

Ulgę na działalność badawczo-rozwojową jako możliwe do wykorzystania narzędzie przeciwdziałające inflacji

Research and Development tax relief as a feasible instrument to counter inflation

Abstrakt

Celem publikacji jest analiza kształtu normatywnego ulgi na działalność badawczo-rozwojową z uwzględnieniem przede wszystkim określoności warunków umożliwiających skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej oraz narzędzi udostępnionych podatnikowi, który po analizie cech swojej działalności chciałby skorzystać z ulgi. Analiza ma na celu sprawdzenie, czy konstrukcja ulgi badawczo-rozwojowej jest odpowiednio dostosowana do obecnych realiów rzeczywistości społeczno-gospodarczej oraz czy może być wykorzystywana do odbudowy gospodarki jako tarcza antyinflacyjna. W świetle analizy możliwe będzie odpowiedzenie na pytanie, czy ulga B+R jest atrakcyjna dla podatników jako forma optymalizacji podatkowej oraz czy możliwe jest wprowadzenie ulepszeń do jej konstrukcji lub procedury stosowania ulgi B+R. W artykule zostanie przedstawiona istota ulgi B+R, określenie podmiotów, które mają prawo skorzystać z ulgi, definicja działalności badawczo-rozwojowej, która spełnia warunki ustawowe, oraz zasady odliczeń w celu zdiagnozowania obszarów mogących ulec poprawie. W publikacji podjęto także próbę przeciwstawienia ze sobą dwóch pojęć: ulgi badawczo-rozwojowej oraz optymalizacji podatkowej w celu zbadania prawidłowości postawionej hipotezy, że ulga B+R może być wykorzystywana jako narzędzie przeciwdziałające inflacji.

Słowa kluczowe: ulga na działalność badawczo rozwojową, ulga B+R, inflacja, narzędzie antyinflacyjne, optymalizacja podatkowa

Abstract

The purpose of the publication is to analyze the normative shape of the R&D relief, taking into account, first of all, the definiteness of the conditions that make it possible to take advantage of the R&D relief, as well as the tools made available to the taxpayer who, after analyzing the characteristics of his business, would like to take advantage of the relief. The analysis is aimed at checking whether the construction of the R&D relief is adequately adapted to the current realities of social and economic reality, and whether it can be used to rebuild the economy as an anti-inflation shield. In light of the analysis, it will be possible to answer the question of whether the R&D relief is attractive to taxpayers as a form of tax optimization, and whether improvements can be made to its construction or the procedure for applying the R&D relief. The article will present the essence of the R&D relief, the definition of entities that are entitled to take advantage of the relief, the definition of R&D activities that meet the statutory conditions and the rules for deductions in order to diagnose areas that could be improved. The publication also attempts to contrast the two concepts of R&D relief and tax optimization in order to test the validity of the hypothesis that R&D relief can be used as a tool to counter inflation.

Keywords: research and development relief, R&D relief, inflation, anti-inflation tools, tax optimization

Wprowadzenie

Jednym z najważniejszych zagadnień wpływających na właściwe funkcjonowanie prawa podatkowego jest stworzenie przez ustawodawcę warunków i narzędzi umożliwiających prawidłowe określenie podmiotów oraz przedmiotów opodatkowania, a także sposobu obliczenia jego wysokości. Są to podstawowe elementy konstrukcyjne podatku, które składają się na technikę podatkową i uzupełniane są przez zwolnienia i ulgi podatkowe.

Ze względu na z zasady dużą atrakcyjność tych składników odliczeniowych dla podatników właściwe sprecyzowanie kryteriów oraz procedury skorzystania z ulg podatkowych stanowi jedno z istotniejszych zadań ustawodawcy podatkowego, które determinuje skuteczność osiąganych efektów zarówno dla ustawodawcy, jak i podatnika. W celu dokonania rzetelnej oceny jakiegokolwiek systemu prawnego niezbędne jest umiejscowienie go w konkretnym otoczeniu i kontekście, w jakim funkcjonuje, przeanalizowanie jego zupełności, zdiagnozowanie ewentualnych luk i sposobów, jakimi sobie z nimi radzi. W związku z powyższym stworzenie warunków oraz przepisów, na podstawie których podatnik może swobodnie określić, czy spełnia warunki uprawniające do skorzystania z ulgi podatkowej, oraz jej wprowadzenie w przedsiębiorstwie zapewnia pewność prawa i prowadzi do faktycznego, prawidłowego użycia norm prawnych zawierających ulgi podatkowe, które zostały wprowadzone z różnych powodów przez ustawodawcę. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ust. 6 ustawy – Ordynacja podatkowa poprzez ulgę podatkową rozumie się „przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku”¹. Przykładem ulgi podatkowej jest ulga na działalność badawczo-rozwojową (dalej: ulga badawczo-rozwojowa, ulga B+R), której celem jest wsparcie przedsiębiorców zajmujących się badaniami i rozwojem.

System prawa podatkowego obejmuje ogół przepisów regulujących zasady powstawania zobowiązań podatkowych, sposoby i wysokość ich ustalania oraz ewentualnego wygasania. Żaden system prawa nie powinien funkcjonować w oderwaniu od otoczenia, dla którego ustala normy, wobec czego powinien uwzględniać ogół czynników determinujących to otoczenie, a nawet przewidywać i uwzględniać ich zmiany. Mowa tu o czynnikach ekonomicznych, społecznych, politycznych, prawnych, demograficznych i kulturowych.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651).

W ciągu ostatnich lat wiele wydarzeń i trendów wpłynęło na kształtowanie otoczenia biznesu, natomiast do najważniejszych z nich zaliczyć należy postęp naukowo-technologiczny, cyfryzację oraz media społecznościowe. Pojawiło się wiele zagadnień i problemów dotychczas nieznanymi dziedzinie prawa, a wymagających szybkiego opisanie i unormowania.

Ze względu na pandemię COVID-19 nie udało się jeszcze odbudować łańcuchów dostaw, a u granic Europy rozpoczęła się regularna wojna w Ukrainie, która pogłębiła ich zaburzenie, natomiast w dziedzinie dostaw energetycznych całkowicie wręcz je zerwała. Dodatkowo na taki konglomerat „czarnych łabędzi” nakłada się jeszcze wzrastająca inflacja. Inflacja to jeden z podstawowych wskaźników makroekonomicznych. Wiąże się z powszechnym wzrostem cen usług i produktów w określonym czasie. W okresie utraty siły nabywczej pieniądza nie warto trzymać gotówki, która traci na wartości, więc naturalne jest, że zarówno osoby fizyczne, jak i przedsiębiorstwa mają skłonność do wydawania jej na konsumpcję, co dodatkowo wpływa na wzrost jej poziomu. Ze względu na nieustające zmiany cen niektórych towarów w gospodarce rynkowej inflacją nazywana jest sytuacja, kiedy mamy do czynienia z powszechnym wzrostem cen, a nie z podwyżkami dotyczącymi tylko niektórych dóbr². Głównym narzędziem do walki z rosnącą inflacją jest podnoszenie stóp procentowych przez Bank Centralny. Implikuje to wzrost kosztów kredytów zarówno konsumenckich, jak i inwestycyjnych, dodatkowo zniechęcając do alokowania środków w inwestycje. Rosnące stopy procentowe powodują znaczne obciążenia dla państwa, które musi obsługiwać znacznie wyższe zadłużenie, co odbija się na efektywności i jakości świadczonych przez nie usług. Przedsiębiorstwa nie mogą zaś dynamicznie się rozwijać, gdy poziom inflacji jest poza kontrolą, a otoczenie makroekonomiczne jest niestabilne. Bank Centralny czy Ministerstwo Finansów mają za zadanie sprawować kontrolę nad utrzymaniem rozmiaru inflacji w zdrowych dla gospodarki granicach. W założeniach polskiej polityki pieniężnej za średniookresowy

² Europejski Bank Centralny, *Co to jest inflacja*, https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-me-more/html/what_is_inflation.pl.html [dostęp: 14.12.2022].

cel inflacyjny przyjmuje się wzrost cen o 2,5% w skali roku³. Oczekuje się jednak, że inflacja utrzyma się blisko dwucyfrowych poziomów do końca 2023 r., a rok później wskaźnik wzrostu cen ma kształtować się na poziomie wyższym od 2,5% celu Narodowego Banku Polskiego⁴.

Inflacja jest zjawiskiem bardzo negatywnym dla gospodarki, wobec czego kluczowym zadaniem ustawodawcy jest poszukiwanie antyinflacyjnych rozwiązań. Jednym z nich jest zachęta podatkowa dla przedsiębiorców do decydowania się na zwiększenie wydatków inwestycyjnych zamiast na konsumpcję. Ulga B+R może być uznana za jedną z nich, ponieważ niosąc za sobą konkretne korzyści podatkowe dla przedsiębiorców, zachęca do inwestycji w rozwój oraz badania badawczo-rozwojowe. Dodatkowo od 1 stycznia 2022 r. do polskiego systemu prawnego wprowadzona została tzw. ulga na innowacyjnych pracowników, która bezpośrednio łączy się z ulgą B+R. Oznacza to, że jedynie rozpowszechniona i prawidłowo stosowana ulga B+R może doprowadzić do wykorzystania przez podatników dodatkowej zachęty podatkowej w postaci ulgi na innowacyjnych pracowników.

Celem niniejszego artykułu jest analiza kształtu normatywnego ulgi B+R z uwzględnieniem przede wszystkim określoności warunków umożliwiających skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej oraz narzędzi udostępnionych podatnikowi, który po analizie cech swojej działalności chciałby skorzystać z ulgi B+R. Wydaje się, że konstrukcja ulgi badawczo-rozwojowej jest odpowiednio dostosowana do obecnych realiów rzeczywistości społeczno-gospodarczej, może być wykorzystywana do odbudowy gospodarki jako tarcza antyinflacyjna oraz jest atrakcyjna dla podatników jako forma optymalizacji podatkowej, jednakże brakuje odpowiednich narzędzi oraz odpowiedniego poziomu wiedzy i popularyzacji, które umożliwiłyby swobodne skorzystanie z ulgi B+R przez szerokie grono przedsiębiorców. W związku z powyższym w artykule zostanie przedstawiona istota ulgi B+R, określenie podmiotów, które mają prawo skorzystać z ulgi, definicja

³ M. Budka, *Inflacja – co to jest i jak wpływa na ceny?*, <https://www.money.pl/gospodarka/inflacja-co-to-jest-i-jak-wplywa-na-ceny-6774412207499872a.html> [dostęp: 30.05.2022].

⁴ K. Kolany, *Rekordowy wzrost cen. Inflacja najwyższa od 24 lat*, <https://www.bankier.pl/wiadomosc/Inflacja-w-Polsce-w-kwietniu-2022-finalne-dane-8336000.html> [dostęp: 13.05.2022].

działalności badawczo-rozwojowej, która spełnia warunki ustawowe, oraz zasady odliczeń w celu zdiagnozowania obszarów mogących ulec poprawie. W artykule podjęto także próbę przeciwstawienia ze sobą dwóch pojęć: ulgi badawczo-rozwojowej oraz optymalizacji podatkowej w celu zbadania prawidłowości postawionej hipotezy.

1. Istota ulgi na działalność badawczo-rozwojową

Ulga badawczo-rozwojowa została wprowadzona do polskiego systemu prawnego 1 stycznia 2016 r. i zastąpiła obowiązującą od 2006 r. ulgę na nowe technologie. Ulga B+R to instrument przewidziany w artykule 18d ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych⁵ oraz artykule 26e ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych⁶.

Ulga badawczo-rozwojowa ma na celu wsparcie przedsiębiorców, którzy w ramach swojej działalności gospodarczej zajmują się badaniami i rozwojem⁷. Wskazuje się, że modyfikacja zasad funkcjonowania ulgi na badania i rozwój wynika z badań wskazujących, że w Polsce poziom nakładów na badania i rozwój przez sektor prywatny, w kontekście wyzwań związanych z nowoczesną gospodarką, jest niewystarczający. Ulga B+R miała na celu zastąpienie ulgi na nowe technologie, która niewystarczająco wspierała zamierzony pierwotnie cel, mianowicie szeroko rozumianą innowacyjność odzwierciedloną w wydatkach sektora prywatnego na badania i rozwój⁸. Celem ulgi jest przede wszystkim wykorzystanie zasobów przedsiębiorców do inwestowania w badania i rozwój, uzyskując w zamian oprócz założonych celów również korzyść podatkową. Poprzednio obowiązująca ulga na nowe technologie nie spełniła swojego zadania, ponieważ była bardzo rzadko stosowana przez przedsiębiorców, zarówno ze względu na niedostateczną

⁵ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 poz. 2587), dalej: ustawa o CIT.

⁶ Ustawa z dnia 26 stycznia 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. 2022 poz. 2647), dalej: ustawa o PIT.

⁷ D. Łesak, *Ulga Badawczo-Rozwojowa 2022/2023*, <https://www.pitax.pl/wiedza/mniejsze-podatki/ulga-badawczo-rozwojowa/> [dostęp: 25.10.2020].

⁸ M. Pogoński, *Ulga na badania i rozwój – zmiany od 1.01.2017 r.*, <https://sip.lex.pl/#/publication/151311143/pogonski-mariusz-ulga-na-badania-i-rozwoj-zmiany-od-1-01-2017-r?pit=2022-12-14&keyword=pogonski%20ulga&cm=SFIRST> [dostęp: 14.10.2022].

promocję, jak i wymagane do spełnienia warunki, przykładowo posiadanie opinii niezależnej jednostki naukowej, potwierdzającej innowacyjność technologii, oraz fakt, że nie jest ona stosowana na świecie dłużej niż 5 lat⁹. Szczególnie trudne do zbadania wydawało się potwierdzenie braku stosowania innowacyjności na rynku globalnym dłużej niż 5 lat ze względu na projekty tajne realizowane w spółkach i brak powszechnych informacji o technologiach używanych przez przedsiębiorców w celu utrzymania konkurencyjnej pozycji na rynku. Warto wspomnieć, że nowelizacje regulacji w zakresie ulgi badawczo-rozwojowej przynoszą coraz większe korzyści dla podatników, którzy prowadzą działalność badawczo-rozwojową. Ustawodawca zwiększył kwoty podlegające odliczeniu od dochodu w celu zachęcenia przedsiębiorców do dokonywania lub kontynuacji działań w obszarze B+R, co ma wpłynąć na rozwój i zwiększenie innowacyjności polskich podmiotów gospodarczych¹⁰.

W ramach ulgi B+R, zgodnie z artykułem 18d ustawy o CIT, „podatnik uzyskujący przychody inne niż z zysków kapitałowych odlicza od podstawy opodatkowania, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową” (dalej: koszty kwalifikowane)¹¹. Dodatkowo kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika z przychodów innych niż przychody z zysków kapitałowych. Analogiczna reguła zawarta jest w ustawie o PIT.

Ulga to dodatkowe pomniejszenie podstawy opodatkowania z tego samego tytułu, z którego dany koszt zaliczony został przez podatnika uprzednio do uzyskania przychodów¹². Korzystanie z ulgi B+R wiąże się z analizą, której dokonuje podatnik, mianowicie ze sprawdzeniem, czy spełnia przesłanki uprawniające do skorzystania z ulgi określone w ustawie o CIT lub ustawie o PIT. Ponadto z ulgi B+R mogą skorzystać podatnicy,

⁹ A. Szymborska-Sutton, *Dlaczego przedsiębiorcy unikają ulgi na nowe technologie?*, <https://www.wirtualnemedi.pl/artikul/dlaczego-przedsiębiorcy-unikaja-ulgi-na-nowe-technologie> [dostęp: 16.03.2011].

¹⁰ K. Goyke, *Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R*, „Europa Regionum” 2018, t. 26, nr 3, s. 23-36, doi: 10.18276/er.2018.36-02.

¹¹ Art. 18d ustawy o CIT.

¹² *Ulga badawczo-rozwojowa*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/ulgi-odliczenia-i-zwolnienia/dzialalnosc-badawczo-rozwojowa/> [dostęp: 12.08.2022].

którzy osiągają przychody z innych źródeł niż zyski kapitałowe określone w art. 7b ust. 1 ustawy o CIT.

Zgodnie z art. 18d ust. 6 ustawy o CIT podatnikowi, który w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych, o których mowa w art. 17 ust. 1 pkt 34 lub 34a ustawy o CIT, mianowicie jeżeli przedsiębiorca prowadził działalność na podstawie zezwolenia na obszarze Specjalnej Strefy Ekonomicznej lub osiąga przychody z działalności gospodarczej osiągnięte z realizacji nowej inwestycji określonej w decyzji o wsparciu, prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie tych przepisów. W świetle powyższego podatnik nie ma prawa do zastosowania ulgi B+R do kosztów, które zostały uwzględnione w kalkulacji dochodu zwolnionego na podstawie wskazanych tytułów.

Już teraz ulga B+R cieszy się większą popularnością od poprzednio obowiązującej ulgi na nowe technologie. W 2020 r. przedsiębiorcy zainwestowali w badania i rozwój prawie 5 mld zł. Poniesione wydatki w rozbiciu na koszty kwalifikowane zgodnie z danymi udostępnionymi przez Ministerstwo Rozwoju i Technologii przedstawiały się następująco:

Koszty kwalifikowane	CIT	PIT	Razem	
	w mln zł			
Koszty pracy	3111	234	3345	70,1%
Nabycie materiałów i surowców	714	151	865	18,1%
Sprzęt niebędący środkiem trwałym	11	4	15	0,3%
Ekspertyzy, opinie, usługi doradcze	92	17	109	2,3%
Odplatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej (koszty wynajmu samej aparatury)	30	2	32	0,7%
Usługi wykorzystania z aparatury (koszty wynajmu aparatury i obsługi)	8	2	10	0,2%
Uzyskanie i utrzymanie patentu itp.	6	2	8	0,2%
Odpisy amortyzacyjne od WNIp w postaci kosztów prac rozwojowych	70	10	80	1,7%
Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych	288	22	310	6,5%
Razem	4330	444	4774	

Źródło: <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/ulga-na-badania-i-rozwoj>

Przedsiębiorcy zadeklarowali (*de facto* ponieśli) w 2020 r. nakłady na badania i rozwój w łącznej wysokości blisko 4,8 mld zł i odliczyli 3,1 mld zł. Około 1,7 mld zł będzie odliczone w kolejnych latach¹³.

2. Podmioty, które mają prawo skorzystać z ulgi B+R

Ze względu na fakt, że wskazany instrument określony jest zarówno w ustawie o CIT, jak i ustawie o PIT, prawie każdy podatnik spełniający warunki działalności B+R może zostać beneficjentem ulgi badawczo-rozwojowej. Mogą to być przedsiębiorcy prowadzący działalność w różnorodnych obszarach wykraczających nawet poza branżę, którym intuicyjnie przypisana jest innowacyjność¹⁴. W związku z tym dużą zaletą tej niedookreślonej definicji jest bardzo szeroki krąg podmiotów, które z omawianej ulgi mogą skorzystać. Warto jednak wskazać, że zgodnie z art. 18aa oraz art. 28h ust. 1 ustawy o CIT spółki opodatkowane estońskim CIT nie mogą korzystać z ulgi IP BOX oraz ulgi B+R¹⁵. W wyniku analizy praktyki organów podatkowych w zakresie możliwości skorzystania przez podmioty z ulgi B+R można zauważyć tendencję potwierdzającą, że podatnicy z różnych sektorów uprawnieni są do skorzystania z ulgi badawczo-rozwojowej po spełnieniu przesłanek z ustawy o CIT lub ustawy o PIT¹⁶.

¹³ *Ulgą na badania i rozwój*, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/ulga-na-badania-i-rozwoj> [dostęp: 12.08.2022].

¹⁴ P. Wyrwa, *Ulgą na działalność badawczo-rozwojową w praktyce*, ABC, <https://sip.lex.pl/#/publication/470079506/wyrwa-piotr-ulga-na-dzialalnosc-badawczo-rozwojowa-w-praktyce?keyword=wyrwa%20ulga%20badawczo-rozwojowa&cm=SFIRST> [dostęp: 12.08.2022].

¹⁵ *Estoński CIT nie dla kreatywnych*, <https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wydanie/58558,18-sierpnia-2022/74880,Gazeta-Prawna/787201,Estonski-CIT-nie-dla-kreatywnych.html> [dostęp: 19.09.2022].

¹⁶ – W firmie produkującej linie pakujące – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 13 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.151.2020.2.MMU;

– w firmie produkującej baterie i akumulatory – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 17 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.230.2020.1.BM;

– w firmie produkującej odlewy – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 12 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.222.2020.2.AK;

– w firmie świadczącej usługi HR – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 września 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.328.2020.1.IM;

– w firmie farmaceutycznej – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 października 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.383.2020.2.IM

– w firmie zajmującej się marketingiem w Internecie – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 7 stycznia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.531.2020.1.PC;

Dodatkowo z ulgi badawczo-rozwojowej na preferencyjnych warunkach mogą skorzystać przedsiębiorcy funkcjonujący jako Centra Badawczo-Rozwojowe (dalej: CBR). Zgodnie z art. 17 ustawy o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej przedsiębiorca prowadzący badania lub prace rozwojowe, z wyłączeniem instytutu badawczego, Centrum Łukasiewicza i instytutu działającego w ramach Sieci Badawczej Łukasiewicza może uzyskać status centrum badawczo-rozwojowego¹⁷. Przedsiębiorcy posiadający status CBR mogą korzystać ze specjalnych ulg lub preferencyjnych warunków ich stosowania¹⁸. Status CBR nadawany jest z mocy ustawy przez ministra właściwego do spraw gospodarki na wniosek przedsiębiorcy, który spełnił określone kryteria formalne. Zgodnie z ustawą o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej status CBR może uzyskać przedsiębiorca, którego przychody netto ze sprzedaży wytworzonych przez siebie usług badawczo-rozwojowych klasyfikowanych do usług w zakresie badań naukowych i prac rozwojowych lub praw własności przemysłowej stanowią co najmniej 20% przychodów netto (przy obrotach większych niż 5 mln zł) albo co najmniej 70% przychodów netto (przy obrotach w przedziale 2,5-5 mln zł)¹⁹. Przedsiębiorca musi stosować także przepisy o rachunkowości oraz nie może zalegać z zapłatą podatków oraz składek. Podmioty spełniające wskazane warunki i funkcjonujące jako CBR mogą odliczyć do 200% kosztów kwalifikowanych, a także uznawać za koszty kwalifikowane odpisy amortyzacyjne od budowli, budynków i lokali wykorzystywanych

- w firmie zajmującej się produkcją pomp – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 19 marca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.11.2021.2.AN;

- w firmie zajmującej się produkcją akcesoriów dla niemowląt – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 21 lipca 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.142.2021.2.JS;

- w firmie świadczącej usługi geofizyczne – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 września 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.255.2021.2.BM;

- firmie zajmującej się produkcją elementów z tworzyw sztucznych – interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 25 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.677.2021.3.IM.

¹⁷ Art. 17 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2474).

¹⁸ Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Centra Badawczo-Rozwojowe*, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/centra-badawczo-rozwojowe> [dostęp: 10.08.2022].

¹⁹ Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2021 r. poz. 706).

w działalności badawczo-rozwojowej²⁰. Zgodnie z art. 4a ust. 3a pkt 2 możliwe jest włączenie do ulgi B+R koszty ekspertyz, opinii, usług doradczych i usług równorzędnych, badań wykonywanych na podstawie umowy, wiedzy technicznej i patentów lub licencji na chroniony wynalazek²¹. Usługi muszą być nabyte na warunkach rynkowych i muszą być wykorzystywane wyłącznie na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, która identyfikowana jest zgodnie z zapisami ustawowymi zawierającymi definicję działalności badawczo-rozwojowej²².

3. Definicja działalności badawczo-rozwojowej

Zgodnie z art. 18d ustawy o CIT przedsiębiorca uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych ma możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów kwalifikowanych stanowiących koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową. Oznacza to, że w celu skorzystania z ulgi B+R działalność podatnika musi spełniać warunki uznania za „działalność badawczo-rozwojową” zdefiniowaną w art. 4a pkt 26 ustawy o CIT. Zgodnie z wskazanym przepisem działalność badawczo-rozwojowa to „działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz jej wykorzystania do tworzenia nowych zastosowań”²³. W zakresie badań naukowych oraz prac rozwojowych ustawa o CIT odwołuje się do definicji wskazanych w ustawie – Prawo o szkolnictwie wyższym.

Definicja badań naukowych w brzmieniu od 1 października 2018 r. zawarta została w art. 4 ust. 2 pkt 1-2 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym i oznacza:

1) „badania podstawowe rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy

²⁰ P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

²¹ Ustawa o CIT.

²² P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

²³ Ustawa o CIT.

o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne;

2) badania aplikacyjne rozumiane jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów, usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń”.

Analogicznie od 1 października 2018 r. obowiązuje definicja prac rozwojowych. Zgodnie z art. 4 ust. 3 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym „Prace rozwojowe są działalnością obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług, z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń”.

Biorąc pod uwagę definicję działalności badawczo-rozwojowej określonej w ustawie o CIT oraz ustawie o szkolnictwie wyższym, zarówno badania naukowe, jak i prace rozwojowe muszą spełniać kryteria „twórczości”, „systematyczności” i „zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów do tworzenia nowych zastosowań”. Powyższe kryteria znalazły również odzwierciedlenie w Objasnieniach podatkowych Ministra Finansów z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej (dalej: Objasnienia MF).

Zgodnie z Objasnieniami MF „uznać należy, iż na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej, w stopniu minimalnym, wystarczające jest działanie twórcze na skalę przedsiębiorstwa, tzn. przedsiębiorca we własnym zakresie (w ramach prowadzonych prac badawczo-rozwojowych) opracowuje nowe lub ulepszone produkty, procesy, usługi, nawet jeżeli podobne rozwiązanie zostało już opracowane przez inny podmiot. Zatem twórczość działalności badawczo-rozwojowej może przejawiać się opracowywaniem nowych koncepcji, narzędzi, rozwiązań niewystępujących dotychczas w praktyce

gospodarczej podatnika lub na tyle innowacyjnych, że w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już funkcjonujących u podatnika”²⁴.

Spełnienie kryterium „systematyczności” danej działalności nie jest uzależnione od ciągłości tej działalności, natomiast wystarczające jest, aby podatnik przeprowadził chociażby jeden projekt w sposób metodyczny, zaplanowany i uporządkowany, przyjmując dla niego określone cele do osiągnięcia, harmonogram i zasoby. Systematyczność powinna zostać potwierdzona poprzez odpowiednią dokumentację projektów, która wskazuje m.in. cele projektu oraz zaangażowane osoby²⁵.

Zgodnie z pkt 43 Objaśnień MF trzecie kryterium uznania działalności podatnika za działalność badawczo-rozwojową, mianowicie „zwiększenie zasobów wiedzy” odnosi się przede wszystkim do prowadzenia badań naukowych, natomiast „wykorzystanie już istniejącej lub zwiększonej wiedzy do tworzenia nowych zastosowań” dotyczy przede wszystkim prac rozwojowych. Innymi słowy, działalność badawczo-rozwojowa to zespół działań podejmowanych w kierunku tworzenia, w tym badań naukowych (nakierowanych na nową wiedzę i umiejętności) oraz prac rozwojowych (nakierowanych na wykorzystanie dostępnej wiedzy i umiejętności) w celu zwiększenia zasobów wiedzy do tworzenia nowych, zmienionych lub usprawnionych produktów, procesów lub usług (również w formie nowych technologii)”²⁶.

4. Zasady odliczeń kosztów kwalifikowanych

Katalog kosztów kwalifikowanych podlegających odliczeniu od podstawy opodatkowania w ramach ulgi B+R zawarty został w art. 18d ust. 2 ustawy o CIT i obejmuje m.in. wynagrodzenia pracowników wykonujących prace badawczo-rozwojowe, środki na nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową,

²⁴ *Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX*, <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-podatkowe-ip-box/> [dostęp: 10.08.2022].

²⁵ P. Wyrwa, *Ułga na działalność...*

²⁶ *Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r....*

ekspertyzy, opinie, usługi doradcze. Zgodnie z art. 18d ust. 7 ustawy o CIT kwota kosztów kwalifikowanych nie może przekroczyć:

1) w przypadku gdy podatnik funkcjonuje jako CBR i posiada status mikroprzedsiębiorcy, małego lub średniego przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy – Prawo przedsiębiorców²⁷ – 200% kosztów kwalifikowanych;

2) w przypadku pozostałych podatników funkcjonujących jako CBR – 200% kosztów kwalifikowanych oraz 100% kosztów kwalifikowanych obejmujących koszty uzyskania i utrzymania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego;

3) w przypadku pozostałych podatników – 100% kosztów kwalifikowanych oraz 200% kosztów kwalifikowanych poniesionych na wynagrodzenia pracowników oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu oraz wynagrodzenia z tytułu wykonywania usług, na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w całości czasu przeznaczonego na wykonanie usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu.

Zgodnie z powyższym ulga B+R polega na dwukrotnym rozpoznaniu określonych wydatków jako kosztu uzyskania przychodu, mianowicie po uprzednim zakwalifikowaniu wydatku jako koszt uzyskania przychodu podatnik ma możliwość odliczyć odpowiedni procent kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania.

W świetle art. 18d ust. 8 „odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty kwalifikowane”²⁸. „W przypadku, gdy podatnik poniósł za rok podatkowy stratę albo wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia – odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części – dokonuje się w zeznaniach za kolejno

²⁷ Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221).

²⁸ Art. 18d ustawy o CIT.

następujące po sobie sześć lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia”.

Ustawa nie wskazuje jednoznacznie, czy podatnik jest uprawniony do zaliczenia do kosztów kwalifikowanych wynagrodzenia za okres choroby lub urlopu pracownika. W świetle wątpliwości temat ten jest przedmiotem wielu interpretacji indywidualnych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych. Warto wskazać, że stanowisko Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej jest z reguły negatywne dla podatników i odmawia możliwości zaliczenia wynagrodzenia chorobowego oraz urlopowego do kosztów kwalifikowanych, wskazując, że „[...] art. 18d ust. 2 pkt 1 ustawy o CIT powinien być rozumiany jako przepis uprawniający Spółkę do zaliczenia do kosztów kwalifikowanych i na tej podstawie odliczenia w uldze B+R tej części należności na rzecz pracowników która dotyczy realizacji działalności B+R w tym miesiącu w czasie w jakim pozostawał do dyspozycji pracodawcy, tj. w części proporcjonalnie odpowiadającej stosunkowi czasu poświęconego realizacji Działalności B+R do pozostawania do dyspozycji pracodawcy (tj. Spółki), czyli czasu nieobejmującego czasu choroby lub urlopu”²⁹. Powyższe stanowisko zostało potwierdzone w interpretacjach indywidualnych Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej³⁰.

Odmienne stanowisko w zakresie możliwości zaliczenia wynagrodzenia chorobowego lub urlopowego do kosztów kwalifikowanych przy uldze B+R przyjmują sądy administracyjne. W wyroku z dnia 4 listopada 2021 r. Naczelny Sąd Administracyjny (II FSK 998/21) wskazał, że „[...] zarówno okres urlopu, jak i okres zwolnienia chorobowego nie są bezpośrednim czasem wykonywania pracy, ale są związane ze stosunkiem pracy i pracownikowi przysługują z tego tytułu od pracodawcy określone w ustawie świadczenia Tym samym w ramach należności, które proporcjonalnie należy uwzględnić przy obliczaniu kosztów kwalifikowanych uwzględnić

²⁹ Interpretacja indywidualna z dnia 21 grudnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.469.2021.1.PC.

³⁰ - Interpretacja indywidualna z dnia 25 sierpnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.235.2021.2.AN;
- interpretacja indywidualna z dnia 26 maja 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.167.2021.1.JKU;
- interpretacja indywidualna z dnia 19 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.185.2020.4.APO;
- interpretacja indywidualna z dnia 19 czerwca 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.157.2019.2.JS;
- interpretacja indywidualna z dnia 18 czerwca 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.189.2018.3.MBD.

należy każdą należność pieniężną, wypłaconą pracownikowi, niezależnie od tego, czy dotyczy ona zapłaty za czas faktycznie przepracowany, czy też za czas usprawiedliwionej nieobecności w pracy (urlopu, choroby)³¹. Tożsame stanowisko przedstawione zostało w wyrokach Wojewódzkich Sądów Administracyjnych³².

5. Zasady odliczenia ulgi B+R oraz obowiązki sprawozdawcze

Dla skorzystania z Ulgi B+R podatnik musi spełnić określone warunki, przede wszystkim wydatki stanowiące koszty kwalifikowane muszą być związane z działalnością B+R. Zgodnie z brzmieniem art. 18d punkt 1 ustawy o CIT koszty kwalifikowane, które podlegają odliczeniu od podstawy opodatkowania, powinny być poniesione na działalność badawczo-rozwojową prowadzoną przez podatnika. Dodatkowo koszty powinny spełniać ogólne warunki dotyczące kwalifikowalności wydatków przedsiębiorcy do kosztów uzyskania przychodu³³. Zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o CIT wydatek musi zostać poniesiony w związku z działalnością gospodarczą, celem osiągnięcia przychodu lub w celu zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów oraz musi być bezpośrednio lub pośrednio związany z przychodem przedsiębiorcy³⁴. Dodatkowo koszty powinny być właściwie udokumentowane przez podatnika poprzez ewidencję księgową. Po dokonaniu analizy działalności przedsiębiorcy oraz związanych z nią kosztów kwalifikowanych podatnik powinien dopełnić obowiązków o charakterze formalnym, mianowicie prowadzenia odpowiedniej ewidencji oraz wykazania ulgi w formularzach podatkowych³⁵.

³¹ Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II FSK 998/21, LEX nr 3287081.

³² Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 czerwca 2021 r., I SA/GI 307/21, LEX nr 3214258; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 kwietnia 2021 r., I SA/GI 364/21, LEX nr 3184825; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/GI 1323/19, LEX nr 2829995; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2019 r., I SA/Rz 609/19, LEX nr 2744045; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Ol 441/19, **LEX nr 2719214**; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2019 r., III SA/Wa 2665/18, LEX nr 2706119; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 lutego 2019 r., I SA/Sz 835/18, LEX nr 2622043.

³³ Art. 18d pkt 1 ustawy o CIT.

³⁴ Art. 15 ust. 1 ustawy o CIT.

³⁵ P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

W świetle regulacji zawartych w art. 9 ust. 1b ustawy o CIT podatnicy, którzy prowadzą działalność B+R i zamierzają skorzystać ulgi B+R, są zobowiązani w ewidencji rachunkowej wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej³⁶. Warto zauważyć, że przepisy ustawy o PIT oraz ustawy o CIT nie wskazują, w jaki sposób powinna być prowadzona ewidencja, ani jak należy wykazywać koszty działalności B+R. Jedynym wymogiem jest zapewnienie możliwości wyodrębnienia i wiarygodnego określenia kosztów działalności B+R podatnika. Podatnicy korzystający z ulgi B+R są obowiązani na podstawie art. 18e ustawy o CIT wykazać w zeznaniu poniesione koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu lub stanowiące podstawę do wyliczenia przysługującej podatnikowi kwoty. Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesione zostały dane koszty kwalifikowane³⁷. Dokonując odliczenia, o którym mowa powyżej, uwzględnia się kwoty pomniejszeń, o których mowa w art. 18db ust. 1 ustawy o CIT, mianowicie ulgi na innowacyjnych pracowników.

W celu skorzystania z ulgi B+R dla przedsiębiorców nie jest przewidywany żaden kwestionariusz lub formalny wniosek do urzędu, w którym urząd potwierdziłby prawo podatnika do skorzystania z ulgi badawczo-rozwojowej. Oznacza to, że przedsiębiorca, który rozważa wprowadzenie ulgi B+R, powinien samodzielnie dokonać analizy działalności w celu określenia, czy spełnia ona formalne przesłanki działalności badawczo-rozwojowej zawarte w ustawie o CIT lub ustawie o PIT. Inną możliwością jest wystąpienie do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w celu potwierdzenia możliwości skorzystania z ulgi B+R. Warto jednak zauważyć, że w niektórych przypadkach podczas postępowania ze strony organu pojawiają się pytania, czy według podatnika działalność spełnia przesłanki działalności badawczo-rozwojowej. W świetle powyższego to podatnik jest jednostką, która powinna dokonać analizy działalności, aby sprawdzić możliwość wprowadzenia odliczeń z tytułu ulgi B+R. Zgodnie z art. 18e ustawy o CIT podatnik dokonuje rozliczenia za rok bieżący, najczęściej w formie formularza CIT-8, do którego

³⁶ Art. 9 ust. 1b ustawy o CIT.

³⁷ Art. 18d ust. 8 ustawy o CIT.

podatnicy powinni załączyć odpowiedni formularz CIT-BR (w przypadku podatników PIT – PIT-BR)³⁸. Możliwe jest także skorzystanie z ulgi B+R za lata ubiegłe poprzez korektę deklaracji na formularzu CIT-8. Podatnik powinien dokonać korekty deklaracji oraz przygotować załącznik CIT-BR wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty i wnioskiem o zwrot nadpłaty lub wnioskiem o zaliczenie nadpłaty na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.

6. Optymalizacja podatkowa a ulga B+R

W polskim systemie prawnym występują różne rodzaje ulg, m.in. ulgi o charakterze technicznym, np. zwrot nienależycie pobranych świadczeń, ulgi o charakterze rodzinnym, ulgi uwzględniające koszty związane z uzyskaniem przychodu, np. ulgi z tytułu składek na ubezpieczenie społeczne³⁹. Warto wspomnieć o dodatkowych ulgach wprowadzonych przez ustawę o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw, tzw. Polski Ład⁴⁰. Ulga na innowacyjnych pracowników zawarta została w ustawie o CIT oraz ustawie o PIT i daje możliwość podatnikowi, który uzyskuje przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych oraz poniósł za rok podatkowy stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego w roku podatkowym odliczenia B+R, pomniejszenia kwoty podlegających przekazaniu na rachunek urzędu skarbowego zaliczek na PIT o iloczyn kwoty nieodliczonej i stawki podatku obowiązującej tego podatnika w danym roku podatkowym⁴¹. W związku z powyższym jest to pewnego rodzaju dopełnienie ulgi B+R, ponieważ podatnik może

³⁸ P. Wyrwa, *Ulga na działalność...*

³⁹ K. Spurgiasz, *Ulga podatkowa – co można odliczyć od podatku*, <https://www.totalmoney.pl/artykuly/ulga-podatkowa-co-mozna-odliczyc-od-podatku> [dostęp: 15.02.2020].

⁴⁰ Ustawa 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. z 2021 r. poz. 2105).

⁴¹ R. Kowalski, *Polski Ład: Nowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorców*, LEX/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#/publication/151402659/kowalski-radoslaw-polski-lad-nowe-ulgi-podatkowe-dla-przedsiębiorców?keyword=kowalski%20rados%C5%82aw%20polski%20%C5%82ad%20nowe%20ulgi&cm=SFIRST> [dostęp: 12.08.2022].

wykorzystać koszty kwalifikowane, które nie zostały odliczone w zeznaniu CIT za poprzedni rok podatkowy ze względu na uzyskaną stratę podatkową lub względnie dochód niższy od kwoty kosztów kwalifikowanych działalności B+R podlegających odliczeniu na pomniejszenie zaliczek na PIT. Ulgę na innowacyjnych pracowników można zastosować po zakończeniu roku podatkowego, mianowicie po złożeniu zeznania podatkowego CIT, ponieważ uprawnienie do pomniejszenia przysługuje począwszy od miesiąca następującego bezpośrednio po miesiącu, w którym podatnik złożył zeznanie CIT do końca roku podatkowego, w którym zostało złożone to zeznanie. W świetle powyższego podatnik, którego koszty kwalifikowane przewyższają podstawę opodatkowania w danym roku podatkowym, może wykorzystać nadwyżkę kosztów kwalifikowanych w kolejnym roku podatkowym, pomniejszając zaliczki na PIT, co należy ocenić pozytywnie jako zachętę dla przedsiębiorców do prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej. Kolejną pozytywną modyfikacją wprowadzoną przez Polski Ład jest możliwość jednoczesnego stosowania ulgi B+R oraz IP BOX, czyli preferencyjnego opodatkowania dochodów uzyskiwanych z kwalifikowanych praw własności intelektualnej. Powyższe oznacza, że podatnicy będą mogli stosować stawkę PIT/CIT 5% do dochodów wyznaczanych z uwzględnieniem ulgi B+R z wyjątkiem spółek opodatkowanych estońskim CIT. Odnosząc się do analizy optymalizacji podatkowej, nie jest ona zdefiniowana w przepisach prawa polskiego. Jest to działanie lub szereg działań polegających na wykorzystaniu legalnych instrumentów w celu zmniejszenia obciążeń podatkowych lub uniknięcie płacenia podatków. Zgodnie z powyższym w polskim prawie nie ma normy, która zabraniałaby optymalizacji podatkowej, ponieważ przedsiębiorcy mają możliwość poszukiwania jak najbardziej korzystnych form opodatkowania oraz korzystania z przewidzianych w przepisach ulg i zwolnień podatkowych. W tym miejscu warto zauważyć, że konieczne jest odróżnienie optymalizacji podatkowej od nielegalnego działania polegającego na uchylaniu się od opodatkowania, które polega na podejmowaniu nielegalnych czynności w celu uniknięcia zapłaty podatku. Optymalizacja podatkowa może przybrać różne formy, m.in.:

- korzystanie z ulg i zwolnień podatkowych;
- fuzja lub przejęcie;
- transgraniczne połączenia spółek;
- zmiana formy działalności gospodarczej;
- zmiana formy opodatkowania przykładowo zmianę opodatkowania z podatku liniowego na ryczałt podatkowy;
- przeniesienie działalności za granicę⁴².

Ze względu na większą popularność ulgi B+R w porównaniu do obowiązującej do 2016 r. ulgi na nowe technologie oraz rosnącą liczbę postępowań zwrotowych za lata poprzednie urzędy skarbowe sprawdzają, czy podatnicy prawidłowo rozliczają ulgę B+R oraz czy ich działalność spełnia warunki działalności badawczo-rozwojowej. Następnie podatnicy poddawani są ponownym kontrolom podatkowym po skorzystaniu z odliczeń w ramach ulgi badawczo-rozwojowej. Warto przy tym rozważyć, jak konstrukcyjnie ulga B+R połączona jest z optymalizacją podatkową. Ze względu na postępowania zwrotowe oraz kontrole podatkowe niektórzy wskazują, że spółki uchylają się od opodatkowania poprzez nieprawidłowe zaliczanie działalności pod ulgę B+R. Jednakże ta teza nie może być uznana za słuszną, ponieważ, jak zostało to wskazane powyżej, korzystanie z ulg podatkowych, które stanowią element konstrukcyjny podatku, jest formą legalnej optymalizacji podatkowej. Przedsiębiorcy są uprawnieni do korzystania z ulgi B+R po zidentyfikowaniu, że ich działalność spełnia warunki wskazane w ustawie o CIT oraz ustawie o PIT. Podatnicy są zobowiązani także prowadzić odpowiednią ewidencję kosztów kwalifikowanych oraz prac, które powstały w wyniku działalności B+R, natomiast obowiązkiem urzędów jest sprawdzenie czy odliczenie B+R dokonywane jest w sposób prawidłowy. W świetle powyższego ulga B+R jest narzędziem umożliwiającym legalną optymalizację podatkową i w przypadku, gdy przedsiębiorca prawidłowo stosuje ulgę badawczo-rozwojową, nie można uznać tego za uchylanie się od opodatkowania, czyli oszustwo podatkowe.

⁴² *Optymalizacja podatkowa – czyli sposób na niższe podatki*, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/podatki/optimalizacja-podatkowa-czyli-sposob-na-nizsze-podatki/glfk5x3> [dostęp: 30.03.2021].

7. Ulga B+R a inflacja

Wskazuje się, że obecnie występuje najszybszy przyrost długu publicznego w Unii Europejskiej w ostatnich latach. To samo dotyczy inflacji, która jest najwyższa od 20 lat, dodatkowo odnotowujemy najniższy od 25 lat poziom inwestycji⁴³. Inflację powoduje wzrost popytu konsumentów przy jednoczesnej niewystarczającej dostępności towarów, a więc powodowana jest zwiększoną podażą pieniądza wprowadzanego do obiegu. Rosnący poziom inflacji wywołuje znacznie większą zachowawczość inwestycyjną przedsiębiorców. Zjawisko to spowodowane jest wysoce utrudnioną możliwością oszacowania kosztów oraz przyszłych przychodów, a co za tym idzie – i wyniku finansowego danej inwestycji. Dotyczy to szczególnie nakładów na innowacyjność, które mają dość długi horyzont inwestycyjny, oraz złożoność etapów badawczych i wdrożeniowych. Inflacja zmniejsza poziom wzrostu gospodarczego

Inflacja wpływa negatywnie nie tylko na bieżącą konsumpcję, ale również na inwestycje. Wzrost inflacji powoduje, że przedsiębiorcy są znacznie bardziej zachowawczy w stosunku do inwestycji. Zjawisko inflacji znacznie utrudnia oszacowanie zachowania się cen dóbr i usług, zarówno tych wykorzystywanych w produkcji, jak i sprzedawanych. Inflacja powoduje również niepewność w zakresie stóp procentowych. Ich wzrost następuje, gdy inflacja znacząco wzrasta. Efektem tego jest wzrost rat kredytów, nie tylko konsumpcyjnych, ale także inwestycyjnych. Tym samym wzrasta koszt inwestycji, a niektóre sposoby lokowania kapitału mogą okazać się nieopłacalne. Jest to również czas, w którym niechętnie zaciągamy nowe zobowiązania kredytowe, które często są podstawą finansowania dużych inwestycji. Co więcej, w okresie postępującej inflacji takie finansowanie jest również trudniejsze do uzyskania. Dodatkowo przedsiębiorcom trudniej

⁴³ *Inflacja i dług publiczny rosną, brakuje inwestycji*, <https://www.money.pl/gospodarka/inflacja-i-dlug-publiczny-rosna-brakuje-inwestycji-wszyscy-odczujemy-to-na-wlasnej-skorze-6811557472372353v.html> [dostęp: 13.12.2022].

jest też samodzielnie pozyskać kapitał na inwestycje, gdyż inflacja powoduje także spadek marż, a tym samym zysków firm⁴⁴.

Wskazuje się, że inflację hamują podwyżki stóp, zmniejszenie wydatków na konsumpcję, ale także wspieranie inwestycji. Wzrost popytu globalnego spowodowany jest wzrostem zapotrzebowania (wzrostem wydatków) ze strony różnych podmiotów gospodarczych, np. państwa, przedsiębiorstw, gospodarstw domowych, podmiotów zagranicznych (wpływ na to może mieć np. wzrost zatrudnienia w gospodarce przy znacznym wykorzystaniu mocy produkcyjnych). Nadwyżka popytu nad podażą przy danych cenach tworzy lukę inflacyjną, a ponieważ w krótkim okresie nie ma z reguły możliwości odpowiedniego zwiększenia podaży, powstanie tej luki przyczynia się do wzrostu cen. Zrównanie popytu i podaży jest możliwe dopiero przy wyższych cenach⁴⁵. Innowacyjne projekty pozwalają jednak na zwiększenie ilości towaru (podaży) ze względu na wykorzystanie nowych technologii, co ma pozytywne, antyinflacyjne konsekwencje.

W związku z powyższym jednym z antyinflacyjnych rozwiązań jest zachęcanie przedsiębiorców do decydowania się na zwiększenie wydatków inwestycyjnych pozwalających na polepszenie procesu produkcji i zwiększenie dostępności towarów zamiast konsumpcji. Ze względu na możliwość odliczenia odpowiedniego procentu kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania po uprzednim zakwalifikowaniu wydatku jako koszt uzyskania przychodu ulga B+R to realna korzyść dla przedsiębiorców, którzy inwestują w badania badawczo-rozwojowe. Koncepcja ulgi B+R polega na wprowadzeniu bodźca, który zachęci przedsiębiorcę do rozpoczęcia prac badawczych i rozwojowych, a także do rozwijania oraz intensyfikacji obecnych innowacyjnych projektów. Oznacza to, że ulga B+R może hamować niepewność oraz zachowawczość przedsiębiorców, zachęcając ich do inwestycji, które są bardzo korzystne w okresie występowania wysokiej inflacji.

⁴⁴ *Jak duży wpływ na inwestycje ma inflacja?*, <https://staragotowka.pl/jak-duzy-wplyw-na-inwestycje-ma-inflacja/> [dostęp 14.12.2022].

⁴⁵ *Inflacja popytowa (pieniężna) definicja i przykłady*, https://www.naukowiec.org/wiedza/ekonomia/inflacja-popytowa-pieniezna-_2407.html [dostęp 13.12.2022].

Podsumowanie

Wprowadzeniu do obiegu prawnego ulgi B+R przyświecał cel osiągnięcia wzrostu innowacyjności polskiej gospodarki w celu poprawy jej konkurencyjności. Ulga B+R to bardzo przydatne narzędzie podatkowe, które może wspierać innowacyjną działalność gospodarczą podatników, zachęcając do zwiększenia skali inwestycji przedsiębiorstw w badania i rozwój. Najskuteczniejszym rozwiązaniem problemu rosnącej inflacji jest spowodowanie, aby wydajność pracy wyprzedziła przyrost wynagrodzeń, a pomaga w tym wprowadzenie nowych technologii, czyli innowacyjność procesów produkcji. W wyniku niepewności przedsiębiorcy pomimo posiadania odpowiednich zasobów obawiają się dokonywania różnego rodzaju inwestycji, przede wszystkim długoterminowych. Podsumowując, wszystkim, a szczególnie państwu powinno zależeć na zwiększeniu poziomu inwestycji, zwłaszcza w tym trudnym okresie. Inwestycja w innowację pozwala przenieść gospodarkę kraju na zupełnie inny poziom konkurencyjności, dlatego tak ważna jest zachęta stworzona przez dobrze dostosowaną i dopracowaną, a przez to szeroko stosowaną i efektywną ulgę B+R.

W świetle powyższego analiza konstrukcji ulgi B+R wskazuje, że celem ustawodawcy było stworzenie zachęty podatkowej dla przedsiębiorstw do rozpoczęcia lub kontynuacji prac badawczo-rozwojowych, co może mieć obecnie pozytywny antyinflacyjny skutek poprzez zwiększenie innowacyjności produkcji i dostępności towarów. Z ulgi badawczo-rozwojowej korzystać mogą różne podmioty gospodarcze, od mikroprzedsiębiorców do dużych korporacji, jednakże warto sprawdzić, czy ulga B+R przystosowana jest do jej prawidłowego wprowadzenia przez wszystkie podmioty. Pomimo rosnącej powszechności ulga B+R jest w dalszym ciągu niedocenianym narzędziem rozwoju konkurencyjności przedsiębiorstw i zarazem niewykorzystywanym sposobem na płacenie niższych podatków – optymalizacją podatkową. Głównym powodem wydaje się tu panujący stereotyp, że jest ona dedykowana dla branży nowych technologii i akademickich ośrodków badawczych. Inną, nie mniej ważną przyczyną może być opór działów księgowych odpowiedzialnych za rozliczanie i podział kosztów

spowodowany nadmiarem prac związanych z licznymi ostatnio zmianami w prawie podatkowym. Zwiększeniu skali wykorzystania ulgi B+R nie sprzyja również brak pogłębionej informacji o uldze ze strony państwa, brak jasnych formularzy oraz częste kontrole podatkowe po skorzystaniu z ulgi.

Dodatkowo w procesie stosowania ulgi B+R pojawiają się spory pomiędzy Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej oraz sądami administracyjnymi, przykładowo w zakresie możliwości zaliczenia wynagrodzenia chorobowego oraz urlopowego do kosztów kwalifikowanych. Prowadzi to do wielu wątpliwości ze strony podatników, przede wszystkim mniejszych przedsiębiorców, w zakresie prawidłowego wprowadzenia ulgi B+R w ich firmie. W związku z tym brak sprecyzowanych procedur w zakresie skorzystania z ulgi B+R blokuje niektórych przedsiębiorców przed wprowadzeniem odliczeń pomimo jej atrakcyjności i potencjalnych korzyści dla podatników oraz rozwoju prac badawczo-rozwojowych. W przypadku większych przedsiębiorstw wiąże się to natomiast z koniecznością wyznaczenia odpowiednich osób do przeprowadzenia czasochłonnego procesu identyfikacji prac badawczo-rozwojowych oraz odpowiednich kalkulacji kosztów kwalifikowanych, a także ewidencji czasu pracy.

Powyższe rozważania prowadzą do wniosku, że ulga B+R jest odpowiednio dostosowana do obecnych realiów rzeczywistości społeczno-gospodarczej oraz jest atrakcyjna dla podatników jako forma optymalizacji podatkowej, a przede wszystkim może być wykorzystywana jako narzędzie przeciwdziałające inflacji, ponieważ niesie ze sobą konkretne korzyści podatkowe dla przedsiębiorców, zachęca do inwestycji w rozwój oraz badania badawczo-rozwojowe. Projekty innowacyjne pozwalają na polepszenie procesu produkcji i zwiększenie podaży, co pozwoliłoby na zrównanie popytu i podaży bez znaczących podwyżek cenowych. Jednakże warto wskazać, że brakuje odpowiednich narzędzi, które umożliwiłyby swobodne skorzystanie z ulgi badawczo-rozwojowej przez szerokie grono przedsiębiorców. Bardzo istotna z punktu widzenia przedsiębiorcy jest przede wszystkim przejrzystość przepisów prawnych, ale także jednolita praktyka organów podatkowych i sądów administracyjnych. W celu

uniknięcia sporów przedsiębiorców z organami podatkowymi na poziomie kontroli stosowania ulgi B+R różnice w stanowiskach w zakresie możliwości zaliczenia poszczególnych składników wynagrodzenia do kosztów kwalifikowanych pomiędzy Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej oraz sądami administracyjnymi powinny zostać wyjaśnione. Dodatkowo, w celu rozpowszechnienia ulgi B+R oraz ulgi na innowacyjnych pracowników, ustawodawca oraz organy podatkowe powinni zadbać o odpowiednio przygotowane wzory/formularze, z których podatnik ma możliwość skorzystać. Oznacza to, że oprócz formularza CIT-BR pomocne byłoby wprowadzenie wzorów ewidencji czasu pracy pracowników/wyników prac, a także w zakresie pozostałych elementów weryfikacji formalnej ze strony urzędu. Zapewne przyczyniłoby się to do znacznego wzrostu popularności ulgi B+R, co byłoby bardzo korzystne z punktu widzenia przeciwdziałania inflacji oraz zniwelowałoby wątpliwości przedsiębiorców w zakresie stosowania ulgi B+R, a także niepewności związanej z częstymi kontrolami urzędów skarbowych. Miałoby to również niebanalny wpływ na wzrost zaufania do państwa oraz organów państwowych.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

Budka M, Inflacja – co to jest i jak wpływa na ceny?, <https://www.money.pl/gospodarka/inflacja-co-to-jest-i-jak-wplywa-na-ceny-6774412207499872a.html>

Estoński CIT nie dla kreatywnych, <https://edgp.gazetaprawna.pl/e-wyदानie/58558,18-sierpnia-2022/74880,Gazeta-Prawna/787201,Estonski-CIT-nie-dla-kreatywnych.html>

Europejski Bank Centralny, *Co to jest inflacja*, https://www.ecb.europa.eu/ecb/educational/explainers/tell-memore/html/what_is_inflation.pl.html

Goyke K., Ulga na działalność badawczo-rozwojową jako podatkowa zachęta do ponoszenia nakładów w obszarze B+R, „Europa Regionum” 2018, t. 26, nr 3.

Inflacja i dług publiczny rosną, brakuje inwestycji, <https://www.money.pl/gospodarka/inflacja-i-dlug-publiczny-rosna-brakuje-inwestycji-wszyscy-odczujemy-to-na-wlasnej-skorze-6811557472372353v.html>

Inflacja popytowa (pieniężna) definicja i przykłady, https://www.naukowiec.org/wiedza/ekonomia/inflacja-popytowa-pieniezna-_2407.html

Jak duży wpływ na inwestycje ma inflacja?, <https://staragotowka.pl/jak-duzy-wplyw-na-inwestycje-ma-inflacja/>

Kolany K., Rekordowy wzrost cen. Inflacja najwyższa od 24 lat, <https://www.banier.pl/wiadomosc/Inflacja-w-Polsce-w-kwietniu-2022-finalne-dane-8336000.html>

Kowalski R., *Polski Ład: Nowe ulgi podatkowe dla przedsiębiorców*, LEX/el. 2021, <https://sip.lex.pl/#/publication/151402659/kowalski-radoslaw-polski-lad-nowe-ulgi-podatkowe-dla-przedsiębiorców?keyword=kowalski%20rados%C5%82aw%20polski%20%C5%82ad%20nowe%20ulgi&cm=SFIRST>

Łesak D., Ulga Badawczo-Rozwojowa 2022/2023, <https://www.pitax.pl/wiedza/mniejsze-podatki/ulga-badawczo-rozwojowa/>

Ministerstwo Rozwoju i Technologii, *Centra Badawczo-Rozwojowe*, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/centra-badawczo-rozwojowe>

Optymalizacja podatkowa – czyli sposób na niższe podatki, <https://businessinsider.com.pl/gospodarka/podatki/optymalizacja-podatkowa-czyli-sposob-na-nizsze-podatki/glfk5x3>

Pogoński M., Ulga na badania i rozwój – zmiany od 1.01.2017 r., <https://sip.lex.pl/#/publication/151311143/pogonski-mariusz-ulga-na-badania-i-rozwoj-zmiany-od-1-01-2017-r?pit=2022-12-14&keyword=pogonski%20ulga&cm=SFIRST>

Ulga badawczo rozwojowa, <https://www.podatki.gov.pl/pit/ulgi-odliczenia-i-zwolnienia/dzialalnosc-badawczo-rozwojowa/>

Ulga na badania i rozwój, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologia/ulga-na-badania-i-rozwoj>

Spurgiasz K., Ulga podatkowa – co można odliczyć od podatku, <https://www.totalmoney.pl/artykuly/ulga-podatkowa-co-mozna-odliczyc-od-podatku>

Szyborska-Sutton A., Dlaczego przedsiębiorcy unikają ulgi na nowe technologie?, <https://www.wirtualnemedi.pl/arttykul/dlaczego-przedsiobiorcy-unika-ja-ulgi-na-nowe-technologie>

Wyrwa P., Ulga na działalność badawczo-rozwojową w praktyce, ABC, <https://sip.lex.pl/#/publication/470079506/wyrwa-piotr-ulga-na-dzialalno-sc-badawczo-rozwojowa-w-praktyce?keyword=wyrwa%20ulga%20badawczo-rozwojowa&cm=SFIRST>

Akty prawne

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2651).

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587).

Ustawa z dnia 26 stycznia 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647).

Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221).

Ustawa z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2474).

Ustawa 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. z 2021 r. poz. 2105).

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2021 r., II FSK 998/21, LEX nr 3287081.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 czerwca 2021 r., I SA/Gl 307/21, LEX nr 3214258.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 kwietnia 2021 r., I SA/Gl 364/21, LEX nr 3184825.

Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 lutego 2020 r., I SA/Gl 1323/19, LEX nr 2829995.

Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 7 listopada 2019 r., I SA/Rz 609/19, LEX nr 2744045.

Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 7 sierpnia 2019 r., I SA/Ol 441/19, LEX nr 2719214.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2019 r., III SA/Wa 2665/18, LEX nr 2706119.

Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 lutego 2019 r., I SA/Sz 835/18, LEX nr 2622043.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.151.2020.2.MMU.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 17 lipca 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.230.2020.1.BM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 12 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-2.4010.222.2020.2.AK.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 września 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.328.2020.1.IM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 28 października 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.383.2020.2.I.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 7 stycznia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.531.2020.1.PC.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 marca 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.11.2021.2.AN.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 lipca 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.142.2021.2.JS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 8 września 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.255.2021.2.BM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 kwietnia 2022 r., 0111-KDIB1-3.4010.677.2021.3.IM.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 grudnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.469.2021.1.PC.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 25 sierpnia 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.235.2021.2.AN.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 26 maja 2021 r., 0111-KDIB1-3.4010.167.2021.1.JKU.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 sierpnia 2020 r., 0111-KDIB1-3.4010.185.2020.4.APO.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 19 czerwca 2019 r., 0114-KDIP2-1.4010.157.2019.2.JS.

Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 18 czerwca 2018 r., 0111-KDIB1-3.4010.189.2018.3.MBD.

Inne

Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczące preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP BOX, <https://www.podatki.gov.pl/pit/wyjasnienia-pit/objasnienia-podatkowe-ip-box/>