

| *Lucyna Kinecka*

Ulgi podatkowe jako forma wspierania innowacyjności – ocena regulacji dotyczących ulg związanych z nowymi technologiami

Streszczenie

Cel: Celem artykułu jest wskazanie problemów powstających przy stosowaniu ulg związanych z nowymi technologiami. Omawiane zagadnienia poparto przykładami interpretacji i wyroków, a w podsumowaniu zawarto ocenę zasadności omawianych konstrukcji prawnych.
Metodyka badań: W artykule wykorzystano analizę przepisów prawa podatkowego, interpretacji, wyroków oraz raportów.

Wyniki badań: Na podstawie przeprowadzonej analizy stwierdzono, że ulgi związane z nowymi technologiami nie są skuteczne.

Wnioski: Omawiane ulgi nie tylko nie są pomocne dla przedsiębiorców, ale są także niekorzystne dla budżetu państwa.

Wkład w rozwój dyscypliny: Przeprowadzona analiza uzasadnia zmianę sposobu wspierania nowych technologii.

| Lucyna Kinecka, Studia Doktoranckie, Krakowska Akademia im. Andrzeja Frycza Modrzewskiego, Wydział Prawa, Administracji i Stosunków Międzynarodowych, ul. G. Herlinga-Grudzińskiego 1, 30-705 Kraków, e-mail: lucyna.kinecka@gmail.com, ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-3843-1597>.

| Artykuł udostępniany na licencji Creative Commons Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 4.0 (CC BY-NC-ND 4.0); <https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

Słowa kluczowe: podatek dochodowy, ulgi podatkowe, prawo podatkowe, nowe technologie.

Klasyfikacja JEL: K340.

1. Wprowadzenie

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. Interpretację taką potwierdzają przede wszystkim opinie, że istotą prawa podatkowego jest „legalne odbieranie obywatelom wolności” (Brzeziński 2001, s. 123) oraz że pozbawia ono podatników części ich własności (Buczek i in. 2006, s. 101), natomiast „podatek narusza cudzą własność zarówno w sensie prawnym, jak i w sensie ekonomicznym” (Gomułowicz 2005, s. 180).

Aby scharakteryzować ulgi i zwolnienia w podatku dochodowym, należałoby najpierw wskazać bezpośrednią przyczynę ich istnienia. Przede wszystkim jest to znacząca ingerencyjność wspomnianego podatku, rozumiana jako swoista „kara” za bycie przedsiębiorczym, ponieważ im większy jest dochód podatnika, tym wyższy podatek musi on zapłacić. Zniechęca to podatnika od generowania wysokiego dochodu. W związku z tym, aby zmniejszyć ciężar podatku dochodowego, ustawodawca wprowadził m.in. liczne ulgi i zwolnienia. Prowadzi to jednak do „błędnego koła”, ponieważ normy, które są korzystne dla określonych grup podatników, prowadzą do obciążenia innych, które nie mogą korzystać z preferencji podatkowych (Mastalski 2019, s. 224). Daje to tym samym przyzwolenie ustawodawcy do wprowadzania daleko idących obciążeń podatkowych, które są usprawiedliwiane nowymi ulgami.

Zagadnienia poruszone w niniejszym artykule są niezwykle istotne i bardzo aktualne. Z dnia na dzień zwiększa się liczba interpretacji indywidualnych, a także wyroków sądowych wydawanych w związku z występującymi wątpliwościami dotyczącymi interpretacji przepisów regulujących ulgi na badania i rozwój.

2. Charakter ulg podatkowych

Prawną podstawą istnienia ulg i zwolnień podatkowych jest art. 217 Konstytucji RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. Artykuł ten daje ustawodawcy swobodę w kształtowaniu ulg, wskazując wyłącznie, za pomocą jakich aktów prawnych

można określać zasady ich przyznawania (Durczyńska 2016, s. 438). Należy więc uznać za słuszną interpretację przedstawioną w wyroku Trybunału Konstytucyjnego 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 obwarowana innymi przepisami Konstytucji RP oraz zasadami demokratycznego państwa prawnego.

Ulgi podatkowe (systemowe) kształtują podatkowopravny stan faktyczny przez wyłączenie z opodatkowania pewnych podmiotów lub zawężenie zakresu przedmiotowego, a podatnik uzyskuje uprawnienia do korzystania z nich z mocy prawa (Mastalski 2019, s. 48). W związku z tym regulacje odnoszące się do ulg podatkowych muszą być jasne i precyzyjne. Istotą ulg jest zmniejszanie ciężaru podatkowego, ale spoglądając na rozbudowane katalogi ulg, odnosi się wrażenie, że są one 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. Wskazuje się jednak, że postulat całkowitej likwidacji ulg jest niemożliwy do zrealizowania, ponieważ wiązałoby się to z zawężeniem pojęcia przychodów objętych podatkiem dochodowym, co także mogłoby doprowadzić do braku przejrzystości przepisów prawnych (Morawski 2009, s. 256).

Jeżeli ulgi muszą już 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 dla przedsiębiorstw (*Strategia na rzecz inteligentnego...* 2010). Istnieją oczywiście również dotacje na badania i rozwój, ale w ich przypadku przedsiębiorca po spełnieniu restrykcyjnych wymogów składa wniosek i czeka na jego rozpatrzenie, co powoduje, że uzyskanie środków 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, że wybrane ulgi mogą być traktowane jako szczególnego rodzaju wydatki budżetowe (Borodo 2010, s. 143). Taka interpretacja wynika z faktu, że państwo daje w akcie prawnym pewnego rodzaju przyzwolenie na rezygnację z części wpływów. W konsekwencji dochodzi do tego, że środki, które w momencie skorzystania przez podatnika z ulgi nie stały się wpływem budżetu państwa, są jedynie narzędziem stwarzającym możliwość skorzystania z ulg przez podatników. Można tę sytuację porównać również z instytucją zaniechania poboru podatku w takim sensie, że istniejące zobowiązanie poboru nie

zostaje zrealizowane podobnie jak w przypadku zastosowania ulgi (Mastalski 2019, s. 223)

W literaturze przedmiotu wskazuje się również, że ulgi podatkowe mogą mieć mieszany, społeczno-gospodarczy charakter. Określane są wówczas mianem wydatków podatkowych. Ich koncepcja polega na tym, że zamiast dokonywać wydatków z budżetu, np. na pomoc społeczną, można umożliwić podatnikowi stosowne odliczenie od dochodu lub od podstawy opodatkowania wydatków na rzecz owej pomocy. Dlatego niekiedy wydatki te nazywane są również subsydiami podatkowymi (Nykiel 2002, s. 191)

Warto również zwrócić uwagę na to, że władztwo podatkowe daje ustawodawcy wiele możliwości, w związku z tym może on świadomie stymulować i ukierunkowywać zachowania poszczególnych podatników (Wyrzykowski i Kasprzak 2016, s. 21). Dlatego też poczynione zostały kolejne kroki mające na celu dokonanie zmian w prawie podatkowym, w szczególności polegające na takiej modyfikacji katalogu ulg, aby pozwoliły one na rozwój innowacyjności.

3. Kształtowanie się ulgi na nowe technologie

W przypadku podatku dochodowego stosuje się dwa sposoby redukcji jego wysokości – przez dokonanie różnorodnych odliczeń od kwoty należnego podatku bądź od uzyskanego dochodu. Ulga na nowe technologie jest przykładem preferencji, która pozwalała odliczyć od podstawy opodatkowania wydatki poniesione na nabycie nowych technologii (koszty kwalifikowane). Ten rodzaj ulgi został wprowadzony do polskich przepisów podatkowych ustawą o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach...). Szczegółowe warunki skorzystania z konstrukcji podatkowej dotyczącej osób fizycznych wskazano w art. 26c Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: u.p.d.o.f.). Po upływie niecałogo roku Ustawa z dnia 12 maja 2006 r. o zmianie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz niektórych innych ustaw przekształciła przepisy dotyczące tej ulgi. Celem nowelizacji było m.in. doprecyzowanie art. 26c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W poprzedniej wersji przepis ten brzmiał: „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”. Przepis ten został tak sformułowany, że raczej zniechęcał do korzystania z odliczeń, ponieważ komplikował całą procedurę. We wskazanej ustawie nowelizującej przepis ten został precyzyjnie zredagowany i zyskał następujące brzmienie: „od podstawy

podatku odlicza się wydatki poniesione przez podatnika na nabycie nowych technologii”. Następnie Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej wprowadziła możliwość uzyskania przez przedsiębiorcę statusu centrum badawczo-rozwojowego. Przepisy te odnosiły się do osób zarówno fizycznych, jak i prawnych. Nowa instytucja została wprowadzona w art. 21 wcześniej przywoływanej 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 umożliwiało odliczenie tych kwot również w momencie ich wydatkowania. Ustawa z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej zlikwidowała możliwość tworzenia funduszu.

Jeżeli chodzi o przepisy Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: u.p.d.o.p.), art. 18b został dodany do niej na mocy art. 22 ustawy wprowadzającej formy wspierania działalności innowacyjnej. Wydatki na nabycie nowych technologii powinny być spełniać określone kryteria, przewidziane w art. 15 oraz art. 16a–16m u.p.d.o.p. Autorzy jednego z komentarzy do art. 18b podkreślili, że z treści wspomnianego przepisu wynikało bowiem bezpośrednio, że nabyte nowe technologie muszą być kwalifikowane jako wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji (Dźwigala i in. 2009). Po modyfikacji wprowadzonej na mocy Ustawy z dnia 12 maja 2006 r. o zmianie ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej oraz niektórych innych ustaw bezdyskusyjny stał się sposób nabycia nowych technologii. Dodano bowiem przepis doprecyzowujący, że przez nabycie nowych technologii należy rozumieć nie tylko przeniesienie ich własności, lecz także nabycie praw do wiedzy technologicznej w drodze umowy o ich przeniesienie oraz korzystanie z tych praw.

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 to, że większość przedsiębiorstw w Polsce 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 jej stosowania, szczególnie przez wyeliminowanie konieczności uzyskiwania opinii instytucji naukowej w celu jej zastosowania. Chodzi przede wszystkim o kwestię stwierdzenia, czy w danej sytuacji można faktycznie mówić o „nowej technologii”. 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, głównie ze względu na późniejszą możliwość zakwestionowania odliczenia przez organy skarbowe. Nic więc dziwnego, że ulga ta okazała się nieskuteczna; skorzystało z niej niewielu przedsiębiorców. Przede wszystkim trzeba podkreślić, że regulacje wiązały ulgę z nabyciem, a nie wytworzeniem przez podatnika wiedzy technologicznej.

W konsekwencji trudno się dziwić, że instrument ten nie spełnił funkcji zachęty podatkowej stymulującej polskich przedsiębiorców do podejmowania działalności badawczo-naukowej ani samodzielnego udoskonalania posiadanych technologii, a jedynie wspierał zakup nowych technologii (Kotlarek 2016, s. 532), co w przypadku mikroprzedsiębiorców nieosiągających wysokich dochodów było niemożliwe. Nadmierne koszty nabycia nowej technologii zniechęcały bowiem przedsiębiorców do inwestowania w taką formę zwiększania konkurencyjności na rynku i nawet wprowadzenie ulgi na nowe technologie nie wpłynęło na zmianę zachowań przedsiębiorców w tym zakresie.

4. Ewolucja regulacji prawnych dotyczących ulgi na działalność badawczo-rozwojową

Ulgę na nowe technologie ustąpiła miejsca uldze badawczo-rozwojowej. Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności 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 rządowego projektu...* 2017, s. 2–3). Warto nadmienić, że wprowadzenie ulgi na badania i rozwój spowodowało zmiany w dziewięciu ustawach oraz innych przepisach z nimi związanych.

Obecnie obowiązujące przepisy o podatku dochodowym rozszerzają definicję działalności badawczej już nawet przez samo określenie jej jako działalności badawczo-rozwojowej. Jej definicja zawarta jest w art. 5a pkt 38 u.p.d.o.f. oraz w art. 4a pkt 26 u.p.d.o.p. i brzmi następująco: „działalność twórcza obejmująca

badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów do tworzenia nowych zastosowań”. Trzeba zatem stwierdzić, że ulga ta nie jest zarezerwowana jedynie dla przedsiębiorców prowadzących wyspecjalizowane badania naukowe, ale jest potencjalnie dostępna dla wszystkich tych przedsiębiorców, którzy prowadzą prace nad wdrażaniem nowych produktów lub usług oraz ulepszaniem istniejących. Spójnik „lub” poszerzył zakres podmiotowy ulgi, nie ograniczając jej tylko do przeprowadzania badań naukowych. Dzięki temu umożliwiono podatnikom uzyskującym przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej odliczanie od podstawy opodatkowania kosztów poniesionych na działalność zarówno badawczą, jak i 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 na mocy Ustawy z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, 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 podniesiona w przepisach odnoszących się do podatku dochodowego od osób fizycznych dzięki nowelizacji wprowadzonej Ustawą z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej. W art. 1 pkt 2 e) zmieniającym art. 26e ust. 7 limity określono następująco: „w przypadku gdy podatnik jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą wynoszą 150% kosztów, o których mowa w art. 26r ust. 2–3a; natomiast w przypadku pozostałych podatników wynoszą one 150% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 1–4a i ust. 2a–3a, oraz 100% kosztów, o których mowa w ust. 2 pkt 5; 3), a w przypadku pozostałych podatników – 100% kosztów, o których mowa w ust. 2–3”. Trzeba w tym miejscu zaznaczyć, że poprzednio obowiązujący przepis przewidywał, że kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć 50% oraz 30% kosztów. Dodatkowo ustawa nowelizująca wprowadziła również szczegółowy katalog kosztów kwalifikowanych do ustawy regulującej podatek dochodowy od osób zarówno fizycznych, jak i praw-

nych. Możliwe, że taka zmiana w przepisach przyczyni się do zwiększenia liczby przedsiębiorców zainteresowanych wprowadzeniem w swoich przedsiębiorstwach nowych technologii przez wprowadzenie zachęty w postaci zwiększonego limitu kosztów podlegających odliczeniu.

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 rządowego projektu...* 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, przeprowadził szerokie konsultacje, których efektem była Biała księga innowacji (*Uzasadnienie rządowego projektu...* 2017, s. 2) opracowana przez Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego. 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 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 i biznesowego, instytucji finansowych i organizacji pozarządowych (*Biała Księga Innowacji...* 2016, s. 6). Taki proces legislacyjny można również nazwać „innowacyjnym”, ponieważ w dobie komputerów i internetu wykorzystano te narzędzia do konsultacji i dostosowania regulacji do potrzeb podmiotów z nich korzystających.

Istotną zmianą wprowadzoną po 2017 r. do art. 18d ust. 8 u.p.d.o.p. oraz art. 26e ust. 8 u.p.d.o.f. jest wydłużenie okresu odliczenia ulgi o trzy lata. Podatnik uzyskał zatem możliwość uwzględnienia odliczenia w ciągu sześciu najbliższych lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym nabył prawo do ulgi. Maksymalny termin umożliwiający rozliczenie ulgi został zrównany z okresem przedawnienia zobowiązań podatkowych w podatkach dochodowych (Pogoński 2017, s. 27).

Na zakończenie rozważań na temat ulgi na badania i rozwój należy wspomnieć, że od czasu nowelizacji z 2017 r. wprowadzono zmiany podyktowane wejściem w życie innych ustaw. Zostały one wprowadzone z dniem 1 października 2018 r. Mowa tu m.in. o Ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, w której na mocy art. 68 pkt 17 dodano do art. 26e u.p.d.o.f. ust. 2 pkt 1a i stworzono nową kategorię kosztów kwalifikowanych, a mianowicie: „poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których

mowa w art. 12 ust. 1 u.p.d.o.f., oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w Ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu”.

Kolejnym aktem prawnym modyfikującym ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych, jak i prawnych są przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce z dnia 3 lipca 2018 r. Pierwsza zmiana wprowadzona została na mocy art. 19 pkt 1 do art. 5a pkt 39 i 40 u.p.d.o.f. oraz na mocy art. 24 pkt 1b) do art. 4a pkt 27 i 28 u.p.d.o.p. Wspomniane przepisy przekształcono w ten sposób, że podstawowe definicje badań naukowych oraz prac rozwojowych oparto bezpośrednio na rozumieniu tych pojęć w art. 4 Ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Zmiany wprowadziły także art. 19 pkt 5 oraz art. 24 pkt, które zamiast do definicji zawartych poprzednio w art. 26e ust. 2 pkt 3, ust. 4 u.p.d.o.f. oraz art. 18b ust. 2 pkt 3, ust. 4 u.p.d.o.p. odnoszą się do kwestii określenia podmiotów dokonujących ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, a także ponoszonych przez nie kosztów kwalifikowanych w ramach badań podstawowych przez bezpośrednie nawiązanie do art. 7 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce. Ujednolicono zatem definicje pojęć dotyczących przedmiotu omawianej ulgi, aby ułatwić interpretację przepisów podatkowych w tym zakresie i nie tworzyć sprzeczności pomiędzy regulacjami definiującymi tożsame pojęcia na gruncie różnych ustaw.

Po kilku latach obowiązywania ulgi na badania i rozwój należy stwierdzić, że regulacje nadal nie zachęcają do skorzystania z ulgi, a co za tym idzie – nie aktywizują działań związanych z rozpoczęciem bądź też rozszerzeniem działalności badawczo-rozwojowej. Potwierdza to Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce z 2019 r. sporządzony przez Polską Agencję Rozwoju Przedsiębiorczości. Podkreślono w nim, że badania GUS prowadzone w ostatniej dekadzie wskazują na ograniczenie działalności innowacyjnej firm w Polsce. W latach 2015–2017 udział innowacyjnych przedsiębiorstw ogółem (bez mikro) wyniósł 14,5% i był niższy o 1,6% w porównaniu z wynikami badań z lat 2014–2016. W raporcie zwrócono także uwagę, że niewielki odsetek firm prowadzi działalność badawczo-rozwojową oraz że nakłady firm na badania i rozwój są nieznaczące. W 2017 r. nakłady takie ponosiło ok. 7% przedsiębiorstw przemysłowych i 3,2% firm usługowych.

Jeżeli chodzi o liczbę przedsiębiorców, którzy skorzystali z ulgi na badania i rozwój, to należy stwierdzić, że z roku na rok liczebność tej grupy rośnie, ale w bardzo wolnym tempie. Ministerstwo Rozwoju na stronach rządowych (<https://www.gov.pl/web/rozwoj/ulga-na-badania-i-rozwoj>, <https://www.gov.pl/web/rozwoj/sukces-ulgi-na-br>) opublikowało informacje na temat zainteresowania firm

prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych. Wynika z nich, że w 2016 r. z ulgi na badania i rozwój skorzystało 528 podatników, w 2017 r. – 1090 podatników, a w 2018 r. – 1844 podatników. Trudno jednoznacznie zgodzić się ze stwierdzeniem Ministerstwa Rozwoju, że jest to sukces ulgi na badania i rozwój, ponieważ – jak już wcześniej wspomniano – ulga ma na celu kreowanie określonych zachowań podatników, co w tej sytuacji nie miało miejsca.

5. Problemy powstałe przy stosowaniu przepisów regulujących ulgi związane z nowymi technologiami w orzecznictwie sądowym i praktyce organów podatkowych

Jak wcześniej wspomniano, interpretowanie przepisów regulujących ulgi przysparza wielu problemów. Z badań przeprowadzonych przez jedną z firm audytorsko-doradczych (Raport KPNG 2017) wynika, że prawie 90% firm, które skorzystały z nowej ulgi na badania i rozwój, deklarowało występowanie trudności związanych ze skorzystaniem z niej. Powodem małego zainteresowania ulgą jest przede wszystkim brak pewności przedsiębiorców co do tego, czy działania, które podejmują, można zakwalifikować jako działalność badawczo-rozwojową. Potwierdzają to liczne interpretacje podatkowe (ponad 1300 od 2015 r.) i wyroki sądów (ok. 700 od 2015 r.). Przedsiębiorcy obawiają się również zakwestionowania odliczenia przez organy podatkowe. Przypuszczać można, że te same wątpliwości i obawy mieli podatnicy w stosunku do poprzednio obowiązującej ulgi.

Analizując problemy związane z ulgą na nowe technologie, można stwierdzić, że wątpliwości mogło budzić ustalenie kwoty wydatków, która podlegała odliczeniu i wiązała się z koniecznością określenia wartości początkowej nabytej wartości niematerialnej i prawnej. Potwierdza to m.in. 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 system, z którego korzystała, za 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, że 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 u.p.d.o.p.

Kolejna wątpliwość dotycząca ulgi na nowe technologie związana była ze sposobem uiszczenia kwoty za nabycie nowych technologii w roku poprzedzającym wprowadzenie ich do ewidencji. 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 u.p.d.o.p. (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 u.p.d.o.p.) od zadatku (art. 18b ust. 5 u.p.d.o.p.), z treści tego artykułu trudno jednak wysnuć jednoznaczną interpretację.

Podobnych przykładów wątpliwości i niejasności przepisów dotyczących ulg związanych z nowymi technologiami jest wiele, wybrano jednak przykłady najlepiej obrazujące to, że ulga, mimo iż stworzona została w celu zmniejszenia obciążenia podatkowego, utrudnia cały proces rozliczania się podatnika. Stworzono więc nowy rodzaj ulgi na badania i rozwój, ale nie ustępuje ona poprzedniej uldze pod względem trudności w stosowaniu.

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. Ustawodawca nie wyjaśnił jednak, co należy rozumieć przez „bezpośredni związek” nabywanych materiałów i surowców z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową, pozostawiając tym samym podatnikowi swobodę 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 ustalenie, czy prowadzona przez nich działalność gospodarcza może być uznana za działalność badawczo-rozwojową. Przykładem tych niejasności jest 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, ale sąd przychylił się do stanowiska organu i ją oddalił. W uzasadnieniu wskazał, że brakuje podstaw do stwierdzenia, że spółka prowadzi działalność badawczo-rozwojową. Odniósł się do tego, 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 rządowego projektu...* 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 ustawy z dnia 9 listopada 2017 r.

Wątpliwości interpretacyjne często zaczynają się już od definicji zarówno działalności badawczo-rozwojowej, jak i badań naukowych oraz prac rozwojowych, które zawarte są w art 5a pkt 38–40 u.p.d.o.f. oraz w art. 4a pkt 26–28 u.p.d.o.p.

W świetle definicji działalności badawczo-rozwojowej, jak już wcześniej wspomniano, badania naukowe i prace rozwojowe są od siebie niezależne, przedsiębiorca nie musi zatem prowadzić badań naukowych, lecz jedynie prace rozwojowe (wskazuje na to spójnik „lub” pomiędzy wspomnianymi pojęciami). Co innego wynika jednak z interpretacji wydanych przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (np. z dnia 7 sierpnia 2019 r. oraz z dnia 18 grudnia 2019 r.), w których stwierdzono, że „w ramach prac rozwojowych następuje połączenie wyników prac badawczych z wiedzą techniczną w celu wprowadzenia do produkcji nowego lub zmodernizowanego wyrobu, nowej technologii czy nowego systemu organizacji. Innymi słowy, prowadzone systematyczne prace opierają się na istniejącej wiedzy, uzyskanej w wyniku działalności badawczej oraz/lub doświadczeń praktycznych i mają na celu wytworzenie nowych materiałów, produktów lub urządzeń, inicjowanie nowych i znaczące udoskonalenie już istniejących procesów, systemów i usług”. Nie jest zatem jasne, czy zasoby wiedzy, które są ściśle związane z pojęciem działalności badawczo-rozwojowej, odnoszą się do wiedzy ogólnej, wiedzy pracowników, wiedzy w przedsiębiorstwie, czy wiedzy w danej dziedzinie przemysłowej.

Wspomnieć także należy o sprzecznych stanowiskach dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, sądów oraz ministra finansów, które najlepiej pokazują, jak nieprecyzyjne są regulacje dotyczące ulgi na badania i rozwój. Wątpliwości oraz rozbieżności interpretacyjne dotyczą definicji działalności badawczo-rozwojowej, a dokładniej zawartego w niej sformułowania, że musi być ona „podejmowana w sposób systematyczny”. Ustawodawca nie doprecyzował jednak, w jakich sytuacjach można tak twierdzić, tj. nie podał ani ram czasowych, ani też innego wyznacznika pozwalającego na bezsporne stwierdzenie tego faktu. W związku z tym jednoznaczna wykładnia tej definicji jest niemożliwa.

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 28 maja 2019 r. podkreślił, że nie można obejmować ulgą B+R incydentalnych działań podatnika. Podobne stanowisko przyjął Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w interpretacji indywidualnej z dnia 8 lipca 2019 r., w której stwierdził, że: „ulgą nie zostaną objęte incydentalne działania, ale bieżące działania podejmowane w ramach prac badawczo-rozwojowych”. W obu wspomnianych interpretacjach indywidualnych, a także w wyrokach sądowych (m.in. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2019 r. oraz Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 października 2019 r.) uznano, że systematyczność należy rozumieć jako: „bieżące prowadzenie prac badawczo-rozwojowych podjętych w przyszłości, jak i rozpoczęcie działań badawczo-rozwojowych przy jednoczesnym założeniu, że podatnik w przyszłości będzie dalej podejmował i realizował prace tego rodzaju”.

Minister finansów w objaśnieniach z dnia 15 lipca 2019 r. (*Objaśnienia podatkowe...* 2019, s. 14) przedstawił odmienny pogląd. Stwierdził on: „spełnienie

kryterium «systematyczności» danej działalności nie jest uzależnione od ciągłości tej działalności, w tym od określonego czasu, przez jaki działalność taka ma być prowadzona, ani też od istnienia planu co do prowadzenia przez podatnika podobnej działalności w przyszłości. Wystarczające jest, aby podatnik zaplanował i przeprowadził chociażby jeden projekt badawczo-rozwojowy, przyjmując dla niego określone cele do osiągnięcia, harmonogram i zasoby. Taka działalność może być uznana za działalność systematyczną, tj. prowadzoną w sposób metodyczny, zaplanowany i uporządkowany. Nie ma również wymogu ciągłego lub długotrwałego prowadzenia działalności przez podatnika, by uznać daną działalność za działalność spełniającą kryterium systematyczności, albo też by podatnik musiał planować tego rodzaju działalność na przyszłość. Podobnie, nie ma wymogu, aby podatnik otworzył działalność np. na okres trzech miesięcy lub nawet jednego miesiąca, lub jednego tygodnia, lub jednego dnia w celu przeprowadzenia określonego projektu badawczo-rozwojowego”. Wyjaśnienie to wskazuje, że najważniejszą przesłanką systematyczności jest prowadzenie działalności w sposób uporządkowany, zgodnie z pewnym systemem, i przeprowadzenie chociaż jednego projektu.

6. Wnioski

Kolejne lata pokażą, czy cel ustalony przez ustawodawcę w stosunku do ulgi na działalność badawczo-rozwojową zostanie spełniony i czy zaczną z niej korzystać więcej przedsiębiorców. Poprzednie regulacje były nieskuteczne, przez swoje skomplikowanie i nieprecyzyjność zniechęcały podatników do ich stosowania. Nowe przepisy zmieniły charakter ulgi, biorąc jednak pod uwagę problemy podatników związane z prawidłową interpretacją przepisów i rozbieżności interpretacyjne organów podatkowych i sądów, można stwierdzić, że przepisy podatkowe dotyczące ulg związanych z nowymi technologiami są w dalszym ciągu niezrozumiałe, a rozstrzygnięcia nie są wydawane na korzyść podatników (Kinecka 2016, s. 141–151). Regulacje dotyczące omawianych ulg miały wspierać przedsiębiorców, ale przez daleko idące interpretacje organów nie wspierają innowacyjności, a wręcz odstraszały od podejmowania takiej działalności.

Dotychczasowe ciągłe zmiany katalogów kosztów kwalifikowanych sprawiają, że zwiększa się niepewność podatników co do tego, czy w momencie rozliczania danych kosztów mogą one zostać zminimalizowane dzięki uldze na badania i rozwój. Trzeba także pamiętać, że ulgi spełniają przede wszystkim funkcję stymulacyjną i ukierunkowującą działania podatników na określone rodzaje działalności. Przedstawione w niniejszym artykule niejasności wynikłe przy próbie interpretacji nieprecyzyjnych przepisów potęgują poczucie niepewności wśród

podatników. Przekłada się to na zmniejszenie zainteresowania ulgą na badania i rozwój w obawie przed nieprawidłowym zastosowaniem przepisów dotyczących tej ulgi. W ten sposób została zniweczona jej funkcja stymulacyjna. Ważne więc, by w procesie tworzenia regulacji nie zatracić idei ulg, nie komplikować przepisów, a także precyzyjnie je formułować. Mają one bowiem służyć zmniejszeniu obciążeń podatkowych i dzięki temu ułatwiać prowadzenie działalności gospodarczej.

Można odnieść wrażenie, że omawiane regulacje dają możliwość znaczącego zmniejszenia ciężaru podatkowego, ale dopiero po spełnieniu rygorystycznych kryteriów, nie do końca wynikających wprost z przepisów ustaw, a z interpretacji dokonywanych przez organy państwowe. Warto się zatem zastanowić, czy należy poszerzać katalogi ulg, które – jak już wspomniano – są przyczyną powstawania problemów interpretacyjnych i przez to są pewnego rodzaju obciążeniem dla podatników, a nie są korzystne dla budżetu państwa.

Rada Legislacyjna w Opinii z dnia 9 czerwca 2017 r. o projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej zwróciła uwagę, że proponowane zmiany wpłyną negatywnie na dochody jednostek samorządu terytorialnego. Postulowała, aby zastanowić się nad zrekompensowaniem utraty dochodów budżetowych, które przypadałyby w ramach udziału w podatku dochodowym od osób fizycznych lub podatku dochodowym od osób prawnych. Oczekiwano, że zwiększenie dochodowości przedsiębiorstw będące rezultatem wprowadzania innowacyjności przełoży się na wzrost dochodów oraz podatków dochodowych, a co za tym idzie – dochodów z tytułu udziałów w obu tych podatkach na rzecz budżetów samorządów terytorialnych i budżetu państwa. Tak się jednak nie stało, ponieważ w Polsce innowacyjność nie rośnie w takim tempie, jakby sobie tego życzył ustawodawca. Należy przemyśleć, czy można zastosować inną, mniej skomplikowaną zachętę dla podatników, mobilizującą ich do podejmowania działań innowacyjnych. Mogłoby to być m.in. zastosowanie rozwiązań obniżających koszty zatrudniania pracowników naukowych (Pałys i Borowiec 2016, s. 46).

Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R. (2018), *PIT. Komentarz*, wyd. 5, 2015, <https://sip.lex.pl/komentarze-i-publicacje/komentarze/pit-komentarz-wyd-v-587244484> (data dostępu: 6.04.2018).
- Borodo A. (2010), *Polskie prawo finansowe. Zarys wykładu*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń.
- Brzeziński B. (2001), *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń.
- Buczek A. i in. (2006), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.

- Durczyńska M. (2016), *Zakres ulg w polskim systemie podatkowym (w:) Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, red. H. Dzwonkowski, J. Kulicki, Wydawnictwo Sejmowe, Warszawa.
- Dźwigła G. i in. (2009), *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, wyd. 2, <https://sip.lex.pl/komentarze-i-publicacje/komentarze/ustawa-o-podatku-dochodowym-od-osob-prawnych-komentarz-wyd-ii-587574520> (data dostępu: 6.04.2018).
- Gomułowicz A. (2005), *Etyka a opodatkowanie (w:) Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, red. M. Sawicka-Jezierczuk, Wydawnictwo NSA, Warszawa.
- Jabłońska M. (2013), *Preferencje podatkowe a prostota i jasność podatku (w:) Preferencje podatkowe*, red. M. Burzec, B. Kucia-Guściora, Wydawnictwo KUL, Lublin.
- Kinecka L. (2016), *Zasada in dubio pro tributario jako gwarancja stabilności prawa podatkowego*, „Studia Prawnicze. Rozprawy i Materiały”, nr 2.
- Kot A. (2009), *Ulgą w kryzysie*, „Przegląd Podatkowy”, nr 9.
- Kotlarek N. (2016), *Ulgą z tytułu nabycia nowych technologii – mankamenty konstrukcji i propozycje modyfikacji*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H – Oeconomia”, nr 1.
- Mastalski R. (2019), *Prawo podatkowe*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Morawski W. (2009), *Ulgi i zwolnienia podatkowe (w:) Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Dom Organizatora, Toruń.
- Nykiel W. (2002), *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych (w:) Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń.
- Pałys A., Borowiec P. (2016), *Zmiany we wspieraniu innowacyjności w Polsce – czy na pewno na lepsze?*, „Przegląd Podatkowy”, nr 4.
- Pogoński M. (2017), *Ulgą na badania i rozwój – zmiany od 1.01.2017 r.*, „Przegląd Podatkowy” nr 3.
- Wyrzykowski W., Kasprzak P. (2016), *Ulgą podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków*, „Zarządzanie Finansami i Rachunkowość”, nr 1.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483.
- Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce z dnia 3 lipca 2018 r., Dz.U. poz. 1669.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn. Dz.U. 2019, poz. 1387 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz.U. 2019, poz. 865 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, tekst jedn. Dz.U. 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. 2016, nr 107, poz. 723.
- Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej, Dz.U. nr 116, poz. 730.
- Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności, tekst jedn. Dz.U. poz. 1767.

- Ustawa z dnia 9 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej, tekst jedn. Dz.U. poz. 2201.
- Ustawa z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, Dz.U. poz. 1629.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, tekst jedn. Dz.U. 2020, poz. 85.

Orzecznictwo

- 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 Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 22 lutego 2013 r., nr IPPB5/423-640/11/13-7/S/MW, 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.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 maja 2019 r., nr. 0113-KDIPT2-3.4011.167.2019.3.PR, www.ipodatkowe.pl.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 lipca 2019 r., nr. 0115-KDIT3.4011.202.2019.2.MR, www.ipodatkowe.pl.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 sierpnia 2019 r., nr. 0114-KDIP2-1.4010.166.2019.3.PW/SP, www.ipodatkowe.pl.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 18 grudnia 2019 r., nr. 0111-KDIB1-3.4010.534.2019.1.BM, www.ipodatkowe.pl.
- 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 WSA w Gdańsku z dnia 9 października 2019 r., sygn. akt I SA/Gd 990/19, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 sierpnia 2017 r., sygn. akt. I SA/Kr 624/17, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2019 r., sygn. akt III SA/Wa 2257/18, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

Inne materiały

- Biała Księga Innowacji z dnia 20 września 2016 r., Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, www.nauka.gov.pl/g2/oryginal/2016_09/9eea4ea7c3ea829ba5b-606df4381e321.pdf.
- Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX, <https://www.gov.pl/attachment/8b23d192-0777-4e1a-8fb3-355f797a1200>.
- Opinia z dnia 9 czerwca 2017 r. o projekcie ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu poprawy otoczenia prawnego działalności innowacyjnej (RL-0303–20/17), <https://radalegislacyjna.gov.pl/dokumenty/opinia-z-9-czerwca-2017-r-o-projekcie-ustawy-o-zmianie-niektorych-ustaw-w-celu-poprawy>.

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

Raport o stanie sektora małych i średnich przedsiębiorstw w Polsce z 2019 r., Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, https://www.parp.gov.pl/storage/publications/pdf/2019_07_ROSS.pdf.

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

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

Tax Breaks as a Form of Supporting Innovation – an Assessment of Regulations Regarding Concessions for New Technologies

(Abstract)

Objective: The article examines the problems that arise in the provision of tax breaks for the use of new technologies. It provides examples of interpretations and judgements, and analyses the validity of legal constructions.

Findings: Providing tax breaks for the use of new technologies is not effective.

Research Design & Methods: Analysis of tax law interpretations, judgments and reports.

Implications/ Recommendations: Tax breaks do not help entrepreneurs or the state budget.

Contribution: The analysis justifies the need for changes in how new technologies are promoted.

Keywords: income tax, tax breaks, tax law, new technologies.