

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 346

Finanse publiczne

Redaktorzy naukowi

Jerzy Sokołowski

Michał Sosnowski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Barbara Majewska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: K. Halina Kocur
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-477-6

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

Wstęp	9
Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Tendencje zmian dochodów budżetu państwa w latach 2000-2012	11
Joanna Działo: Ewolucja ilościowych reguł fiskalnych w Unii Europejskiej w okresie kryzysu gospodarczego	25
Romana Głowicka-Wołoszyn, Feliks Wysocki: Uwarunkowania społeczno-ekonomiczne samodzielności finansowej gmin województwa wielkopolskiego	34
Mateusz Halka: Poprawa efektywności zamówień publicznych a sektor MSP	45
Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Świtała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski: Współpraca samorządu terytorialnego z podmiotami ekonomii społecznej w obszarze ochrony zdrowia	53
Małgorzata M. Hybka: Transfery i finansowe instrumenty hybrydowe – komponenty agresywnej strategii podatkowej?.....	62
Agnieszka Jachowicz: Project realization in local self-government units after accession to the European Union	73
Aleksandra Jurkowska: Czynniki determinujące wycenę kontraktów CDS wystawianych na dług rządowy na świecie i w Polsce	81
Dorota Kawiorska: Kryzys zadłużenia jako stymulator reform w systemach ochrony zdrowia państw członkowskich Unii Europejskiej.....	92
Elwira Leśna-Wierszołowicz: Rozwój rynku pracowniczych programów emerytalnych w Polsce	103
Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska: Transmisja negatywnych zjawisk kryzysu finansowego na gospodarkę Polski.....	113
Danuta Miłaszewicz: Dążenie do stabilności fiskalnej na przykładzie polskiej gospodarki	124
Magdalena Miszczuk: Makroekonomiczne uwarunkowania sytuacji finansowej gmin.....	133
Katarzyna Owsiak: Problem efektywności wydatków jednostek samorządu terytorialnego.....	142
Monika Pasternak-Malicka: Sytuacja na rynku pracy młodych osób i jej wpływ na podejmowanie pracy nielegalnej.....	151
Paweł Piątkowski: Wybrane konsekwencje kryzysu zadłużeniowego w Unii Europejskiej w obszarze długu publicznego.....	166

Elwira Pindyk: Podatek od nieruchomości jako źródło dochodów a rozwój gminy	181
Wojciech Piontek: Opłata za gospodarowanie odpadami komunalnymi. Zagadnienia teoretyczne i prawne	192
Adriana Politaj: Wpływ pomocy publicznej na sytuację na rynku pracy w krajach Unii Europejskiej	204
Halina Rechul: Część oświatowa subwencji ogólnej jako podstawowe źródło finansowania wydatków na oświatę jednostek samorządu terytorialnego w Polsce	215
Magdalena Rękas: Tax instruments as an element of pro-family policy in France and in Poland	224
Alicja Sekuła: Analiza dochodów z udziału we wpływach z podatku dochodowego od osób fizycznych w gminach województwa pomorskiego	235
Przemysław Siudak: Rola specjalnych stref ekonomicznych w przyciąganiu bezpośrednich inwestycji zagranicznych na teren Polski	246
Michał Sosnowski: Sprawność fiskalna podatków pośrednich	257
Joanna Spychała: Zadłużenie publiczne i wzrost gospodarczy w unii gospodarczej i walutowej w latach 2006-2013	270
Marcin Spychała: Zmiany w strukturze pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorstwom po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej	279
Edyta Sygut: Podatki i opłaty lokalne jako źródła dochodów gmin na przykładzie województwa śląskiego	289
Maciej Szczepkowski: Zasadność opodatkowania majątku	299
Tomasz Śmietanka: Budżet gmin Grójec, Koźienice, Szydłowiec w latach 2003-2012 jako instrument równoważenia rozwoju lokalnego	312
Radosław Witczak: Ocena nieprawidłowości w zastosowaniu metod szacowania podstawy opodatkowania dochodu w świetle orzeczeń NSA w 2013 r.	327
Iwona Wojciechowska-Toruńska: Fiscal discipline in a Muslim country – a case of Turkey	337
Dorota Wyszowska, Marzanna Poniatowicz: Wpływ systemu wyrównywania dochodów na możliwości inwestycyjne gmin w Polsce	347
Adam Wyszowski: Preferencje podatkowe jako funkcja obciążeń podatkowych	359
Jolanta Zawora: Sytuacja dochodowa samorządów gminnych w Polsce	368
Arkadiusz Żabiński: Znaczenie ulg podatkowych w procesie zwiększania wydatków badawczo-rozwojowych przedsiębiorstw	377

Summaries

Agnieszka Deresz, Marian Podstawka: Changes in the government budget revenues in 2000-2012	24
---	----

Joanna Działo: Evolution of numerical fiscal rules in the European Union in the period of economic crisis.....	33
Romana Głowicka-Woloszyn, Feliks Wysocki: Socio-economic background of financial self-sufficiency of Greater Poland communes	44
Mateusz Halka: Improving the efficiency of public procurement and SME sector.....	52
Tomasz Holeccki, Magdalena Syrkiewicz-Światała, Karolina Sobczyk, Katarzyna Lar, Michał Wróblewski: Cooperation of local government with social economy entities in the area of healthcare	61
Małgorzata M. Hybka: Hybrid transfers and financial instruments – aggressive tax strategy components?	72
Agnieszka Jachowicz: Realizacja projektów inwestycyjnych przez jednostki samorządu terytorialnego po akcesji do Unii Europejskiej	80
Aleksandra Jurkowska: The determinants of the sovereign CDS pricing on the global market and in Poland	91
Dorota Kawiorska: The financial crisis as a stimulator of reforms in the health systems of Member States of the European Union	102
Elwira Leśna-Wierszolicz: The development of employee pension programs market in Poland	112
Danuta Mierzwa, Magdalena Matkowska: Transmission of negative phenomena of financial crisis on the Polish economy.....	123
Danuta Miłaszewicz: Pursuing fiscal sustainability on the example of the Polish economy.....	132
Magdalena Miszczuk: Macroeconomic conditions of the financial situation of local governments.....	141
Katarzyna Owsiak: Problem of the effectiveness of expenditure of local governments.....	150
Monika Pasternak-Malicka: The impact of the labor market on young people and their willingness to take up illegal employment.....	165
Paweł Piątkowski: Selected consequences of debt crisis in the European Union in the area of public debt	180
Elwira Pindyk: Property tax as a source of income vs. municipality development	191
Wojciech Piontek: The fee for municipal waste management. Theoretical and legal issues	203
Adriana Politaj: State aid for employment vs. a situation on the labour market in the European Union	214
Halina Rechul: The educational component of the general subsidy as the main source of financial funding that local government units have for educational expenditures	223
Magdalena Rękas: Instrumenty podatkowe jako element polityki rodzinnej we Francji i Polsce.....	234

Alicja Sekuła: Analysis of revenue from shares in the personal income tax in the municipalities of Pomeranian Voivodeship.....	245
Przemysław Siudak: The role of special economic zones in attracting direct foreign investments to Poland	256
Michał Sosnowski: Fiscal efficiency of indirect taxes	269
Joanna Spychała: Public debt and economic growth in the Economic and Monetary Union in the period 2006-2013	278
Marcin Spychała: Changes in the structure of state aid after Poland's accession to the European Union	288
Edyta Sygut: Local taxes and fees as a source of revenue of communes on the example of the Silesian Voivodeship	298
Maciej Szczepkowski: Legitimacy of property taxation	311
Tomasz Śmietanka: The budget of Kozienice, Grojec, Szydłowiec communes in the years 2003-2012 as an instrument of sustainable development on the local level.....	326
Radosław Witczak: Evaluation of the incorrectness of estimating of tax base in income taxes in the verdicts of Supreme Administrative Court in 2013	336
Iwona Wojciechowska-Toruńska: Dyscyplina fiskalna w kraju muzułmańskim – przykład Turcji	346
Dorota Wyszowska, Marianna Poniawicz: System of revenue equalization and investment possibilities of communities in Poland	358
Adam Wyszowski: Tax expenditures as a function of burdens of taxation... ..	367
Jolanta Zawora: The income situation of local governments in Poland.....	376
Arkadiusz Żabiński: The importance of tax concessions in the process of increasing the research-development expenditure-in enterprises	389

Arkadiusz Żabiński

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

e-mail: arkadiusz.zabinski@ue.wroc.pl

ZNACZENIE ULG PODATKOWYCH W PROCESIE ZWIĘKSZANIA WYDATKÓW BADAWCZO-ROZWOJOWYCH PRZEDSIĘBIORSTW

Streszczenie: W artykule zanalizowano zagadnienia związane z wykorzystaniem narzędzi polityki fiskalnej do wsparcia działalności badawczo-rozwojowej w przedsiębiorstwach. Przedstawiono uzasadnienie ekonomiczne takiego wsparcia oraz znaczenie w procesie przebudowy gospodarki. Omówione zostały możliwe do zastosowania w systemie podatkowym rozwiązania konstrukcyjne pozwalające przedsiębiorstwom zmniejszyć wpływ negatywnych czynników przy podejmowaniu badań. Przedstawiono i oceniono również rozwiązania funkcjonujące w polskim systemie podatkowym. Artykuł kończy się zaleceniami reformy tych elementów systemu podatkowego w Polsce, które odpowiadają za zwiększenie aktywności przedsiębiorstw w sferze B+R.

Słowa kluczowe: polityka fiskalna, rozwój gospodarczy, system podatkowy, ulgi podatkowe, badania i rozwój.

DOI: 10.15611/pn.2014.346.35

1. Wstęp

W katalogu instrumentów polityki gospodarczej państwa, wspierającej wzrost gospodarczy oparty na rozwoju innowacyjnych gałęzi przemysłu i usług, coraz istotniejszą rolę odgrywają narzędzia podatkowe. Stymulują one przedsiębiorstwa do wzrostu wydatków na badania i rozwój, dzięki czemu mają one osiągnąć przewagę konkurencyjną w globalizującej się gospodarce.

Wykorzystanie systemu podatkowego w realizacji celów gospodarczych i społecznych jest szeroko opisywane w literaturze przedmiotu, a preferencje zawarte w konstrukcjach podatkowych odegrały ważną rolę m.in. w przemianach strukturalnych gospodarek Europy Środkowo-Wschodniej. Popularność wykorzystania elementów konstrukcji podatkowych we wspieraniu prorozwojowej polityki przedsiębiorstw opiera się nie tylko na potwierdzonej skuteczności, ale też na stosunkowo łatwej procedurze wprowadzania takich rozwiązań. Wykorzystanie istnieją-

cego systemu podatkowego pozwala obniżyć koszty wprowadzanych rozwiązań, zarówno na poziomie centralnym, jak i na poziomie przedsiębiorstw. Kolejną cechą takich narzędzi jest swoboda w wyborze kierunku działalności badawczo-rozwojowej przedsiębiorstw. W przeciwieństwie do dotacji czy preferencyjnych kredytów, przedsiębiorcy korzystający z preferencji podatkowych kształtują więc swobodnie swoją politykę rozwojową.

Wykorzystanie konstrukcji podatkowych do wspierania działalności badawczo-rozwojowej przedsiębiorstw pozwala na skorzystanie z takich rozwiązań wszystkim grupom przedsiębiorstw w danej gospodarce – bez względu na ich wielkość czy też położenie geograficzne. W stosunku do dotacji są to więc narzędzia zdecydowanie popularniejsze i w małym stopniu oparte na podmiotowych czy przedmiotowych decyzjach administracyjnych.

Preferencje podatkowe mające na celu zwiększenie nakładów sektora prywatnego na badania i rozwój wykorzystuje coraz większa grupa państw. Wśród państw należących do OECD w 1995 r. do grupy tej należało 12, a w 2011 już 26 państw [OECD, 2011]. Z omawianych rozwiązań korzystały również Brazylia, Chiny, Rosja, Indie, Singapur i RPA.

Ulgi związane z działalnością B+R pozwalają przedsiębiorstwu zmniejszyć obciążenia podatkowe lub inne obciążenia administracyjno-prawne. Należy jednak podkreślić, że są to preferencje przysługujące już po dokonaniu wydatków badawczo-rozwojowych. Można przyjąć, że w przeciwieństwie do wsparcia bezpośredniego w postaci dotacji B+R, ulgi podatkowe mają charakter pośredni. Poszczególne kraje w różnym stopniu korzystają z narzędzi pośrednich i bezpośrednich dla zwiększenia konkurencyjności gospodarki poprzez wzrost jej innowacyjności. O znaczeniu ulg podatkowych w tym procesie świadczy poziom ich wykorzystania w takich krajach, jak: Australia, Austria, Belgia, Kanada, Dania, Francja, Irlandia, Japonia, Korea i Holandia, gdzie wsparcie poprzez system podatkowy przekroczyło wsparcie bezpośrednie w postaci dotacji i subwencji.

Celem artykułu jest wykazanie zasadności udzielania wsparcia przedsiębiorstwom w działalności B+R, przedstawienie elementów systemu podatkowego, które mogą do tego służyć oraz identyfikacja przyczyn nieskuteczności narzędzi podatkowych w procesie zwiększania nakładów na badania i rozwój.

Dla realizacji wyznaczonych celów przeprowadzono krytyczną analizę literatury przedmiotu, analizę aktów prawnych oraz analizę danych statystycznych.

2. Uzasadnienie wsparcia dla przedsiębiorstw

Badania oparte na danych statystycznych dowodzą, że inwestowanie w B+R jest istotnym czynnikiem wzrostu gospodarczego. Analizy przygotowane przez Komisję Budżetową Kongresu Amerykańskiego wykazały, że inwestycje w badania i rozwój są co najmniej tak samo wydajne jak inwestycje w dobra kapitałowe [CBO, 2005]. Dzieje się tak za sprawą wzrostu całkowitej produktywności czynników wytwór-

czych. W grupie siedmiu państw uprzemysłowionych: USA, Japonia, Niemcy, Francja, Wielka Brytania, Włochy i Kanada, w latach 1971-1990 każde zainwestowane w B+R 100 dol. doprowadziło w efekcie do wzrostu PKB o 123 dol. [Coe, Helpman 1995]. Badania przeprowadzone na krajach członkowskich OECD w latach 1980-1998 pozwalają stwierdzić, że każde dodatkowe 100 dol. wydane w przedsiębiorstwach na badania i rozwój zwiększa PKB danego kraju średnio o 113 dol. [Guellec, van Pottelsberghe De La Potterie 2001].

Inwestycje badawczo-rozwojowe przynoszą również korzyści społeczne. Korzyści te traktowane jako efekty zewnętrzne są często większe niż zwroty z inwestycji uzyskiwane przez same przedsiębiorstwa.

Efekty zewnętrzne mogą być dwojakiego rodzaju: jako transfer wiedzy lub korzyści finansowe. U podstaw transferu wiedzy leży m.in. niemożność pełnego zablokowania przepływu wiedzy i informacji przez ochronę patentową. W rezultacie inwestycja jednej firmy może przyspieszyć tworzenie wiedzy przez inne firmy. Zastosowanie pozyskanej od innych wiedzy pozwala na polepszenie konkurencyjności danego przedsiębiorstwa poprzez zwiększenie wydajności oraz modyfikacje produktowe lub procesowe. Transfer wiedzy przyczynia się więc do poprawy pozycji rynkowej zdecydowanie większej liczby przedsiębiorstw niż te, które zaangażowały się w działania badawczo-rozwojowe.

Z perspektywy przedsiębiorstwa przyjmującego wiedzę stworzoną na zewnątrz, transfer może pochodzić od:

- przedsiębiorstw z tej samej branży,
- przedsiębiorstw z innych branż,
- uniwersytetów,
- publicznych instytucji badawczych,
- przedsiębiorstw, uniwersytetów, instytutów z innych państw.

Badania empiryczne pozwalają zidentyfikować kilka istotnych cech przepływu wiedzy. Transfer wiedzy jest szczególnie istotny w branżach, które opierają swój rozwój na wydatkach B+R oraz pracownikach wysoko wykwalifikowanych [Audretsch, Feldman 1996]. Przepływy wiedzy są tym silniejsze, im mniejsza jest odległość pomiędzy podmiotem generującym wiedzę a przedsiębiorstwami będącymi biorcami [Pohulak-Żołędowska 2011]. Chociaż jest to również zależne od form rozpowszechniania wiedzy, to podstawowe znaczenie wciąż ma odległość fizyczna [Fleming, King III, Juda 2007]. Można to tłumaczyć znaczeniem łatwości zmiany pracy przez specjalistów danej dziedziny oraz znaczeniem kontaktów interpersonalnych. Teżę taką wydaje się potwierdzać położenie geograficzne wielu klastrów przemysłowych, które rozwijały się zazwyczaj w pobliżu jednego lub większej liczby uniwersytetów [Audretsch, Feldman 1996].

Pośrednie skutki finansowe występują wtedy, gdy wiedza wytworzona w danym podmiocie wpływa na wyniki finansowe prowadzonej działalności gospodarczej innych przedsiębiorstw. Statystycznie zjawisko takie jest często trudne do wyodrębnienia, mimo że jego wpływ nawet na całe branże jest niezaprzeczalny. O finansowych

efektach ubocznych B+R można mówić wtedy, gdy konsument lub przedsiębiorstwo nabywa produkty ulepszone na skutek wydatków badawczo-rozwojowych. Wycena dokonana na podstawie wzrostu produktywności czy użyteczności przez kupującego jest jednak wyższa niż cena rynkowa, którą przyjmuje sprzedający [Griliches 2002]. Komputery i telefony komórkowe to przykłady towarów, które przyniosły korzyści na poziomie społeczeństw i gospodarek, a korzyści te tylko w ograniczonym stopniu zostały przejęte przez przedsiębiorstwa dokonujące innowacji. Obserwacja kosztów zmiennych w przedsiębiorstwach korzystających z innowacji opracowanych przez innych wskazuje, że często jest to podstawowe źródło rozwoju. Z badań przeprowadzonych w grupie przedsiębiorstw amerykańskich wynika, że oszczędności takie mogą sięgać nawet 1000% [Bernstein, Nadiri 1988].

Korzyści społeczne są trudne do zmierzenia. Jako suma korzyści wynikająca z transferu wiedzy i zewnętrznych efektów finansowych są jednak zdecydowanie większe niż efekty prywatne wydatków przeznaczanych na badania i rozwój. Uśrednione szacunki badaczy zajmujących się tym problemem pozwalają jednak określić relację korzyści prywatnych do korzyści społecznych wydatków B+R na 2 do 1 [Hall, Mairesse, Mohnen 2012].

Istnienie dużych społecznych stóp zwrotu z inwestycji skierowanych na badania i rozwój jest istotnym argumentem za prowadzeniem aktywnej polityki gospodarczej nakierowanej na wspieranie tego procesu. Brak wsparcia państwa będzie prowadził do mniejszego zainteresowania przedsiębiorstw inwestycjami w B+R. Ich decyzje w tym kierunku będą podyktowane jedynie zwrotami prywatnymi, pomijając korzyści społeczne.

Istnieją trzy odrębne, powiązane jednak ze sobą, rodzaje badań: podstawowe, stosowane i rozwojowe. Badania podstawowe prowadzone są w celu poszerzenia wiedzy ogólnej. Bezpośrednie zastosowanie takiej wiedzy przez przedsiębiorstwa może być utrudnione w pierwszym okresie po uzyskaniu wyników takich badań. Dlatego finansowanie tego rodzaju badań spoczywa najczęściej na jednostkach publicznych. W dłuższej perspektywie korzyści społeczne z tego rodzaju badań mogą być jednak bardzo duże, czego przykładem jest choćby odkrycie kodu DNA.

Badania stosowane polegają na rozwoju wiedzy w celu realizacji konkretnych potrzeb wynikających z rozwoju gospodarki czy poszczególnych branż. Przykładem takich badań są prace nad grafenem, dzięki któremu uzyska się m.in. dalszą miniaturyzację urządzeń elektronicznych. Badaniami stosowanymi w dużym stopniu zainteresowany jest już sektor prywatny. Zaangażowanie bezpośrednio sektora publicznego związane jest najczęściej z celami ochrony zdrowia lub obronności.

Badania rozwojowe polegają na zastosowaniu wiedzy do tworzenia konkretnych towarów i usług. Obejmują najczęściej działania projektowe, wytworzenie prototypów oraz wprowadzenie do produkcji dóbr, które mają realizować określone cele finansowe, postawione przez przedsiębiorstwa.

W większości krajów rozwiniętych w zakresie źródeł finansowania prac badawczo-rozwojowych zauważyć można pewną tendencję. Największe wsparcie pu-

bliczne kierowane jest do sektora badań podstawowych, następnie w kolejności to wsparcie dla badań stosowanych, najmniejsze – dla badań rozwojowych. W Stanach Zjednoczonych w roku 2008 podział ten wynosił 38% na badania podstawowe, 34% na badania rozwojowe oraz 28% na badania stosowane [Tyson, Linden 2012].

3. Elementy konstrukcji podatkowych wykorzystywanych do wsparcia wydatków B+R

Wdrażając preferencje podatkowe dla przedsiębiorstw wydatkujących środki na badania i rozwój, ustawodawca ma do wyboru kilka grup rozwiązań. Mogą być one dostosowane do odbiorców w zależności od celów, jakie chce osiągnąć rząd. Wśród rozwiązań podatkowych, które mogą być stosowane, należy wyróżnić:

1. Przyspieszone systemy amortyzacji inwestycji (maszyny, urządzenia, budynki, wartości niematerialne i prawne) wykorzystywane do działalności badawczo-rozwojowej.

2. Zwiększenie wskaźnika odliczeń kosztów kwalifikowanych od podstawy opodatkowania. Rozwiązania takie pozwalają przyporządkować do kosztów uzyskania przychodów więcej niż 100% poniesionych wydatków na działalność B+R. W Wielkiej Brytanii dla dużych przedsiębiorstw wskaźnik ten wynosi 130%, a dla przedsiębiorstw z sektora MSP 175%.

3. Zwolnienia z obciążeń podatkowych i pozapodatkowych wynagrodzeń pracowników zatrudnionych w działalności B+R przedsiębiorstwa. Znane są również specjalne zwolnienia podatkowe dla pracowników z zagranicy zatrudnionych w działach B+R.

4. Ulgi podatkowe pozwalające przedsiębiorstwom odliczyć konkretną część swoich wydatków na B+R nie od podstawy opodatkowania, lecz od samego zobowiązania podatkowego.

Oprócz wymienionych narzędzi w ustawodawstwie niektórych państw stosuje się również różnego rodzaju narzędzia syntetyczne. Jednym z ciekawszych jest tzw. patent box, polegający na połączeniu ulg w działalności badawczo-rozwojowej z ulgami w podatku od dochodów generowanych z patentów zarejestrowanych w danym kraju. Patent box został wprowadzony najpierw w Holandii i Belgii w 2007 r., a następnie w Hiszpanii i Luksemburgu w 2008 r.

W przypadku ulg od podatku stosowane są dwa systemy obliczania kwoty odliczenia. Pierwszy sposób polega na odliczaniu całości wydatkowanych środków na badania i rozwój, drugi zaś na odliczaniu od podatku jedynie przyrostu wydatków B+R, jaki miał miejsce w przedsiębiorstwie w danym roku w stosunku do roku poprzedniego. Można powiedzieć, że drugi sposób jest bardziej motywacyjny. Premiuje bowiem działalność przedsiębiorstw zmierzających do rozszerzania obszarów badawczo-rozwojowych.

Kolejnym wyborem dokonywanym przez ustawodawcę jest określenie działań kwalifikujących się do odliczeń podatkowych. Definicja B+R różni się między krajami [OECD 2010] przede wszystkim katalogiem wydatków kwalifikowanych do skorzystania z wybranych preferencji. Stosunkowo wąska definicja obowiązuje w Holandii. Pozwala ona zaliczyć do wydatków kwalifikowanych wszelkiego rodzaju wynagrodzenia związane z B+R. Bardziej hojne systemy obejmują również koszty bieżące oraz amortyzację kapitału. Mimo prób ujednoczenia katalogu wydatków kwalifikowanych do B+R wciąż każdy kraj wedle własnych potrzeb kształtuje omawiany katalog.

Kolejnym elementem konstrukcji ulg podatkowych są limity odliczeń. Mogą one dotyczyć wielkości procentowej całości wydatków na badania i rozwój, które można odliczyć od należnego podatku. Odsetek ten różni się w poszczególnych krajach: od 10% we Włoszech, 18% w Holandii, 20% w Kanadzie i Korei do 30% w Hiszpanii i Francji. Innym rozwiązaniem jest odpis od podstawy opodatkowania, który np. w Wielkiej Brytanii dochodzi do 175% [OECD 2009].

Drugi limit może dotyczyć maksymalnej kwoty ulgi podatkowej, która może być wykorzystana w ciągu roku podatkowego.

Limity mogą mieć również charakter degresywny. Dzieje się tak np. we Francji, gdzie można odliczyć od podatku 30% wydatków B+R, lecz po przekroczeniu progu 100 mln euro wydatków – jedynie 5% [OECD 2009].

Kolejnym elementem konstrukcyjnym w ulgach badawczo-rozwojowych jest zakres podmiotowy. Wiele systemów podatkowych wyróżnia poszczególne grupy przedsiębiorstw, odpowiednio zwiększając lub zmniejszając zakres stosowanych preferencji. W Kanadzie, Japonii, Norwegii, Holandii i Wielkiej Brytanii preferowane są przedsiębiorstwa z grupy MSP. Zwiększony zakres preferencji może również dotyczyć nowo utworzonych przedsiębiorstw, jak to ma miejsce we Francji.

Często spotykane preferencje podatkowe dotyczą przedsiębiorstw współpracujących w działalności B+R z placówkami szkolnictwa wyższego. Może to dotyczyć zarówno odpisów związanych z płatnościami na rzecz uczelni, jak i redukcji obciążeń podatkowych przy zatrudnianiu przedstawicieli nauki w związku z realizowanymi projektami. Rzadziej spotykane są preferencje podmiotowe z punktu widzenia konkretnych sektorów. Rozwiązania takie dotyczą najczęściej rodzajów technologii, nad którymi mają być prowadzone badania, jak np. wykorzystania alternatywnych źródeł energii. Może być również określona dziedzina badań i rozwoju, np. biotechnologia czy nanotechnologia. Problemy z wykorzystaniem takich elementów w konstrukcji ulg podatkowych wynikają z komplikacji związanych z interpretacją przepisów podatkowych, zarówno dla samego przedsiębiorstwa, jak i instytucji fiskalnych.

Zróznicowanie podmiotowe może mieć również charakter geograficzny. Dotyczy najczęściej stanu lub prowincji. We Włoszech regiony południowe mają większy poziom preferencji niż regiony północne. W Stanach Zjednoczonych poszczególne stany mogą ustalać zakres kredytu podatkowego w związku z działalnością B+R.

Kolejnym elementem konstrukcji ulg podatkowych, który może być określany przez ustawodawcę, jest okres, przez jaki można odliczać od podatku lub podstawy opodatkowania wydatki związane z działalnością B+R. Odliczanie kosztów z danego roku może być możliwe tylko w danym roku lub w latach kolejnych. Rozliczenie kilkuletnie jest korzystne dla firm przynoszących stratę w danym roku podatkowym.

Ostatnim zaleceniem dotyczącym ulg podatkowych związanych z wydatkami na badania i rozwój jest stabilność przyjętych rozwiązań. Mimo że zalecenie to wynika z katalogu zasad podatkowych, to jest wciąż aktualne. Skuteczność zastosowanych narzędzi będzie ściśle związana ze stabilnością systemu podatkowego i przejrzystością przyjętych rozwiązań.

4. Ulgi na wsparcie wydatków B+R w Polsce

Ostatnim zaleceniem dotyczącym ulg podatkowych związanych z wydatkami na badania i rozwój jest stabilność przyjętych rozwiązań. Mimo że zalecenie to wynika z katalogu, preferencje podatkowe mają za zadanie stymulować przedsiębiorstwa do zwiększania nakładów na badania i rozwój. W konsekwencji przyniesie to korzyści im samym poprzez podniesienie konkurencyjności, jak również całej gospodarce poprzez efekty zewnętrzne.

Wydatki przedsiębiorstw na B+R mają charakter komplementarny w stosunku do wydatków publicznych. To właśnie przedsiębiorstwa i rząd w zdecydowanej większości decydują o poziomie wydatków na badania i rozwój danego państwa.

Tabela 1. Poziom wydatków kraju na badania i rozwój w stosunku do PKB

Państwo	2007	2008	2009	2010	2011
UE-28	1,84	1,91	2,01	2	2,04
Czechy	1,37	1,3	1,35	1,4	1,64
Niemcy	2,53	2,69	2,82	2,8	2,89
Estonia	1,08	1,28	1,41	1,62	2,37
Francja	2,08	2,12	2,27	2,24	2,25
Węgry	0,98	1	1,17	1,17	1,22
Polska	0,57	0,6	0,67	0,74	0,76
Słowenia	1,45	1,66	1,85	2,1	2,47
Finlandia	3,47	3,7	3,94	3,9	3,8
USA	2,62	2,76	2,81	2,73	2,67
Chiny	1,4	1,47	1,7	1,76	1,84
Japonia	3,46	3,47	3,36	3,25	3,35

Źródło: Eurostat, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/science_technology_innovation/data/main_tables (15.05.2014).

Poziom wydatków na badania i rozwój w stosunku do PKB jest w Polsce na najniższym poziomie w grupie analizowanych gospodarek. Przy średniej UE-28, mieszczącej się w przedziale od 1,84 do 2,04, w Polsce wskaźnik ten wynosił od 0,57 do 0,76. Jednocześnie wydatki B+R w 2007 r. były najniższe spośród wszystkich uzyskanych wskaźników. Z kolei najwyższe wydatki w stosunku do PKB notowane są w Finlandii, gdzie w 2009 r. uzyskano wskaźnik wynoszący 3,94.

Jednym ze sposobów na podniesienie poziomu nakładów na B+R miały być w Polsce preferencje podatkowe. Wykorzystanie systemu podatkowego do wsparcia działań przedsiębiorstw w ich działaniach badawczo-rozwojowych odbywa się poprzez ulgę na nabycie nowych technologii. Ułga ma charakter odliczenia wydatków od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych lub od osób prawnych, w zależności od formy prowadzenia działalności gospodarczej [DzU 2011; DzU 2012].

Za nowe technologie uważana jest wiedza technologiczna w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań i prac rozwojowych, która umożliwia wytworzenie nowych wyrobów lub usług lub ich udoskonalenie. Warunkiem uznania wydatku na nabycie nowych technologii jest opinia niezależnej jednostki naukowej, że jest ona nowatorska i nie jest stosowana na świecie przez okres dłuższy niż ostatnie 5 lat.

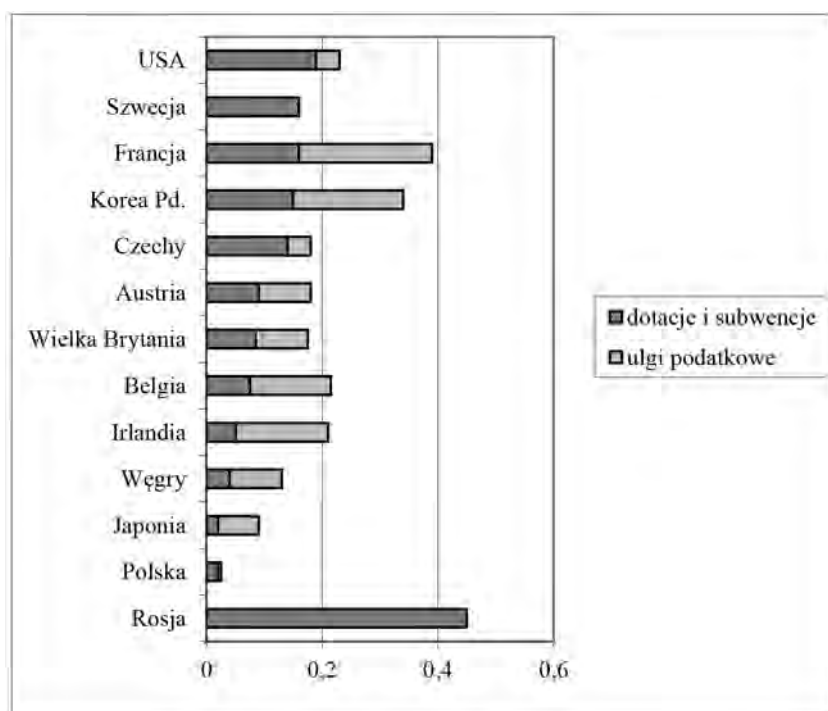
Podstawą ustalenia wielkości odliczenia jest kwota wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii w roku, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub w roku następującym po tym roku. W sytuacji, gdy podatnik osiąga za rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu z pozarolniczej działalności podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia odpowiednio w całej kwocie lub w pozostałej części dokonuje się w kolejnych trzech latach podatkowych, licząc od końca roku, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji.

Ważnym elementem konstrukcji ulgi na nabycie nowych technologii jest limit odliczeń wynoszący 50% wydatkowanej kwoty. Jednocześnie podatnik traci prawo do ulgi w przypadku, gdy przed upływem trzech lat podatkowych od zakupu nowej technologii udzieli prawa do jej wykorzystania przez inne podmioty, zostanie ogłoszona upadłość podatnika lub otrzyma on zwrot wydatków na zakup technologii w jakiegokolwiek formie.

Oceniając konstrukcję ulgi podatkowej związanej z wydatkami na badania i rozwój na tle innych rozwiązań tego typu funkcjonujących na świecie, należy wyodrębnić kilka rozwiązań charakterystycznych. Po pierwsze, ulga charakteryzuje się wąskim zakresem przedmiotowym. Zakup nowoczesnych technologii nie obejmuje zakupu środków trwałych ani tym bardziej wydatków bieżących związanych z pracami badawczymi. Wydatki bieżące, do których można zaliczyć między innymi wynagrodzenia pracowników, koszty usług obcych, zużycie materiałów czy energii, stanowią 69% wydatków ponoszonych przez przedsiębiorstwa na badania i rozwój. Pozostałe 31% to wydatki kapitałowe, do których można zaliczyć m.in. wydatki na

środki trwałe czy wartości niematerialne i prawne [GUS 2013]. Kolejną trudnością w wykorzystaniu ulgi jest opinia jednostki naukowej co do nowatorstwa zakupionej technologii. Należy zdawać sobie sprawę z ograniczeń przedsiębiorstw, szczególnie z sektora MSP, w możliwościach uzyskania takiej opinii i odpowiedzialności, którą musi podjąć jednostka naukowa, wydając odpowiednie zaświadczenie. Zaświadczenie takie musi spełniać określone wymogi formalne, ściśle kontrolowane przez służby skarbowe [Pit.pl, 2014]. Pozytywnie należy natomiast ocenić możliwość rozliczenia ulgi w trzech kolejnych latach, w przypadku gdy podatnik ponosi stratę.

Ograniczenia zawarte w konstrukcji ulg podatkowych w Polsce przekładają się na niski poziom ich wykorzystania.



Rys. 1. Rządowe wsparcie finansowe wydatków B+R w przedsiębiorstwach w 2010 r. jako % PKB.

Źródło: OECD (2011).

Polska ma jeden z najniższych wskaźników wsparcia działalności badawczo-rozwojowej przedsiębiorstw przez rząd wśród krajów OECD oraz Rosji. Formy wsparcia w zdecydowanej większości opierają się na dotacjach rządowych przydzielanych na konkretne projekty. O ile wskaźnik poziomu dotacji dla przedsiębiorstw w stosunku do PKB nie odbiega znacząco od poziomu wsparcia w Japonii, o tyle poziom wsparcia poprzez ulgi podatkowe jest najniższy wśród gospodarek wyko-

rzystujących taką formę. Z danych udostępnionych przez Departament Podatków Bezpośrednich Ministerstwa Finansów¹ wynika, że w 2012 r. z ulgi na zakup technologii skorzystało 42 przedsiębiorców opłacających podatek dochodowy od osób fizycznych i 94 przedsiębiorstwa opłacające CIT. W latach obowiązywania ulgi najwięcej podatników opłacających PIT skorzystało z niej w roku 2006 i było to 5297 przedsiębiorstw. Najmniej w 2008 r. – odpowiednio 11 przedsiębiorstw. Przeciętna kwota odliczenia w przypadku PIT zawierała się od 600 zł w latach 2006-2007 do 4600 zł w 2008 r. W przypadku przedsiębiorstw rozliczających się z podatku dochodowego od osób prawnych liczba podmiotów korzystających z ulgi wahała się od 12 w 2006 r. do 26 w 2008 r. Przeciętna kwota odliczenia była zdecydowanie wyższa i wynosiła od 233 000 zł w 2007 r. do 815 000 zł w 2006 r.

Nieskuteczność ulgi na zakup nowych technologii jako narzędzia stymulującego przedsiębiorstwa do wzrostu nakładów na B+R przejawia się nie tylko w skrajnie niskim poziomie wykorzystania ulgi, ale również w samym poziomie zaangażowania przedsiębiorstw w działalność rozwojową na tle innych instytucji zajmujących się działalnością B+R.

Tabela 2. Udział wydatków przedsiębiorstw w całości wydatków przeznaczanych na badania i rozwój (w %)

Państwo	2007	2008	2009	2010	2011
UE-28	54,9	54,8	54,1	53,7	54,9
Czechy	47,2	45	39,8	40,8	37,7
Niemcy	68,1	67,3	66,1	65,6	65,6
Estonia	41,6	39,8	38,5	43,6	55
Francja	52,3	50,8	52,3	53,5	55
Węgry	43,9	48,3	46,4	47,4	47,5
Polska	34,3	30,5	27,1	24,4	28,1
Słowenia	58,3	62,8	58	58,4	61,2
Finlandia	68,2	70,3	68,1	66,1	67
USA	64,9	63,7	41	61	60
Chiny	70,4	71,7	61	71,7	73,9
Japonia	77,7	78,2	71,7	75,9	76

Źródło: Eurostat, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/science_technology_innovation/data/main_tables (15.05.2014).

Przedsiębiorstwa funkcjonujące w Polsce przeznaczają najmniej środków na działalność B+R spośród przedstawionych gospodarek. Przy średniej unijnej przekraczającej 50% środków zaangażowanych w danym kraju na B+R, przedsiębiorstwa polskie najwyższy pułap osiągnęły na poziomie 34,3% w 2007 r. Jednocześnie w 2010 r. poziom ten był najniższy z wszystkich gospodarek i wyniósł 24,4%.

¹ Pismo nr DD1/8213/13/SSJ/2014/RWPD-33343 z 8.03.2014 r.

Najwyższy wskaźnik zaangażowania przedsiębiorstw w prace B+R danego kraju wykazywały w Europie przedsiębiorstwa z Finlandii, a na świecie przedsiębiorstwa japońskie, osiągając wskaźnik 78,2% w 2008 r.

W przeciwieństwie do przedsiębiorstw, udział wydatków rządowych w sumie wydatków na B+R wszystkich podmiotów z danego kraju jest w Polsce bardzo wysoki.

Tabela 3. Udział wydatków instytucji rządowych w całości wydatków przeznaczanych na badania i rozwój (w %)

Państwo	2007	2008	2009	2010	2011
UE 28	33,3	33,8	34,9	34,8	33,4
Czechy	44,7	44,8	47,8	44,7	41,7
Niemcy	27,5	28,4	29,8	30,3	29,8
Estonia	45,6	50	48,8	44,1	32,8
Francja	38,1	38,9	38,7	37,1	35,4
Węgry	44,4	41,8	42	39,3	38,1
Polska	58,6	59,8	60,4	60,9	55,8
Słowenia	35,6	31,3	35,7	35,3	31,5
Finlandia	24,1	21,8	22	25,7	25
USA	29,1	30,2	34	32,5	33,4
Chiny	24,6	23,6	32,5	24	21,7
Japonia	15,6	15,6	23,4	17,2	19,1

Źródło: Eurostat, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/cience_technology_innovation/data/main_tables (15.05.2014).

Przy średniej UE-28 wynoszącej w badanym okresie poniżej 35%, w Polsce wskaźnik ten przekraczał 55%, osiągając w 2010 r. maksymalne w badanej grupie 60,9%. Jednocześnie wysoki wskaźnik zaangażowania przedsiębiorstw japońskich w B+R wiązał się z niskim poziomem wydatków państwa w tej dziedzinie. Wydatki sektora rządowego w stosunku do całości nakładów na badania i rozwój w Japonii były w 2007 i 2008 r. najniższe w badanej grupie i wynosiły jedynie 15,6%.

5. Zakończenie

Gospodarka Polska przechodzi proces zmian – od gospodarki opartej na tradycyjnie pojętej produkcji do gospodarki opartej na nowoczesnych usługach, wśród których badania i rozwój pełnią kluczową rolę. W związku ze skalą zmian ta transformacja ma ogromne znaczenie dla trwałego wzrostu gospodarczego. Dlatego projektując dalsze działania, należy uwzględnić potrzebę tworzenia regulacji stymulujących przedsiębiorstwa do zwiększania wydatków na B+R, które w porównaniu z wydatkami rządowymi są obecnie jednymi z najniższych w Unii Europejskiej.

Obowiązujące obecnie przepisy w zakresie preferencji podatkowych w podatku dochodowym od osób fizycznych i podatku dochodowym od osób prawnych nie spełniły pokładanych w nich nadziei. Spośród szeregu możliwych elementów konstrukcyjnych ulgi podatkowej wspierającej wydatki B+R przedsiębiorstw ustawodawca wykorzystał zaledwie nieliczne. Przyczyną szczątkowego wykorzystania ulgi na zakup nowych technologii jest wąski zakres przedmiotowy. Z opracowania „Badania i rozwój w Polsce. Raport 2013” wynika, że 32% badanych przedsiębiorstw nie korzysta z ulgi właśnie ze względu na ograniczenia katalogu wydatków pozwalających korzystać z preferencji [Deloitte 2013]. Wąski zakres podmiotowy wpływa również na obawy przed odmienną interpretacją przepisów podatkowych przez organy skarbowe.

W efekcie najpopularniejszym narzędziem wspierającym wydatki B+R w Polsce są dotacje. Z raportu „Działalność badawczo-rozwojowa przedsiębiorstw w Polsce” wynika, że z tej formy wsparcia skorzystało 85% badanych przedsiębiorstw, przy 8% korzystających z ulgi na zakup technologii [KPMG 2013]. Dzieje się tak pomimo ewidentnych ograniczeń związanych z wykorzystaniem dotacji, takich jak: przymus zbieżności prowadzonych badań z kryteriami przyznawania dotacji czy wysokie sformalizowanie procesu przyznawania i korzystania z dotacji.

Oparcie wsparcia finansowego dla przedsiębiorstw na dotacjach, przy porażce w poziomie wykorzystania ulgi na zakup technologii, jest jedną z przyczyn niskiego zaangażowania przedsiębiorstw w prace B+R. Bez aktywizacji przedsiębiorstw w tej dziedzinie Polska będzie wciąż na najniższych pozycjach w poziomie inwestycji w B+R wśród państw EU i OECD. Uzasadnieniem takiego wsparcia, oprócz korzyści samych przedsiębiorstw, są między innymi korzyści zewnętrzne odbierane przez inne przedsiębiorstwa i społeczeństwo. Zaniedbanie w tej dziedzinie będzie natomiast do trwałej obniżki poziomu konkurencyjności międzynarodowej i stanowić może istotną destymulantę w długookresowym rozwoju gospodarczym.

Rozwój działalności badawczo-rozwojowej jest kluczową aktywnością prowadzącą do wzrostu innowacyjności gospodarki Polski. Aby osiągnąć ten cel, należy do konstrukcji podatku dochodowego opłacanego przez przedsiębiorstwa wprowadzić nową ulgę zwiększającą katalog przedmiotowy wydatków B+R. Bez takiego poszerzenia oraz uproszczenia przepisów, zmniejszających pole interpretacji instytucji skarbowych, trudno będzie włączyć przedsiębiorstwa w proces zwiększenia wydatków badawczo-rozwojowych w Polsce i w konsekwencji w proces przebudowy gospodarki.

Literatura

- Audretsch D.B., Feldman M.P. (1996), *R&D Spillovers and the Geography of Innovation and Production*, „American Economic Review” 86 (3).
- Bernstein J.I., Nadiri I. (1988), *Interindustry R&D Spillovers, Rates of Return, and Production in High-Tech Industries*, „American Economic Review” 78 (2), s. 429-434.

- Coe D.T., Helpman E. (1995), *International R&D Spillovers*, „European Economic Review” 39 (5), s. 859-887.
- Congressional Budget Office (2005), *R&D and Productivity Growth: A Background Paper*, <http://www.cbo.gov/doc.cfm?index=6482>.
- DzU z 2011, nr 74, poz. 397, Ustawa z dnia 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.
- DzU z 2012, poz. 361, Ustawa z dnia 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.
- Fleming L., King III Ch., Juda A.J. (2007), *Small Worlds and Regional Innovation*, „Organization Science” 18 (6), s. 938-954.
- Główny Urząd Statystyczny (2013), *Nauka i technika w 2012 r. Informacje i opracowania statystyczne*, Warszawa.
- Griliches Z. (2002), *The Search for R&D Spillovers*, „Scandinavian Journal of Economics” 94 (supplement), S29-S47.
- Guellec D., van Pottelsberghe De La Potterie B. (2001), *R&D and Productivity Growth: Panel Data Analysis of 16 OECD Countries*, „OECD Economic Studies” 33, s. 103-126.
- Hall B.H., Mairesse J., Mohnen P., *Measuring The Returns To R&D*, Working Paper 15622 (National Bureau of Economic Research), <http://www.nber.org/papers/w15622> (15.05.2014).
- Köhler Ch., Laredo P., Rammer Ch. (2001), *The Impact and Effectiveness of Fiscal Incentives for R&D*, Nesta Working Paper No. 12/01.
- OECD (2009), *Science, Technology and Industry Scoreboard 2009*, Paris.
- OECD (2010), *R&D tax incentives: Rationale, design, evaluation*, OECD Innovation Policy Platform, November.
- OECD (2011), *Science, Technology and Industry Scoreboard*, Tax Incentives for Business R&D, http://dx.doi.org/10.1787/sti_scoreboard-2011-en.
- Pit.pl, *Ulg na nowe technologie*, http://www.pit.pl/ulga_na_nowe_tehnologie_komentarz_pit_interpretacje_3604.php (20.05.2014).
- Pohulak-Żołędowska E. (2011), *Szkolnictwo wyższe w tworzeniu innowacji dla gospodarki wiedzy*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu t. 2, nr 168, Wrocław, s. 107-118.
- The Corporate R&D Tax Credit and U.S. Innovation and Competitiveness*, Gauging the Economic and Fiscal Effectiveness of the Credit.

THE IMPORTANCE OF TAX CONCESSIONS IN THE PROCESS OF INCREASING THE RESEARCH-DEVELOPMENT EXPENDITURE-IN ENTERPRISES

Summary: The article presents the issues associated with the use of tools of fiscal policy to support research-development activities in enterprises. It presents the economic justification for this support and the importance of the process of rebuilding the economy. The paper also depicts and evaluates the solutions available in the Polish tax system. The article ends with recommendations for a reform of the tax system elements in Poland, which are responsible for the increase in business activity in the area of R&D.

Keywords: fiscal policy, tax system, tax relief, R&D.