejsce wśród czynników warunkujących konkurencyjność przedsiębiorstw zajmują innowacje. Tempo i zakres kreowania oraz wdrażania innowacji decydują o przewadze konkurencyjnej przedsiębiorstw¹⁷.

Analiza literatury przedmiotu pozwala założyć, że innowacyjność ma wpływ na produktywność, a ta determinuje konkurencyjność przedsiębiorstw. Pobudzanie innowacyjności przyczynia się do wzrostu konkurencyjności, a co za tym idzie – wpływa na rozwój całej gospodarki. Niezbędne w tym momencie jest przewyższanie barier dla innowacyjności.

Bariery dla innowacyjności wewnątrz polskich przedsiębiorstw i w ich otoczeniu wskazują na konieczność prowadzenia odpowiednio ukierunkowanej polityki gospodarczej, zwłaszcza proinnowacyjnej, przyjaznej dla przedsiębiorstw poszukujących innowacji i je wdrażających¹⁸. Elementem takiej polityki są niewątpliwie mechanizmy fiskalne. Już w 2014 r. w badaniach prowadzonych w ramach projektu Narodowego Centrum Nauki (NCN) pt. „Warunki zdynamizowania innowacji w polskich przedsiębiorstwach przemysłowych”¹⁹ wskazano, że wśród czynników hamujących działalność innowacyjną z obszaru uwarunkowań finansowych za najważniejsze uznano m.in. niekorzystanie przez przedsiębiorstwo z finansowego wsparcia na innowacje (np. w postaci ulg podatkowych) udzielanego przez organy administracji państwowej.

Pomimo tego, że polski ustawodawca wprowadził w minionych latach wiele ulg podatkowych ukierunkowanych na zachęcenie podatników do podejmowania działalności innowacyjnej, prawo podatkowe jest nadal oceniane w kategoriach bariery dla innowacyjności, nie zaś narzędzia jej wsparcia. Tę obserwację potwierdzają wyniki zaprezentowane w raporcie Polskiej Agencji Rozwoju Przedsiębiorczości (PARP) o stanie małych i średnich przedsiębiorstw

15 A. Dresch, D.C. Collatto, D.P. Lacerda, *Comprensión teórica entre competitividad y productividad: Ámbito de la empresa*, „Ingeniería y Competitividad” 2018, t. 20, nr 2, s. 69–86, <https://doi.org/10.25100/iyc.v20i2.5897>.

16 M. Gorynia, *Innowacyjność, produktywność i konkurencyjność gospodarki a międzynarodowa współpraca gospodarcza*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, t. 80, nr 4, s. 210, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2018.80.4.16>.

17 Szerzej na ten temat: K. Poznańska, *Innowacje w usługach – specyfika i ochrona własności intelektualnej twórcy*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2010, nr 116, s. 348–359; K. Poznańska, *Konkurencyjność a innowacyjność polskich przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2002, nr 951, s. 204–211.

18 Szerzej na ten temat: K. Poznańska, *Konkurencyjność...*, s. 210.

19 Grant NCN, decyzja DE-2013/09/B//HS4/ 02700. Badanie zostało przeprowadzone w 2014 r. Szerzej o jego wynikach i przebiegu w: K. Poznańska, *Ograniczenia działalności innowacyjnej przedsiębiorstw przemysłowych w Polsce*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2017, t. 48, nr 3, s. 193–204.

w Polsce²⁰. Jak się bowiem okazuje, regulacje podatkowe (obok regulacji dotyczących bezpieczeństwa produktu, środowiska, własności intelektualnej, zatrudnienia oraz ochrony danych) są w przedsiębiorstwach przemysłowych oceniane jako te najbardziej utrudniające lub wprost uniemożliwiające prowadzenie działalności innowacyjnej. Zgodnie z treścią raportu w badaniu przypadającym na lata 2018–2020 ponad 16% przedsiębiorców stwierdziło, że uniemożliwiły one lub utrudniły wprowadzenie nowych innowacji albo podwyższyły koszty. Ponadto tylko 2% badanych uznało, że regulacje podatkowe ułatwiały działalność innowacyjną, podczas gdy 81,8% potwierdziło, że nie miały one na nią żadnego wpływu. Powyższe wskazuje na to, że w opinii zarządzających przedsiębiorstwami przemysłowymi regulacje podatkowe w większym stopniu utrudniają prowadzenie działalności innowacyjnej, niż ją wspierają.

W innym badaniu PARP wykazano z kolei²¹, że zwolnienia, ulgi oraz inne preferencje podatkowe są uznawane za najbardziej pożądane źródła finansowania działalności innowacyjnej w przyszłości. W badaniu wskazano je w blisko 37% przedsiębiorstw innowacyjnych oraz 34,4% przedsiębiorstw nieinnowacyjnych. Pomimo istotnego zainteresowania instrumentami podatkowymi wyraźnym faworytem w tym zakresie okazały się jednak dotacje bezwrotne, na które wskazano w blisko 80% przedsiębiorstw innowacyjnych oraz ok. 83% przedsiębiorstw nieinnowacyjnych. Uzyskane wyniki pokazują dużą skalę zainteresowania instrumentami podatkowymi oraz rosnącym wsparciem rządu dla działalności innowacyjnej, niemniej badane przedsiębiorstwa zgłaszały brak wystarczającej wiedzy w zakresie możliwości zastosowania tego typu rozwiązań. Co więcej, w raporcie PARP wyszczególniono również czynniki wpływające na możliwości rozwoju działalności gospodarczej przedsiębiorstw. Zgodnie z uzyskanymi wynikami²² dla 42% respondentów przepisy prawa (w tym m.in. podatkowe i środowiskowe) mają wpływ pozytywny lub raczej pozytywny na rozwój przedsiębiorstw, natomiast dla 58% jest on raczej negatywny lub zdecydowanie negatywny.

W kontekście innowacyjności, przekładającej się na wzrost konkurencyjności polskich przedsiębiorstw, warto wskazać na wartość nakładów na badania i rozwój (B+R) w ostatnich latach. Okazuje się, że takie nakłady w Polsce w okresie 2015–2022 systematycznie rosły, co wynika z danych zaprezentowanych w tabeli 1. W stosunku do 2015 r. w 2022 r. odnotowano wzrost o 46%, stanowiący równowartość 26 641,7 mln zł. Po pominięciu niewielkich załamań trendu rosnącego w 2016 r. można zaobserwować systematyczny wzrost nakładów na działalność B+R w Polsce. Warto podkreślić, że do 2015 r. dominujący udział w finansowaniu nakładów wewnętrznych na działalność B+R miał sektor rządowy, od 2016 r. jego rolę przejął sektor przedsiębiorstw²³.

20 R. Zakrzewski *et al.*, *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2023.

21 M. Piotrowski *et al.*, *Monitoring innowacyjności polskich przedsiębiorstw. Wskaźnik dojrzałości innowacyjnej. V edycja – 2023. Raport końcowy z badań*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2023, s. 84.

22 *Ibidem*, s. 98.

23 Szerzej na ten temat: K. Ziętek-Kwaśniewska, *Nakłady na działalność badawczo-rozwojową w Polsce na tle państw Unii Europejskiej*, „Studia BAS” 2020, nr 1(61) [Badania, rozwój i innowacyjność w Polsce, red. J. Adamiec, A. Grycuk], s. 12–17, <https://doi.org/10.31268/studiabas.2020.02>.

Tabela 1. Nakłady na działalność B+R w Polsce w latach 2015–2022

	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Nakłady krajowe brutto na działalność B+R (GERD*) (w mln zł)	18 060,7	17 943,0	20 578,5	25 647,8	30 284,8	32 402,1	37 675,8	44 702,4
Relacja nakładów krajowych brutto na działalność B+R (GERD) do PKB (w %)	1,00	0,97	1,04	1,21	1,32	1,39	1,43	1,46
Dynamika nakładów krajowych brutto na działalność B+R (GERD) do PKB (rok poprzedni = 100)	–	97,00	107,22	116,35	109,09	105,30	102,88	102,10
Dynamika nakładów krajowych brutto na działalność B+R (GERD) do PKB (rok 2015 = 100)	100	97	104	121	132	139	143	146

* GERD obejmuje działalność B+R wykonywaną w kraju, a finansowaną przez zagranicę, ale nie obejmuje finansowania działalności B+R prowadzonej za granicą. Jest głównym wskaźnikiem działalności B+R. W skład GERD wchodzi:

- BERD – nakłady sektora przedsiębiorstw na działalność B+R,
- GOVERD – nakłady sektora rządowego na działalność B+R,
- HERD – nakłady sektora szkolnictwa wyższego na działalność B+R,
- PNPRED – nakłady sektora prywatnych instytucji niekomercyjnych na działalność B+R.

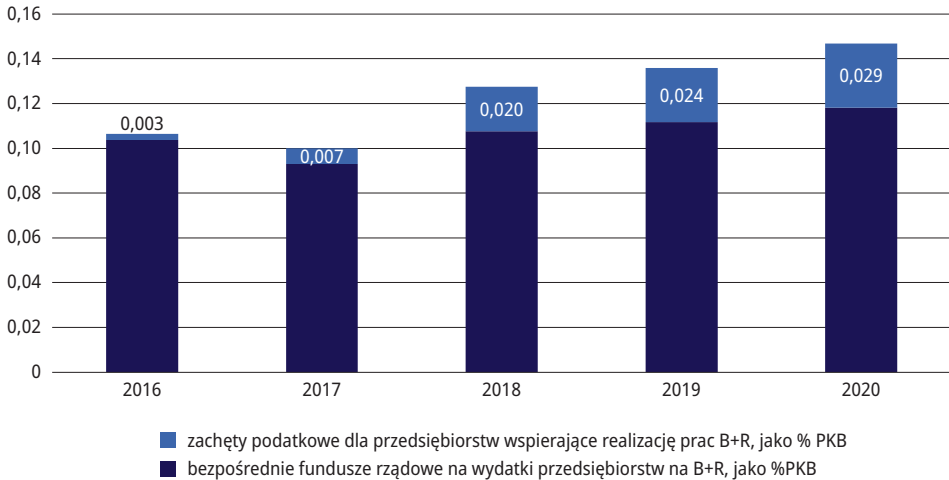
Źródło: opracowanie własne na podstawie: Główny Urząd Statystyczny, *Działalność badawcza i rozwojowa w Polsce w 2022 r. Informacje sygnałne*, 2023, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleszenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-badawcza-i-rozwojowa-w-polsce-w-2022-roku,8,12.html> [dostęp: 24 października 2023 r.].

Analizie poddano również udział poszczególnych form wsparcia publicznego dla finansowania B+R. Pomimo że pozycja funduszy bezpośrednich pozostaje w tym zakresie dominująca, na znaczeniu wyraźnie zyskują zachęty podatkowe. Stosowne dane zostały zaprezentowane na wykresie 1.

Na tle państw Unii Europejskiej wsparcie oferowane przez państwo polskie na rozwój działalności B+R, mierzone odsetkiem PKB, nie jest znaczące i opiera się w głównej mierze na bezpośrednich funduszach rządowych. Co istotne, pomoc państw przeznaczających na wsparcie działalności innowacyjnej najwięcej środków mierzonych odsetkiem PKB jest udzielana głównie w postaci zachęt podatkowych. Odpowiednie dane zaprezentowano na wykresie 2.

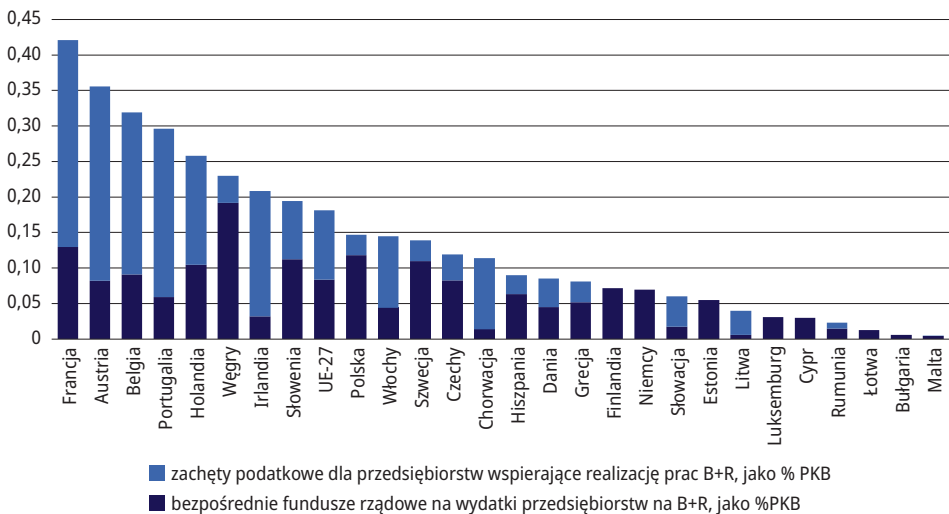
Po uwzględnieniu zaprezentowanych danych zasadne jest przeanalizowanie, z czego wynika relatywnie niski udział ulg podatkowych we wsparciu działalności innowacyjnej w Polsce. Zasady funkcjonowania poszczególnych ulg, których wprowadzenie miało się przyczynić do wzrostu innowacyjności polskich przedsiębiorców i tym samym umocnienia ich pozycji konkurencyjnej, zostały zaprezentowane w dalszej części artykułu.

Wykres 1. Wsparcie publiczne w Polsce dla działalności B+R – bezpośrednie fundusze oraz zachęty podatkowe w latach 2016–2020 (w % PKB)



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych: OECD, *Tax Incentives for R&D and Innovation – The OECD R&D Tax Incentives Database*, <https://www.oecd.org/innovation/tax-incentives-RD-innovation/> [dostęp: 24 października 2023 r.].

Wykres 2. Wsparcie publiczne dla działalności B+R – bezpośrednie fundusze oraz zachęty podatkowe w 2020 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych: OECD, *Tax...*; brak danych dla Islandii, podano dane dla Niemiec za 2019 r. i dane dla Hiszpanii za 2018 r.

Instrumenty fiskalne wsparcia innowacyjności w Polsce

Poszczególne ulgi podatkowe zostały wprowadzone do polskiego porządku prawnego w różnych latach, więc przeanalizowane interpretacje indywidualne oraz wyroki sądów administracyjnych przypadają na różne okresy. W przypadku orzeczeń i interpretacji dotyczących ulgi na działalność badawczo-rozwojową poddano analizie pisma z okresu 1.01.2016 – 30.11.2023 r. Jeżeli chodzi o ulgę IP Box, analizowane interpretacje i wyroki wydano w okresie 1.01.2019 – 30.11.2023 r. W przypadku pozostałych ulg analizowane pisma pochodzą z okresu 1.01.2022 – 30.11.2023 r. W artykule przedstawiono stanowiska ukazujące główne linie sporów między podatnikami a organami podatkowymi, wiążące się z największym ryzykiem podatkowym dla podatników. Mechanizm funkcjonowania poszczególnych ulg podatkowych zaprezentowano w dalszych częściach opracowania.

Ulgą na działalność badawczo-rozwojową

Ulgą na działalność badawczo-rozwojową, powszechnie nazywana ulgą B+R, to jedno z najważniejszych narzędzi prawnych. Jej bezpośrednim celem jest wspieranie działalności innowacyjnej polskich podatników²⁴. Ma to swoje potwierdzenie w danych udostępnionych przez Ministerstwo Finansów o liczbie podatników stosujących przedmiotową ulgę oraz o łącznej liczbie odliczeń w latach 2016–2022. Analiza przekazanych danych wskazuje na istotny wzrost zainteresowania przedmiotową ulgą. Szczegółowe dane zaprezentowano w tabeli 2.

Tabela 2. Liczba podatników, którzy skorzystali z ulgi B+R w latach 2016–2022, oraz łączna kwota odliczenia wynikająca z zastosowania tej ulgi

Dane	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022
Liczba podatników, którzy dokonali odliczenia	307	632	1113	1434	1643	2064	2181
Kwota odliczenia (w mln zł)	246	689	2037	2621	3136	4283	6213
Średnia kwota odliczenia przypadająca na jednego podatnika (w mln zł)	0,8	1,09	1,83	1,83	1,91	2,08	2,85

Źródło: dane udostępnione przez Ministerstwo Finansów.

Konstrukcja ulgi B+R sprowadza się do umożliwienia podatnikowi dokonania dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania części wydatków poniesionych na działalność badawczo-rozwojową (tzw. koszty kwalifikowane enumeratywnie wskazane w ustawie o CIT²⁵

²⁴ Szerzej: K. Goyke, *Ulgą na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R*, „Europa Regionum” 2018, t. 36, s. 23–36, <https://doi.org/10.18276/er.2018.36-02>.

²⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2023, poz. 2805; dalej: ustawa o CIT).

oraz w ustawie o PIT²⁶), które uprzednio zostały zaliczone do kosztów podatkowych. Wielkość odliczenia waha się od 100% do 200% kosztów kwalifikowanych w zależności od rodzaju poniesionych kosztów oraz statusu podatnika²⁷. Do kosztów kwalifikowanych zalicza się m.in. wydatki na wynagrodzenia dla pracowników zaangażowanych w działalność badawczo-rozwojową, koszty materiałów i surowców, jak również wydatki na usługi wykorzystania aparatury naukowo-badawczej związane bezpośrednio z działalnością B+R²⁸. Kwota odliczenia nie może przy tym przekraczać w roku podatkowym kwoty dochodu, który został uzyskany przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych (ustawa o CIT) lub odpowiednio z pozarolniczej działalności gospodarczej (ustawa o PIT). Odliczenia dokonuje się zasadniczo w zeznaniu rocznym. Warto przy tym dodać, że „dla ustalenia działalności B+R wystarczające jest, by działania podatnika były nowatorskie w skali jego przedsiębiorstwa, nie zaś całej branży”²⁹.

Istotne wątpliwości co do zastosowania przedmiotowej ulgi wynikają z określenia, czy działalność podatnika faktycznie spełnia warunki wskazane w definicji działalności badawczo-rozwojowej. Stwierdzenie wystąpienia stosownych przesłanek w tym zakresie nastrocza problemów nie tylko podatnikom, lecz także dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej (KIS), który niejednokrotnie odmawia wydania interpretacji indywidualnej ze względu na brak jednoznacznego wskazania przez podatnika w stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym, czy ten prowadzi badania naukowe lub rozwojowe. Przy odmowie wydania interpretacji organ uznaje, że przedmiotem interpretacji są przepisy niewchodzące w zakres ustaw podatkowych, przez co wydanie interpretacji opartej na takim stanie faktycznym wykracza poza kompetencje Dyrektora KIS³⁰. Z tym podejściem nie zgadzają się jednak sądy administracyjne, które wskazują, że to właśnie aspekt prowadzenia przez podatnika działalności B+R wymaga wyjaśnienia oraz interpretacji, a więc nie może zostać uznany za element stanu faktycznego, którego podanie obciąża podatnika występującego z wnioskiem o interpretację³¹.

Zaprezentowane stanowisko, ze względu na przeniesienie na Dyrektora KIS ciężaru uznania, czy prezentowana przez podatnika działalność mieści się w definicji działalności B+R, jest

26 Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2022, poz. 2647; dalej: ustawa o PIT).

27 Przywileje w odniesieniu do zakresu oraz wysokości odliczanych kosztów kwalifikowanych są przewidziane dla tzw. centrów badawczo-rozwojowych. Co do zasady te podmioty mają prawo do odliczenia kosztów kwalifikowanych w wyższej wysokości w porównaniu z podatnikami nieposiadającymi tego statusu.

28 Szerzej na ten temat: M. Janiszewska, J.M. Janiszewski, *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorców*, „Studia BAS” 2020, nr 1(61) [Badania, rozwój i innowacyjność w Polsce, red. J. Adamiec, A. Grycuk], s. 51–73, <https://doi.org/10.31268/studiabas.2020.04>.

29 Zob. wyrok WSA w Gdańsku z 3 października 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 506/23.

30 Zob. np. postanowienie z dnia 3 lipca 2023 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (0111-KDIB3-2.4011.6.2023.3.WN; UNP: 1997074) w przedmiocie pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczącej podatku dochodowego od osób fizycznych.

31 Zaprezentowane podejście jest ugruntowane w orzecznictwie. Zob. np. wyrok NSA z 7 marca 2023 r., sygn. akt II FSK 1267/22; wyrok NSA z 28 lutego 2023 r., sygn. akt II FSK 1164/22; wyrok NSA z 11 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 873/22; wyrok WSA w Gdańsku z 9 września 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 631/21; wyrok WSA w Gdańsku z 7 września 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 876/21; wyrok WSA w Rzeszowie z 5 sierpnia 2021 r., sygn. akt I SA/Rz 425/21.

korzystne dla podatników. Niemniej z uwagi na prezentowane przez niego podejście (oraz konieczność składania skarg na postanowienia w przedmiocie pozostawienia wniosków o interpretację indywidualną bez rozpatrzenia) procedura wdrażania ulgi B+R jest znacznie wydłużona. Zaobserwowany problem, pomimo ciągłego wzrostu zainteresowania ulgą B+R wśród podatników, może ich zniechęcać do zastosowania tej ulgi i tym samym skutecznie utrudniać jej rozpowszechnianie. Co istotne, brak pewności podatnika co do spełnienia przez niego warunku prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej wiąże się z wysokim ryzykiem podatkowym oraz utrudnia mu skorzystanie z ulg stanowiących uzupełnienie ulgi B+R, takich jak IP Box, ulga na prototyp czy ulga na innowacyjnych pracowników. Skorzystanie z tych ulg zależy właśnie od prowadzenia przez podatnika tego typu działalności.

Ulga IP Box

Kolejną inicjatywą ustawodawcy mającą zachęcić podatników do podejmowania działalności B+R jest podatek od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, powszechnie nazywany ulgą IP Box. Ulga sprowadza się do możliwości opodatkowania dochodów z wybranych praw własności intelektualnej (podatek IP) preferencyjną stawką 5%, z której mogą skorzystać zarówno podatnicy CIT, jak i podatnicy PIT. Zgodnie z danymi udostępnionymi przez Ministerstwo Finansów zainteresowanie przedmiotową ulgą rośnie, niemniej wskazany wzrost jest znacznie niższy niż w przypadku ulgi B+R. Szczegółowe dane zostały zaprezentowane w tabeli 3.

Tabela 3. Liczba podatników, którzy skorzystali z ulgi IP Box, oraz łączna kwota podatku IP w latach 2019–2022

Dane	2019	2020	2021	2022
Liczba podatników, którzy wykazali podatek IP	65	104	158	161
Kwota podatku IP (w mln zł)	24	55	74	104

Źródło: dane udostępnione przez Ministerstwo Finansów.

Warunkiem skorzystania z ulgi IP Box jest twórczy wpływ podatnika na powstanie kwalifikowanego prawa własności intelektualnej. Oznacza to, że podatnik powinien przyczynić się do jego wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia³². Rozwinięcie lub ulepszenie przedmiotu ochrony oznacza przy tym jego rozbudowanie, poszerzenie jego użyteczności lub zakresu funkcjonalnego. Zgodnie bowiem z zamysłem ustawodawcy dochody z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej mogą zostać opodatkowane jedynie w takim zakresie, w jakim dane prawo

³² Stanowisko prezentowane m.in. w piśmie z dnia 6 września 2021 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114 KDWP.4011.129.2021.3.ASZ. Opodatkowanie dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką podatku (IP Box). Interpretacja indywidualna oraz piśmie z dnia 23 września 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP3-1.4011.471.2020.2.MZ. PIT w zakresie opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką podatkową. Interpretacja indywidualna.

wytworzy dochody w efekcie prac B+R, które są prowadzone przez podatnika³³. Innymi słowy, poniesione wydatki muszą pozostawać w bezpośrednim związku z działalnością B+R związaną z danym kwalifikowanym prawem własności intelektualnej³⁴. Wydatki spełniające wskazane kryteria są następnie uwzględniane w kalkulacji wskaźnika *nexus*, z którego wykorzystaniem ustala się to, w jakim zakresie dany dochód z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej może zostać opodatkowany stawką 5%³⁵. Istotne jest jednak, że dla każdego ze wskazanych praw wskaźnik *nexus* jest kalkulowany oddzielnie. Sposób kalkulacji wskaźnika wskazuje na to, że dochody związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej będą korzystnie opodatkowane w takim zakresie, w jakim dane prawo jest efektem prac B+R prowadzonych przez danego podatnika³⁶. Zamysłem ustawodawcy jest bowiem zachęcenie podatników do tego, by zakres ich prac nad kwalifikowanym prawem własności intelektualnej miał możliwie jak największy zasięg.

Wykazanie odpowiedniego związku wydatków z wytworzeniem czy ulepszeniem danego prawa własności intelektualnej jest uwarunkowane prowadzeniem odrębnej ewidencji w tym zakresie. O ile przepisy nie narzucają konkretnej formy jej prowadzenia, o tyle moment jej sporządzenia jest przedmiotem sporów. Zgodnie z podejściem prezentowanym przez dyrektora KIS do skorzystania z ulgi IP Box są uprawnieni jedynie ci podatnicy, którzy prowadzą ewidencję na bieżąco, a zatem od momentu poniesienia pierwszego kosztu bezpośrednio związanego z danym prawem³⁷. Z kolei zgodnie z podejściem prezentowanym przez sądy administracyjne odrębna ewidencja powinna być sporządzana wyłącznie w celu skorzystania z preferencji IP Box, stąd nie musi być prowadzona na bieżąco. Wystarczy bowiem, że umożliwi ona prawidłowe sporządzenie zeznania podatkowego za dany rok podatkowy w przewidzianym dla tej czynności terminie³⁸.

Czynnikiem hamującym stosowanie ulgi IP Box jest również chęć równoczesnego skorzystania z ulgi B+R. Co prawda obecnie obowiązujące przepisy przewidują możliwość równoczesnego skorzystania z obu preferencji³⁹, ale stanowiska prezentowane w tym zakresie przez organy podatkowe i sądy administracyjne znacznie od siebie odbiegają. Zgodnie bowiem z podejściem

33 Przedstawione podejście jest spójne z zaleceniami OECD w tym zakresie. Zob. OECD, *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, s. 3, <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf> [dostęp: 10 grudnia 2023 r.].

34 Pogląd prezentowany m.in. w piśmie z dnia 2 sierpnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDSB2-1.4011.238.2023.2.MSU. Zastosowanie preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP Box). Interpretacja indywidualna.

35 Szerzej na ten temat: M. Janiszewska, J.M. Janiszewski, *op.cit.*

36 Przedstawione podejście jest spójne z zaleceniami OECD w tym zakresie. Zob. OECD, *Action 5...*

37 Zob. np. pismo z dnia 21 grudnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0115-KDIT3.4011.644.2023.2.MJ. Opodatkowanie kwalifikowanych dochodów uzyskanych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką podatkową. Interpretacja indywidualna.

38 Zob. np. wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., sygn. akt II FSK 229/22; wyrok WSA w Poznaniu z 19 września 2023 r., sygn. akt I SA/Po 302/23; wyrok WSA w Warszawie z 10 marca 2021 r., sygn. akt II SA/Wa 2359/20; wyrok WSA we Wrocławiu z 26 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 170/20.

39 Od 1 stycznia 2022 r. do ustawy o CIT wprowadzono przepis, z którego wynika, że od dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej podatnik może odliczyć koszty kwalifikowane określone w przepisach

prezentowanym w wydawanych interpretacjach indywidualnych „koszty kwalifikowane ulgi B+R, które zostaną uwzględnione jako koszt w celu ustalenia dochodu z IP BOX, nadal nie mogą zostać odliczone w ramach ulgi B+R od dochodu ustalonego wg zasad ogólnych”⁴⁰. Z kolei zgodnie ze stanowiskiem preferowanym przez sądy administracyjne „przepis art. 24d ust. 9a u.p.d.o.p. [ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych] wprowadza wyjątek od nakazu odliczania kosztów kwalifikowanych wyłącznie od dochodów opodatkowanych na zasadach ogólnych. Podatnicy mogą obecnie dokonywać takiego odliczenia, także od dochodów opodatkowanych w ramach preferencji IP Box”⁴¹. Wskazany spór interpretacyjny to kolejny przykład sprzeczności stanowisk organów podatkowych oraz sądów administracyjnych odnoszący się do kwestii fundamentalnych w zakresie stosowania poszczególnych ulg podatkowych oraz przyczyniający się do powstania ryzyka podatkowego wynikającego z zastosowania wspomnianych preferencji.

Ulga na robotyzację

Jedną z ulg podatkowych wprowadzonych do polskiego porządku prawnego od 1 stycznia 2022 r. jest tzw. ulga na robotyzację. Zgodnie z danymi udostępnionymi przez Ministerstwo Finansów w 2022 r. łączna wartość odliczenia z tytułu rozliczenia przedmiotowej ulgi wyniosła 41 mln zł. Z odliczenia skorzystało 146 podatników.

Zamysłem stojącym za wprowadzeniem ulgi na robotyzację było stworzenie zachęt do unowocześnienia procesów produkcyjnych dla polskich przedsiębiorców i co za tym idzie – promocja rozwoju robotyzacji przemysłowej oraz wsparcie transformacji cyfrowej w Polsce. Zgodnie z treścią uzasadnienia do ustawy wprowadzającej przedmiotową ulgę⁴² jej celem jest „stworzenie przyjaznego i sprawiedliwego systemu podatkowego, który pozwoli Polsce na zajęcie dominującej pozycji w wyścigu o inwestycje, będącego efektem procesu zmiany globalnych łańcuchów dostaw”, natomiast sama robotyzacja jest traktowana jako kluczowe narzędzie służące zwiększaniu efektywności rynkowej. Efektem pożądanym przez ustawodawcę jest zatem możliwie jak najszersza implementacja rozwiązań technicznych, które służą poprawie wydajności procesów produkcyjnych przedsiębiorstw. Implementacja ta powinna również nastąpić możliwie jak najszybciej, ponieważ omawiana ulga jest ograniczona w czasie – ma zastosowanie jedynie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację od początku roku podatkowego, który rozpoczął się w 2022 r., do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r.⁴³

dotyczących ulgi B+R, które doprowadziły do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia przez podatnika tego prawa.

40 Zob. pismo z dnia 19 sierpnia 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-1.4010.95.2022.1.JD. Interpretacja indywidualna.

41 Zob. wyrok WSA w Rzeszowie z 16 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Rz 634/22; wyrok WSA w Lublinie z 11 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Lu 534/22.

42 Uzasadnienie do ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021, poz. 2105).

43 Art. 38eb ust. 5 ustawy o CIT.

Podmiotami uprawnionymi do rozliczenia przedmiotowej ulgi są podatnicy uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych, którzy ponieśli w danym roku podatkowym wydatki na robotyzację. Zastosowanie ulgi sprowadza się do możliwości odliczenia od podstawy opodatkowania 50% kosztów podatkowych poniesionych w roku podatkowym na robotyzację, niemniej kwota odliczenia nie może przekroczyć kwoty dochodu wygenerowanego w danym roku podatkowym przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych (ustawa o CIT) lub odpowiednio z pozarolniczej działalności gospodarczej (ustawa o PIT).

W ustawie wymieniono enumeratywnie wydatki, które w rozumieniu ustawy są wydatkami na robotyzację. Wśród nich wymienia się m.in.: koszty nabycia fabrycznie nowych robotów przemysłowych, urządzeń i maszyn peryferyjnych, wartości niematerialnych i prawnych, które są niezbędne do prawidłowego uruchomienia oraz przyjęcia do używania robotów przemysłowych, czy koszty nabycia szkoleń dotyczących przedmiotowych robotów. Ponadto w ustawie określono, co należy rozumieć pod pojęciem robota przemysłowego oraz maszyn i urządzeń peryferyjnych. Co więcej, wśród wydatków na robotyzację ustawodawca uwzględnił również opłaty ustalone w umowie leasingu zdefiniowanego w art. 17f ustawy o CIT oraz 23f ustawy o PIT (tzw. leasing finansowy), dotyczącej robotów przemysłowych i innych środków trwałych wymienionych w przepisie, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych. Koszty wymienione w przepisie, określane mianem „kosztów kwalifikowanych”, podlegają odliczeniu, gdy nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym. W przypadku nabycia środków trwałych 50% kosztów nie odnosi się jednak faktycznie do „kosztów nabycia”, ale do wysokości dokonywanych od nich odpisów amortyzacyjnych⁴⁴.

Pomimo względnej prostoty konstrukcji omawianej ulgi jej zastosowanie w praktyce nastrocza istotnych problemów interpretacyjnych, co ma odzwierciedlenie w wydawanych interpretacjach indywidualnych oraz w wyrokach sądów administracyjnych. Trudności interpretacyjne wynikają m.in. z braku definicji wyrażenia „dla zastosowań przemysłowych” wpisującego się w definicję robota przemysłowego. Zgodnie z treścią przepisu⁴⁵ przez robota przemysłowego rozumie się automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową i stacjonarną lub mobilną maszynę o co najmniej trzech stopniach swobody, posiadającą właściwości manipulacyjne bądź lokomocyjne do zastosowań przemysłowych, która spełnia łącznie takie warunki, jak m.in.: integracja z innymi maszynami w cyklu produkcyjnym podatnika, wymiana danych w formie cyfrowej z innymi urządzeniami czy połączenie z systemami teleinformatycznymi usprawniającymi procesy produkcyjne podatnika. Ze względu na brak definicji ustawowej terminu „przemysł” dyrektor KIS odwołuje się do znaczenia słownikowego tego pojęcia⁴⁶ („produkcja materialna polegająca na wydobywaniu z ziemi bogactw naturalnych i wytwarzaniu

⁴⁴ Zob. np. pismo z dnia 21 listopada 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-2.4010.670.2022.1.DP. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

⁴⁵ Art. 38eb ust. 3 ustawy o CIT.

⁴⁶ Zob. np. pismo z dnia 10 stycznia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.235.2022.1.KW. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

produktów w sposób masowy przy użyciu urządzeń mechanicznych⁴⁷) oraz do definicji zawartej w „Wielkim słowniku języka polskiego” Instytutu Języka Polskiego PAN („działalność polegająca na wytwarzaniu produktów określonego rodzaju na dużą skalę, przy użyciu maszyn i innych urządzeń technicznych⁴⁸).

W związku z powyższym roboty wykorzystywane w innych celach, np. magazynowych, nie spełniają warunków zawartych w definicji robota przemysłowego, intencją ustawodawcy było bowiem objęcie ulgą wyłącznie produkcji⁴⁹. Stąd np. nabycie linii do transportu produktów oraz sorterów nie uprawnia podatnika do skorzystania z ulgi na robotyzację, ponieważ te maszyny nie są wykorzystywane *stricte* do działalności produkcyjnej, lecz do wsparcia usług handlowych⁵⁰. Analogiczne podejście jest prezentowane w odniesieniu do przemysłowych robotów czyszczących wykorzystywanych do autonomicznego sprzątnięcia zakładu⁵¹. W interpretacjach dyrektor KIS wskazuje, że „ulga na robotyzację przemysłową jest skierowana do firm, które chcą usprawnić produkcję przez zastosowanie robotów przemysłowych. [...] Roboty przemysłowe pozwolą uzupełnić braki kadrowe przy pracach ciężkich, monotonna i wykonywanych w szkodliwych warunkach⁵². Zaprezentowana argumentacja wzbudza wątpliwości, ponieważ czynności, do jakich podatnik miałby wykorzystać nabyte roboty (np. roboty sprzątające zakład przemysłowy), istotnie przyczyniają się do realizacji wskazanych celów. Po uwzględnieniu problemu braków kadrowych wykorzystanie robotów do jednego z etapów przed- lub poprodukcyjnych może znacząco zwiększyć efektywność produkcji oraz sprzyja poprawie warunków pracy.

Przedstawiona regulacja, pomimo że jej koncepcja jest jak najbardziej słuszna, wzbudza zatem istotne wątpliwości. Zawężenie ulgi wyłącznie do robotów przemysłowych wydaje się niezasadne, ponieważ skoncentrowano się jedynie na produkcji i nie uwzględniono przy tym roli, jaką w Przemysle 4.0⁵³ odgrywają procesy przed- i poprodukcyjne. Nieuwzględnienie tych procesów w systemie ulg podatkowych – co może się przełożyć na nierównomierny rozwój całego przedsiębiorstwa – może w znacznym stopniu ograniczyć korzyści płynące z optymalizacji procesów produkcyjnych. Przykładowo samo usprawnienie linii produkcyjnej, któremu nie bę-

47 Przemysł [w:]: *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/przemys%C5%82%20.html> [dostęp: 26 marca 2024 r.].

48 Przemysł [w:]: *Wielki słownik języka polskiego*, red. P. Żmigrodzki, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/8663/przemysl> [dostęp: 26 marca 2024 r.].

49 Zob. pismo z dnia 18 lipca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.339.2023.1.KW. Brak prawa do odliczenia od podstawy obliczenia podatku kwoty stanowiącej 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

50 Pismo z dnia 1 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB2-1.4010.264.2023.1.DD. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

51 Zob. np. pismo z dnia 29 czerwca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.162.2023.2.JG. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

52 Pismo z dnia 1 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB2-1.4010.264.2023.1.DD. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

53 Przemysł 4.0 (ang. *Industry 4.0*) jest również nazywany przemysłem czwartej generacji albo czwartą rewolucją przemysłową. Oznacza zjawisko ucyfrowienia i usieciowienia produkcji, jak również odpowiednią transformację modeli i strategii biznesowych. Szerzej na ten temat: M. Götz, *Przemysł czwartej generacji (przemysł 4.0) a międzynarodowa współpraca gospodarcza*, „*Ekonomista*” 2018, t. 4, s. 385–403.

dzie towarzyszyło dostosowanie do jej funkcjonowania magazynu i logistyki przedsiębiorstwa, może skutkować przerwami w produkcji, co w efekcie zaprzępaści osiągnięcie pierwotnie zakładanego celu – wzrostu wydajności przedsiębiorstwa. Zasadność rozszerzenia ulgi o procesy wspierające produkcję wynika bowiem ze specyfiki funkcjonowania zakładów produkcyjnych. Magazyny stanowiące ich część są ściśle zintegrowane z systemami zarządzania produkcją, jak również z systemem transportowym przedsiębiorstwa, co umożliwia dostarczanie do odpowiedniego miejsca i w odpowiednim czasie podzespołów, które są niezbędne do produkcji. Powyższe sprawia, że wyłączenie z ulgi na robotyzację zakupu robotów usprawniających procesy okołoprodukcyjne zdaje się założeniem nieuzasadnionym.

Pod rozważę należy również wziąć włączenie do ulgi na robotyzację wydatków poniesionych na roboty przemysłowe użytkowane na podstawie tzw. leasingu operacyjnego⁵⁴. Przepisy w obecnym kształcie umożliwiają jedynie rozliczanie wydatków związanych z tzw. leasingiem finansowym robotów przemysłowych, co prowadzi do sporów z podatnikami⁵⁵ oraz nie ma istotnego uzasadnienia w praktyce. Skoro celem przyświecającym ustawodawcy było stworzenie warunków zwiększających dostępność robotów przemysłowych, to podstawa ich użytkowania (forma umowy leasingu określona w ustawach o podatku dochodowym) nie powinna stanowić o prawie skorzystania z omawianej ulgi.

Wątpliwości wzbudza również ograniczenie czasowe rozliczenia ulgi na robotyzację. Jak wynika ze stanowisk prezentowanych przez organy podatkowe, do wydatków rozliczanych w ramach ulgi na robotyzację podatnik będzie mógł zaliczyć jedynie te z nich, które przypadają na wskazany okres. Poniesienie wydatków na robotyzację w kolejnych latach (np. z tytułu umowy leasingu robota przemysłowego) nie daje zatem prawa do skorzystania z ulgi⁵⁶. Co więcej, analiza interpretacji indywidualnych wskazuje na występowanie sprzeczności między prezentowanymi stanowiskami organów podatkowych. Z jednej strony w części interpretacji wskazuje się, że możliwe jest zaliczenie do kosztów kwalifikowanych odpisów amortyzacyjnych od robotów przemysłowych nabytych przed 1 stycznia 2022 r., przypadających na okres 2022–2026 (możliwość skorzystania z tej ulgi należy bowiem wiązać z momentem, w którym odpis amortyzacyjny jest uznawany za koszt podatkowy, a nie z momentem wprowadzenia składnika majątku do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych⁵⁷). Z drugiej strony zgodnie z treścią niektórych interpretacji indywidualnych nabycie robota przemysłowego przed wskazaną cezurą nie uprawnia podatnika do skorzystania z przedmiotowej ulgi⁵⁸.

Abstrahując od wątpliwości interpretacyjnych, pod rozważę należy również wziąć zasadność ograniczenia rozliczenia przedmiotowej ulgi w czasie. Po uwzględnieniu wysokości wydatków,

⁵⁴ Forma finansowania zdefiniowana w art. 17b ustawy o CIT oraz odpowiednio w art. 23b ustawy o PIT.

⁵⁵ Zob. np. pismo z dnia 3 października 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP3-2.4011.705.2023.2.MT. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

⁵⁶ Zob. np. pismo z dnia 22 grudnia 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-2.4010.652.2022.1.DP. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

⁵⁷ Zob. np. pismo z dnia 15 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB2-1.4010.244.2023.2.DD. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

⁵⁸ Zob. np. pismo z dnia 19 maja 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0112-KDIL2-2.4011.122.2023.2.WS. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.

jakie muszą zostać poniesione na robotyzację, możliwości przedsiębiorców w zakresie ich pozyskania w tak krótkim czasie, zwłaszcza w przypadku sektora małych i średnich przedsiębiorstw, wydają się co najmniej ograniczone. Dodatkowo należy podkreślić, że stawki amortyzacyjne przewidziane dla robotów przemysłowych (18%) oraz większości maszyn i urządzeń (najczęściej 10% lub 14%) nie pozwalają podatnikowi na pełne zamortyzowanie środków trwałych, które zostały zakupione w okresie obowiązywania ulgi (tj. do 2026 r.). Wobec powyższego faktyczne odliczenie 50% wydatków poniesionych na robotyzację nie będzie w praktyce możliwe. W związku z tym jest zasadne, by podatnicy byli uprawnieni do rozliczenia przedmiotowej ulgi także w kolejnych latach następujących po 2026 r.

Ulga na prototyp

Zgodnie z danymi udostępnionymi przez Ministerstwo Finansów z ulgi na prototyp w 2022 r. skorzystało tylko 38 podatników na łączną kwotę 16 mln zł. Istotą przedmiotowej ulgi jest premiowanie działalności podatników, którzy w ramach własnych prac B+R opracowują nowy produkt i uruchamiają jego produkcję celem wprowadzenia go na rynek. Obejmuje ona koszty ponoszone na etapie produkcji próbnej produktu, przez co odnosi się do wydatków poczynionych w fazie poprzedzającej etap komercjalizacji efektów prac B+R. Co istotne, ustawodawca objął preferencją jedynie nowe produkty, spełniające kryteria zawarte w definicji produktu zaczerpniętej z ustawy o rachunkowości⁵⁹, i definitywnie wyłączył z jej zakresu usługi.

W ramach ulgi podatnik, uzyskujący przychody ze źródeł innych niż zyski kapitałowe, jest uprawniony do obniżenia podstawy opodatkowania o 30% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w danym roku na produkcję próbną i wprowadzenie na rynek nowego produktu. Odliczenie nie może jednak przekroczyć 10% dochodu uzyskanego w danym roku podatkowym ze źródła przychodów innego niż zyski kapitałowe (CIT) lub odpowiednio dochodu osiągniętego z pozarolniczej działalności gospodarczej (PIT).

Wśród wydatków premiowanych w ramach przedmiotowej ulgi, pomimo jej nazwy, nie ma jednak wydatków ponoszonych na wytworzenie samego prototypu. Wydatki objęte preferencją to bowiem koszty produkcji próbnej nowego produktu (m.in. koszty nabycia lub wytworzenia fabrycznie nowych środków trwałych, które są niezbędne do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu, koszty nabycia materiałów i surowców), jak również koszty wprowadzenia go na rynek (m.in. koszty badań, ekspertyz, certyfikatów, badań cyklu życia produktu czy zezwolenia na obrót). W zakresie przedmiotowym ulgi nie zawierają się jednak wydatki poniesione w związku z zawartymi umowami leasingu⁶⁰.

Mimo że sam zamysł wprowadzenia ulgi na prototyp jest zasadny, jej zastosowanie może nieść za sobą liczne problemy natury praktycznej, co stanowi źródło sporów podatników i organów podatkowych. Po pierwsze, premiowany w ramach ulgi etap rozruchu technologicznego

⁵⁹ Definicja produktu została zawarta w art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2023, poz. 120).

⁶⁰ Zob. np. pismo z dnia 10 października 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-1.4010.428.2022.2.BS. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.

produkcji, który nie wymaga dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych czy inżynierskich, ma przypadać na wykonanie prób i testów przed uruchomieniem procesu produkcji nowego produktu. W praktyce wyznaczenie granic czasowych tego okresu może się wiązać z istotnymi trudnościami, choćby w przypadku konieczności wykonania drobnych prac inżynierskich na nowym produkcie. W takiej sytuacji pojawia się wątpliwość, czy faza badań B+R została już zakończona i czy ulga na prototyp ma w danych okolicznościach zastosowanie. Istnieją bowiem argumenty za tym, by daną fazę zaliczyć do etapu prac B+R⁶¹.

Wątpliwość może również wzbudzać definicja pojęcia „nowy produkt”. Zgodnie z podejściem prezentowanym przez dyrektora KIS „pod pojęciem «nowy produkt» należy rozumieć produkt, który został wdrożony do produkcji jako pierwszy, a ten sam produkt wdrażany na innych liniach już takiego charakteru nie ma”⁶². Z przedstawionym podejściem nie zgadzają się jednak sądy administracyjne⁶³, które wskazują, że nowy produkt to faktycznie produkt zupełnie oryginalny, nieistniejący do tego czasu na rynku, którego wytwarzanie rozpoczęło się po raz pierwszy. Nie oznacza to jednak, że wdrożenie tego produktu do produkcji nie może następować w różnych miejscach i w różnych korelacjach czasowych. Treść przepisów kształtujących ulgę na prototyp nie wskazuje więc na istnienie zakazu prowadzenia produkcji próbnej na kilku liniach produkcyjnych w obrębie jednego zakładu produkcyjnego lub w kilku zakładach podatnika.

Ponadto podatnicy powinni zwracać szczególną uwagę na to, do czego dokładnie są wykorzystywane maszyny przeznaczone do produkcji próbnej. Jeżeli bowiem zostaną one równocześnie wykorzystane do produkcji innych produktów, jeszcze w trakcie produkcji próbnej, to organ może odmówić podatnikowi prawa do rozliczenia wydatków z nimi związanych w ramach ulgi na prototyp. Jeżeli jednak ta sama maszyna w pierwszej fazie będzie wykorzystywana tylko do produkcji próbnej, a następnie zostanie wykorzystana do produkcji innych produktów, wówczas podatnik wskazanego prawa nie traci⁶⁴.

Wątpliwość co do rozliczania przedmiotowej ulgi dotyczy również momentu, w którym może ona zostać rozliczona. W treści ustawy odwołano się do momentu „faktycznego poniesienia” wydatków w ramach ulgi na prototyp. W opinii organów podatkowych pod pojęciem faktycznego poniesienia wydatków należy bowiem rozumieć moment zapłaty faktury dokumentującej dany wydatek⁶⁵, nie zaś moment przyjęcia środka trwałego do użytkowania czy wydania z magazynu materiałów przeznaczonych do produkcji próbnej⁶⁶. Jeżeli natomiast nastąpiło to przed 1 stycznia 2022 r., to omawiana ulga nie znajdzie zastosowania.

61 Podobne stanowisko zostało zaprezentowane np. w piśmie z dnia 12 kwietnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.14.2023.2.MW. Interpretacja indywidualna.

62 Takie stanowisko zaprezentowano np. w piśmie z dnia 7 lipca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.217.2023.2.JKU. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.

63 Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z 27 października 2023 r., sygn. akt I SA/Kr 811/23.

64 Pogląd zaprezentowany m.in. w piśmie z dnia 21 lutego 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.232.2022.2.MR. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.

65 Stanowisko zaprezentowane np. w piśmie z dnia 18 stycznia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-2.4010.613.2022.2.DP. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.

66 Zob. np. pismo z dnia 17 lutego 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDWB.4010.88.2022.1.HK. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna oraz pismo z dnia 18 maja 2023 r. Dyrektor Krajowej Infor-

Przepisy ustawy wskazują, że w razie braku możliwości rozliczenia przedmiotowej ulgi w roku faktycznego poniesienia wydatków kwalifikowanych podatnik jest uprawniony do jej rozliczenia w sześciu kolejnych latach podatkowych. Zgodnie z podejściem organów podatkowych oraz sądów administracyjnych, a wbrew temu, co w przedmiotowej kwestii zakładają podatnicy, wysokość odliczenia w kolejnych latach nie może jednak przekroczyć 10% dochodu osiągniętego przez podatnika ze źródeł przychodów innych niż z zysków kapitałowych⁶⁷ (CIT) lub odpowiednio dochodu z działalności gospodarczej (PIT).

Powodem sporów pozostaje również kwestia podejścia do wysokości wydatków rozliczanych w ramach ulgi w razie równoczesnego korzystania z innych ulg podatkowych. Jeżeli przykładowo podatnik jest równocześnie uprawniony do rozliczania ulgi na prototyp oraz ulgi na robotyzację, to wysokość odliczenia musi zostać, w opinii organów, wprost proporcjonalnie obniżona. Przykładowo w sytuacji, gdy odliczeniu w ramach ulgi na produkcję próbną będzie podlegać 30% ceny nabycia środka trwałego, wartość podlegająca rozliczeniu w ramach ulgi na robotyzację będzie równała się 50% z pozostałych 70%, które dotychczas nie zostały rozliczone w ramach innej ulgi⁶⁸.

Zidentyfikowane wątpliwości oraz podejście prezentowane przez organy podatkowe prowadzą do obniżenia opłacalności stosowania przedmiotowej ulgi, przez co skutecznie zniechęcają podatników do jej stosowania. Powyższe ma swoje potwierdzenie we wskazanej liczbie podatników, którzy dotychczas zdecydowali się na skorzystanie z ulgi.

Ulga na innowacyjnych pracowników

Ulga na innowacyjnych pracowników stanowi dopełnienie ulgi B+R. Preferencja, będąca w mocy od 1 stycznia 2022 r., została zawarta w treści zarówno ustawy o PIT⁶⁹, jak i ustawy o CIT⁷⁰. Przedmiotowa ulga sprowadza się do możliwości odliczenia przez podatnika, odgrywającego rolę płatnika z tytułu zatrudniania „innowacyjnych pracowników”, zaliczek na podatek dochodowy pobieranych od wynagrodzeń wskazanych pracowników. Prawo do skorzystania z przedmiotowej ulgi przysługuje jednak jedynie tym podatnikom, którzy nie są w stanie w danym roku podatkowym rozliczyć ulgi B+R, co wynika z wysokości wygenerowanego przez nich dochodu (jest on niższy niż wysokość przysługujących podatnikowi odliczeń z tytułu kosztów kwalifikowanych) lub poniesienia straty. Co istotne, wartość zaliczek, które nie zostaną przekazane na

macji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.160.2023.2.JKU. Koszt rozruchu technologicznego nowego produktu w zakresie nowych środków trwałych. Odliczenia w ramach ulgi na prototyp. Interpretacja indywidualna.

67 Stanowisko zaprezentowane m.in. w piśmie z dnia 18 stycznia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-2.4010.613.2022.2.DP. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna oraz w wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 31 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Go 73/23.

68 Zob. np. pismo z dnia 18 maja 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.171.2023.1.MBD. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna oraz pismo z dnia 8 lutego 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.767.2022.2.MBD. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.

69 Art. 26e ustawy o PIT.

70 Art. 18db ustawy o CIT.

rachunek urzędu skarbowego w ramach korzystania z danej ulgi, nie stanowi dla podatnika przychodu podatkowego⁷¹.

Pod pojęciem innowacyjnego pracownika należy rozumieć osobę przeznaczającą w danym miesiącu co najmniej 50% czasu pracy (lub czasu przeznaczanego na wykonanie usługi w ramach realizacji umowy-zlecenia lub umowy o dzieło) na działalność B+R. Po spełnieniu tego warunku podatnik będący pracodawcą jest uprawniony do pomniejszania w całości kwoty zaliczek na PIT podlegających przekazaniu na rachunek urzędu skarbowego, niezależnie od ilości czasu pracy przeznaczanego w danym miesiącu na B+R przez danego pracownika⁷². Oznacza to, że podatnik nie musi obniżyć przysługującego mu odliczenia wprost proporcjonalnie do czasu pracy faktycznie przeznaczanego przez danego pracownika na działalność badawczo-rozwojową. Do skorzystania z ulgi jest bowiem wystarczające, by pracownik poświęcił co najmniej 50% czasu pracy na działalność badawczo-rozwojową.

Wysokość odliczenia z tytułu ulgi na innowacyjnych pracowników została ograniczona do kwoty stanowiącej iloczyn kwoty nieodliczonej oraz obowiązującej podatnika w danym roku podatkowym stawki podatku dochodowego. Odliczenie to ma jednak charakter roczny⁷³ i nie może zostać dokonane w dowolnym momencie w roku. Podatnik jest uprawniony do skorzystania z odliczenia od miesiąca, który następuje po miesiącu złożenia przez niego zeznania rocznego rozliczającego dochody z działalności gospodarczej, do końca danego roku podatkowego. Oznacza to jednak, że podatnik nie jest uprawniony do rozliczenia ulgi w okresie po zakończeniu roku podatkowego a przed złożeniem kolejnego zeznania podatkowego, nawet jeśli jest uprawniony do rozliczania ulgi B+R w kolejnych latach podatkowych⁷⁴. Co więcej, w opinii organów podatkowych podatnicy nie mogą rozliczać ulgi wstecz przez wystąpienie o zwrot nadpłaty z tytułu zaliczek na PIT, które mogli rozliczyć w ramach ulgi na innowacyjnych pracowników⁷⁵. Możliwość dokonania odliczeń wynikających z ulgi na innowacyjnych pracowników odnosi się jedynie do tych kosztów, w stosunku do których byłoby możliwe rozliczenie ulgi B+R. Innymi słowy, podatnik nie może uwzględnić kosztów kwalifikowanych, które ze względu na upływ 6-letniego terminu nie mogłyby być odliczone w kolejnych latach w ramach ulgi na działalność badawczo-rozwojową.

Powyższe wskazuje, że wprowadzona preferencja może przynieść pewne korzyści, niemniej podatnik decydujący się na skorzystanie z ulgi może napotkać wiele wątpliwości interpretacyjnych i tym samym mierzyć się z istotnym ryzykiem podatkowym.

71 Zob. np. pismo z dnia 8 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.357.2023.2.JKU. Ulga na innowacyjnych pracowników. Interpretacja indywidualna.

72 Zob. pismo z dnia 16 maja 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.89.2022.2.AN. Ulga dla płatnika PIT w związku z wynagrodzeniami objętymi ulgą B+R. Interpretacja indywidualna.

73 Ulga ta może zostać rozliczona w kolejnym roku, po złożeniu kolejnego zeznania, pod warunkiem spełnienia poszczególnych warunków określonych w przepisach. Zob. np. pismo z dnia 20 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.443.2023.1.MR1. Ulga na innowacyjnych pracowników. Interpretacja indywidualna.

74 Zob. np. pismo z dnia 21 sierpnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.324.2023.2.MR1. Ulga na innowacyjnych pracowników. Interpretacja indywidualna.

75 Zob. np. pismo z dnia 2 lutego 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.717.2022.2.AN. Ulga na innowacyjnych pracowników. Interpretacja indywidualna.

Podsumowanie

System ulg podatkowych ukierunkowany na pobudzenie innowacyjności przedsiębiorców powinien cechować się nie tylko przejrzystością, lecz także stabilnością w czasie. Jedynie stabilny i przejrzysty system podatkowy umożliwi bowiem prawidłowe określenie obciążeń podatkowych i tym samym stwarza mniejsze ryzyko podatkowe dla przedsiębiorcy.

Tymczasem system ulg podatkowych w Polsce, zwłaszcza po uwzględnieniu zmian będących w mocy od 1 stycznia 2022 r., jest niezwykle złożony oraz na tyle zmienny w czasie, że podatnicy nierzadko nie tylko nie są w stanie odpowiednio wcześniej się do nich przygotować, lecz także mają obawy przed ewentualnymi zmianami w przyszłości, które mogą uniemożliwić im dalsze korzystanie z ulg albo zmniejszyć ich opłacalność. Wskazane okoliczności hamują rozwój działalności innowacyjnej, która realnie przyczynia się do zwiększenia konkurencyjności przedsiębiorstwa jedynie wtedy, gdy jest procesem ciągłym. Ponadto omawiane ulgi podatkowe (tj. ulga na robotyzację, ulga na prototyp) nie są kierowane do przedsiębiorstw usługowych, mimo że ich udział w rozwoju innowacyjności polskiej gospodarki systematycznie rośnie.

Na negatywną ocenę zasługuje również ograniczenie stosowania ulgi na robotyzację do robotów przemysłowych wykorzystywanych wyłącznie bezpośrednio w procesie produkcyjnym. Wskazane podejście kłóci się bowiem z koncepcją Przemysłu 4.0, w której akcentuje się znaczenie procesów przed- i poprodukcyjnych, oraz przyczynia się do nierównomiernego rozwoju przedsiębiorstwa, a w efekcie ogranicza korzyści płynące z optymalizacji procesów produkcyjnych.

Mimo że podatki, obok polityki gospodarczej, są uznawane za główne czynniki rozwoju innowacyjności⁷⁶, regulacje prawne mogą być postrzegane przez polskich przedsiębiorców jako bariery, nie zaś motor pozytywnych zmian. Co więcej, mimo wyraźnych starań polskiego ustawodawcy ukierunkowanych na zwiększenie atrakcyjności wprowadzanych zachęt podatkowych oraz rozbudowę ich katalogu dane Ministerstwa Finansów wyraźnie pokazują, że liczba przedsiębiorstw, które zdecydowały się na skorzystanie z ulg wprowadzonych od 1 stycznia 2022 r., jest stosunkowo niewielka.

Przedsiębiorstwa działające w Polsce generują blisko trzy czwarte polskiego PKB⁷⁷. Stąd ich rozwój, uzyskany za sprawą wzrostu nakładów na B+R oraz wykorzystania ulg podatkowych, jest kluczowy z perspektywy wzrostu innowacyjności i co za tym idzie – konkurencyjności polskiej gospodarki. W związku z tym w interesie ogólnym leży stworzenie takich narzędzi wsparcia innowacyjności, które okażą się realną pomocą, nie zaś kolejnym źródłem ryzyka dla prowadzonej działalności gospodarczej. W tym zakresie stworzony dotychczas system ulg podatkowych w Polsce wykazuje istotny potencjał do poprawy.

⁷⁶ K. Raczkowski, F. Schneider, J. Węgrzyn, *Ekonomia systemu podatkowego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2020, s. 274, <https://doi.org/10.52335/ekon/156783>.

⁷⁷ R. Zakrzewski *et al.*, *op.cit.*, s. 19.

Bibliografia

- Bresnahan T., *Artificial Intelligence Technologies and Aggregate Growth Prospects* [w:] *Prospects for Economic Growth in the United States*, red. J.W. Diamond, G.R. Zodrow, University Press, Cambridge 2021, <https://doi.org/10.1017/9781108856089.008>.
- Dresch A., Collatto D.C., Lacerda D.P., *Comprensión teórica entre competitividad y productividad: Ámbito de la empresa*, „Ingeniería y Competitividad” 2018, t. 20, nr 2, <https://doi.org/10.25100/iyv.v20i2.5897>.
- Filser M., De Massis A., Gast J., Kraus S., Niemand T., *Tracing the Roots of Innovativeness in Family SMEs: The Effect of Family Functionality and Socioemotional Wealth*, „Journal of Product Innovation Management” 2018, t. 35, nr 4, <https://doi.org/10.1111/jpim.12433>.
- Gorynia M., *Innowacyjność, produktywność i konkurencyjność gospodarki a międzynarodowa współpraca gospodarcza*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2018, t. 80, nr 4, <https://doi.org/10.14746/rpeis.2018.80.4.16>.
- Goyke K., *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R*, „Europa Regionum” 2018, t. 36, <https://doi.org/10.18276/er.2018.36-02>.
- Götz M., *Przemysł czwartej generacji (przemysł 4.0) a międzynarodowa współpraca gospodarcza*, „Ekonomista” 2018, t. 4.
- Grudzewski W.M., Hejduk I.K., *Projektowanie systemów zarządzania*, Difin, Warszawa 2001.
- Janiszewska M., Janiszewski J.M., *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorców*, „Studia BAS” 2020, nr 1(61) [*Badania, rozwój i innowacyjność w Polsce*, red. J. Adamiec, A. Grycuk], <https://doi.org/10.31268/studiabas.2020.04>.
- Konkurencyjność przedsiębiorstw. Nowe podejście*, red. E. Skawińska, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa–Poznań 2002.
- Kotlarek N., *Ulga z tytułu nabycia nowych technologii – mankamenty konstrukcji i propozycje modyfikacji*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, t. 50, nr 1, <https://doi.org/10.17951/h.2016.50.1.529>.
- Lubiński M., Michalski T., Misala J., *Międzynarodowa konkurencyjność gospodarki. Pojęcie i sposób mierzenia*, „Raporty Instytutu Rozwoju i Studiów Strategicznych” 1995, nr 38.
- Piotrowska A., *Konkurencyjność przedsiębiorstw – główne aspekty i uwarunkowania*, „Przegląd Nauk Ekonomicznych” 2019, nr 32.
- Piotrowski M., Thlon M., Marciniak-Piotrowska M., Widła-Domaradzki Ł., Kowalczyk A., Grudzień K., Rudnicka M., Grabowski J., *Monitoring innowacyjności polskich przedsiębiorstw. Wskaźnik dojrzałości innowacyjnej. V edycja – 2023. Raport końcowy z badań*, Polska Agencja Rozwoju Przemysłu, Warszawa 2023.
- Podręcznik Oslo 2018. Zalecenia dotyczące pozyskiwania, prezentowania i wykorzystywania danych z zakresu innowacji*, wyd. 4, Główny Urząd Statystyczny, Warszawa–Szczecin 2020.
- Poznańska K., *Innowacje w usługach – specyfika i ochrona własności intelektualnej twórcy*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2010, nr 116.
- Poznańska K., *Innowacyjność przedsiębiorstw [w:] Nauka o przedsiębiorstwie. Wybrane zagadnienia*, red. I. Lichniak, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa 2009.
- Poznańska K., *Konkurencyjność a innowacyjność polskich przedsiębiorstw*, „Zeszyty Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu” 2002, nr 951.

- Poznańska K., *Ograniczenia działalności innowacyjnej przedsiębiorstw przemysłowych w Polsce*, „Studia i Prace Wydziału Nauk Ekonomicznych i Zarządzania” 2017, t. 48, nr 3.
- Raczkowski K., Schneider F., Węgrzyn J., *Ekonomia systemu podatkowego*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2020, <https://doi.org/10.52335/ekon/156783>.
- Skalik J., *Rynkowe i pozarynkowe uwarunkowania wzrostu konkurencyjności małych i średnich przedsiębiorstw* [w:] *Zarządzanie strategiczne. Strategie małych firm*, red. R. Krupski, Poldruk, Wałbrzych 2005.
- Susskind D., *A World Without Work: Technology, Automation, and How We Should Respond*, Metropolitan Books, New York 2020.
- Ścigała M., *Innowacyjność jako cecha organizacji – systematyzacja i konceptualizacja*, „Organizacja i Zarządzanie. Zeszyty naukowe Politechniki Śląskiej” 2016, nr 96.
- Zakrzewski R., Orłowska J., Łapiński J., Nieć M., Chaber P., Widła-Domaradzki Ł., Zadura P., Bednarek W., *Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, Warszawa 2023.
- Ziętek-Kwaśniewska K., *Nakłady na działalność badawczo-rozwojową w Polsce na tle państw Unii Europejskiej*, „Studia BAS” 2020, nr 1(61) [Badania, rozwój i innowacyjność w Polsce, red. J. Adamiec, A. Gryczuk], <https://doi.org/10.31268/studiabas.2020.02>.

Akty prawne i dokumenty

- Pismo z dnia 23 września 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP3-1.4011.471.2020.2.MZ. PIT w zakresie opodatkowania dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką podatkową. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 6 września 2021 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114 KDWP.4011.129.2021.3.ASZ. Opodatkowanie dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką podatku (IP Box). Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 10 października 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-1.4010.428.2022.2.BS. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 21 listopada 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-2.4010.670.2022.1.DP. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 22 grudnia 2022 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-2.4010.652.2022.1.DP. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 10 stycznia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.235.2022.1.KW. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 18 stycznia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-2.4010.613.2022.2.DP. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 2 lutego 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.717.2022.2.AN. Ulga na innowacyjnych pracowników. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 8 lutego 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.767.2022.2.MBD. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 21 lutego 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.232.2022.2.MR. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.

- Pismo z dnia 18 maja 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.160.2023.2.JKU. Koszt rozruchu technologicznego nowego produktu w zakresie nowych środków trwałych. Odliczenia w ramach ulgi na prototyp. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 18 maja 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.171.2023.1.MBD. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 29 czerwca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.162.2023.2.JG. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 7 lipca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.217.2023.2.JKU. Ulga na prototyp. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 18 lipca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.339.2023.1.KW. Brak prawa do odliczenia o podstawy obliczenia podatku kwoty stanowiącej 50% kosztów uzyskania przychodów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 2 sierpnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDSB2-1.4011.238.2023.2.MSU. Zastosowanie preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej (tzw. IP Box). Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 21 sierpnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.324.2023.2.MR1. Ulga na innowacyjnych pracowników. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 1 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB2-1.4010.264.2023.1.DD. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 8 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB1-3.4010.357.2023.2.JKU. Ulga na innowacyjnych pracowników. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 15 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB2-1.4010.244.2023.2.DD. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 20 września 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP2-1.4010.443.2023.1.MR1. Ulga na innowacyjnych pracowników. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 3 października 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0114-KDIP3-2.4011.705.2023.2.MT. Ulga na robotyzację. Interpretacja indywidualna.
- Pismo z dnia 21 grudnia 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0115-KDIT3.4011.644.2023.2.MJ. Opodatkowanie kwalifikowanych dochodów uzyskanych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej preferencyjną stawką podatkową. Interpretacja indywidualna.
- Postanowienie z dnia 3 lipca 2023 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. 0111-KDIB3-2.4011.6.2023.3.WN.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2023, poz. 2805).
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2022, poz. 2647).
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. 2023, poz. 120).
- Uzasadnienie do ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2021, poz. 2105).

Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 11 stycznia 2023 r., sygn. akt II FSK 873/22.
- Wyrok NSA z 28 lutego 2023 r., sygn. akt II FSK 1164/22.
- Wyrok NSA z 7 marca 2023 r., sygn. akt II FSK 1267/22.
- Wyrok NSA z 9 listopada 2023 r., sygn. akt II FSK 229/22.
- Wyrok WSA w Lublinie z 11 stycznia 2023 r., sygn. akt I SA/Lu 534/22.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 7 września 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 876/21.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 9 września 2021 r., sygn. akt I SA/Gd 631/21.
- Wyrok WSA w Gdańsku z 3 października 2023 r., sygn. akt I SA/Gd 506/23.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 31 maja 2023 r., sygn. akt I SA/Go 73/2.
- Wyrok WSA w Krakowie z 27 października 2023 r., sygn. akt I SA/Kr 811/23.
- Wyrok WSA w Poznaniu z 19 września 2023 r., sygn. akt I SA/Po 302/23.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z 5 sierpnia 2021 r., sygn. akt I SA/Rz 425/21.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z 16 lutego 2023 r., sygn. akt I SA/Rz 634/22.
- Wyrok WSA w Warszawie z 10 marca 2021 r., sygn. akt II SA/Wa 2359/20.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z 26 sierpnia 2020 r., sygn. akt I SA/Wr 170/20.

Strony internetowe

- Główny Urząd Statystyczny, *Działalność badawcza i rozwojowa w Polsce w 2022 r. Informacje sygnalne*, 2023, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleczenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-badawcza-i-rozwojowa-w-polsce-w-2022-roku,8,12.html>.
- OECD, *Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip-regimes.pdf>.
- OECD, *Tax Incentives for R&D and Innovation – The OECD R&D Tax Incentives Database*, <https://www.oecd.org/innovation/tax-incentives-RD-innovation/>.
- Przemysł [w:] *Słownik języka polskiego PWN*, <https://sjp.pwn.pl/szukaj/przemysl%C5%82%20.html>.
- Przemysł [w:] *Wielki słownik języka polskiego*, red. P. Źmigrodzki, <https://wsjp.pl/haslo/podglad/8663/przemysl>.