

Opinia nr 5/2015

Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego z dnia 15 kwietnia 2015 r. w sprawie Rekomendacji Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w sprawie konstrukcji ulgi w podatku dochodowym na działalność badawczo-rozwojową (B+R)

Rada Konsultacyjna Prawa Podatkowego aprobuje Rekomendacje Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w sprawie konstrukcji ulgi w podatku dochodowym na działalność badawczo-rozwojową (B+R).

Przewodniczący Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

(-) prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Załącznik Nr 1: Rekomendacje Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego w sprawie konstrukcji ulgi w podatku dochodowym na działalność badawczo-rozwojową (B+R).

Rekomendacje Zespołu ds. podatków bezpośrednich Rady Konsultacyjnej Prawa Podatkowego

w sprawie konstrukcji ulgi w podatku dochodowym na działalność badawczo-rozwojową (B+R)

1. Wprowadzenie

Niniejsza rekomendacja zawiera odpowiedzi na pytania skierowane do Rady Konsultacyjnej dot. konstrukcji ulgi B+R, tj.:

- 1) jaka powinna być konstrukcja ulgi (odliczenie od podstawy opodatkowania, odliczenie od podatku)? – odpowiedź na to pytanie: **pkt 2.1.;**
- 2) czy spod zakresu stosowania ulgi nie powinny zostać wyłączone określone rodzaje badań, np. podstawowe badania naukowe? – odpowiedź na to pytanie: **pkt 2.2.;**
- 3) czy ulga podatkowa powinna być uzależniona od weryfikowalnych, pozytywnych efektów prowadzonych badań (np. uzyskanie patentu, osiągnięcie przychodów ze sprzedaży efektów badań)? – odpowiedź na to pytanie: **pkt 2.3.;**
- 4) czy przy wprowadzaniu ulgi na działalność B+R należy również ustalić zakres kosztów, które uznawane byłyby za koszty kwalifikowane, tj. objęte ulgą podatkową, ewentualnie jaki powinien być zakres tych kosztów? – odpowiedź na to pytanie: **pkt 2.4.**

Jednocześnie przedstawiono także rekomendacje w zakresie innych parametrów ulgi B+R, które Rada Konsultacyjna uznała za zasadne. Wyboru parametrów dokonano w części w oparciu o badanie przeprowadzone przez Komisję Europejską w zakresie ulg B+R¹.

¹ European Commission, *A Study on R&D Tax Incentives, Final Report*, Taxation Papers, Working Paper No. 52-2014.

2. Ulga podstawowa

2.1. Konstrukcja ulgi B+R

Konstrukcja ulgi B+R oparta o metodę odliczenia od podatku jest stosowana w 16 państwach członkowskich UE, z kolei metoda odliczenia od podstawy opodatkowania (ew. powiększenia kosztów podatkowych) w 11 państwach.

W badaniu przeprowadzonym przez Komisję Europejską (dalej: **KE**) znalazła się rekomendacja, że najlepszą praktyką jest konstrukcja ulgi B+R oparta o metodę odliczenia od podatku. Za neutralną praktykę została uznana konstrukcja ulgi B+R oparta o metodę odliczenia od podstawy opodatkowania (ew. powiększenia kosztów podatkowych).

Zarówno projekt ustawy przedstawiony przez Prezydenta RP jak i projekt założeń przygotowany przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (dalej: **NCBiR**) zakłada konstrukcję ulgi B+R opartą o metodę powiększenia kosztów podatkowych. Z kolei analiza przygotowana na zlecenie Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego (dalej: **MNiSW**) zawiera dwie alternatywne propozycje, tj. konstrukcję ulgi B+R opartą o metodę odliczenia od podatku albo w oparciu o metodę odliczenia od podstawy opodatkowania.

Z punktu widzenia prawnego ulgi podatkowe oparte o obie ww. metody funkcjonują w obecnym systemie podatków dochodowych. Z punktu widzenia ekonomicznego konstrukcja obu ww. metod jest bardzo porównywalna w zakresie swoich skutków. Różnica polega jedynie w technicznym sposobie kalkulacji ulgi. Z kolei z punktu widzenia administracyjnego niektórzy autorzy uważają, że metoda odliczenia od podatku byłaby nieco bardziej skuteczna, na co zwraca uwagę raport KE. Z punktu widzenia statystycznego także nie powinno być różnicy pomiędzy tymi metodami. Dotychczasowa ulga na nowe technologie oparta o metodę odliczenia do podstawy opodatkowania sprawdza się przy prezentacji statystyk.

Warto zwrócić uwagę, że w naszym regionie zdecydowanie dominują ulgi B+R oparte o metodę odliczenia od podstawy opodatkowania (ew. powiększenia kosztów podatkowych). Ulgi B+R oparte o taką konstrukcję obowiązują w takich państwach jak np. Czechy, Węgry, Litwa, Łotwa, Chorwacja.

W związku z powyższym, obie konstrukcje ulgi B+R (tj. odliczenie od podatku albo odliczenie od podstawy opodatkowania, ew. powiększenie kosztów podatkowych) należy uznać za rozwiązania równie dobre. Przyjmując jedną z tych konstrukcji należy jednak pamiętać w szczególności o odpowiednim dopasowaniu stawki ulgi B+R w celu zachowania analogicznego poziomu korzyści (np. odliczenie od podatku – stawka ulgi B+R 19%, odliczenie od podstawy opodatkowania – stawka ulgi B+R 100%) oraz o zapewnieniu prawa do rozliczenia ulgi B+R w czasie przy obu ww. konstrukcjach.

2.2. Definicja działalności B+R oraz etapy prac B+R

Aktualnie prawo podatkowe nie zawiera definicji działalności B+R. Rekomenduje się wprowadzenie takiej definicji w celu ustalenia, które z projektów realizowanych przez przedsiębiorców kwalifikują się do działalności B+R, która ma być objęta ulgą B+R.

Projekt ustawy Prezydenta RP zakłada wprowadzenie do ustawy o CIT, ustawy o PIT oraz ustawy o rachunkowości definicji działalności B+R w oparciu o definicję „działalności badawczo-rozwojowej” (w tym definicję „badań naukowych” i „prac rozwojowych”) z ustawy o zasadach finansowania nauki w brzmieniu, które wejdzie w życie z dniem 25 maja 2015 r. Projekt założeń przygotowany przez NCBiR zaleca, aby definicja działalności B+R została w głównej mierze oparta o definicję z rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z 17.6.2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (dalej: **rozporządzenia KE ds. pomocy publicznej**), ale także żeby była zgodna ze standardami wyznaczonymi w Podręczniku Frascati Manual. Z kolei, w analizie przygotowanej na zlecenie MNiSW znalazła się rekomendacja, aby definicja działalności B+R była oparta w całości bezpośrednio o definicję wynikającą z podręcznika Frascati Manual.

Rekomenduje się wprowadzenie definicji działalności B+R opartej o definicję z ustawy o zasadach finansowania nauki w brzmieniu, które wejdzie w życie z dniem 25 maja 2015 r., które uwzględnia wymogi wynikające z rozporządzenia KE dot. pomocy publicznej. Wprowadzenie takiej definicji do prawa podatkowego ma na celu zachowanie spójności pojęciowej i wyeliminowanie potencjalnych sporów interpretacyjnych wynikających z rozbieżnych zakresów pojęciowych. Jednocześnie przy definiowaniu działalności B+R należy mieć na uwadze zachowanie w miarę możliwości spójności ze standardami statystycznymi w zakresie, jakie określa Podręcznik Frascati Manual.

Ze względu na potencjalne zagrożenie nadużyć w korzystaniu z ulgi B+R może powstać wrażenie, że skuteczną metodą na zapobiegnięcie nadużyć może być np. wyłączenie pewnych etapów prac B+R z zakresu obowiązywania ulgi B+R. W szczególności dotyczy to wyłączenia badań podstawowych. Koszty ponoszone z tytułu prowadzenia tych badań są bowiem najtrudniejsze do oceny pod kątem ich faktycznej niezbędności w procesie B+R.

Rekomenduje się aby ulga B+R obejmowała wszystkie etapy działalności B+R (w tym badania podstawowe). Wyłączenie prac podstawowych z zakresu obowiązywania ulgi B+R byłoby nieefektywne, gdyż w wielu przypadkach bez badań podstawowych nie byłoby badań stosowanych przemysłowych a zatem i prac rozwojowych. Prowadzenie prac B+R należy rozumieć jako proces ciągły od samego początku (ogólne idee) do opracowania i ostatecznego wdrożenia wynalazku (nowy/ulepszony towar lub usługa).

2.3. Projekty B+R bez sukcesu

Do Rady Konsultacyjnej skierowano także pytanie czy ulga B+R powinna być dostępna dla każdego rodzaju działalności B+R niezależnie od wyników badań (pozytywnych lub negatywnych), czy też tylko dla działalności zakończonej sukcesem. W tym zakresie należy zwrócić uwagę na to, że podstawową cechą określającą działalność B+R jest ponoszenie wysokiego ryzyka (np. niepewności powodzenia projektu, niemożności skomercjalizowania wyników badań, nieuzyskania ochrony prawnej wyników badań). Ograniczenie prawa do ulgi B+R jedynie do projektów zakończonych sukcesem (np. projektów B+R w wyniku, których uzyskano patent lub osiągnięto przychody ze sprzedaży) może spowodować zniekształcenie inicjatyw inwestorskich ze względu na poziom ryzyka, jakie towarzyszy różnym projektom

B+R. Z tego powodu może się okazać, że ulga B+R ograniczona jedynie do projektów zakończonych sukcesem będzie skierowana głównie do mniej ryzykownych inwestycji, które mogą generować mniejsze zyski z potencjalnych wynalazków w porównaniu do inwestycji bardziej ryzykownych.

Niezależnie od powyższego, zakładając, że dwaj przedsiębiorcy prowadzący działalność B+R mogą mieć porównywalny poziom ryzyka B+R, finansowy oraz przewidywalności prawdopodobieństwa sukcesu, to może się zdarzyć taka sytuacja, gdy tylko jedna z nich osiągnie sukces. W takim przypadku tylko tej jeden przedsiębiorca mógłby skorzystać z ulgi B+R, a zatem prawo do ulgi B+R mogłoby być uzależnione głównie od szczęścia, co nie byłoby dobrym rozwiązaniem chociażby z punktu widzenia zasad pewności i równości prawa podatkowego.

Dodatkowo należy podkreślić, że w praktyce bardzo trudno jest połączyć wynik prac B+R z pierwotnymi działaniami, które przyczyniły się do jego osiągnięcia. Zatem bardzo trudno byłoby rozróżnić koszty kwalifikujące się do projektu, który osiągnął sukces, od kosztów poniesionych na projekcie zakończonym niepowodzeniem. Na tym polu mogłyby też powstać nadużycia polegające na przyporządkowywaniu kosztów kwalifikowanych poniesionych w wyniku realizacji projektów zakończonych niepowodzeniem do projektu zakończonych sukcesem (np. w zakresie ilości zużytych materiałów lub proporcji pracy personelu B+R na poszczególnych projektach).

W związku z powyższym nie rekomenduje się ograniczanie prawa do skorzystania z ulgi B+R jedynie do projektów zakończonych weryfikowalnymi i pozytywnymi efektami, niezależnie od tego, w jaki sposób zostaną one określone. KE także nie zaleca uzależniania prawa do ulgi B+R od wyników badań. Analogicznie, ani projekt Prezydenta RP, ani propozycje NCBiR, MNiSW także nie wprowadzają takiego obostrzenia.

2.4. Koszty kwalifikowane B+R

Na wstępie należy zaznaczyć, że punktem wyjścia do wprowadzenia ulgi B+R jest zmiana przepisów ustawy o CIT i PIT polegająca na wprowadzeniu prawa do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wszystkich wydatków związanych z prowadzeniem każdego etapu działalności B+R. Przy czym istotne jest także ustalenie, które wydatki ponoszone z tytułu prowadzonej działalności B+R należy zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów kwalifikujących się do ulgi B+R (koszty kwalifikowane). W tym zakresie można przedstawić cztery główne możliwości:

- brak katalogu kosztów kwalifikowanych (pozytywnego lub negatywnego),
- negatywny katalog kosztów kwalifikowanych,
- pozytywny katalog kosztów kwalifikowanych
- pozytywny i negatywny katalog kosztów kwalifikowanych.

Ważne jest także ustalenie czy ewentualny katalog kosztów kwalifikowanych (pozytywny lub negatywny) będzie miał charakter otwarty czy zamknięty. Zaznaczyć przy tym należy, że niezależnie od wyboru jednej z powyższych propozycji, wszystkie wydatki powinny mieć związek z działalnością B+R prowadzoną przez podatnika.

W przypadku wprowadzenia katalogu kosztów kwalifikowanych zalecane jest wykorzystanie dotychczasowego doświadczenia / praktyk w tym zakresie, tj.:

- pozytywny katalog kosztów kwalifikowanych B+R wynikający z art. 25 ust. 3 rozporządzenie KE dot. pomocy publicznej,
- pozytywny i negatywny katalogu kosztów kwalifikowanych B+R (ogólny opis) wynikający z Rozdział 5 i 6 Podręcznika OECD Frascati Manual,
- pozytywny i negatywny katalogu kosztów kwalifikowanych B+R wynikający z pkt. 66 i 67 MSR 38.

KE zaleca objęcie ulgą B+R jak największej bazy kosztowej, ze szczególnym uwzględnieniem kosztów personelu B+R. Projekt Prezydenta RP nie przewiduje odrębnego katalogu kosztów kwalifikowanych przyjmując, że będzie to każdy poniesiony i uregulowany wydatek (wraz z dokonanyymi odpisami amortyzacyjnymi) związany z działalnością B+R odpowiadającą przedmiotowi działalności podatnika. Z kolei, z projektu założeń NCBiR oraz analizy zamówionej przez MNiSW wynika rekomendacja wprowadzenia odrębnego katalogu kosztów kwalifikowanych, poniekąd opartych na standardach Podręcznika OECD Frascati Manual.

Popularną praktyką ustawodawczą w państwach OECD, które wprowadziły ulgę B+R jest skonstruowanie katalogu kosztów kwalifikowanych w oparciu o wytyczne zawarte w Podręczniku OECD Frascati Manual. Zostały w nim opisowo i szczegółowo zaprezentowane poszczególne kategorie kosztowe, a także odniesiono się do problemów, jakie mogą powstać w trakcie identyfikacji poszczególnych kosztów (w tym przedstawiono praktyczne rozwiązania). Dokument ten przedstawia także przykładowe wydatki, które nie powinny być uznawane za koszty kwalifikowane (np. chesne za studia podyplomowe personelu B+R, specjalistyczna opieka zdrowotna personelu B+R, wydatki prawne i administracyjne pośrednio związane z opatentowaniem wynalazku).

Należy jednak podkreślić, że nie wszystkie koszty B+R wskazane w Podręczniku OECD Frascati Manual powinny być brane pod uwagę w zakresie kosztów kwalifikowanych na potrzeby ulgi B+R. Takimi kosztami nie powinny być np. koszty emerytur i rent dla personelu B+R wypłacane przez państwo czy też darowizny od inwestora. Koszty takie znalazły się w Podręczniku OECD Frascati Manual ze względu na cele statystyczne (tj. kompleksowy pomiar wydatków B+R), jakie przyświecały temu dokumentowi.

Ponadto, katalog kosztów kwalifikowanych B+R wynikający z art. 25 ust. 3 rozporządzenie KE dot. pomocy publicznej także co do zasady pozostaje w zgodzie ze standardami Podręcznika OECD Frascati Manual, a jednocześnie jest obowiązującym katalogiem, w formie normy prawnej, wykorzystywanym do celów prawa pomocy publicznej (w tym także poprzez system podatkowy).

W związku z powyższym, analogicznie do projektu Prezydenta RP oraz zgodnie z zaleceniami KE, rekomenduje się nie wprowadzanie odrębnego katalogu kosztów kwalifikowanych. Takie rozwiązanie pozwoli na zbudowanie jak najszerzej bazy kosztowej z tytułu wydatków B+R oraz pozwoli zachować odpowiedni stopień nieskomplikowania ulgi B+R. O prawie do objęcia danego wydatku ulgą B+R decydowałby w głównej mierze

związek tego wydatku z prowadzoną działalnością B+R przez podatnika. Przy czym należy zapewnić, aby ulgą B+R były objęte zarówno koszty bezpośrednio związane z prowadzoną działalnością B+R jak i koszty ogólne proporcjonalnie związane z działalnością B+R (np. koszty ogólnego zarządu, administracyjne).

Narzędziem, które ewentualnie dodatkowo można byłoby zastosować w celu wyeliminowania potencjalnych nadużyć jest stworzenie negatywnego katalogu kosztów kwalifikowanych. Katalog taki powinien mieć charakter zamknięty. Rekomenduje się aby został on stworzony w oparciu o standardy wynikające z Podręcznika OECD Frascati Manual oraz MSR 38 (tylko te dokumenty zawierają wytyczne co do negatywnego katalogu kosztów).

Gdyby jednak zdecydowano się na stworzenie odrębnego pozytywnego katalogu kosztów kwalifikowanych, to zaleca się, aby był on oparty o katalog wynikający z art. 25 ust. 3 rozporządzenia KE dot. pomocy publicznej, ze względu na jego normatywny charakter (z uwzględnieniem standardów wynikających z Podręcznika OECD Frascati Manual).

2.5. Stawka ulgi B+R

KE w przeprowadzonym badaniu ulg B+R nie odniosła się do wysokości stawek B+R w poszczególnych państwach. Projekt ustawy Prezydenta RP zakłada, że stawki ulgi B+R (jako dodatkowe powiększenie kosztów podatkowych) będą wynosić 20% dla dużych przedsiębiorców oraz 50% dla MSP. Z kolei projekt założeń przygotowany przez NCBiR zakłada, że stawki ulgi B+R (także jako dodatkowe powiększenie kosztów podatkowych) będą wynosić 150% dla badań podstawowych oraz 100% dla badań przemysłowych, prac rozwojowych, technicznych studiów wykonalności, badań/prac podwójnego zastosowania. Ostatecznie, analiza przygotowana na zlecenie MNiSW zawiera dwie alternatywne propozycje stawek ulgi B+R, tj. albo 26% odliczenia od podatku dla dużych przedsiębiorców oraz 32% dla MSP, albo 131% odliczenie od podstawy opodatkowania dla dużych przedsiębiorców oraz 145% dla MSP.

Rekomenduje się aby ustalając wysokość stawki ulgi B+R wziąć pod uwagę w szczególności wysokość stawek B+R w państwach naszego regionu przy uwzględnieniu stawek CIT obowiązujących w tych państwach. W naszym regionie zdecydowanie dominują ulgi B+R oparte o metodę odliczenia od podstawy opodatkowania (ew. powiększenia kosztów podatkowych) i przedstawiają się one następująco:

- Czechy (stawka CIT - 19%, stawka ulgi B+R - 100%),
- Węgry (stawka CIT - 19%, stawka ulgi B+R - 100%),
- Litwa (stawka CIT - 15%, stawka ulgi B+R - 200%),
- Łotwa (stawka CIT - 15%, stawka ulgi B+R 100%),
- Chorwacja (stawka CIT - 20%, stawka ulgi B+R - 75%-150%).

W związku z powyższym, aby nowa ulga B+R mogła stać się atrakcyjnym instrumentem przyciągania inwestycji B+R, stawka ulgi B+R nie może być na tak niskim poziomie jak przedstawiono w projekcie Prezydenta RP. Uwzględniając stawki ulg B+R obowiązujące w państwach naszego regionu, należy rozważyć przyjęcie stawki ulgi B+R co najmniej w wysokości zaproponowanej przez NCBiR (tj. 100% dodatkowego zwiększenia kosztów podatkowych).

Jednocześnie, nie zaleca się różnicowania stawki ulgi B+R w zależności od etapu działalności B+R (jak zostało zaproponowane przez NCBiR). Po pierwsze, wynika to z dążenia do stworzenia jak najbardziej uproszczonej konstrukcji ulgi B+R bez mnożenia stawek. Po drugie, należy zaznaczyć, że w praktyce bardzo trudno jest precyzyjnie przyporządkować poniesione koszty do poszczególnych etapów działalności B+R, co mogłoby prowadzić do nadużyć.

2.6. Wielkość przedsiębiorcy

Badanie przeprowadzone przez KE wskazuje, że 10 z 33 badanych państw ukierunkowało ulgi B+R na MSP. Podstawowym instrumentem pozwalającym ukierunkować ulgi B+R na MSP jest wprowadzenie niższych stawek ulgi B+R dla takich przedsiębiorców. Z drugiej strony, należy zauważyć, że np. duży lider w zakresie innowacyjności, czyli Wielka Brytania, utrzymuje system oparty na faworyzowaniu dużych przedsiębiorców.

Badanie KE zawiera rekomendację, zgodnie z którą najlepszą praktyką jest taka konstrukcja ulgi B+R, która jest neutralna w zakresie jej ukierunkowania do dużych przedsiębiorców lub MSP (tj. ulgi na równych zasadach dla obu grup). W badaniu wskazano także, że ukierunkowanie ulgi w stronę MSP jest praktyką neutralną (tj. nie jest zalecana oraz nie jest odradzana), ale z kolei ukierunkowanie ulgi B+R w stronę dużych przedsiębiorców jest praktyką niezalecaną. KE przede wszystkim podkreśla, że w dotychczasowych badaniach prowadzonych w różnych państwach nie stwierdzono jednoznacznie czy ukierunkowanie ulgi B+R w stronę MSP prowadzi do wzrostu wydatków na B+R (a tym bardziej do wzrostu innowacyjności lub ogólnego wzrostu dobrobytu). Pośrednio wskazano także, że działalność B+R prowadzona przez MSP może nie mieć tak dużego znaczenia dla gospodarki jak działalność B+R prowadzona przez duże przedsiębiorstwa zwłaszcza w sytuacji dużej przepaści między nauką a biznesem.

W związku z tym należy wziąć pod uwagę różne czynniki, które określają otoczenie B+R w Polsce, takie jak poziom innowacyjności gospodarki, wykształcenia naukowców i badaczy, ilości wynalazków i patentów *per capita*, ilości cytowań artykułów naukowych, itd. Niskie lub niezadowalające wyniki na tych polach mogą być dodatkowym argumentem wskazującym na to, że zewnętrzny napływ wiedzy, doświadczenia i *know-how* (możliwy głównie poprzez duże międzynarodowe korporacje) może być zjawiskiem pożądanym w takich gospodarkach jak Polska, przynajmniej na początkowym etapie. Bez takiego transferu wiedzy, wprowadzenie ulgi B+R, która w większym stopniu miałaby wspierać małych krajowych przedsiębiorców kosztem korporacji międzynarodowych, które mogłyby zapewnić ten transfer, może nie przynieść oczekiwanych efektów w zakresie wzrostu innowacyjności.

Dodatkowo, należy odnotować, że państwa naszego regionu (np. Czechy, Węgry, Słowenia, Litwa, Chorwacja) nie uzależniają wysokości korzyści podatkowej wynikającej z ulgi B+R od wielkości podatnika, do którego jest ona kierowana, co oznacza, że stawki ulg B+R oraz inne warunki są jednakowe dla MSP i dużych przedsiębiorców w tych państwach.

W związku z powyższym nie rekomenduje się ukierunkowanie ulgi B+R do MSP za pomocą wyższej stawki ulgi B+R, co jest zgodne z rekomendacjami KE oraz projektem założeń NCBiR. Przy czym należy zaznaczyć, że zarówno projekt Prezydenta RP (150% dla MSP, a

nie 120%) jak i analiza zamówiona przez MNiSW (245% dla MSP, a nie 231%) zawierają wyższe stawki B+R dla MSP.

2.7. Wiek przedsiębiorcy

Konstruując ulgę B+R nie należy natomiast zapominać o przedsiębiorcach na początkowej fazie działalności B+R (tzw. *start-up*), którzy jak słusznie zauważa zarówno KE, jak i OECD, mogą mieć utrudnione możliwości skorzystania z ulgi B+R ze względu na brak podatku należnego albo podstawy opodatkowania. W tym zakresie przede wszystkim rekomenduje się wprowadzenie mechanizmu refundacji dla młodych MSP, a po drugie rekomenduje się wprowadzenie innych ulg polegających np. na obniżeniu PIT i ZUS od zatrudnienia personelu B+R (o czym więcej w dalszej części).

2.8. Mechanizm refundacji

Rekomenduje się wprowadzenie mechanizmu refundacji, który powinien być skierowany do młodych MSP. Instytucja ta zapewnia zwrot gotówkowy na rzecz przedsiębiorcy z budżetu państwa korzyści wynikającej z ulgi B+R w fazie inwestycyjnej, tj. kiedy przedsiębiorca nie generuje zysków, a zatem nie może efektywnie skorzystać z ulgi B+R. Instytucja ta funkcjonuje np. w Belgii, Wielkiej Brytanii, Irlandii, Francji, Belgii, Danii, Hiszpanii.

Mechanizm refundacji został uznany za dobrą praktykę przez KE. Projekt Prezydenta RP nie przewiduje mechanizmu refundacji. Projekt założeń NCBiR wspomina o takim rozwiązaniu, a analiza przygotowana na zlecenie MNiSW przewiduje wprowadzenie mechanizmu refundacji ograniczonego do wysokości rocznych zobowiązań publicznoprawnych.

Rekomenduje się aby refundacja przysługiwała młodym MSP (np. przez pierwsze 5 lat działalności) oraz żeby jej poziom został ograniczony do wysokości sumy wszystkich zobowiązań publicznoprawnych ponoszonych przez przedsiębiorcę za ostatnie 3 lata działalności.

2.9. Rozliczenie w czasie

Kolejnym bardzo istotnym zagadnieniem jest wprowadzenie prawa do rozliczenia ulgi B+R w czasie (*carry forward*). Stworzenie takiego prawa pozwoli podatnikom skonsumentować korzyści podatkowe wynikające z ulgi B+R w kolejnych latach. Jest to o tyle ważne, że na początkowym etapie inwestowania w działalność B+R podatnicy mogą nie mieć dochodu, a zatem także podatku należnego, w wyniku czego nie będą mogli skorzystać z ulgi B+R. Wprowadzenie prawa do rozliczenia ulgi B+R w czasie przyczyni się do zwiększenia przewidywalności skutków ekonomicznych prowadzonej działalności B+R po stronie podatników.

Prawo do rozliczenia ulgi B+R w czasie powinno dotyczyć zarówno MSP jak i dużych przedsiębiorców. Jednakże należy zauważyć, że w przypadku gdyby MSP przysługiwała refundacja, to w praktyce mechanizm rozliczenia ulgi B+R w czasie mógłby dotyczyć w głównej mierze dużych przedsiębiorców (zwłaszcza gdyby prawo do rozliczenia ulgi B+R zostało ograniczone np. do 5 lat). Zależałoby to jednak od ewentualnych górnych limitów refundacji. Ponadto, należałoby wprowadzić mechanizm, zgodnie z którym MSP

przysługiwałyoby prawo do rozliczenia ulgi B+R w czasie, ale jedynie w wysokości pomniejszonej o wartość otrzymanej refundacji.

KE także zaleca wprowadzenie prawa do rozliczenia ulgi B+R w czasie, nie podając w tym zakresie bardziej konkretnych rekomendacji. Zgodnie z projektem ustawy Prezydenta RP oraz projektem założeń NCBiR prawo to przysługiwałyoby podatnikom jedynie przez 5 lat. Z kolei, zgodnie z analizą zamówioną przez MNiSW możliwość rozliczenia miałaby być nieograniczona w czasie.

Na świecie obowiązują różne rozwiązania w zakresie okresu obowiązywania prawa do rozliczenia ulgi B+R w latach przyszłych:

- nieograniczone w czasie (Belgia, Irlandia, Litwa, Łotwa, Wielka Brytania),
- 20 lat (USA, Kanada), 18 lat (Hiszpania), 10 lat (Finlandia),
- 9 lat (Holandia), 8 lat (Portugalia), 5 lat (Chorwacja, Słowenia), 3 lata (Czechy, Francja).

Zaznaczyć także należy, że ograniczenie czasowe prawa do rozliczenia ulgi B+R w czasie (np. do 5 lat) w największym stopniu mogłoby dotknąć MSP (zwłaszcza przy braku mechanizmu refundacji). Wynika to z tego, że duzi przedsiębiorcy m.in. mieliby większą zdolność do alokowania działalności B+R do zyskowych podmiotów w ramach grupy w celu skonsumowania korzyści wynikającej z ulgi B+R przed upływem ustawowego terminu.

W związku z powyższym, rekomendowane jest wprowadzenie prawa do rozliczenia ulgi B+R w latach przyszłych bez ograniczenia czasowego dla wszystkich podatników. Dodatkowo, należałoby także rozważyć likwidację ograniczenia czasowego (tj. 5 lat) w zakresie rozliczenia strat podatkowych z tytułu działalności B+R, przynajmniej dla MSP. Dla MSP byłaby to rzeczywista korzyść, gdyż prace B+R mogą być bardzo czasochłonne do czasu osiągnięcia pierwszych zysków, a zatem utracie mogłaby ulec duża część strat z tytułu działalności B+R. Z kolei duzi przedsiębiorcy mogliby korzystać z obecnie stosowanych praktyk w zakresie utylizacji / odświeżenia strat podatkowych poprzez odpowiednie ustrukturyzowanie transakcji z podmiotami powiązanymi (np. *sale and leaseback*).

2.10. Ewidencja i sprawozdawczość

Zarówno projekt ustawy Prezydenta RP jak i propozycje NCBiR i MNiSW przewidują wprowadzenie obowiązku prowadzenia przez podatników korzystających z ulgi B+R odrębnej ewidencji kosztów B+R. Takie rozwiązanie zasługuje na aprobatę i powinno stanowić podstawowe narzędzie wyodrębnienia kosztów B+R w księgach podatkowych.

Dodatkowo, analogicznie do propozycji zgłaszanych przez ww. podmioty, należałoby wprowadzić obowiązek składania do urzędu skarbowego wraz z zeznaniem rocznym sprawozdania z działalności B+R. Sprawozdanie takie miałoby zawierać opis prowadzonej działalności B+R wraz z opisem oraz wskazaniem wartości podstawowych kategorii kosztowych objętych ulgą B+R. Wzór sprawozdania powinien być opracowany przez ministra właściwego ds. finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym ds. nauki oraz po zasięgnięciu opinii Prezesa GUS – tak jak to przewiduje projekt Prezydenta RP.

Przetworzenie przez organy podatkowe danych wynikających ze sprawozdań z działalności B+R pozwoliłaby na stworzenie odpowiednich statystyk do celów analitycznych oraz na ogólną weryfikację prawidłowości korzystania z prawa do ulgi B+R.

2.11. Wiążąca opinia

Wprowadzenie instytucji pozwalającej podatnikowi dobrowolnie wystąpić o otrzymanie wiążącej opinii w zakresie objęcia danego projektu B+R prawem do ulgi B+R należy uznać za rozwiązane szczególnie zalecane, mimo że nie jest ono przedmiotem rekomendacji KE. Taka instytucja zwiększy pewność prawa i zagwarantuje podatnikom większą stabilność finansową przy prowadzeniu działalności B+R. Do otrzymania takiej opinii podatnik powinien być uprawniony na każdym etapie, tj. przed rozpoczęciem projektu B+R, w trakcie jego realizacji oraz po zakończeniu. Opinia powinna mieć charakter wiążący dla organów podatkowych.

W projekcie założeń NCBiR oraz analizie przygotowanej na zlecenie MNiSW znalazły się dwie propozycje w zakresie podmiotu, który byłby uprawniony do wydawania takiej opinii:

- Narodowe Centrum Nauki we współpracy z Narodowym Centrum Badań i Rozwoju;
- nowy podmiot „Instytucja Certyfikująca”, przez którą należy rozumieć jednostkę, która będzie wpisana na listę prowadzoną przez państwowy organ nadzorujący (odpowiednio do danej dziedziny nauki) i która będzie spełniać łącznie dwa warunki (1) przeprowadzenie w ciągu ostatnich 2 lat co najmniej 5 projektów badawczych o wartości powyżej 400 000 PLN, (2) posiadanie odpowiednich zasobów ludzkich (co najmniej 5 doradców podatkowych, co najmniej 5 pracowników z tytułem doktora z określonej dziedziny nauki, co najmniej 5 pracowników prowadzących działalność dydaktyczną na uczelniach wyższych).

Ze względu na to, że opinia powinna mieć charakter wiążący dla organów podatkowych, rekomenduje się, aby taką opinię wydawał Minister Finansów (z prawem do dalszej delegacji tak jak przy procedurze wydawania interpretacji indywidualnych). Jednakże w zakresie oceny stanu faktycznego pod kątem zaliczenia danego projektu B+R do działalności B+R decydujący i wiążący dla MF powinien być głos NCBiR, które posiada odpowiednie doświadczenie w zakresie działalności B+R.

Wprowadzenie procedury wydawania opinii B+R powinno mieć na celu zapewnienie szybkości postępowania, dążenie do polubownego załatwienia sprawy (w celu ograniczenia sporów sądowych), zaangażowanie zarówno organu podatkowego (odpowiedzialnego za skutki budżetowe opinii) jak i organu merytorycznego w zakresie działalności B+R (odpowiedzialnego za prawidłową ocenę stanu faktycznego).

Podatnik w składanym wniosku o opinię powinien móc w szczególności określić:

- szczegółowy opis projektu B+R,
- kalkulację kosztów B+R (szacunki lub wykonanie);
- inne dane (np. harmonogram inwestycji, metodologię pomiaru postępu prac, opis doświadczenia i wykształcenia kadry B+R adekwatnego do tematyki projektu, własna ocena poziomu innowacyjności w porównaniu do obecnego stanu wiedzy, własna ocena poziomu wykorzystywanych metod naukowych/eksperymentalnych).

2.12. Inne parametry ulgi B+R

Oprócz wyżej opisanych kluczowych elementów konstrukcyjnych ulgi B+R, należy także zwrócić uwagę na inne elementy, które mogą mieć także ważny wpływ na kształt ulgi B+R i są stosowane w różnych państwach UE. Poniżej w sposób skrótowy zostały przedstawione główne rekomendacje Rady Konsultacyjnej w tym zakresie.

Konstrukcja do wewnątrz czy na zewnątrz

Zaleca się stworzenie w pierwszej kolejności ulgi B+R skierowanej do wewnątrz, tj. wspierającą działalność B+R. W dalszej kolejności można byłoby rozważyć wprowadzenie ulgi typu *patent box*, o czym szerzej w dalszej części niniejszej Rekomendacji.

Podstawa odliczenia

Podstawą zastosowania odliczenia z tytułu ulgi B+R powinny być koszty kwalifikowane według wartości ich poniesienia w danym roku podatkowym wraz z odpisami amortyzacyjnymi (*volume-based*).

Alternatywą jest mechanizm przyrostowy (*incremental*) polegający na uzależnieniu korzyści podatkowej w danym roku od skali wzrostu wydatków na B+R w tym roku w porównaniu do lat ubiegłych. Po pierwsze należy uznać, że mechanizm ten jest zbyt skomplikowany co może rodzić koszty administracyjne. Po drugie mechanizm ten może prowadzić do zniekształcenia procesów inwestycyjnych w B+R, polegających na takim zaplanowaniu inwestycji, aby rozłożyć wydatki w czasie w celu zapewnienia odpowiedniego ich wzrost, a zatem skorzystania z większej korzyści podatkowej. Zamiast przeprowadzić jedną dużą inwestycję, bardziej racjonalną z punktu widzenia procesu rozwoju technologii. Z tych powodów ostatnio np. USA i Irlandia wycofały się z takiego rozwiązania.

Wymóg nowości

Rekomenduje się wprowadzenie wymogu nowości dla świata lub dla Polski. Wymóg nowości dla podatnika jest niewystarczający. Nie należy wprowadzać dodatkowego wymogu badania spełnienia tego warunku np. poprzez opinię niezależnej jednostki tak jak to jest obecnie przy uldze na nowe technologie.

Region

Ulga B+R nie powinna być ukierunkowana na konkretne regiony Polski. Funkcjonowanie Specjalnych Stref Ekonomicznych jest wystarczające w tym zakresie. Z zakresu podmiotowego ulgi B+R powinni być wyłączeni podatnicy korzystający ze zwolnień podatkowych w SSE.

Forma prawna działalności

Ulga B+R powinna na równych zasadach przysługiwać zarówno podatnikom CIT jak i podatnikom PIT.

Pole aktywności / rodzaj technologii

Na chwilę obecną nie rekomenduje się ukierunkowania ulgi B+R do konkretnych branż (np. badania w energetyce) lub technologii (np. szczepionki). W przyszłości, po ewaluacji

funkcjonowania ulgi B+R oraz po uwzględnieniu innych polityk gospodarczych, można rozważyć wprowadzenie wyższych zachęt dla wybranych branż lub technologii.

Minimalna wielkość wydatków B+R

Rekomenduje się wprowadzenie limitu dolnego wydatków B+R na poziomie pozwalającym wyeliminować potencjalne nadużycia i wysokie koszty administracyjne, ale zapewniający w miarę równy star dla przedsiębiorców (więcej w dalszej części).

Współpraca

Należy rozważyć wprowadzenie dodatkowych mechanizmów współpracy przedsiębiorców z publicznymi instytucjami badawczymi, np. na poziomie pracowników naukowych poprzez zmiany w zakresie prawa o szkolnictwie wyższym tak aby ocena okresowa pracownika naukowego uwzględniała także jego współpracę z przedsiębiorcą.

Stabilność

Ulga B+R powinna być odpowiednio stabilna, tj. obowiązywać min. przez 5 lat w kształcie nieulegającym większym zmianom. Po tym okresie zalecane jest przeprowadzenie odpowiednich zmian w zależności o wyników ewaluacji, o czym poniżej.

Stabilność obowiązywania ulgi B+R jest bardzo istotna ze względu na czasochłonność działalności B+R, co wiąże się z odpowiednim długofalowym zaplanowaniem inwestycji przez przedsiębiorców. W tym okresie należy zapewnić stałość rozwiązań podatkowych.

Terminy

Należy zapewnić cykliczne roczne prawo do skorzystania z ulgi B+R (rozliczenie w ramach zeznania rocznego). Przyznawanie refundacji także powinno być realizowane najrzadziej co roku. Takie rozwiązania mają dążyć do zapewnienia większej płynności finansowej u przedsiębiorców prowadzących działalność B+R oraz wprowadzać stabilność czasową korzyści wynikających z ulgi B+R.

E-deklaracje

Począwszy od 2015 r. zeznania roczne CIT/PIT muszą/mogą być składane w formie elektronicznej. Należy także zapewnić, aby sprawozdanie z działalności B+R oraz wnioski o wydanie wiążącej opinii można było złożyć w formie elektronicznej.

Jedno okienko

Sprawozdanie z działalności B+R powinno być składane wraz z zeznaniem rocznym w urzędzie podatkowym właściwym dla celów CIT/PIT.

Konsultacje społeczne

Założenia do projektu ustawy oraz ostateczny kształt projektu ulgi B+R powinien być poddany publicznym konsultacjom w szczególności z przedstawicielami biznesu, nauki i think-tanków.

Ewaluacja

Monitoring funkcjonowania ulgi B+R m.in. pod kątem jej wykorzystywania przez podatników, generowania kosztów/wpływów budżetowych, oddziaływania na gospodarkę, oraz dokonywanie na tej podstawie ewaluacji ulgi B+R (tj. systematyczne sporządzanie OSR *ex post*), powinno być stałą praktyką w celu prowadzenia skutecznej polityki podatkowej. Zalecane jest także określenie w programie rządowych mechanizmu systematycznego (np. co 5 lat) dopasowywania ulgi B+R np. do wyznaczonego celu w zakresie inwestycji sektora prywatnego w działalność B+R.

Synergia

Należy wprowadzić pełny zakaz podwójnego finansowania danej działalności B+R przez państwo. Oznacza to, że prawo do ulgi B+R powinno przysługiwać jedynie przedsiębiorcom, którzy nie korzystają z finansowej pomocy bezpośredniej (np. w formie grantów, dotacji) lub innej formy pomocy (np. zwolnienia w SSE). Należy jednak zaznaczyć, że ulga B+R nie powinna być jedynym sposobem wspierania działalności B+R. Powinna stanowić jedynie jeden z elementów systemu wsparcia B+R. Innym sposobem wsparcia np. *start-upów* mogłoby być równoległe podtrzymanie takich instrumentów jak dotacje i granty bezpośrednie, inkubatory innowacyjności, dofinansowania kredytów, itd.

Progi i limity

Należy rozważyć wprowadzenie:

- limitu dolnego wydatków B+R na poziomie pozwalającym wyeliminować potencjalne nadużycia i wysokie koszty administracyjne, ale zapewniający w miarę równy star dla przedsiębiorców,
- limit górny wydatków B+R pozwalający odpowiednio zaprojektować skutki budżetowe (wraz z systematyczną ewaluacją tego limitu). Limit ten powinien odpowiadać ograniczeniom wynikającym z prawa pomocy publicznej.

Pamiętać jednak należy, że zbyt duże obwarowanie ulgi B+R różnymi limitami, progami, terminami i obowiązkami administracyjnymi może przyczynić się do zmniejszenia jej atrakcyjności, a co za tym idzie zwiększeniem kosztów obsługi lub zmniejszeniem wykorzystywania przez przedsiębiorców. Tak było np. z ulgą innowacyjną obowiązującą w latach 2007-2009.

3. Ulgi dodatkowe

3.1. Ulga na wynagrodzenie personelu B+R

Jednym z celów wprowadzenia ulg B+R jest dążenie do stworzenia „gospodarki opartej na wiedzy”. Dlatego też w ramach państw członkowskich UE co raz bardziej popularne stają się różnego rodzaju podatkowe instrumenty skierowane w stronę personelu B+R. Co do zasady polegają one albo na zwiększeniu stawki głównej ulgi B+R w zakresie wynagrodzeń personelu B+R albo zakładają pełne lub częściowe zwolnienie/odliczenie w zakresie opodatkowania wynagrodzeń personelu B+R, tj. w zakresie podatku PIT, podatku od wynagrodzeń, obowiązkowych ubezpieczeń społecznych.

Jednoznacznie największym i najbardziej cennym aktywem w działalności B+R jest wiedza i doświadczenie profesjonalnego personelu. Zatem podatkowe wsparcie skierowane bezpośrednio w stronę wynagrodzenia personelu B+R powinno być dobrą praktyką w podejściu do konstruowania systemu ulg podatkowych dla sektora B+R. Mogłoby się to przyczynić do większej wymiany wiedzy pomiędzy przedsiębiorcami poprzez zwiększenie mobilności personelu B+R, a także byłoby bardziej stymulujące dla obecnych i potencjalnych pracowników B+R.

W związku z powyższym, rekomenduje się wprowadzenie do ustawy o PIT prawa do zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodu (np. 50%) z tytułu wynagrodzenia otrzymywanego przez pracownika B+R niezależnie od podstawy prawnej jego zatrudnienia (umowa o pracę, umowa o dzieło, umowa zlecenia, inne) oraz wysokości zarobków.

3.2. Ulga typu *patent box*

Ulga podatkowa typu *patent box* co do zasady polega na obniżeniu efektywnej stawki CIT od przychodów otrzymywanych z tytułu opłat licencyjnych lub sprzedaży własności intelektualnej, wypracowanej w ramach prowadzonej działalności B+R. Konstrukcja tej ulgi może polegać na wprowadzeniu odrębnej stawki CIT (np. 9,5%) lub na zaliczeniu do kosztów podatkowych np. 50% uzyskanych przychodów z ww. źródeł. Taka ulga ma zapobiegać transferowi własności intelektualnej (a zatem także przyszłych dochodów z jej eksploatacji) do jurysdykcji z niższym opodatkowaniem.

Takie rozwiązania funkcjonują w 14 państwach UE, ale nie są one rekomendowane przez KE ze względu na potencjalne negatywne konsekwencje, które mogą powstać w wyniku konkurencji podatkowej między państwami UE. Ze wstępnej analizy stawek CIT w państwach UE z tytułu przychodów z własności intelektualnej (po uwzględnieniu ulg typu *patent box*) wynika, że Polska ma jeden z najwyższych poziomów opodatkowania IP w tym zakresie. Polska zajmuje ok. 11 miejsce z 28 państw UE pod kątem wysokości stawki CIT w tym zakresie. Niższe opodatkowanie jest np. we Francji i Wielkiej Brytanii, a Węgry ze względu na mechanizm *patent box* mają dwukrotnie niższą stawkę niż Polska.

Projekt Prezydenta RP nie przewiduje wprowadzenia ulgi typu *patent box*. Projekt założeń NCBiR wskazuje na potrzebę wprowadzenia takiej ulgi poprzez obniżenie stawki podatkowej do 10% (z ograniczeniem wartościowym i czasowym). W analizie zamówionej przez MNiSW także zaleca się wprowadzenie ulgi typu *patent box* poprzez obniżenie stawki podatkowej do 9,5% (do limitu 50% dochodu).

Rekomenduje się bardziej szczegółowe zbadanie konsekwencji wprowadzenia ulgi typu *patent box*, w szczególności pod kątem szkodliwej konkurencji podatkowej oraz stworzenia granic prawnych pozwalających ograniczyć potencjalne nadużycia w zakresie korzystania z tego rodzaju ulgi. Ulga typu *patent box* mogła by być wprowadzona w przyszłości stopniowo np. obniżając stawkę co roku tak aby zachęcić inwestorów do pozostawienia wyników prac B+R w Polsce (np. do 2020 r., kiedy skończy się obecna perspektywa finansowa UE).

3.3. Ulga na finansowanie działalności B+R

Rekomenduje się także aby wydatki poniesione z tytułu finansowania działalności B+R (np. odsetki od pożyczek) stanowiły koszty kwalifikowane, od których będzie naliczana korzyść wynikająca z ulgi B+R. Jednocześnie należy rozważyć wprowadzenie wyłączenie z przepisów o niedostatecznej kapitalizacji odsetek od pożyczek udzielonych na cele finansowania działalności B+R.

Dodatkowo, należy także pamiętać, że w przypadku MSP (szczególnie start-upów), finansowanie często odbywa się poprzez pozyskanie inwestorów, którzy stają się właścicielami części udziałów/akcji spółki (np. inwestor strategiczny nabywa pakiet udziałów lub przejmuje spółkę). Taka sytuacja może się też zdarzyć w trakcie realizacji projektu badawczego objętego ulgą B+R.

W takich przypadkach rekomendowane byłoby stworzenie takiego systemu, aby w wyniku zaistnienia zmian właścicielskich nie doszło do utraty korzyści podatkowej w zakresie ulgi B+R. W szczególności należy zwrócić uwagę na zasadę kontynuacji ksiąg rachunkowych, prawo do rozliczenia straty podatkowej oraz prawo do rozliczenia korzyści wynikających z ulgi B+R po zmianach właścicielskich (sukcesja praw wynikających z ulgi B+R). Przy czym należy pamiętać o wprowadzeniu mechanizmów zapobiegających potencjalnym nadużyciom w tym zakresie (np. wyłączenie z powyższych przywilejów transakcji, fuzji i przyjęć dokonywanych przez podmioty powiązane w sposób bezpośredni i pośredni).

4. Wnioski i rekomendacje

Poniższe zestawienie w sposób tabelaryczny przedstawia główne wnioski i rekomendacje wynikające z niniejszej analizy w zestawieniu z rekomendacjami KE.

Tabela: Rekomendacje Rady Konsultacyjnej w zakresie konstrukcji ulgi B+R (w zestawieniu z rekomendacjami KE)

L.p.	Parametr ulgi B+R	Rekomendacje Komisji Europejskiej			Rekomendacje Rady Konsultacyjnej [skrót]
		Pozytywna	Neutralna	Negatywna	Opis
Rodzaj ulgi B+R					
1.	Konstrukcja do wewnątrz czy na zewnątrz	Konstrukcja do wewnątrz (wspieranie prowadzenia działalności B+R)	-	Konstrukcja na zewnątrz (np. wspieranie pozostawiania patentów w kraju, np. <i>patent box</i>)	Konstrukcja do wewnątrz (wspieranie prowadzenia działalności B+R)
2.	Konstrukcja odliczenia	Odliczenie od podatku	Odliczenie od podstawy opodatkowania (ew. zwiększenie kosztów podatkowych)	Obniżenie stawki podatku lub zwiększenie kosztów przy odpowiednim źródle przychodów (<i>patent box</i>)	Odliczenie od podatku albo odliczenie od podstawy opodatkowania (ew. zwiększenie kosztów podatkowych)
3.	Podstawa odliczenia	Uzależniona od bieżącej wartości wydatków B+R	-	Przyrostowa	Uzależniona od bieżącej wartości wydatków B+R
4.	Wysokość ulgi / stawka*	Pewna	-	Nadmierne wsparcie	Pewna, np. 100% kosztów działalności B+R zaliczonych do KUP oraz ulga w postaci dodatkowego zaliczenia do KUP ok. 100% (w sumie ok. 200%)
5.	Wymóg nowości	Nowość dla świata, nowość dla państwa	-	Jawna zachęta do naśladowania	Nowość dla świata i nowość dla państwa
6.	Definicja działalności B+R***	-	-	-	Oparta o dotychczasowe rozwiązania i standardy w celu zapewnienia jednolitości przy wykładni
7.	Etapy działalności B+R***	-	-	-	Wszystkie etapy (tj. bez wyłączenia np. badań podstawowych)
8.	Wynik badań***	-	-	-	Wszystkie badania (tj. nie tylko zakończone sukcesem)
9.	Koszty kwalifikowane B+R	Szczególnie wynagrodzenie personelu B+R	Wszystkie wydatki dot. B+R	Wydatki IP	Brak katalog kosztów, co pozwoli na stworzenie szerokiej bazy kosztowej ograniczonej głównie związkiem wydatków z działalnością B+R (ew. dodatkowe wprowadzenie zamkniętego katalogu kosztów negatywnych) Dodatkowo, w sposób szczególny rekomenduje się wprowadzenie ulgi z tytułu wynagrodzeń personelu B+R (np. 50% KUP z tytułu wynagrodzenia w PIT i obniżenie podstawy naliczenia składek ZUS).
Ukierunkowanie ulgi B+R					
10.	Region	Brak ukierunkowania na region	-	Bardzo skomplikowane zasady ukierunkowania na regiony	Brak ukierunkowania na region
11.	Forma prawna działalności	Wszystkie podmioty prawne	-	Przedsiębiorcy z kapitałem zagranicznym	Wszystkie podmioty prawne (podatnicy PIT i CIT)
12.	Wielkość przedsiębiorcy	Brak ukierunkowania	MSP	Duży przedsiębiorcy	Brak bezpośredniego ukierunkowania (bardziej ukierunkowanie do młodych MSP np. poprzez mechanizm refundacji, o czym poniżej).
13.	Progi i limity	Brak progów i limitów	Progi i limity	Niższa stawka B+R dla niższych wydatków B+R	Brak stawek i progów ulgi B+R i minimalizacja limitów
14.	Wiek przedsiębiorcy	Ukierunkowanie na młodych przedsiębiorców	Brak ukierunkowania	Ukierunkowanie na zasiedziały przedsiębiorców	Ukierunkowanie na młodych przedsiębiorców (propozycje do rozważenia)
15.	Pole aktywności / rodzaj technologii	Brak ukierunkowania	-	Ukierunkowanie (np. branża energetyczna,	Brak ukierunkowania

L.p.	Parametr ulgi B+R	Rekomendacje Komisji Europejskiej			Rekomendacje Rady Konsultacyjnej [skrót]
		Pozytywna	Neutralna	Negatywna	Opis
szczepionki)					
16.	Minimalna wielkość wydatków B+R	Brak limitu	-	Bardzo wysoki limit dolny (równoznaczne z ukierunkowaniem na dużych przedsiębiorców)	Limit dolny na poziomie pozwalającym wyeliminować potencjalne nadużycia i wysokie koszty administracyjne, ale zapewniający w miarę równy star dla przedsiębiorców Limit górny pozwalający odpowiednio zaprojektować skutki budżetowe (wraz z systematyczną ewaluacją tego limitu)
17.	Mechanizm refundacji	Tak, dla młodych przedsiębiorców	-	Brak	Tak, tylko dla młodych MSP (np. pierwsze 5 lat). Górny limit w postaci sumy danin publicznych uiszczonych np. w ciągu 3 ostatnich lat (np. CIT, PIT, ZUS, podatek od nieruchomości, inne).
18.	Rozliczenie ulgi w czasie	Tak	-	Nie	Tak, nieograniczone w czasie dla wszystkich podatników (oraz nieograniczone w czasie prawo do rozliczania strat podatkowych przez MSP)
19.	Współpraca**	Tak, współpraca z publicznymi instytucjami badawczymi	-	Współpraca pomiędzy dużymi przedsiębiorcami	Tak, zachęta współpracy pracowników naukowych z przedsiębiorcami np. poprzez uwzględnienie tej współpracy przy ocenie okresowej pracowników naukowych
Organizacja ulgi B+R					
20.	Stabilność**	Nieprzerwane obowiązywanie konstrukcji i stawek ulgi B+R min. przez 5 lat	-	Zapowiadane zmiany ulgi B+R (w wyniku sytuacji budżetowej)	Nieprzerwane obowiązywanie konstrukcji i stawek ulgi B+R min. przez 5 lat
21.	Terminy	Minimalny możliwy czas	-	Dłużej niż rok po poniesieniu kosztów B+R	Możliwość skorzystania z ulgi B+R w momencie złożenia zeznania rocznego, czyli nie rzadziej, niż co roku (także w przypadku refundacji)
22.	E-deklaracje	Tak	-	Nie	Tak, roczne sprawozdanie z działalności B+R składane elektronicznie wraz z zeznaniem rocznym Wniosek o wydanie wiążącej opinii także składany elektronicznie
23.	Jedno okienko	Tak	-	Nie	Tak, roczne sprawozdanie z działalności B+R składane w urzędzie skarbowym właściwym dla CIT/PIT
24.	Konsultacje społeczne	Tak	-	Nie	Tak, publiczne szerokie konsultacje społeczne z przedstawicielami biznesu, nauki, think-tanków na każdym etapie prac na projektem i przyszłymi nowelizacjami
25.	Ewaluacja	Tak, najlepiej zaplanowana i regularna	-	Nie	Tak, zaplanowana w programie rządowym i regularna co 5 lat wg. standardów <i>better regulation</i> (OSR <i>ex post</i>)
26.	Synergia**	Komplementarność instrumentów polityki państwa w zakresie wsparcia B+R	-	Nakładanie się różnych instrumentów polityki państwa w zakresie B+R	Zakaz podwójnego finansowania danej działalności B+R przez państwo, tj. prawo do ulgi B+R nie przysługuje podatnikom, którzy korzystają z pomocy bezpośredniej (np. w formie grantów, dotacji) lub innej formy pomocy (np. zwolnienia w SSE).
27.	Ewidencja i sprawozdawczość***	-	-	-	Podatnicy prowadzą odrębną ewidencję wydatków B+R i co roku wraz z zeznaniem rocznym składają do urzędu skarbowego sprawozdanie z działalności B+R
28.	Wiążąca opinia***	-	-	-	Tak, dobrowolna, na wniosek podatnika, przed, w trakcie lub po realizacji projektu B+R, wydawana w drodze wypracowanego nowego postępowania na wzór alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych (ADR) między MF a podatnikiem, przy udziale np. NCBiR w roli arbitra lub doradcy

* Parametr ten (tj. wysokość ulgi / stawka / hojność) nie został ostatecznie uwzględniony w badaniu KE ze względu na to, że jest on bardzo trudny do pomiaru i oceny.

** Parametry te (tj. współpraca, stabilność, synergia) nie zostały ostatecznie uwzględnione w badaniu KE ze względu na brak pełnych danych ze wszystkich państw członkowskich UE.

*** Parametry te (tj. definicja działalności B+R, etapy działalności B+R, wynik badań, ewidencja i sprawozdawczość, wiążąca opinia) nie były przedmiotem analizy KE, ale zostały dodane do niniejszej Rekomendacji ze względu na swoją istotność przy konstruowaniu ulgi B+R.