

Podatkowy pakiet dla innowacyjnej gospodarki. Analiza prawnoporównawcza ulg fiskalnych mających wspierać technologiczną transformację przedsiębiorstw

Tax package for an innovative economy. Legal and comparative analysis of fiscal incentives to support the technological transformation of enterprises

dr Przemysław Szymczyk

Adwokat, doradca podatkowy, wykładowca na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, przedstawiciel Ministra Finansów w Radzie do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej do Spraw Doradztwa Podatkowego, ORCID: 0000-0003-0755-1879

Streszczenie

W artykule autor prezentuje kierunki zmian wprowadzonych od początku 2022 r. w zakresie podatkowego wsparcia innowacyjności przedsiębiorstw. Analizowany pakiet polega na uzupełnieniu dotychczasowego ekosystemu zachęt fiskalnych o dalsze preferencje podatkowe. Ich przewodnim celem jest zachęcenie przedsiębiorców do podejmowania ambitnych projektów transformacji procesów produkcyjnych przy wykorzystaniu najnowszych osiągnięć technologicznych, co w założeniu ustawodawcy powinno ułatwić transformację krajowej gospodarki w kierunku przemysłu 4.0, czyli gałęzi ekonomii o największym potencjale i najwyższej wartości dodanej. Pierwszy element pakietu przewiduje możliwość zmniejszenia w określonych warunkach zaliczek płaconych przez pracodawcę z tytułu zatrudnienia innowacyjnych pracowników. Następnym etapem jest znana już podatnikom ulga na badania i rozwój (B+R), której rozszerzeniem jest proponowana ulga na prototyp. Ma ona wspierać koszty próbnej produkcji nowego produktu i wprowadzenia go do użytku, a więc przeniesienie pomysłu na język praktyki. Kolejną korzyścią jest ulga na robotyzację wspierającą produkcję. Na samym końcu, w przypadku czerpania dochodów z praw własności intelektualnej, możliwe stanie się symultaniczne korzystanie z ulgi na działalność badawczo-rozwojową przez podatnika objętego reżimem IP Box. Wprowadzenie powyższych rozwiązań należy ocenić pozytywnie, to dopiero praktyka pokaże jednak, czy przedsiębiorcy będą z nich korzystać i w jakim zakresie, a to zależy przede wszystkim od podejścia organów fiskalnych.

Słowa kluczowe: ulga B+R, ulga IP Box, ulga na prototyp, ulga na robotyzację, ulga na innowacyjnych pracowników, pakiet innowacyjny.

Abstract

The article presents the directions of changes introduced from the beginning of 2022 in the field of tax support for enterprise innovation. The analysed package consists in supplementing the existing ecosystem of fiscal incentives with further tax preferences. Their main goal is to encourage entrepreneurs to undertake ambitious projects to transform production processes using the latest technological achievements, which, according to the legislator's assumption, should facilitate the transformation of the national economy towards industry 4.0, i.e. the branch of economy with the greatest potential and the highest added value. The first element of the package provides for the possibility of reducing, under certain conditions, tax advances paid by the employer for employing innovative employees. The next step is the already known taxpayers' research and development (R&D) relief, the extension of which is the proposed relief for the prototype. It is supposed to support the costs of trial production of a new product and putting it into use, thus putting the idea into practice. Another benefit is the relief for robotization supporting production. At the very end, in the case of deriving income from intellectual property rights, it will be possible to simultaneously use the R&D tax relief by a taxpayer covered by the IP Box regime. The introduction of the above solutions should be assessed positively, but only practice will show whether entrepreneurs will use them and to what extent, and this depends primarily on the approach of fiscal authorities.

1. WPROWADZENIE

Myślą przewodnią tzw. pakietu innowacyjnego¹ jest przekonanie, że system podatkowy powinien kompleksowo wspomagać przedsiębiorców, którzy chcą inwestować w rozwój technologiczny swoich firm i wdrażać do produkcji nowe towary.

Spójny system ulg wspierających produkcję na każdym z jej etapów to recepta sprawdzona zarówno u tzw. azjatyckich tygrysów², jak i w najważniejszych centrach produkcyjnych Europy – w Niemczech³, we Włoszech⁴ czy w Wielkiej Brytanii⁵. Podobne rozwiązanie przyjęto w Polsce – od początku 2022 r. funkcjonuje zharmonizowany zestaw preferencji fiskalnych ułatwiających działalność we wszystkich stadiach procesu produkcyjnego:

- 1) ulga B+R, która wspomaga prace koncepcyjne nad nowym produktem;
- 2) ulga na zatrudnienie innowacyjnych pracowników, mająca pomóc w konkuroowaniu o specjalistów dysponujących kluczowymi dla firmy umiejętnościami i kompetencjami;
- 3) ulga na prototyp, wspierająca przeniesienie pomysłu na język praktyki i produkcji;
- 4) ulga na robotyzację, która ułatwi unowocześnienie parku maszynowego, a w ten sposób zwiększenie zakresu i efektywności produkcji;
- 5) ulga IP Box, czyli niższe opodatkowanie dochodów z praw własności intelektualnej.

Pierwsza i ostatnia z ww. ulg (tj. B+R i IP Box) funkcjonują już od pewnego czasu w polskim systemie fiskalnym, przy czym ulga B+R znajduje zastosowanie na początkowym etapie wdrożenia produktu, celem ulgi IP Box jest zaś wsparcie ostatniej fazy procesu produkcyjnego przez komercjalizację powstałych praw związanych z własnością intelektualną. Nowością obowiązującą od początku 2022 r. są trzy pozostałe z wymienionych ulg, czyli ulgi na prototyp, robotyzację i zatrudnienie innowacyjnych pracowników. To właśnie tym rozwiązaniom zostało poświęcone niniejsze opracowanie. Dodatkowo w publikacji autor prezentuje wprowadzoną w 2022 r. możliwość symultanicznego korzystania z ulgi B+R przez podatnika osiągającego dochód z praw własności intelektualnej, który objęty jest reżimem IP Box.

2. ULGA NA ZATRUDNIENIE INNOWACYJNYCH PRACOWNIKÓW

Dotychczasowe przepisy (obowiązujące do końca 2021 r.) nie zawierały wystarczających rozwiązań, które promowałyby zatrudnienie osób o wysokich kwalifikacjach (w szczególności pracowników naukowych uczelni) w ramach prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej. Wielu przedsiębiorców, zwłaszcza tych mniejszych o ograniczonych zasobach ludzkich, napotykało wewnętrzne bariery związane z wielozadaniowością, dotyczące przede wszystkim braku dostępu do zaplecza badawczo-rozwojowego, braku możliwości pozyskania zewnętrznego finansowania, deficytu wykwalifikowanej kadry badawczej, co wydłużało czas realizacji danego przedsięwzięcia innowacyjnego. Istniała zatem potrzeba wsparcia

firm dodatkowymi zachętami fiskalnymi ułatwiającymi transformację technologiczną, obok obowiązującej już ulgi na działalność badawczo-rozwojową (ulga B+R) oraz preferencyjnego opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej (ulga IP Box).

Ulgą na innowacyjnych pracowników polega na tym, że podatnik prowadzący działalność badawczo-rozwojową może odliczyć od zaliczek na podatek dochodowy oraz zryczałtowanego podatku dochodowego, potrącanych z dochodów (przychodów) osób fizycznych zatrudnionych u niego na podstawie umowy o pracę lub umów cywilnoprawnych czy też praw autorskich, koszty kwalifikowane, których nie odliczył od swojego dochodu w zeznaniu rocznym. Odliczenie to obejmuje dochody (przychody) osiągane przez osoby fizyczne spełniające określone warunki, tj. osoby bezpośrednio zaangażowane w działalność badawczo-rozwojową, których czas pracy:

- 1) przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostający w ogólnym czasie pracy w danym miesiącu wynosi co najmniej 50% lub
- 2) przeznaczony na wykonanie usługi w zakresie działalności badawczo-rozwojowej na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło w danym miesiącu, pozostający w całości czasu przeznaczanego na wykonanie usługi wynosi co najmniej 50%⁶.

W związku z powyższym wymogiem przedsiębiorcy korzystający z ulgi powinni prowadzić dodatkową ewidencję czasu pracy na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej.

Ulgą odnosi się do przypadków, gdy podatnik w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą poniósł stratę albo wysokość dochodu była niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń z tytułu kosztów kwalifikowanych związanych z działalnością badawczo-rozwojową.

Z ulgi mogą skorzystać przedsiębiorcy opodatkowani według skali podatkowej (PIT-36), podatkiem liniowym (PIT-36L) albo podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT-8).

Wysokość odliczenia wynosi:

- 1) iloczyn stawki podatkowej 17% oraz kwoty nieodliczonej ulgi B+R dla przedsiębiorców opodatkowanych na zasadach ogólnych (PIT-36),
- 2) iloczyn stawki podatkowej 19% oraz kwoty nieodliczonej ulgi B+R dla przedsiębiorców opodatkowanych podatkiem liniowym (PIT-36L),
- 3) iloczyn stawki podatku dochodowego od osób prawnych oraz kwoty nieodliczonej ulgi B+R dla podatników podatku dochodowego od osób prawnych (CIT-8).

Przykład

Przedsiębiorca opodatkowany podatkiem liniowym poniósł stratę w danym roku podatkowym i nie odliczył 10 tys. zł ulgi na działalność B+R. W zeznaniu podatkowym za ten rok może wykazać ulgę do odliczenia od zaliczek od wynagrodzeń innowacyjnych pracowników w kwocie 1900 zł.

Przedsiębiorca może odliczyć ulgę na innowacyjnych pracowników począwszy od następnego miesiąca po miesiącu

cu, w którym złożył zeznanie podatkowe. Odliczenie stosuje do końca roku podatkowego, w którym złożył zeznanie z wykazaną kwotą ulgi na innowacyjnych pracowników.

Przykład

Podatnik, który złoży zeznanie podatkowe za 2022 r. w marcu 2023 r., będzie mógł rozliczać ulgę (pomniejszy zaliczki na podatek za innowacyjnych pracowników) w kolejnych miesiącach – od kwietnia do grudnia 2023 r. Jeśli więc przedsiębiorca przewiduje, że za dany rok wystąpi u niego strata podatkowa lub ulga B+R wyższa od podstawy opodatkowania, wówczas powinien złożyć deklarację CIT, dzięki czemu będzie mógł uwzględnić w uldze więcej miesięcy.

Z odliczenia nie mogą korzystać podatnicy mający status zakładów pracy chronionej, przekazujący zaliczki na podatek od wypłacanych wynagrodzeń na rzecz Państwowego Funduszu Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych oraz na zakładowy fundusz rehabilitacji osób niepełnosprawnych, jak również podatnicy korzystający z prawa do zwrotu gotówkowego uregulowanego w art. 26ea ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁷.

Prawo do odliczenia przysługuje począwszy od następnego miesiąca po miesiącu, w którym podatnik złożył zeznanie z rozliczeniem dochodów uzyskanych w ramach działalności gospodarczej. Podatnik ma prawo stosować to odliczenie do końca roku podatkowego. Z kolei gdy podatnik traci prawo do odliczenia (np. w związku z uzyskaniem dofinansowania do kosztów kwalifikowanych), wówczas powinien w zeznaniu podatkowym składanym za rok podatkowy, w którym utracił to prawo, doliczyć kwoty poprzednio odliczone. Dotyczy to również przypadków błędnego zastosowania odliczenia (np. podatnik otrzymał zwrot gotówkowy z tytułu ulgi B+R, a następnie skorzystał z omawianego odliczenia).

Warto zwrócić uwagę, że w dotychczas obowiązującym stanie prawnym (do końca 2021 r.) funkcjonowało rozwiązanie przewidujące, że podatnikowi, który w roku rozpoczęcia prowadzenia działalności gospodarczej poniósł stratę albo osiągnął dochód niższy od kwoty przysługującego za ten rok odliczenia określonego w przepisach dotyczących ulgi B+R, przysługuje zwrot kwoty nieodliczonych kosztów kwalifikowanych. Przy czym rozwiązanie to było skierowane wyłącznie do podatników rozpoczynających prowadzenie działalności (w roku jej rozpoczęcia) oraz w drugim roku prowadzenia działalności, jeżeli taki podatnik był mikro-, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców⁸. Wprowadzone od dnia 1 stycznia 2022 r. odliczenie nie zawiera tego rodzaju ograniczenia. Skierowane jest do wszystkich przedsiębiorców prowadzących działalność badawczo-rozwojową i zatrudniających osoby fizyczne spełniające warunki przewidziane w przepisach.

Zgodnie z art. 67 ust. 2 ustawy z dnia 29 października 2021 r., wprowadzającej omawianą ulgę, zarówno w przypadku podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, jak i podatników podatku dochodowego od osób prawnych ulga ta znajdzie zastosowanie po raz pierwszy w 2023 r. Jeśli jednak rok podatkowy podatnika podatku dochodowego od osób prawnych jest inny niż rok kalendarzowy i rozpoczął

się przed dniem 1 stycznia 2022 r., a zakończy się po dniu 31 grudnia 2021 r., wówczas – zgodnie z art. 67 ust. 3 powyższej ustawy – ulga na innowacyjnych pracowników będzie stosowana po raz pierwszy w roku podatkowym rozpoczynającym się bezpośrednio po tym roku.

Podobne ulgi, przeznaczone dla podmiotów prowadzących działalność badawczo-rozwojową i korzystających ze wsparcia pracowników odznaczających się określonymi kwalifikacjami (w szczególności stopniami i tytułami naukowymi), działają również w innych państwach unijnych, m.in. we Francji⁹, w Holandii¹⁰ czy Hiszpanii¹¹.

3. ULGA NA PROTOTYP

Rozwiązanie to przewiduje możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów produkcji próbnej nowego wyrobu lub wprowadzenia go na rynek. Stanowi ono kolejne uzupełnienie listy preferencji fiskalnych odnoszących się do działalności badawczo-rozwojowej, a jego celem jest wsparcie w procesie unowocześnienia towarów oferowanych przez firmy.

Nowym produktem w rozumieniu przepisów regulujących omawianą ulgę jest produkt¹² jako składnik definicji rzeczowych aktywów obrotowych ujętej w ustawie z dnia 29 września 1994 r.¹³, a więc rzecz zdatna do sprzedaży lub będąca w toku produkcji, jak również półprodukt oraz towar nabyty w celu odprzedaży w stanie nieprzetworzonym. Przepisy wyłączają z powyższej definicji usługi, ale równocześnie pozostawiają w niej towary „nabyte w celu odsprzedaży”. Oznacza to, że produkt (półprodukt) nabyty w stanie nieprzetworzonym i dostosowany do wprowadzenia na rynek (w szczególności przez próby wdrożeniowe i uzyskanie właściwych atestów) również powinien korzystać z ulgi na prototyp.

Produkcja próbna nowego produktu to etap rozruchu technologicznego produkcji, niewymagający dalszych prac projektowo-konstrukcyjnych lub inżynierskich. Podczas jej trwania można wykonać próby i testy przed wytwarzaniem na masową skalę produktu powstałego w wyniku prowadzenia przez podatnika prac badawczo-rozwojowych. Etap rozruchu technologicznego obejmuje okres od chwili poniesienia pierwszego kosztu związanego z tym etapem do momentu rozpoczęcia produkcji nowego produktu.

Wprowadzenie na rynek nowego produktu obejmuje z kolei przygotowanie dokumentacji niezbędnej do uzyskania przez ten produkt certyfikatów i zezwoleń niezbędnych do rozpoczęcia jego sprzedaży. W ramach ulgi nie są więc uwzględniane wszystkie działania mające na celu uzyskanie certyfikatów i zezwoleń. Wsparcie obejmuje czynności zmierzające do uzyskania przez podatnika tylko tych certyfikatów i zezwoleń, bez których zgodnie z prawem nie jest możliwa sprzedaż nowego produktu. Te certyfikaty i zezwolenia, bez których taka sprzedaż byłaby wprawdzie możliwa, ale podatnik stara się o ich uzyskanie (np. w celu uatrakcyjnienia swojej oferty lub wyróżnienia się na tle konkurencji), nie mogą być natomiast objęte zakresem ulgi.

Z ulgi na prototyp mogą korzystać przedsiębiorcy, niezależnie od ich wielkości, opodatkowani zarówno według skali podatkowej (PIT-36), podatkiem liniowym (PIT-36L), jak i podatkiem dochodowym od osób prawnych (CIT-8).

Ulga uprawnia do odliczenia od podstawy opodatkowania 30% kosztów związanych z próbną produkcją oraz wprowadzeniem na rynek nowego produktu. Wysokość odliczenia nie może jednak w danym roku podatkowym przekroczyć 10% dochodu osiągniętego z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Koszty produkcji próbnej nowego produktu to:

- 1) cena nabycia lub koszt wytworzenia fabrycznie nowych środków trwałych niezbędnych do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu, zaliczonych do grup 3-6 i 8 Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT)¹⁴ (m.in. wszelkiego rodzaju maszyny i urządzenia),
- 2) wydatki na ulepszenie, poniesione w celu dostosowania środka trwałego zaliczonego do grup 3-6 i 8 KŚT do uruchomienia produkcji próbnej nowego produktu,
- 3) koszty nabycia materiałów i surowców nabytych wyłącznie w celu produkcji próbnej nowego produktu.

Do kosztów wprowadzenia na rynek nowego produktu zalicza się koszty:

- 1) badań, ekspertyz, przygotowania dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu, homologacji, znaku CE, znaku bezpieczeństwa, uzyskania lub utrzymania zezwolenia na obrót lub innych obowiązkowych dokumentów lub oznakowań związanych z dopuszczeniem do obrotu lub użytkowania oraz koszty opłat pobieranych w celu ich uzyskania, odnowienia lub przedłużenia;
- 2) badania cyklu życia produktu;
- 3) systemu weryfikacji technologii środowiskowych¹⁵.

Przykład

Przedsiębiorca poniósł wydatki w wysokości 1 mln zł na uruchomienie linii produkcyjnej służącej do przeprowadzenia pilotażu próbnej produkcji innowacyjnego modelu drona. Dodatkowo wydał 200 tys. zł w związku z potrzebą przygotowania odpowiednich ekspertyz i dokumentacji niezbędnej do uzyskania certyfikatu i homologacji. W ramach ulgi na prototyp przedsiębiorca może w tej sytuacji odliczyć 30% poniesionych kosztów, a zatem 360 tys. zł (przy czym wysokość odliczenia nie może przekroczyć 10% dochodu osiągniętego z pozarolniczej działalności gospodarczej). Oznacza to, że przedsiębiorca rozliczający się podatkiem liniowym zyska na tym 68,4 tys. zł.

Badanie cyklu życia produktu (ang. *life cycle assessment* – LCA), o którym mowa wyżej, stanowi metodę służącą do określania śladu środowiskowego (czyli oddziaływania na środowisko) produktów i organizacji. LCA polega na identyfikacji i ujęciu ilościowym tzw. wejść (surowce mineralne, energia, woda itd.) i wyjść (produkt, odpady, emisje do wody, powietrza, gleby itd.) do i z systemu produktu (lub organizacji), a następnie na ocenie wpływu na środowisko tych wejść i wyjść w wybranych kategoriach (np. zubożenie wody, zasolenie gleby, użytkowanie i przekształcenie ziemi, globalne ocieplenie, zubożenie warstwy ozonowej, zakwaszenie, eutrofizacja, ekotoksyczność, promieniowanie jonizujące, smog itp.). System produktu obejmuje procesy jednostkowe na poszczególnych etapach jego cyklu życia (faza pozyskania surowców, ich przetwórstwa, produkcji, transportu, dystrybucji, użytkowania czy wreszcie utylizacji produktu). To, które konkretnie procesy jednostkowe (a tym samym które etapy

cyklu życia) są uwzględniane w LCA, zależy od przyjętych granic systemu. LCA opiera się na wielu założeniach, a decyzja o ich przyjęciu należy do osoby stosującej tę metodę (w szczególności wybór granic systemu zależy m.in. od celu badania). W praktyce może to skutkować trudnościami z porównywalnością wyników tego rodzaju badań wykonanych przez różnych ekspertów. Między innymi z tego powodu Komisja Europejska podjęła się harmonizacji zasad stosowania LCA dla wybranych kategorii produktów i organizacji¹⁶.

Z kolei weryfikacja technologii środowiskowych (ang. *environmental technology verification* – ETV) to system wspierający komercjalizację i upowszechnianie innowacyjnych technologii środowiskowych, który polega na bezstronnym i wiarygodnym potwierdzeniu, że deklaracja wytwórcy technologii dotycząca jej efektu działania i korzyści z jej zastosowania jest rzetelna, kompletna i oparta na wiarygodnych wynikach badań¹⁷.

Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono koszty produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu. 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 następujące po sobie 6 lat podatkowych następujących bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Koszty produkcji próbnej nowego produktu i wprowadzenia na rynek nowego produktu pomniejsza się o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy podatek ten (zgodnie z odrębnymi przepisami) nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku. Rozwiązanie to powoduje, że na potrzeby stosowania ulgi zasadniczo będą uwzględniane poniesione koszty bez podatku VAT. Jedynie w określonych przypadkach podatek VAT będzie wchodził w zakres ulgi, tj. w sytuacji, gdy dla celów podatku od towarów i usług podatnik nie może rozliczyć tego podatku uwzględnionego w cenie nabywanych towarów lub usług.

Odliczenie przysługuje, jeżeli koszty produkcji próbnej nowego produktu lub wprowadzenia na rynek nowego produktu:

- 1) zostały faktycznie poniesione w roku podatkowym, za który jest dokonywane odliczenie;
- 2) nie zostały podatnikowi zwrócone w jakiegokolwiek formie lub nie zostały odliczone od podstawy obliczenia podatku.

Z odliczenia mogą korzystać przedsiębiorcy będący osobami fizycznymi, jak i osobami prawnymi. Ulga jest skierowana do podmiotów, które opracowują nowe produkty, nieoferowane dotychczas na rynku. Można ją stosować nie tylko w najbardziej zaawansowanych innowacjach (np. konstrukcja samochodu elektrycznego). Wystarczy, że produkt będzie nowością w skali firmy oraz że dzięki niemu przedsiębiorca rozwinie swoją ofertę i zdobędzie nowe rynki zbytu.

Analogicznie jak w dotychczas obowiązującej uldze B+R przepisy przewidują, że w przypadku gdy podatnik w roku podatkowym korzysta ze zwolnień podatkowych dla dochodów uzyskanych w związku z działalnością prowadzoną w spe-

cialnej strefie ekonomicznej (dochody uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu), wówczas prawo do odliczenia przysługuje jedynie w odniesieniu do tych kosztów podlegających odliczeniu w ramach ulgi, które nie są przez podatnika uwzględniane w kalkulacji dochodu zwolnionego z podatku na podstawie przepisów art. 21 ust. 1 pkt 63a lub 63b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Konstrukcja omawianej ulgi opiera się na rozwiązaniach funkcjonujących we Francji¹⁸. W tamtejszym systemie ulga jest dostępna dla małych i średnich przedsiębiorstw. Są nią objęte wydatki związane z wdrożeniem produkcji próbnej nowego produktu, których podatnik nie uwzględnia w kalkulacji ulgi na działalność badawczo-rozwojową. Różnica polega jednak na tym, że adresatem ulgi w polskim wydaniu są wszyscy przedsiębiorcy, którzy ponoszą omawiane wydatki, a nie tylko mali i średni. Ponadto zgodnie z regulacjami francuskimi koszty kwalifikowane są odliczane od należnego podatku dochodowego za rok, w którym zostały poniesione. Polski odpowiednik ulgi przewiduje natomiast odliczenie kosztów od podstawy opodatkowania. Zgodnie z założeniami projektodawców ulga na prototyp powinna doprowadzić do unowocześnienia i zróżnicowania asortymentu produktów dostępnych na rynku w postaci oferowania przez przedsiębiorców nowych produktów powstałych w wyniku prowadzonych prac badawczo-rozwojowych.

Pojawia się jednak pytanie, czy rzeczywiście będzie ona w praktyce aż tak bardzo korzystna dla podatników w kontekście przewidzianego w niej limitu odliczenia (maksymalnie 30% poniesionych kosztów). Warto bowiem zwrócić uwagę na to, że choć ta ulga pojawiła się formalnie w systemie podatkowym dopiero z dniem 1 stycznia 2022 r., to jednak problem rozliczania kosztów testowania i opracowywania prototypów był już wcześniej rozstrzygany przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS). Przykładem mogą być chociażby interpretacje indywidualne z dnia 13 lipca 2021 r.¹⁹ i z dnia 21 maja 2021 r.²⁰, w których ten organ na podstawie dotychczasowych regulacji uznał prawo podatników do odliczenia tego typu wydatków, i to w wysokości 100%, a nie 30%. Co więcej, stosownie do opinii Dyrektora KIS przedstawionej w powyższych interpretacjach odliczeniem mogą być objęte także koszty wymienione w art. 26e ust. 2 pkt 1 i 1a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 18d ust. 2 pkt 1 i 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych²¹, tj. wynagrodzenia dla pracowników i osób wykonujących czynności na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, łącznie ze składkami na ubezpieczenia społeczne. Możliwość tej nie przewiduje natomiast ulga na prototyp.

4. ULGA NA ROBOTYZACJĘ

Ulga ta funkcjonuje w kształcie podobnym do już wcześniej obowiązującej ulgi na badania i rozwój. Przewiduje ona, że podatnikowi prowadzącemu działalność przemysłową (produkcyjną) przysługuje prawo do dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów poniesionych w roku podatkowym na robotyzację (tych samych, które już wcześniej zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów), przy czym dodatkowe odliczenie nie może przekroczyć 50% wysokości kosztów. Ponadto kwota odliczenia nie może prze-

kraczać kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym z pozarolniczej działalności gospodarczej.

Przez koszty uzyskania przychodów poniesione na robotyzację rozumie się:

- 1) koszty nabycia fabrycznie nowych:
 - a) robotów przemysłowych,
 - b) maszyn i urządzeń peryferyjnych do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związanych,
 - c) maszyn, urządzeń oraz innych rzeczy, funkcjonalnie związanych z robotami przemysłowymi, służących do zapewnienia ergonomii oraz bezpieczeństwa pracy w odniesieniu do stanowisk pracy, gdzie zachodzi interakcja człowieka z robotem przemysłowym, w szczególności czujników, sterowników, przekaźników, zamków bezpieczeństwa, barier fizycznych (ogrodzenia, osłony) czy optoelektronicznych urządzeń ochronnych (kurtyny świetlne, skanery obszarowe),
 - d) maszyn, urządzeń lub systemów służących do zdalnego zarządzania, diagnozowania, monitorowania lub serwisowania robotów przemysłowych, w szczególności czujników i kamer,
 - e) urządzeń do interakcji między człowiekiem a maszyną do robotów przemysłowych;
- 2) koszty nabycia wartości niematerialnych i prawnych niezbędnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do używania robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1;
- 3) koszty nabycia usług szkoleniowych dotyczących robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, o których mowa w pkt 1 i 2;
- 4) opłaty leasingowe ponoszone przez korzystającego, ustalone w umowie leasingu finansowego (art. 23f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i art. 17f ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.) dotyczącej robotów przemysłowych oraz innych środków trwałych wymienionych w pkt 1, jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy leasingu finansujący przenosi na korzystającego własność tych środków trwałych (na potrzeby niniejszego punktu odpowiednio stosuje się przepisy rozdziału 4a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. i ustawy z dnia 15 lutego 1992 r., w szczególności w zakresie definicji pojęć, takich jak: podstawowy okres umowy leasingu, finansujący, korzystający).

Wynika z tego, że warunki zaliczenia powyższych wydatków do kosztów robotyzacji są następujące:

- 1) w przypadku środków trwałych – funkcjonalne związanie z robotami przemysłowymi;
- 2) w przypadku wartości niematerialnych i prawnych – niezbędność zakupu wartości niematerialnych i prawnych do poprawnego uruchomienia i przyjęcia do użytkowania tych robotów przemysłowych;
- 3) w przypadku usług szkoleniowych – powiązanie z zakupionymi robotami i innymi środkami trwałymi lub oprogramowaniem.

Art. 52jb ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. oraz art. 38eb ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. definiują robota przemysłowego jako automatycznie sterowaną, programowalną, wielozadaniową i stacjonarną lub mobilną maszynę, o co najmniej trzech stopniach swobody, posiadającą właściwości

manipulacyjne bądź lokomocyjne dla zastosowań przemysłowych, która spełnia łącznie następujące warunki:

- 1) wymienia dane w formie cyfrowej z urządzeniami sterującymi i diagnostycznymi lub monitorującymi w celu zdalnego: sterowania, programowania, monitorowania lub diagnozowania;
- 2) jest połączona z systemami teleinformatycznymi, usprawniającymi procesy produkcyjne podatnika, w szczególności z systemami zarządzania produkcją, planowania lub projektowania produktów;
- 3) jest monitorowana za pomocą czujników, kamer lub innych podobnych urządzeń;
- 4) jest zintegrowana z innymi maszynami w cyklu produkcyjnym podatnika²².

Definicja robota przemysłowego jest zatem oparta na standardzie ISO: 8373:2012, jednakże zawiera cztery wskazane wyżej dodatkowe kryteria, zawężające katalog definiowanych robotów przemysłowych do tych maszyn, które spełniają kryteria Przemysłu 4.0 (kryteria „nowoczesności”) w zakresie integracji z innymi urządzeniami czy systemami teleinformatycznymi wykorzystywanymi w procesach produkcyjnych przedsiębiorców. Na gruncie przytoczonej definicji maszyna programowalna oznacza taką, która została zaprojektowana, aby umożliwić zmianę jej ruchów bądź funkcji dodatkowych bez ingerencji w strukturę mechaniczną. Z kolei wielozadaniowość oznacza zdolność do wykonywania więcej niż jednego zadania, także po niewielkich zmianach struktury mechanicznej.

Pierwsze z kryteriów zawężających, odnoszące się do wymiany danych w formie cyfrowej z urządzeniami sterującymi i diagnostycznymi lub monitorującymi, ma umożliwić zdalne sterowanie, programowanie, diagnozę lub monitorowanie pracy, a nawet zdalną naprawę czy konserwację robota przemysłowego. Jest to ujęcie na tyle szerokie, że obejmuje robota sterowanego przez sterownik CNC (komputerowe sterowanie numeryczne, ang. *computerized numerical control*), PLC (programowalny sterownik logiczny, ang. *programmable logic controller*), centralny sterownik fabryki łączący kilka sterowników PLC/CNC czy też przez podobny sterownik działający na komputerze osobistym lub innym podobnym urządzeniu. Kryterium wymiany danych zostanie także uznane za spełnione, jeśli urządzenia umożliwiające zdalną diagnostykę lub monitorowanie będą odrębnymi urządzeniami od tych, które umożliwiają sterowanie robotem.

Drugie kryterium, oznaczające konieczność połączenia (komunikacji) z systemami teleinformatycznymi usprawniającymi procesy produkcyjne, odnosi się m.in. do różnego rodzaju systemów ERP (ang. *enterprise resource planning*), które mają na celu umożliwienie wymiany danych między różnymi procesami zachodzącymi w organizacji, ale również do pomniejszych systemów CAM (ang. *computer aided manufacturing*).

Trzecim kryterium jest wymóg, by robot przemysłowy był monitorowany pod kątem warunków pracy, poruszania się czy odchyień od wyznaczonych parametrów zadań za pomocą odpowiednich czujników, kamer lub innych podobnych urządzeń. Monitorowanie może przebiegać z zewnątrz – przez czujniki innej maszyny czy systemu, ale również przez system monitorowania będący częścią samego robota (np. roboty

autonomiczne). Monitorowanie może nie tylko dotyczyć stanu maszyny (urządzenia), lecz także warunków lub parametrów procesu lub ewentualnego zatrzymania procesu w razie wystąpienia anomalii (np. brakujący surowiec).

I wreszcie czwarte kryterium, przewidujące integrację robota przemysłowego z innymi maszynami, oznacza komunikację typu *machine-to-machine* (M2M) z innym urządzeniem lub robotem poniżej lub powyżej w cyklu produkcyjnym podatnika.

W dobie Przemysłu 4.0 oraz przemysłowego Internetu rzeczy (ang. *industrial Internet of things* – IIoT) może się zdarzyć, że wszystkie z wymaganych kryteriów zostaną spełnione przy pomocy jednego urządzenia dodatkowego lub jednego pakietu oprogramowania. Niemniej, aby odliczyć koszty robotyzacji na podstawie analizowanej ulgi, jest wymagany albo zakup robota przemysłowego posiadającego wszystkie wymagane funkcje, albo zakup dodatkowych środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych umożliwiających integrację z procesem produkcyjnym robota niepełniającego wymienionych kryteriów.

Odliczenie w ramach ulgi ma zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów poniesionych na robotyzację w latach 2022-2026. Należy zwrócić uwagę, że mowa tu o kosztach podlegających dodatkowemu odliczeniu, a nie okresie stosowania ulgi. Przykładowo, jeśli podatnik poniósł koszty w 2022 r., ale wykazał stratę, wówczas będzie mógł odliczyć te koszty w kolejnych 6 latach, czyli do 2028 r. W przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych, dla których rok podatkowy nie pokrywa się z rokiem kalendarzowym, koszty podlegające odliczeniu muszą zostać poniesione w okresie od początku roku podatkowego rozpoczynającego się w 2022 r. do końca roku podatkowego, który rozpoczął się w 2026 r.

Ustawodawca przewidział mechanizm, którego rolą jest zapobieganie próbom wykorzystania ulgi na robotyzację niezgodnie z jej przeznaczeniem, w szczególności przez tworzenie pozornych kosztów. Otóż jeśli podatnik zbył środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne, nabyte uprzednio z zastosowaniem ulgi, przed końcem okresu ich amortyzacji, a w przypadku umowy leasingu – przed końcem podstawowego okresu tej umowy, wówczas będzie zobowiązany w zeznaniu składanym za rok podatkowy, w którym nastąpiło to zbycie, do zwiększenia podstawy obliczenia podatku o kwotę uprzednio dokonanych przez siebie odliczeń.

Podatnik korzystający z odliczenia składa w terminie złożenia zeznania, w którym dokonuje tego odliczenia, informację zawierającą wykaz poniesionych kosztów podlegających odliczeniu.

Przepisy dotyczące ulgi na robotyzację (art. 52jb ust. 8 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.) odsyłają do odpowiedniego stosowania wybranych regulacji związanych z ulgą B+R. Przykładowo odesłanie do art. 26e ust. 3k umożliwia zaliczenie odpisów amortyzacyjnych do kosztów robotyzacji. Z kolei odesłanie do art. 26e ust. 5 rozwiązuje potencjalny konflikt między ulgami, które polegają na odliczeniu kosztów od podstawy opodatkowania. Mianowicie podatnik nie może skorzystać z odliczenia, jeżeli odliczył już te koszty w ramach innej ulgi lub gdy te koszty zostały mu zwrócone w jakiegokolwiek formie. Dzięki odesłaniu do art. 26e ust. 8 podatnik, który w

roku poniesienia wydatków na robotyzację zanotował stratę albo u którego wielkość dochodu była niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, ma prawo do odliczenia kosztów robotyzacji (w całości lub w części) w zeznaniach za kolejno następujące po sobie 6 lat podatkowych, następujących bezpośrednio po roku, w którym skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia. Odesłanie do art. 26e ust. 10 dotyczy natomiast sytuacji, kiedy podatnik umiera przed upływem okresu pełnego odliczenia straty. Wówczas nieodliczoną kwotę odlicza przedsiębiorstwo w spadku, jeżeli kwoty tej zmarły podatnik nie wykazał w zeznaniu. Nieodliczoną kwotę przedsiębiorstwo w spadku odlicza w okresie, w jakim prawo do przysługiwało zmarłemu podatnikowi.

Zgodnie z założeniami *Strategii na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)*²³ właściwe przygotowanie krajowych przedsiębiorców na wyzwania związane ze zmianami technologicznymi wymaga automatyzacji procesów technologicznych i systemów je wspomagających, tak by powstawały w pełni zrobotyzowane procesy produkcyjne. Powinny one korzystnie wpłynąć na powtarzalność procesów technologicznych, a w konsekwencji poprawić produktywność przedsiębiorstw. W tym kontekście wprowadzenie ulgi na robotyzację miało być – w zamierzeniu projektodawców – działaniem proaktywnym, wspierającym rozwój Przemysłu 4.0 i podnoszącym konkurencyjność polskiej gospodarki na rynku międzynarodowym.

Do sektorów gospodarki, w których występuje szczególnie częsta interakcja świata cyfrowego i środowiska fizycznego, należy bez wątpienia przemysł. Tempo czwartej rewolucji przemysłowej jest nieporównywalnie szybsze w porównaniu do wcześniejszych zmian w przemyśle. Proces ten przyspiesza, m.in. z powodu wykładniczego wręcz rozwoju sztucznej inteligencji (ang. *artificial intelligence* – AI), robotyzacji, Internetu rzeczy (ang. *Internet of things* – IoT) i rozwiązań chmurowych. Intencją przyświecającą wdrożeniu omawianej ulgi było stworzenie przyjaznego środowiska do powstawania tzw. fabryk przyszłości, a więc całej gamy procesów automatyzacji i zaawansowanej analityki, które koncentrują się na zbieraniu i badaniu danych, zwiększaniu produktywności, zmniejszaniu ilości odpadów i poprawie bezpieczeństwa pracowników. Wyznacznikiem efektywnego korzystania z danych nie jest sam fakt posiadania dużych zbiorów informacji, ale umiejętne ich wykorzystanie i przetwarzanie. Rozwiązania w tym zakresie powinny wypracować krajowe przedsiębiorstwa, które potrzebują do tego odpowiednich bodźców, w szczególności fiskalnych. Zdolność kolekcjonowania, przetwarzania i analizy danych, połączona z wiedzą i doświadczeniem człowieka, potrafi „zamknąć lukę” między otrzymaną informacją ze świata cyfrowego a potrzebną zmianą w świecie rzeczywistym.

Należy pamiętać, że polska gospodarka nie ma charakteru zamkniętego, lecz musi elastycznie reagować na zmiany o globalnej skali. Obecnie przewagę konkurencyjną zdobywają przedsiębiorstwa bardziej efektywne, najczęściej poruszające się w realiach Przemysłu 4.0. Przerwane łańcuchy dostaw i problemy w transporcie podczas pandemii skłaniają do przemysłów na temat odejścia od koncentracji światowej produkcji w jednym regionie i większej regionalizacji łańcuchów dostaw²⁴. Można oczekiwać, że już w perspektywie

średniookresowej część produkcji będzie z powrotem przenoszona do Europy. Aby krajowe firmy mogły uczestniczyć w tym procesie, powinny być konkurencyjne nie tylko technologicznie, ale również cenowo. Będzie to możliwe m.in. dzięki jak najdalej posuniętej automatyzacji procesów produkcyjnych.

Punktem wyjścia do oceny możliwości transformacji cyfrowej rodzimych przedsiębiorstw są dane dotyczące wykorzystania technologii informacyjnych i komunikacyjnych (ang. *information and communications technology* – ICT). Jedną z istotnych odsłon tego zagadnienia stanowi nie tylko stopień wyposażenia firm w sprzęt komputerowy i urządzenia mobilne, ale również korzystanie z nowoczesnych technologii do prowadzenia działalności produkcyjnej i operacyjnej, w tym składania lub realizacji zamówień (por. wykres 1)²⁵. Przykładowo w 2021 r. z płatnych usług chmury obliczeniowej korzystało 29% przedsiębiorstw. Polska wypada pod tym względem niekorzystnie na tle innych krajów Unii Europejskiej (UE), gdyż średnia w UE to 41%. Nasz kraj wyprzedza jedynie Węgry, Grecję, Rumunię i Bułgarię²⁶. Spośród płatnych usług oferowanych w chmurze obliczeniowej najczęściej kupowano te, które były związane z udostępnieniem poczty e-mail (79% przedsiębiorstw), a także z oprogramowaniem biurowym (64% przedsiębiorstw)²⁷.

Wykres 1. Odsetek przedsiębiorstw korzystających z różnych rozwiązań ICT



Źródło: dane Głównego Urzędu Statystycznego.

Wykorzystanie robotów nie jest w Polsce zbyt popularne, choć trzeba zastrzec, że znajdują one coraz szersze zastosowanie w różnych dziedzinach gospodarki. W 2019 r. roboty w swojej działalności wykorzystywało 7,5% przedsiębiorstw, w tym roboty przemysłowe – 5,7%, a roboty usługowe – 2,9%. Największy odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących roboty odnotowano wśród podmiotów dużych – 28,4%. Zainteresowanie tych firm koncentrowało się głównie na robotach przemysłowych (25,3%), a rzadziej na robotach usługowych (8,1%)²⁸.

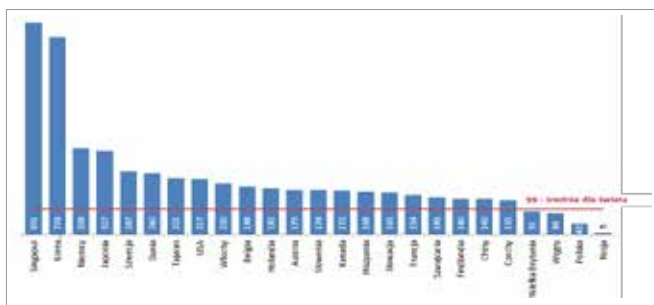
Niski poziom wykorzystania w Polsce technologii kojarzonych z czwartą rewolucją przemysłową daje się zauważyć szczególnie na tle innych krajów. Dobrym narzędziem do kompleksowych, międzynarodowych porównań poziomu cyfryzacji w różnych państwach jest wskaźnik *Digital Economy and Society Index* (DESI) opracowany przez Komisję Europejską²⁹. Wskaźnik główny składa się z 5 wymiarów, z których każdy ma charakter wskaźnika syntetycznego. Te wymiary

to: łączność, korzystanie z usług internetowych, cyfrowe usługi publiczne, kapitał ludzki i integracja technologii cyfrowej. W 2021 r. (DESI 2021) Polska z wynikiem 41,0 w ogólnym rankingu zajęła 24. pozycję wśród 27 państw UE. W 2020 r. nasz kraj poczynił postępy w zakresie wielu wskaźników, ale biorąc pod uwagę również pozytywne zmiany w innych państwach, nie przełożyło się to na zmianę ogólnej pozycji. Wciąż utrzymują się istotne różnice, jeśli chodzi o kategorię „Kapitał ludzki”, w której przypadku Polska zajmuje 24. miejsce i jest to wynik poniżej średniej dla większości wskaźników. Chociaż nasz kraj osiągnął poziom średniej unijnej pod względem odsetka absolwentów kierunków w dziedzinie ICT wśród wszystkich absolwentów, brak specjalistów znacząco wpływa na absorpcję technologii cyfrowych przez firmy, przez co przedsiębiorstwa, w szczególności małe i średnie, nie mogą w pełni wykorzystać potencjału gospodarki cyfrowej³⁰.

Inne źródło wciąż niskiego poziomu cyfryzacji krajowego rynku stanowi niedostateczne upowszechnienie wśród przedsiębiorców systemów ERP (ang. *enterprise resource planning*)³¹ (korzysta z nich w Polsce 26% firm – wobec średniej unijnej 34%) czy też relatywnie mała liczba firm korzystających z usług w modelu chmury obliczeniowej³² (7% i 27. miejsce – wobec średniej unijnej 18%).

Istotną cechą polskiej gospodarki jest również niski stopień robotyzacji i automatyzacji przemysłu, co uwidacznia porównanie z innymi krajami. Mimo szybkiego przyrostu liczby robotów w ostatnich latach polskie firmy wypadają pod tym względem gorzej nie tylko na tle gospodarek zachodnich, ale też krajów naszego regionu (zob. wykres 2)³³.

Wykres 2. Gęstość robotów w przemyśle przetwórczym (liczba robotów na 10 tys. pracowników) w wybranych krajach w 2018 r.



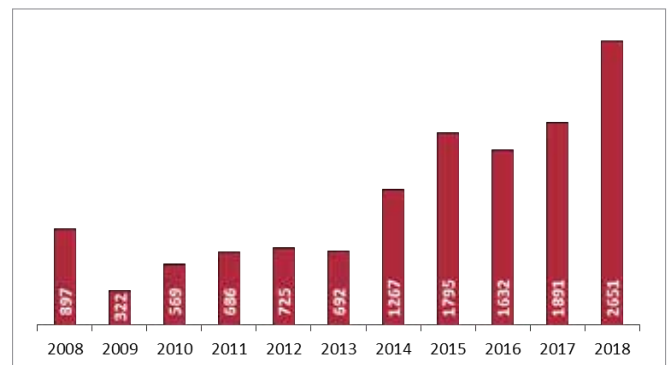
Źródło: International Federation of Robotics, *Robot density in the manufacturing industry 2018*, https://ifr.org/downloads/press2018/Robot_Densities_by_country_WR2019_graph.jpg, dostęp: 1.02.2022 oraz *Robot Density nearly Doubled globally*, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/robot-density-nearly-doubled-globally>, dostęp: 1.02.2022.

W 2018 r. w Polsce na 10 tys. pracowników przypadają 42 roboty przemysłowe, czyli o 6 więcej niż rok wcześniej. Branżą najbardziej zautomatyzowaną pozostaje motoryzacja, w której na 10 tys. pracowników przypadało 189 robotów. W pozostałych gałęziach przemysłu powszechność robotów jest pięciokrotnie niższa i wynosi 29 urządzeń na 10 tys. pracowników. Na koniec 2018 r. liczba wykorzystywanych robotów w Polsce wyniosła 13 632. Aż 39% wszystkich robotów (5267) znalazło zastosowanie w przemyśle samochodowym, głównie

u producentów części samochodowych (26%). Udział przemysłu chemicznego i tworzyw sztucznych wynosił 19% (2574 sztuki).

Według danych International Federation of Robotics (IFR; Międzynarodowa Federacja Robotyki) w 2018 r. w Polsce odnotowano najszybszy w ostatnich latach rozwój robotyzacji (por. wykres 3). Było to efektem rekordowej liczby (2651) instalacji nowych robotów w zakładach przemysłowych. Jest to przyrost o 40% w stosunku do 2017 r.

Wykres 3. Nowe instalacje robotów przemysłowych w Polsce w latach 2008-2018



Źródło: dane IFR.

Nowe roboty w 2018 r. były instalowane głównie w przemyśle motoryzacyjnym (33%), przemyśle chemicznym i produkcji tworzyw sztucznych (15%), a także w przemyśle metalowym i maszynowym (9%)³⁴.

Szczególnie widoczna jest różnica w tempie zmian między Polską a Węgrami. W 2008 r. gęstość robotyzacji w obu krajach różniła się o zaledwie 4 pkt proc. W kolejnych 9 latach obie gospodarki charakteryzowały się tendencją wzrostową, jeśli chodzi o stopień robotyzacji przemysłu, jednakże ten proces na Węgrzech był zdecydowanie szybszy. W efekcie w 2017 r. gęstość robotyzacji w przemyśle węgierskim była już o 42 pkt proc. wyższa niż w polskim. Różnice w stopniu robotyzacji polskiego przemysłu są jeszcze większe w porównaniu z przemysłem słowackim i czeskim. Oba te kraje osiągnęły średni europejski poziom robotyzacji – Słowacja w 2013 r., a Czechy w 2016 r. W Polsce natomiast gęstość robotyzacji w 2008 r. była o 61 pkt proc. niższa niż w Europie, a w 2017 r. różnica ta jeszcze się powiększyła (do 70 pkt proc.).

Jeżeli utrzyma się dotychczasowe tempo zmian w dziedzinie robotyzacji produkcji, polski przemysł nie będzie w stanie w ciągu najbliższej dekady osiągnąć poziomów gęstości charakterystycznych dla rynku europejskiego. Oznacza to, że będzie on stawał się coraz mniej konkurencyjny względem przemysłów z innych krajów UE³⁵.

Z badania Instytutu Prognoz i Analiz Gospodarczych³⁶ wynika, że firmy, które wdrożyły u siebie roboty przemysłowe, w zdecydowanej większości przypadków odnotowały wymierne korzyści ekonomiczne. Najważniejszą i najczęściej występującą korzyścią jest wzrost produkcji, na który wskazało 84% ankietowanych przedsiębiorców. Spowodowane jest to tym, że robotyzacja procesów produkcyjnych zwiększa moce wytwórcze przedsiębiorstwa.

Niestety polski przemysł, mimo systematycznego wzrostu zasobów robotów przemysłowych, rozwija się pod tym względem zbyt wolno. Polska pozostaje w tyle nie tylko za krajami azjatyckimi, ale również za niektórymi krajami Europy Środkowo-Wschodniej. W związku z tym konieczne było podjęcie przez państwo aktywnych działań. Robotyzacja procesów wytwórczych jest obecnie nie tyle szansą, ile koniecznością przedsiębiorstw przemysłowych. Potrzebna zmiana technologiczna nie zajdzie jednak w sposób dynamiczny, jeśli nie zostanie wsparta działaniami publicznymi, w szczególności fiskalnymi, mającymi na celu przełamanie fundamentalnych barier absorpcji nowych technologii po stronie przedsiębiorstw – zwłaszcza małych i średnich.

W ostatnich latach wiele państw ustanowiło specjalne krajowe strategie wspierania innowacji w dziedzinie robotyki i ich zastosowania. Przykładowo jeszcze w 2014 r. Japonia postawiła sobie za cel realizację „nowej rewolucji przemysłowej napędzanej przez roboty”, podczas gdy Korea Południowa przyjęła ustawę o inteligentnym rozwoju i promocji robotów. Niektórzy z liderów robotyzacji, w szczególności tzw. azjatyckie tygrysy, posiadają również programy publiczne mające na celu pomoc producentom – zwłaszcza małym i średnim – we wdrażaniu zaawansowanych technologii, a część krajów prowadzi aktywną politykę podatkową zachęcającą do stosowania nowoczesnych urządzeń i maszyn. Singapur pozwala firmom wliczać w koszty podczas pierwszego roku wszystkie nakłady inwestycyjne na komputery, maszyny do automatyzacji i urządzenia energooszczędne. Korea Południowa zapewnia ulgę podatkową na inwestycje w nowy sprzęt, podczas gdy Japonia i Słowenia umożliwiają przyspieszoną amortyzację robotów fabrycznych.

W niektórych krajach podobne instrumenty są wpisane w działania na rzecz rozwoju szeroko pojętej inicjatywy Przemysłu 4.0. Np. w Niemczech robotyzacja zajmuje ważne miejsce w powyższej inicjatywie, która jest wspierana przez rząd, środowisko akademickie i biznes. Przeznacza się na nią budżet w wysokości ponad 350 mln euro, skierowany na wykorzystanie automatyzacji, sztucznej inteligencji i Internetu rzeczy w zaawansowanej produkcji. Podobne przedsięwzięcia są podejmowane we Włoszech (Fabryka Przyszłości), Francji (pożyczki dla małych i średnich przedsiębiorstw z branży robotyki i *Robolution Capital* – fundusz *venture capital* na rzecz automatyzacji produkcji) czy w Wielkiej Brytanii (Przemysł Przetwórczy Wysokiej Wartości, robotyka i systemy autonomiczne zidentyfikowane jako jedno z ośmiu wielkich technologii)³⁷.

5. SYMULTANICZNA ULGA B+R I IP BOX

Istotną nowością tzw. pakietu dla innowacyjnej gospodarki, wdrożonego z początkiem 2022 r., jest również umożliwienie korzystania w sposób symultaniczny z ulgi B+R przez podatnika osiągającego dochód z praw własności intelektualnej, który objęty jest reżimem IP Box.

Zgodnie z przepisami regulującymi IP Box podstawę opodatkowania tym podatkiem stanowi suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych praw własności intelektualnej osiągniętych w roku podatkowym, wysokość kwalifikowanego dochodu ustala się zaś jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej i tzw. wskaźnika *nexus*

(obliczonego według wzoru wskazanego w art. 30ca ust. 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.).

Stosownie natomiast do regulacji dotyczących ulgi B+R podatnik uzyskujący przychody z działalności gospodarczej odlicza od podstawy opodatkowania koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową („koszty kwalifikowane”). Podstawę obliczenia podatku w rozumieniu art. 26 ust. 1 przywołanej ustawy, z określonymi tam zastrzeżeniami, stanowi dochód pomniejszony o stosowne odliczenia (określone składki, ulgi, darowizny itd.). Dodatkowo w ramach ulgi B+R wartość możliwego odliczenia kosztów kwalifikowanych zwiększyła się z początkiem bieżącego roku do 200% dla:

- 1) podatników posiadających status centrum badawczo-rozwojowego, będących mikro-, małymi lub średnimi przedsiębiorcami,
- 2) podatników posiadających status centrum badawczo-rozwojowego, będących dużymi przedsiębiorcami (poza kosztami dotyczącymi ochrony patentowej),
- 3) wszystkich podatników w odniesieniu do kosztów kwalifikowanych związanych z wynagrodzeniami pracowników zatrudnionych przy działalności badawczo-rozwojowej.

W dotychczasowym stanie prawnym (tj. obowiązującym do końca 2021 r.) ulga B+R nie podlegała uwzględnieniu w obliczeniu podstawy opodatkowania objętej 5-proc. podatkiem z IP Box. Nie było zatem możliwe równoczesne stosowanie ulgi B+R oraz preferencyjnej stawki IP Box do jednego (tego samego) dochodu. Podatnikowi przysługiwało wprawdzie prawo do skorzystania z obydwu rozwiązań w tym samym roku podatkowym, przy czym wobec innych kategorii dochodu (ulga B+R w przypadku dochodu opodatkowanego na ogólnych zasadach, z kolei IP Box w przypadku dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej wskazanych w art. 30ca ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.). Było to podyktowane ogólną regułą mówiącą, że koszty uzyskania przychodu uwzględnione przez podatnika przy obliczaniu dochodu opodatkowanego na zasadach ogólnych (w szczególności ulga B+R) nie mogą zostać uwzględnione kolejny raz na potrzeby obliczenia dochodu opodatkowanego według zasad szczególnych (np. z kwalifikowanych praw własności intelektualnej).

W świetle zmian wprowadzonych od dnia 1 stycznia 2022 r. stało się możliwe symultaniczne korzystanie z ulgi B+R przez podatnika osiągającego dochód z praw własności intelektualnej, który jest objęty reżimem IP Box. Innymi słowy, przedsiębiorca czerpiący dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej i opodatkowujący je preferencyjną 5-proc. stawką podatkową ma prawo do jednoczesnych odliczeń w ramach ulgi B+R.

Dzięki nowemu rozwiązaniu podatnik komercjalizujący wyniki prac badawczo-rozwojowych i osiągający z nich dochody kwalifikowane w rozumieniu przepisów o IP Box nie będzie zobligowany do dokonania wyboru na koniec roku podatkowego między dwiema wykluczającymi się dotychczas preferencjami fiskalnymi. Nowelizacja umożliwia bowiem ich równoległe stosowanie.

Wdrożone regulacje pozwalają podatnikowi odliczać koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową (o których mowa w art. 26e ustawy z

dnia 26 lipca 1991 r. – koszty kwalifikowane) od dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej ustalonego zgodnie z art. 30ca ust. 4 tej ustawy. Jednocześnie projektodawcy zawarli zastrzeżenie, że do kosztów nie zalicza się wydatków, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej, w szczególności odsetek, opłat finansowych oraz kosztów związanych z nieruchomościami. Ponadto odliczeniu mogą podlegać jedynie koszty kwalifikowane, które doprowadziły do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia przez podatnika danego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, z którego komercjalizacji podatnik osiąga dochody, co jest konsekwencją zasad ogólnych obliczania dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (art. 30ca ust. 9a ww. ustawy).

Przedsiębiorca planujący skorzystanie z analizowanej preferencji powinien ustalić dochód przypadający na poszczególne kwalifikowane prawa własności intelektualnej. Ta sama zasada obowiązuje co do kosztów uzyskania przychodu – przez przyporządkowanie ich do danego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej. Oznacza to, że odliczenie można zastosować do tych kosztów uzyskania przychodu, które są związane z konkretnym prawem własności intelektualnej, poniesionych na działalność badawczo-rozwojową, która doprowadziła do jego wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia. Jeśli okazałoby się, że nie jest możliwe ustalenie dochodu przypadającego na poszczególne kwalifikowane prawa własności intelektualnej, podatnik może obliczyć dochód z takich praw dla tego samego rodzaju produktu lub usługi (ewentualnie ich grup), w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.

W przypadku poniesienia straty z kwalifikowanych praw własności intelektualnej podatnik może obniżyć dochód osiągnięty w najbliższych kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych z tego samego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane prawo własności intelektualnej.

Symultaniczne korzystanie z obydwu ulg jest możliwe również w przypadku ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w związku ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o jego uzyskanie. Jeśli jednak doszłoby do wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację, wówczas przedsiębiorca powinien przejść na zasady ogólne albo podatek liniowy w zakresie opodatkowania kwalifikowanych dochodów z prawa własności intelektualnej, uzyskanych w okresie od dnia zgłoszenia lub złożenia wniosku do dnia ich wycofania, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację.

Ulg B+R i IP Box będzie można równolegle zastosować również do dochodów z licencji na korzystanie z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej przysługującej podatnikowi na podstawie umowy, w której zastrzeżono wyłączność korzystania przez podatnika z tego prawa. Przy czym warunkiem koniecznym jest w tym przypadku uprzednie prowadzenie przez podatnika prac badawczo-rozwojowych, które doprowadziły do wytworzenia kwalifikowanego prawa własności intelektualnej objętego licencją.

Podatnicy korzystający z omawianej preferencji są obowiązani do wykazania dochodu albo straty z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę).

Rozwiązanie to powinno się wpisywać w strategię rozwoju i wsparcia na rzecz badań naukowych i innowacji, gdzie kluczową kwestią jest dalszy wzrost nakładów na działalność badawczo-rozwojową. Zgodnie z założeniami ustawodawcy ma to być kolejna zachęta do pobudzania inwestycji przedsiębiorstw, szczególnie w tych obszarach, które mogą się przyczynić do wzmocnienia lub budowy ich przewagi konkurencyjnej.

6. PODSUMOWANIE

Potrzeba wsparcia krajowych przedsiębiorców dodatkowymi zachętami fiskalnymi związanymi z działalnością innowacyjną (obok obowiązującej już ulgi B+R oraz preferencyjnego opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej – ulgi IP Box) wynika z zachodzących, nieustannych zmian w międzynarodowym otoczeniu biznesowym, wymuszających wzrost nakładów na badania i rozwój, jak również coraz większej globalnej konkurencji, rosnących kosztów, fuzji różnych technologii, krótszego cyklu ich życia i podwyższonego w związku z tym tempa innowacji. Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia mniejszych przedsiębiorstw o ograniczonych zasobach, które napotykają wewnętrzne bariery związane z wielozadaniowością, dotyczące przede wszystkim braku dostępu do zaplecza badawczo-rozwojowego, braku możliwości pozyskania zewnętrznego wsparcia finansowego czy deficytu wykwalifikowanej kadry badawczej (wynikająca z tego coraz częściej współpraca z uczelniami wyższymi), co wydłuża czas realizacji danego przedsięwzięcia innowacyjnego.

W tym kontekście wdrożenie z początkiem 2022 r. nowych rozwiązań mających – w założeniu projektodawców – podnieść poziom automatyzacji krajowych przedsiębiorstw i promować wśród nich działalność innowacyjną, a w dłuższej perspektywie uczynić z Polski lidera w rozwoju Przemysłu 4.0, należy ocenić bardzo pozytywnie.

Aby jednak nowe ulgi i korzyści podatkowe mogły działać, nie wystarczą same zmiany legislacyjne. Konieczne jest właściwe podejście organów fiskalnych. Niestety dotychczasowe doświadczenia w zakresie funkcjonujących już od kilku lat ulg IP Box i B+R nie należą do najlepszych. Mimo dość przyjaznych zasad stosowania tych preferencji zauważalne są próby ograniczania limitu wydatków inwestycyjnych możliwych do odliczenia w ramach działalności badawczo-rozwojowej. Odbywa się to na etapie wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych, kiedy wnioskodawcy często są proszeni o przedstawienie wielu dodatkowych informacji. Jedno z najczęściej zadawanych pytań dotyczy tego, czy podatnik (najczęściej programista) prowadzi działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 5a pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. Prowadzi to do znacznych opóźnień w przygotowaniu interpretacji, a często zupełnie uniemożliwia ich wydanie. Ponadto skutkuje przeniesieniem na wnioskodawcę ciężaru rozstrzygnięcia zasadniczych zagadnień prawno-podatkowych, które warunkują możliwość zastosowania ulgi IP

Box. Moc ochronna uzyskanej tą drogą interpretacji staje się iluzoryczna.

Problem jest na tyle powszechny i istotny, że stał się przedmiotem kolejnych rozstrzygnięć sądowych. Odnosił się do niego również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 listopada 2021 r.³⁸, w którym wyjaśnił, że organ nie może żądać od podatnika ubiegającego się o interpretację, aby sam zdecydował, czy prowadzona przez niego działalność ma charakter badawczo-rozwojowy na gruncie przepisów ustawy z dnia 26 lipca 1991 r.

Ważne jest, aby wyciągnąć konstruktywne wnioski z powyższych sytuacji i aby podobne zdarzenia nie dotyczyły nowych ulg funkcjonujących od początku 2022 r. W przeciwnym razie podatnicy zniechęcą się do wdrożonych rozwiązań i nie będzie można liczyć na potencjalnie duże korzyści, które mogą przynieść nie tylko poszczególnym przedsiębiorstwom, ale również całej gospodarce.

Przypisy

- 1 Pakiet wdrożono w ramach ustawy z dnia 29 października 2021 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 2105, dalej: ustawa z dnia 29 października 2021 r.).
- 2 Tajwan: Deloitte, *Survey of Global Investment and Innovation Incentives – Taiwan – 2020*, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-taiwan-2020.pdf>, dostęp: 9.02.2022. Singapur: PwC, *Singapore Corporate – Tax credits and incentives*, <https://taxsummaries.pwc.com/singapore/corporate/tax-credits-and-incentives>, dostęp: 9.02.2022; Inland Revenue Authority of Singapore, *Research & Development (R&D) Tax Measures*, <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Working-out-Corporate-Income-Taxes/Specific-topics/Research-and-Development--R-D--%E2%80%93-How-to-claim-R-D-tax-benefits/>, dostęp: 9.02.2022. Hongkong: S. Sieker i in., *Hong Kong's New Tax Incentives for R&D*, <https://www.globalcompliancenews.com/2019/01/17/hong-kong-new-tax-incentives-rd-20190109/>, dostęp: 1.04.2022; Innovation and Technology Fund, *Research and Development Cash Rebate Scheme (CRS)*, <https://www.itf.gov.hk/l-eng/crs.asp>, dostęp: 9.02.2022. Korea Południowa: OECD, *R&D Tax Incentives: Korea, 2020*, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-korea.pdf>, dostęp: 9.02.2022.
- 3 Zob. D.-J. dos Santos Goncalves, A.-C. Käser, *German Foreign Investment Control goes Future Technology and Beyond*, <https://www.linklaters.com/pl-pl/insights/publications/2021/january/german-foreign-investment-control-goes-future-technology-and-beyond>, dostęp: 9.02.2022; Deloitte, *Survey of Global Investment and Innovation Incentives – Germany – 2020*, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-germany-2020.pdf>, dostęp: 9.02.2022.
- 4 Zob. Italian Trade Agency, *Invest in Italy*, July 2018, https://www.mise.gov.it/images/stories/Guida_invest_in_italy_07012020.pdf, s. 23, dostęp: 1.04.2022; OECD, *R&D Tax Incentives: Italy, 2021*, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-italy.pdf>, dostęp: 9.02.2022; Agenzia Entrate, Ministry of Economy and Finance, *Tax credit on research and development activities*, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/invest-in-italy/tax-credit-on-research-and-development-activities>, dostęp: 9.02.2022.
- 5 Zob. Department for International Trade, *Invest in the UK*, <https://www.great.gov.uk/international/invest/>, dostęp: 9.02.2022; HM Revenue & Customs, *Guidance, Claiming Research and Development tax reliefs*, <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>, dostęp: 9.02.2022.
- 6 Na etapie projektowania przepisów przewijał się pomysł, aby ulgę ograniczyć (na wzór rozwiązań funkcjonujących m.in. we Francji i Holandii) do osób posiadających stopień naukowy doktora w dziedzinie nauk: inżynierijno-technicznych, medycznych i nauk o zdrowiu, rolniczych, ścisłych i przyrodniczych, albo będących uczestnikami studiów doktoranckich w jednej z powyższych dziedzin, jak również

posiadających tytuł magistra lub inżyniera, których główne zadania w zakresie projektów badawczo-rozwojowych prowadzonych u podatnika wymagają wiedzy technicznej i doświadczenia w co najmniej jednej dziedzinie ww. nauk. Możliwość odliczenia miała się również odnosić do pracowników posiadających średnie wykształcenie techniczne oraz odpowiedzialnych za pomoc wspomnianym osobom i wsparcie techniczne w zakresie projektów badawczo-rozwojowych prowadzonych u podatnika, a w szczególności związanych z obsługą, konserwacją i naprawą sprzętu badawczego czy rejestrowaniem pomiarów z wykorzystaniem tego sprzętu. Warunkiem skorzystania z odliczenia miało być to, aby dochody (przychody) pracowników lub osób zatrudnionych na podstawie umowy cywilnoprawnej nie przekraczały miesięcznie pięciokrotności minimalnego wynagrodzenia wskazanego w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2207). Odliczenie przysługiwałoby, gdyby dotyczyło dochodu (przychodu) uzyskanego przez wskazane osoby fizyczne w wyniku uprzedniej umowy zawartej między podatnikiem i podmiotem wymienionym w art. 7 ust. 1 pkt 1, 2 i 4-8 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 478). Wymóg ten miał zachęcić przedsiębiorców do współpracy z instytucjami naukowymi (uczelniami, jednostkami badawczymi itp.), a tym samym wykorzystać potencjał pracowników naukowych w prowadzonych przez firmy pracach badawczo-rozwojowych.

7 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm., dalej: ustawa z dnia 26 lipca 1991 r.

8 Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.

9 Koszty działalności badawczo-rozwojowej definiuje się we Francji m.in. jako:

- 1) koszty personelu związane z naukowcami i technikami badawczymi bezpośrednio i wyłącznie przydzielonymi do tych działań; jeżeli wydatki te dotyczą osób posiadających stopień naukowy doktora, uwzględnia się je w podwójnej wysokości w ciągu pierwszych 24 miesięcy po ich pierwszym zatrudnieniu, pod warunkiem że umowa o pracę tych osób jest zawarta na czas nieokreślony, a liczba zatrudnionych pracowników naukowych firmy nie jest mniejsza niż w roku poprzednim;
- 2) dodatkowe wynagrodzenie i tzw. uczciwe ceny, o których mowa w Code de la propriété intellectuelle (Kodeksie własności intelektualnej, <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGI-TEXT000006069414/>, dostęp: 3.04.2022), na rzecz pracowników będących twórcami wynalazku stanowiącego rezultat prac badawczych.

Zob. art. 244 część B Code général des impôts (Kodeksu podatkowego), https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000042882193/, dostęp: 9.02.2022.

10 Zob. B. McKenzie, *Relaxation of Dutch Visa and Wage Tax Rules for Start-Ups*, <https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2019/07/relaxation-of-dutch-tax-rules-for-start-ups>, dostęp: 9.02.2022.

11 Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador, „Boletín Oficial del Estado” núm. 144, de 14 de junio de 2014, páginas 45061 a 45067, Referencia: BOE-A-2014-6276.

12 W przepisach, na potrzeby niniejszej ulgi, sformułowano nową definicję „produktu”. Przez to pojęcie należy rozumieć „produkty” zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217, dalej: ustawa z dnia 29 września 1994 r.; czyli stanowiące „rzeczowe aktywa obrotowe w postaci wytworzonych lub przetworzonych przez jednostkę produktów gotowych [wyrobów i usług] zdanych do sprzedaży lub w toku produkcji”), z wyłączeniem usług.

13 Art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy z dnia 29 września 1994 r.

14 Klasyfikacja wprowadzona na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT) (Dz.U. poz. 1864).

15 Z katalogu kosztów kwalifikowanych zostały wykluczone m.in. działania marketingowe mające na celu budowanie wizerunku produktu w celu jego sprzedaży.

16 Definicja LCA jest zawarta w komunikacie Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady – *Tworzenie jednolitego rynku dla produktów ekologicznych. Poprawa sposobu informowania o efektywności środowiskowej produktów i organizacji* (Bruksela, dnia 9.04.2013, COM[2013] 196 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/>

- TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0196, dostęp: 3.04.2022). Zgodnie z treścią komunikatu ocena cyklu życia produktów (LCA) to sprawdzone narzędzie metodyczne, w którym myślenie w kategoriach cyklu życia stosuje się w sposób ilościowy w analizie środowiskowej działań związanych z procesami lub produktami. Główną cechą oceny tego cyklu jest całościowa analiza produktów lub procesów i ich funkcji, z uwzględnieniem działań na wcześniejszych i późniejszych etapach produkcji. Przykładowo LCA produktu obejmuje wszystkie procesy produkcyjne i usługi związane z produktem w jego cyklu życia, począwszy od wydobycia surowców przez produkcję materiałów, które są wykorzystywane w procesie wytwarzania produktu, oraz użytkowanie produktu, po jego recykling i/lub ostateczne usunięcie niektórych części składowych. Taki pełny cykl życia jest często określany również jako okres „od kołyski po grób” (ang. *cradle to grave*).
- ¹⁷ Do tego pojęcia odwołuje się ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1973). Jej art. 400a ust. 1 pkt 41a stanowi, że finansowanie ochrony środowiska i gospodarki wodnej obejmuje m.in. przedsięwzięcia związane z wdrażaniem i funkcjonowaniem systemu weryfikacji technologii środowiskowych.
- ¹⁸ Zob. Ministère de l'Intérieur, *Crédit d'impôt innovation (CII)* (Ulga podatkowa na innowacje), <https://www.demarches.interieur.gouv.fr/professionnels/credit-impot-innovation-cii>, dostęp: 9.02.2022.
- ¹⁹ 0114-KDIP2-1.4010.150.2021.2.MR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/443603>, dostęp: 3.04.2022.
- ²⁰ 0114-KDIP2-1.4010.65.2021.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/444354>, dostęp: 3.04.2022.
- ²¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- ²² Z kolei za maszyny i urządzenia peryferyjne do robotów przemysłowych funkcjonalnie z nimi związane uznaje się w szczególności:
- 1) jednostki liniowe zwiększające swobodę ruchu;
 - 2) pozycjonery jedno- i wieloosiowe;
 - 3) tory jezdne;
 - 4) słupowysięgniki;
 - 5) obrotniki;
 - 6) nastawniki;
 - 7) stacje czyszczące;
 - 8) stacje automatycznego ładowania;
 - 9) stacje załadunkowe lub odbiorcze;
 - 10) złącza kolizyjne;
 - 11) efekторы końcowe do interakcji robota z otoczeniem służące do:
 - a) nakładania powłok, malowania, lakierowania, dozowania, klejenia, uszczelniania, spawania, cięcia, w tym cięcia laserowego, zaginania, gratowania, śrutowania, piaskowania, szlifowania, polerowania, czyszczenia, szczotkowania, drasowania, wykańczania powierzchni, murowania, odlewania ciśnieniowego, lutowania, zgrzewania, klinczowania, wiercenia, handlingu, w tym manipulacji, przenoszenia i montażu, ładowania i rozładowania, pakowania, gwoźdzenia, paletyzacji i depaletyzacji, sortowania, mieszania, testowania i wykonywania pomiarów,
 - b) obsługi maszyn: frezarek, wtryskarek, giętarek, robodrillii, wiertarek, tokarek, wrzecion, zginarek i zawijarek, wycinarek, walcarek, przecinarek, szlifierek, wytaczarek, ciągarerek, drukarek, pras i wyoblarek.
- ²³ Zob. Ministerstwo Rozwoju, *Strategia na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)*, Warszawa 2017, <https://www.gov.pl/documents/33377/436740/SOR.pdf>, dostęp: 9.02.2022.
- ²⁴ Zob. Polski Instytut Ekonomiczny, *Szlaki handlowe po pandemii COVID-19*, Warszawa, maj 2020 r., https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/05/PIE-Raport_Szlaki_handlowe.pdf, dostęp: 3.04.2022, s. 4.
- ²⁵ W 2018 r. komputery wykorzystywało 96,2% przedsiębiorstw. Odsetek przedsiębiorstw mających dostęp do Internetu, w tym szerokopasmowego, przekraczał 95%. Ponad dwie trzecie firm, w tym 90% dużych, wyposażało swoich pracowników w sprzęt pozwalający na mobilny dostęp do Internetu. Własną stroną internetową w 2018 r. posiadało dwie trzecie przedsiębiorstw (w tym 90% dużych i 62,5% małych). Co trzecie przedsiębiorstwo w Polsce wykorzystywało przynajmniej jedno z mediów społecznościowych, przy czym najpopularniejszym narzędziem były serwisy społecznościowe (zob. Główny Urząd Statystyczny, *Spółeczeństwo informacyjne*, publikacje z różnych lat, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleczenstwo-informacyjne/spoleczenstwo-informacyjne/>, dostęp: 1.02.2022).
- ²⁶ Eurostat, *Cloud computing – statistics on the use by enterprises*, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Cloud_computing_-_statistics_on_the_use_by_enterprises, dostęp: 1.02.2022.
- ²⁷ Tamże.
- ²⁸ Tamże.
- ²⁹ Zob. Komisja Europejska, *The Digital Economy and Society Index (DESI)*, <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/desi>, dostęp: 9.02.2022.
- ³⁰ Zob. Komisja Europejska, *Indeks gospodarki cyfrowej i społeczeństwa cyfrowego (DESI) na 2021 r. Polska*, <https://ec.europa.eu/newsroom/dae/redirection/document/80596>, s. 3, dostęp: 3.04.2022.
- ³¹ Celem teleinformatycznych systemów ERP jest umożliwienie wymiany danych między różnymi procesami biznesowymi zachodzącymi w organizacji, dotyczącymi różnych obszarów jej działalności – zarządzania finansami i księgowością, środkami trwałymi, projektowaniem, produkcją, serwisem, sprzedażą i zakupami, marketingiem. Potrzeba używania takiego systemu różnie zatem wraz z rozmiarem firmy i stopniem jej wewnętrznej złożoności.
- ³² Wskaźnik identyfikuje przedsiębiorstwa kupujące co najmniej jedną z następujących usług w chmurze: hosting bazy danych, oprogramowanie do prowadzenia księgowości, oprogramowanie do zarządzania relacjami z klientami (ang. *customer relationship management – CRM*), moc obliczeniowa.
- ³³ Dane cytowane w tym rozdziale pochodzą z International Federation of Robotics, *World Robotics – Industrial Robots 2019*.
- ³⁴ Dane do raportu IFR pochodzą od sprzedawców robotów. W przypadku gdy dane o sprzedaży do danej branży czy o typie robota raportowały mniej niż 4 firmy, informacje o takich transakcjach trafiły do grupy „pozostałe” lub „nieokreślony”.
- ³⁵ Zob. Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, *Wpływ robotyzacji na konkurencyjność polskich przedsiębiorstw. III Edycja*, 2019, https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/Raport_Roboty_3ed.pdf, dostęp: 3.04.2022.
- ³⁶ Tamże.
- ³⁷ K. De Backer i in., *Industrial robotics and the global organization of production*, „OECD Science, Technology and Industry Working Papers” 2018/03, s. 31, <https://dx.doi.org/10.1787/dd98ff58-en>, dostęp: 9.02.2022.
- ³⁸ II FSK 1049/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8571043915>, dostęp: 3.04.2022.

Bibliografia

Literatura

- De Backer K. i in., *Industrial robotics and the global organization of production*, „OECD Science, Technology and Industry Working Papers” 2018/03, <https://dx.doi.org/10.1787/dd98ff58-en>, dostęp: 9.02.2022.
- Deloitte, *Survey of Global Investment and Innovation Incentives – Germany – 2020*, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-germany-2020.pdf>, dostęp: 9.02.2022.
- Deloitte, *Survey of Global Investment and Innovation Incentives – Taiwan – 2020*, <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-survey-of-global-investment-and-innovation-incentives-taiwan-2020.pdf>, dostęp: 9.02.2022.
- Instytut Prognoz i Analiz Gospodarczych, *Wpływ robotyzacji na konkurencyjność polskich przedsiębiorstw. III Edycja*, 2019, https://www.ipag.org.pl/Content/Uploaded/files/Raport_Roboty_3ed.pdf, dostęp: 3.04.2022.
- Italian Trade Agency, *Invest in Italy*, July 2018, https://www.mise.gov.it/images/stories/Guida_invest_in_italy_07012020.pdf, s. 23, dostęp: 1.04.2022.
- OECD, *R&D Tax Incentives: Italy, 2021*, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-italy.pdf>, dostęp: 9.02.2022.
- OECD, *R&D Tax Incentives: Korea, 2020*, <https://www.oecd.org/sti/rd-tax-stats-korea.pdf>, dostęp: 9.02.2022.
- Polski Instytut Ekonomiczny, *Szlaki handlowe po pandemii COVID-19*, Warszawa, maj 2020 r., https://pie.net.pl/wp-content/uploads/2020/05/PIE-Raport_Szlaki_handlowe.pdf, dostęp: 3.04.2022.

Źródła internetowe

- Agenzia Entrate, Ministry of Economy and Finance, *Tax credit on research and development activities*, <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/english/nse/invest-in-italy/tax-credit-on-research-and-development-activities>, dostęp: 9.02.2022.
- Department for International Trade, *Invest in the UK*, <https://www.great.gov.uk/international/invest/>, dostęp: 9.02.2022.
- dos Santos Goncalves D.-J., Käser A.-C., *German Foreign Investment Control goes Future Technology and Beyond*, <https://www.linklaters.com/pl-pl/insights/publications/2021/january/german-foreign-investment-control-goes-future-technology-and-beyond>, dostęp: 9.02.2022.
- Eurostat, *Cloud computing – statistics on the use by enterprises*, https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Cloud_computing_-_statistics_on_the_use_by_enterprises, dostęp: 1.02.2022.
- HM Revenue & Customs, *Guidance, Claiming Research and Development tax reliefs*, <https://www.gov.uk/guidance/corporation-tax-research-and-development-rd-relief>, dostęp: 9.02.2022.
- Inland Revenue Authority of Singapore, *Research & Development (R&D) Tax Measures*, <https://www.iras.gov.sg/irashome/Businesses/Companies/Working-out-Corporate-Income-Taxes/Specific-topics/Research-and-Development--R-D--%E2%80%93-How-to-claim-R-D-tax-benefits/>, dostęp: 9.02.2022.
- Innovation and Technology Fund, *Research and Development Cash Rebate Scheme (CRS)*, <https://www.itf.gov.hk/l-eng/crs.asp>, dostęp: 9.02.2022.
- International Federation of Robotics, *Robot density in the manufacturing industry 2018*, https://ifr.org/downloads/press2018/Robot_Densities_by_country_WR2019_graph.jpg, dostęp: 1.02.2022.
- International Federation of Robotics, *Robot Density nearly Doubled globally*, <https://ifr.org/ifr-press-releases/news/robot-density-nearly-doubled-globally>, dostęp: 1.02.2022.
- Komisja Europejska, *The Digital Economy and Society Index – Countries' performance in digitisation*, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/en/policies/countries-digitisation-performance>, dostęp: 3.04.2022.
- Komisja Europejska, *The Digital Economy and Society Index (DESI)*, <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/desi>, dostęp: 9.02.2022.
- McKenzie B., *Relaxation of Dutch Visa and Wage Tax Rules for Start-Ups*, <https://www.bakermckenzie.com/en/insight/publications/2019/07/relaxation-of-dutch-tax-rules-for-start-ups>, dostęp: 9.02.2022.
- Ministère de l'Intérieur, *Crédit d'impôt innovation (CII)*, <https://www.demarches.interieur.gouv.fr/professionnels/credit-impot-innovation-cii>, dostęp: 9.02.2022.
- PwC, *Singapore Corporate – Tax credits and incentives*, <https://taxsummaries.pwc.com/singapore/corporate/tax-credits-and-incentives>, dostęp: 9.02.2022.
- Sieker S. i in., *Hong Kong's New Tax Incentives for R&D*, <https://www.globalcompliancenews.com/2019/01/17/hong-kong-new-tax-incentives-rd-20190109/>, dostęp: 1.04.2022.
- Akty prawne**
- Code de la propriété intellectuelle, <https://www.legifrance.gouv.fr/codes/id/LEGITEXT000006069414/>, dostęp: 3.04.2022.
- Code général des impôts, https://www.legifrance.gouv.fr/codes/article_lc/LEGIARTI000042882193/, dostęp: 9.02.2022.
- Real Decreto 475/2014, de 13 de junio, sobre bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social del personal investigador, „Boletín Oficial del Estado” núm. 144, de 14 de junio de 2014, páginas 45061 a 45067, Referencia: BOE-A-2014-6276.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 3 października 2016 r. w sprawie Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), Dz.U. poz. 1864.
- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162 ze zm.
- Ustawa z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 2207.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1800 ze zm.
- Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 478.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1973.
- 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. poz. 2105.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 217 ze zm.
- Orzecznictwo**
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 listopada 2021 r., II FSK 1049/21, <https://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/8571043915>, dostęp: 3.04.2022.
- Interpretacje indywidualne**
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 13 lipca 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.150.2021.2.MR, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/443603>, dostęp: 3.04.2022.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora KIS z dnia 21 maja 2021 r., 0114-KDIP2-1.4010.65.2021.2.JS, <https://eureka.mf.gov.pl/informacje/podglad/444354>, dostęp: 3.04.2022.
- Inne źródła**
- Główny Urząd Statystyczny, *Spółczeństwo informacyjne*, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spolczenstwo-informacyjne/spoleczenstwo-informacyjne/>, dostęp: 1.02.2022.
- International Federation of Robotics, *World Robotics – Industrial Robots 2019*.
- Komisja Europejska, *Indeks gospodarki cyfrowej i społeczeństwa cyfrowego (DESI) na 2021 r. Polska*, <https://ec.europa.eu/newsroom/dae/redirection/document/80596>, dostęp: 3.04.2022.
- Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego i Rady – *Tworzenie jednolitego rynku dla produktów ekologicznych. Poprawa sposobu informowania o efektywności środowiskowej produktów i organizacji*, Bruksela, dnia 9.04.2013, COM(2013) 196 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013DC0196>, dostęp: 3.04.2022.
- Ministerstwo Rozwoju, *Strategia na rzecz Odpowiedzialnego Rozwoju do roku 2020 (z perspektywą do 2030 r.)*, Warszawa 2017, <https://www.gov.pl/documents/33377/436740/SOR.pdf>, dostęp: 9.02.2022.