

należy uznać za kluczowe w najbliższym roku. Przykładowo w raporcie opracowanym przez zespół audytorów wewnętrznych jednej z większych firm audytowych zwraca się uwagę, że w 2022 r. za kluczowe obszary ryzyka należy uznać (Astley i in., 2021):

- tzw. „trzecią stronę” i ryzyko związane ze zlecaniem przez organizację coraz szerszego zakresu funkcji na zewnątrz,
- ESG i ryzyko związane z koniecznością wdrożenia w organizacji standardów w tym zakresie,
- przeciwdziałanie oszustwom w organizacji,
- transakcje fuzji i przejęć w gospodarce postpandemicznej,
- bezpieczeństwo psychologiczne pracowników organizacji,
- cyberbezpieczeństwo,
- różnorodność, równość i integracja społeczna,
- mobbing i molestowanie.

Na potrzeby niniejszego rozdziału przyjęto podział ryzyka zewnętrznego według modelu PESTEL. Natomiast w przypadku ryzyka wewnętrznego oparto się na klasyfikacji opracowanej przez angielskie ministerstwo ds. skarbowości. Zdaniem autorki klasyfikacje te obejmują najszersze katalogi ryzyka – odpowiednio zewnętrznego i wewnętrznego – i w związku z tym umożliwiają przeprowadzenie najbardziej kompleksowej analizy ryzyka związanego z wybranym zagadnieniem. Na podstawie tych klasyfikacji zostanie dokonana analiza w kolejnym punkcie rozdziału. Kategorie ryzyka zewnętrznego i wewnętrznego zamieszczono w tabeli 1.

**Tabela 1. Kategorie ryzyka zewnętrznego i wewnętrznego w działalności organizacji**

Kategoria ryzyka	Opis ryzyka
<b>Ryzyko zewnętrzne</b>	
Polityczne	niestabilność rządu, ważne decyzje polityczne, zmiana polityki gospodarczej, polityka międzynarodowa, zmiany w polityce podatkowej, relacje rządu z sektorem samorządowym
Ekonomiczne	sytuacja na rynku pracy, zmiany kursów wymiany walut, wpływ gospodarki globalnej na gospodarkę krajową
Społeczne	zmiany demograficzne wpływające na popyt na konkretne usługi, zmiana oczekiwań interesariuszy
Technologiczne	starzenie się obecnie używanych systemów, koszt zakupu najlepszej z dostępnych technologii, możliwości stwarzane przez rozwój technologiczny
Ekologiczne	konieczność spełnienia w obiektach zmieniających się norm środowiskowych, usuwanie śmieci i nadwyżki wyposażenia, ale również warunki naturalne, w których działa organizacja

cd. tabeli 1

Kategoria ryzyka	Opis ryzyka
Legislacyjne	zmiany w przepisach prawnych wynikające z konieczności wdrożenia wymogów Unii Europejskiej, zmiany legislacyjne będące konsekwencją realizowania polityki rządu, akty prawne nakładające wymagania w różnych obszarach (np. legislacja dotycząca ochrony zdrowia i bezpieczeństwa w miejscu pracy, w obszarze ochrony środowiska)
<b>Wewnętrzne</b>	
Finansowe	związane z obszarem finansowym organizacji, dotyczą między innymi planowania finansowego, źródeł finansowania, kosztów organizacji, możliwości wystąpienia nadużyć finansowych; cechą ryzyka finansowego jest możliwość wymiernego, wartościowego wyrażenia jego skutków
Prawne	dotyczy ewentualnego naruszenia przepisów prawa – zarówno świadomego, jak i poprzez popełnienie błędów
Podatkowe	wiąże się z nieterminową realizacją zobowiązań podatkowych lub ustaleniem zobowiązań podatkowych w nieprawidłowej wysokości
Fizyczne	dotyczy konieczności zapewnienia bezpieczeństwa fizycznego zasobom organizacji, zapobiegania wypadkom, ochrony zdrowia i bezpieczeństwa osób
Kadrowe	związane z warunkami zatrudnienia i pracy, relacjami ze związkami zawodowymi oraz poszanowaniem prawa wolności do zrzeszania się, zarządzania kapitałem ludzkim, zarządzania ścieżkami kariery i rekrutacją, systemami szkoleń, zdrowiem i bezpieczeństwem pracowników w pracy
Umowne	związane z brakiem realizacji usług lub dostarczenia produktów przez organizację na uzgodnionych wcześniej warunkach
Projektowe	związane z realizowanymi w organizacji projektami, przykładowo niewykonanie projektu w terminie, w ramach przyjętego budżetu, zgodnie ze specyfikacjami
Technologiczne	dotyczące uzależnienia organizacji od technologii wykorzystywanej w jej działalności oraz związane z koniecznością zapewnienia bezpieczeństwa danych przetwarzanych za pomocą tej technologii; odporność systemów informatycznych na negatywne wpływy i kryzysy (w tym działania wojenne i ataki terrorystyczne); przywrócenie poprawnego działania organizacji po wystąpieniu zdarzenia kryzysowego
Operacyjne	ogólna zdolność i potencjał w zakresie realizowania celów przez organizację – świadczenia usług, dostarczania produktów
Wizerunkowe	dotyczące zagrożeń, które mogą spowodować utratę przez organizację dobrego wizerunku, rozpatrywane w różnych płaszczyznach – mediach tradycyjnych i internetowych, w tym specyficznym w ich zakresie mediom społecznościowym, związane z zaufaniem interesariuszy do organizacji

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Edwards i in., 2014).

Model PESTEL<sup>1</sup> jest narzędziem, które wykorzystuje się do porządkowania czynników środowiska oraz do określania, w jaki sposób czynniki te wpływają na organizację. Analiza każdego z sześciu segmentów pozwala na zidentyfikowanie rodzajów ryzyka, a następnie dostosowanie odpowiednich reakcji w stosunku do każdego z nich (Edwards i in., 2014).

Ryzyko polityczne jest przez wielu badaczy uważane za najważniejsze wśród kategorii ryzyk zewnętrznych. Do czynników tego ryzyka zaliczamy przykładowo zmiany polityki rządu wobec inwestycji zagranicznych, strajki pracownicze, na które wpływ mają partie polityczne, prowadzoną politykę międzynarodową, zmiany w polityce podatkowej czy zmiany w ograniczeniach handlowych. Ryzyko polityczne jest uważane za kluczowe, ponieważ wpływa na inne rodzaje ryzyka, takie jak ryzyko ekonomiczne, ryzyko prawne czy ryzyko społeczne (Charoengam i Yeh, 1999; Khattab i in., 2007; Li, 2009).

Ryzyko ekonomiczne jest związane z warunkami ekonomicznymi, w których działają organizacje. Obejmuje ono takie elementy, jak stopy procentowe, stopa inflacji, produkt krajowy brutto, stopa bezrobocia czy zmiany kursów walut. Wpływ na ryzyko społeczne mają dwa czynniki – trendy demograficzne i trendy kulturowe. Do trendów demograficznych zaliczamy między innymi wielkość populacji, wiek i skład etniczny, a do trendów kulturowych – postawy wobec otyłości czy aktywizm konsumencki. Ryzyko technologiczne jest związane z koniecznością ciągłego udoskonalania produktów i usług dostarczanych przez organizacje. Do istotnych czynników ryzyka można zaliczyć coraz szybsze tempo innowacji technologicznych, wzrost automatyzacji procesów, zmianę sposobu świadczenia usług. Ryzyko ekologiczne (środowiskowe) obejmuje warunki fizyczne, w jakich działają organizacje. Do czynników ryzyka zaliczamy przykładowo klęski żywiołowe, poziom zanieczyszczeń i wzorce pogodowe. Natomiast ryzyko legislacyjne (regulacyjne) jest związane z wymogami, jakie są stawiane organizacjom w przepisach prawnych. Przykładami ważnych czynników prawnych są przepisy dotyczące zatrudnienia, zdrowia i bezpieczeństwa, dyskryminacji czy przepisy antymonopolowe (Edwards i in., 2014; Dandage i in., 2018).

Ryzyko wewnętrzne może być różne w zależności od organizacji, której dotyczy. Najczęściej występujące kategorie ryzyka wewnętrznego wraz z przykładowym ich opisem zawiera tabela 1.

---

<sup>1</sup> PESTEL jest anagramem, który odzwierciedla nazwy sześciu segmentów środowiska: politycznego (*political*), ekonomicznego (*economic*), społecznego (*social*), technologicznego (*technological*), środowiskowego (*environmental*) i prawnego (*legal*).

### 3. Polski Ład jako czynnik ryzyka

Wprowadzenie do polskiego systemu prawnego zmian nazywanych Polskim Ładem budzi wiele kontrowersji. Ocena rozwiązań w Polskim Ładzie, nawet tych korzystnych dla podatnika, nie powinna być oderwana od tempa i trybu ich wprowadzenia.

Harmonogram uchwalania ustawy wprowadzającej zmiany określone mianem Polskiego Ładu był bardzo napięty. Pierwszy pakiet nowych rozwiązań został przyjęty przez Komisję Finansów Publicznych 23 września 2021 r., kolejny – na posiedzeniu 30 września 2021 r. Prace były prowadzone pod presją czasu, ze względu na fakt, że niekorzystne dla podatników zmiany w podatkach – a taką była likwidacja odliczenia od podatku składki zdrowotnej – musiały być ogłoszone do końca listopada 2021 r., czyli co najmniej miesiąc przed rozpoczęciem nowego roku podatkowego. Zasada ta wywodzi się z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego opartego na zasadzie ochrony zaufania do państwa i stanowienia przez nie prawa (Wyrok, 1997, 2002, 2005; Miączyński, 2021).

W pierwotnej wersji Polski Ład został ogłoszony w 23 listopada 2021 r., a wprowadzony 1 stycznia 2022 r. (Ustawa, 2021a). Z datą 17 grudnia została opublikowana pierwsza nowelizacja wprowadzająca zmiany do Polskiego Ładu (Ustawa, 2021b), a dzień później druga nowelizacja, identycznie brzmiąca i uchwalona tego samego dnia (Ustawa, 2021c). Trzecią nowelizację, która dotyczyła między innymi zmian w składce na ubezpieczenie zdrowotne, ogłoszono 30 grudnia 2021 r. Przyjęto wówczas założenie, że w związku z tym, że nie wprowadza ona zmiany w podatku, lecz w składce na ubezpieczenie zdrowotne, nie dotyczą jej przywołane wcześniej orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Warto jednak zaznaczyć, że nie wszyscy eksperci podzielają ten pogląd, wskazując, że składka na ubezpieczenie zdrowotne jest daniną publiczną, tak jak podatek dochodowy (Modzelewski, 2021; Wiącek, 2022b). Ponadto od 1 stycznia 2022 r. stała się ona daniną rozliczaną ostatecznie w ujęciu rocznym, tak jak podatek dochodowy.

W marcu przygotowano projekt kolejnej nowelizacji Polskiego Ładu, który został poddany konsultacjom. Zmiany mają poprawić niektóre rozwiązania wprowadzone od początku 2022 r., w ramach podatkowej części Polskiego Ładu. 13 kwietnia zaprezentowano szczegóły tych zmian, które wprowadzono do projektu nowelizacji z dnia 24 marca 2022 roku (Koślicki, 2022). Zaprezentowane zmiany w Polskim Ładzie wydają się korzystne dla większości podatników. Niemniej jednak z uwagi na liczne zmiany Polskiego Ładu w krótkich odstępach czasu rozliczenie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2022 r. może się okazać problematyczne (Leonik, 2022).

Pakiet rozwiązań prawnych nazywany Polskim Ładem był prezentowany jako flagowy program rządu, jako plan odbudowy polskiej gospodarki po pandemii COVID-19, który przyczyni się do zmniejszenia nierówności społecznych i stworzenia lepszych warunków do życia dla wszystkich obywateli (Serwis, 2022).

Bezprecedensowe wstrząsy gospodarcze i polityczne spowodowane pandemią COVID-19 oraz wojną w Ukrainie sprawiły, że otoczenie, w którym funkcjonują organizacje, charakteryzuje się wysokim poziomem niestabilności. Jednym z jej przejawów są zmieniające się przepisy prawne, wprowadzane często w szybkim tempie i w sposób chaotyczny. Program ten jest niewątpliwie przejawem realizacji polityki rządu i z punktu widzenia analizy ryzyka stanowi materializację (urzeczywistnienie) ryzyka politycznego. Ryzyko to wynika głównie ze zmian politycznych lub niestabilności politycznej w danym kraju. Dotyczy ono między innymi decyzji rządów co do uwarunkowań prawnych określających funkcjonowanie organizacji, w tym zmiany przepisów podatkowych. Przykładem takich działań jest wprowadzenie Polskiego Ładu.

W kontekście rozważań nad ryzykiem politycznym warto zwrócić uwagę na koncepcję „państwa podstawowego”, definiowanego w ekonomii klasycznej jako państwo spełniające jedynie podstawowe funkcje, takie jak: wymiar sprawiedliwości, utrzymanie porządku publicznego czy politykę zagraniczną. W świetle tego podejścia ryzyko polityczne powstaje jako działania państwa, które nie są częścią *stricte* „państwa podstawowego”, lecz wynikają z jego dodatkowej działalności (Sitek, 2011; Broniszewski, 2017). Z kolei Tarczyński i Mojsiewicz (2001) zwracają uwagę na to, że ryzyko polityczne wiąże się z nieprzewidywanymi zmianami w otoczeniu organizacji, wywołanymi aktywnością państwa. Działania te mogą przejawiać się między innymi w zmianach uregulowań prawnych. Polski Ład, będący programem, który z założenia ma wesprzeć odbudowę gospodarki po pandemii COVID-19 oraz przyczynić się do zmniejszenia nierówności społecznych, wpisuje się w tę koncepcję ryzyka politycznego.

W literaturze przedmiotu ryzyko polityczne jest uważane za najważniejsze ryzyko zewnętrzne. Uznaje się je za kluczowe, ponieważ wpływa ono na inne rodzaje ryzyka, które mogą oddziaływać na działalność organizacji (Charoenngam i Yeh, 1999; Khattab i in., 2007; Li, 2009). Schemat powiązań pomiędzy ryzykiem politycznym a pozostałymi kategoriami ryzyka związanego z wdrażaniem Polskiego Ładu przedstawiono na rysunku 2.

Polski Ład, będący przejawem realizacji polityki rządowej, wymagał wprowadzenia zmian w przepisach prawnych, co z kolei wymusiło podjęcie działań przez organizacje w celu dostosowania się do zmodyfikowanych wymogów prawnych. Ryzyko polityczne, które – jak wspomniano – się zmaterializowało, spowodowało urzeczywistnienie się ryzyka legislacyjnego poprzez przyjęcie szeregu nowelizacji ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zarówno

Tabela 7. Odliczenie od podstawy opodatkowania kosztów poniesionych na B+R

Odliczenie od podstawy opodatkowania kosztów poniesionych na B+R		2016	2017	2018	2019	2020
Podatek dochodowy od osób prawnych (CIT)	liczba podatników, którzy dokonali odliczenia	264	565	951	1342	1632
	kwota odliczenia (w mln zł)	198	543	1 675	2248	3133
Podatek dochodowy od osób fizycznych (PIT)	liczba podatników, którzy dokonali odliczenia	264	524	893	1195	1605
	kwota odliczenia (w mln zł)	8	41	179	293	503
<b>Razem</b>	<b>liczba podatników, którzy dokonali odliczenia</b>	<b>528</b>	<b>1089</b>	<b>1844</b>	<b>2537</b>	<b>3237</b>
	<b>kwota odliczenia (w mln zł)</b>	<b>206</b>	<b>584</b>	<b>1854</b>	<b>2541</b>	<b>3636</b>

Źródło: Materiały niepublikowane Ministerstwa Finansów.

siębiorstw w sposób bezpośredni – w postaci grantów, subwencji czy dotacji, a w mniejszym przez system podatkowy (OECD, b.d.). Przyjęcie nowych ulg podatkowych wspierających innowacyjność oraz zwiększenie korzyści płynących z obowiązujących już mechanizmów będzie skutkować wzrostem znaczenia pośrednich form wsparcia innowacyjności.

W tabeli 8 zaprezentowano natomiast spodziewane skutki fiskalne wprowadzenia rozwiązań uszczelniających i wspierających działalność Krajowej Administracji Skarbowej. Pakiet uszczelnień zawierał szereg rozwiązań skierowanych zarówno do podatników CIT, jak i PIT, jednak to efekt dla podatników korporacyjnych był najbardziej istotny. Warto zauważyć, że spośród regulacji uszczelniających system podatkowy najwyższe prognozy wpływów dotyczyły podatku minimalnego, którego wejście w życie odroczone jednak ustawą korygującą Polski Ład. Podobnie ustawa korygująca usunęła przepisy o tzw. ukrytej dywidendzie, które miały zapewniać drugie co do wielkości wpływy do sektora finansów publicznych. Odroczone także wejście w życie przepisów zawierających obowiązek przesyłania ksiąg podatkowych w ustrukturyzowanej formie elektronicznej (tzw. JPK CIT i PIT). Nie zostaną także wykryte dochody podatników unikających opodatkowania, ponieważ zrezygnowano również z abolicji podatkowej. Tym samym zrezygnowano z około połowy efektu działań uszczelniających. Największe znaczenie, po uwzględnieniu korekt Polskiego Ładu, należy więc w zakresie działań uszczelniających przypisać regulacjom dotyczącym nielegalnego zatrudnienia, obowiązku akceptowania płatności bezgotówkowych

**Tabela 8. Skutek finansowy poszczególnych działań przyjętych w ramach Polskiego Ładu – działania uszczelniające i usprawniające działanie KAS**

Regulacja	Skutek finansowy (w mln zł)	
	2022 r.	2023 r.
<b>Uszczelnienie PIT i CIT – razem</b>	<b>5989</b>	<b>7909</b>
Wprowadzenie podatku minimalnego i uchylenie art. 15e ustawy CIT		1 920
Wprowadzenie jednolitych zasad opodatkowania przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy oraz innych umów o podobnym charakterze, zawieranych poza działalnością gospodarczą poprzez objęcie przychodów osiąganych z tego tytułu wyłącznie opodatkowaniem w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych	144	144
Przypisanie pracodawcy przychodu w związku z nielegalnym zatrudnieniem pracownika lub niewykazaniem w prawidłowej wysokości przychodów ze stosunku pracy	770	770
Powszechna akceptacja kart kredytowych (PIT i VAT)	730	730
Zmiany w zakresie przepisów dotyczących reorganizacji podmiotów	300	300
Zmiany w zakresie Polskiej Strefy Inwestycji (PSI)	100	100
Opodatkowanie sztucznego transferu dochodów	600	600
Zaliczenie do przychodów z działalności gospodarczej również przychodów ze sprzedaży samochodu używanego na podstawie tzw. leasingu operacyjnego i wykupionego do majątku prywatnego	400	400
Wnoszenie do firmy przeliczonego majątku	500	500
Wyłączenie z kosztów podatkowych kosztów finansowania dłużnego	100	100
Doprecyzowanie pojęcia zarządu na terytorium RP	400	400
Zmiany, które polegają na doprecyzowaniu przesłanek konstytuujących CFC	400	400
Przeciwdziałanie wypłacie ukrytej dywidendy	1000	1000
Pozostałe	545	545
<b>Usprawnienie działań KAS – razem</b>	<b>522</b>	<b>523</b>
KAS w zakresie wprowadzenia instytucji tymczasowego zajęcia nieruchomości	500	500
KAS w zakresie wprowadzenia instytucji nabycia sprawdzającego	22	23

Źródło: Materiały niepublikowane Ministerstwa Finansów.

oraz rozwiązaniom mającym na celu przeciwdziałanie transferowi zysków do innych jurysdykcji podatkowych.

### 3. Polski Ład a *tax expenditures*

Zgodnie z ustawą o finansach publicznych (Ustawa, 2009, art. 7 ust. 1) dodatnia różnica między dochodami publicznymi a wydatkami publicznymi, ustalona dla okresu rozliczeniowego, stanowi nadwyżkę sektora finansów publicznych, natomiast ujemna różnica jest deficytem sektora finansów publicznych. Wynika z tego jednoznacznie, że wpływ na stan finansów publicznych ma nie tylko zwiększenie lub cięcie wydatków publicznych, lecz także zwiększenie lub zmniejszenie dochodów publicznych, a więc w szczególności podatków i składek (Swift, 2006). Zmniejszenie to może, ale nie musi mieć związku z działaniami państwa. Działania zależne od państwa mające wpływ na poziom wpływów podatkowych to przede wszystkim działania w zakresie polityki fiskalnej – w szczególności zmiana ustaw podatkowych, zaniechanie poboru podatku czy też efektywność egzekucji zobowiązań podatkowych, ale także pośredni efekt działań polityki pozapodatkowej, która ma wpływ na bazę podatkową, w szczególności różnorodne transfery publiczne do gospodarstw domowych i przedsiębiorstw. Wśród działań państwa w zakresie polityki podatkowej mających wpływ na poziom dochodów publicznych szczególne znaczenie mają *tax expenditures*, czyli utracone dochody podatkowe w wyniku zastosowania różnych preferencji podatkowych (Burton i Sadiq, 2013). Trudnością w określeniu rozmiaru *tax expenditures* jest ustalenie bazowego systemu podatkowego, w odniesieniu do którego są ustalane preferencje podatkowe dla podatników (OECD, 2010). Pomijając szczegółowe rozważania na temat właściwej konstrukcji bazowego systemu dla ustalenia wielkości *tax expenditures*, warto zwrócić uwagę na bardzo rozległy i wielowątkowy wpływ Polskiego Ładu na to zagadnienie.

Polski Ład, zmieniając rozkład klina podatkowo-składkowego, całkowicie zmienił system bazowy dla określenia wielkości *tax expenditures*. Wprowadzenie wysokiej kwoty wolnej oraz przesunięcie progu podatkowego poskutkowało tym, że niższy podatek dochodowy powinno zapłacić około 18 mln podatników PIT, z czego prawie 9 mln w ogóle nie będzie zobowiązanych do zapłaty podatku dochodowego, w tym osoby najmniej zarabiające i około 2/3 emerytów. Ze względu na podniesienie progu podatkowego podatek w wysokości 32% pałacić będzie o połowę mniej osób niż przed reformą – liczba podatników w drugim progu skali podatkowej zmniejszy się z około 1,24 mln do 620 tys. (Projekt, 2021). Brak podatku do zapłaty lub niska jego wysokość powoduje w oczywisty sposób, że wszelkie instrumenty wsparcia, zarówno te już istniejące w systemie podatkowym, jak i nowe rozwiązania w podatku dochodowym, mogą się stać nieskuteczne lub mniej skuteczne. W konsekwencji, poprzez złagodzenie represyjności systemu bazowego, ogranicza się skalę *tax expenditures* oraz ich charakter. Ministerstwo Finansów wielkość wydatków podatkowych w PIT szacowało



w 2018 r. na 26 249 mln zł (MF, 2018, s. 30). Od 2022 r. ta kwota znacznie zmaleje. Preferencje podatkowe są przez obniżenie zobowiązań podatkowych ogółem odbierane lub ograniczane, jednocześnie nie zawsze przygotowane zostały rozwiązania alternatywne. Dla przykładu, jeśli emeryt o niskiej emeryturze, będący osobą niepełnosprawną, nie płacił podatku dochodowego w wyniku zastosowania ulgi rehabilitacyjnej, po wdrożeniu Polskiego Ładu wciąż nie będzie płacił podatku ze względu na kwotę wolną od podatku. Relatywnie jednak, w porównaniu do innego podatnika – emeryta o takich samych dochodach, który nie korzystał z ulgi rehabilitacyjnej – jego sytuacja się pogorszyła, ponieważ została mu odebrana pewna kwota, która z perspektywy budżetu państwa składa się na wymiar *tax expenditures* związanych z ulgą rehabilitacyjną (około 600 mln zł rocznie, zgodnie z szacunkami Ministerstwa Finansów).

Najbardziej istotną pozycją wśród wydatków podatkowych w ramach PIT z punktu widzenia sektora finansów publicznych jest wsparcie rodzin ulgą na dzieci w kwocie około 6,9 mld zł, z czego 5,6 mld zł z tytułu ulgi na dzieci oraz 1,4 mld zł z tytułu zwrotu niewykorzystanej ulgi na dzieci (MF, 2018, s. 30) – o ile poprawne jest w ogóle zakwalifikowanie przez Ministerstwo Finansów zwrotu z tytułu ulgi na dzieci jako *tax expenditures* (jest to przecież transfer środków o określonej specyfice, a nie wydatek podatkowy). Po wprowadzeniu Polskiego Ładu zmniejszy się odliczenie z tytułu ulgi na dzieci, a wartość zwrotów wzrośnie. Ze względu na limit zwrotu część podatników o najniższych zarobkach zostanie tego zwrotu częściowo pozbawiona. Podobnie jest w przypadku wspólnego rozliczenia małżonków, rozliczenia samotnego rodzica, ulgi na internet, ulgi termomodernizacyjnej i wielu innych nowych ulg wprowadzonych wraz z Polskim Ładem.

Ograniczenie *tax expenditures* przez Polski Ład nie wydaje się działaniem politycznie zamierzonym, jednak poza pewnymi wyjątkami zostało *de facto* zaakceptowane, biorąc pod uwagę brak rozwiązań alternatywnych dla grup poszkodowanych cięciem wydatków podatkowych.

## Wnioski

Polski Ład to jedna z największych reform systemu podatkowo-składkowego pod względem skutków dla sektora finansów publicznych. Największy wpływ na uszczuplenie dochodów sektora finansów publicznych miały zmiany w klinie podatkowo-składkowym. Biorąc pod uwagę Polski Ład oraz jego korektę, reforma klina skutkowałą ponad 30 mld zł ubytków we wpływach podatkowych. Na tym tle kosztujący kilka miliardów zł utraconych wpływów podatkowych

Podatkowy Restart Gospodarki, zawierający szereg preferencji podatkowych, stanowił mało istotną pozycję dla sektora finansów publicznych. Polski Ład został częściowo skompensowany przez pakiet uszczelnień, jednak po korekcie Polskiego Ładu aspekt fiskalny pakietu uszczelnień został znacznie ograniczony. Dużą wagę w kontekście skutków fiskalnych Polskiego Ładu (a także racjonalności i spójności) odgrywał proces legislacyjny, zarówno ten nieformalny, jak i formalny. Dobór narzędzi do zmiany kształtu klina podatkowego (czyli podniesienie kwoty wolnej od podatku, podniesienie wysokości progu podatkowego, ostatecznie obniżenie pierwszej stawki podatku, a także likwidacja możliwości odliczenia części składki zdrowotnej od podatku) miał bardzo rozległe skutki dla poszczególnych jednostek sektora finansów publicznych oraz rozkładu *tax expenditures*. Zmiany w podatkach i składkach odbiły się najbardziej na dochodach własnych jednostek samorządu terytorialnego, a mniej na budżecie państwa. Narodowy Fundusz Zdrowia może potencjalnie zyskać na zwiększonej represyjności składki zdrowotnej, która znacznie upodobniła się do kategorii podatku. Szacunki co do wielkości dodatkowych wpływów ze składki zdrowotnej w długim terminie mogą być jednak bardzo przeszacowane z uwagi na pominięcie istotnych czynników behawioralnych, w tym przede wszystkim tranzycji przedsiębiorców z PIT do CIT. Jednocześnie zwiększone wpływy ze składki zdrowotnej nie mają większego znaczenia dla nakładów na ochronę zdrowia ze względu na mechanizm dopłat budżetowych dla osiągnięcia celu 7% PKB wydatków na zdrowie. Dla poprawy stanu finansów jednostek samorządu terytorialnego konieczne było wdrożenie rozwiązań rekompensujących, które ostatecznie znacznie ograniczyły niezależność samorządu terytorialnego. System finansowania jednostek samorządu terytorialnego wymaga po Polskim Ładzie pilnej reformy. Wreszcie Polski Ład przyczynił się do istotnego ograniczenia *tax expenditures* w podatku dochodowym, co wydaje się niezamierzonym, lecz zaakceptowanym skutkiem reformy.

## Bibliografia

- Burton, M. i Sadiq, K. (2013). *Introduction. In tax expenditure management: A critical assessment*. Cambridge University Press. <https://doi.org/10.1017/CBO9780511910142.001>
- MF (Ministerstwo Finansów). (2018). *Preferencje podatkowe w Polsce*. <https://www.podatki.gov.pl/media/7339/raport-preferencje-podatkowe-w-polsce-nr-8.pdf>
- OECD R&D tax incentives database. (b.d.). <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=RDTAX>

**Tabela 2. Najważniejsze zmiany w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych oraz innych podatków dochodowych w Polsce mające wpływ na dochody jednostek samorządu terytorialnego**

Rodzaj zmiany	Okres wejścia w życie (obowiązywania) <sup>a</sup>					
	2008	2009	2017	2019	2021	2022
<b>Zarys zmian w podatku PIT</b>						
Ulga „na wychowanie dzieci” <sup>b</sup>						
Rozszerzenie ulgi z tytułu wychowywania dzieci na pierwsze dziecko						
Obniżenie stawek podatku z 19%, 30% i 40% do 18% i 32% oraz zmiana skali podatkowej						
Obniżenie stawki podatku z 18% do 17% oraz podwyższenie kosztów uzyskania przychodów				od 1 października		
Zwolnienie osób, które nie ukończyły 26 lat i nie przekroczyły górnego limitu dochodów				od 1 sierpnia		
Podwyższenie kwoty wolnej od podatku z 8 do 30 tys. zł dla wszystkich podatników rozliczających się na zasadach ogólnych oraz podwyższenie do 120 tys. zł drugiego progu podatkowego (od którego stawka podatku wynosi 32%)						
Tzw. ulga dla klasy średniej, która miała zrekompensować niektórym grupom podatników niekorzystne dla nich zmiany wywołane Polskim Ładem						
Tzw. ulga na powrót – czasowe zwolnienie z podatku przychodów (do kwoty 85 528 zł rocznie) osób, które po 31 grudnia 2021 r. zostały rezydentami podatkowymi w Polsce po okresie co najmniej 3-letniej przerwy						
Zwolnienie z podatku podatników wychowujących co najmniej czworo dzieci						
Zwolnienie z podatku osób, które – mimo nabycia uprawnień emerytalnych – nie pobierają stosownego świadczenia i osiągają przychody do 85 528 zł rocznie <sup>c</sup>						
Zniesienie możliwości odliczenia składki na ubezpieczenie zdrowotne od kwoty obliczonego podatku						
Obniżenie stawki podatku z 17% do 12% i likwidacja tzw. ulgi dla klasy średniej						od 1 lipca

Zarys zmian w podatku CIT			
Obniżenie stawki dla małych podatników z 19% do 15%			do 2018
Obniżenie stawki dla małych podatników z 15% do 9%			
Ustanowienie CIT estońskiego			
Ustanowienie podatku minimalnego, ograniczenie możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych od niektórych środków trwałych, ograniczenia w rozliczaniu kosztów finansowania długiem, zmiany dotyczące tzw. ukrytej dywidendy			
Zarys zmian w ryczałcie ewidencjonowanym i w karcie podatkowej			
Zwiększenie limitu przychodów ewidencjonowanych z 250 tys. euro do 2 mln euro			
Obniżenie stawek ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych dla niektórych rodzajów działalności <sup>d</sup>			
Brak możliwości wyboru karty podatkowej przez przedsiębiorców rozpoczynających prowadzenie działalności gospodarczej lub chcących zmienić formę opodatkowania			

<sup>a</sup> Zmiany w konstrukcji podatków, które weszły w życie przed 2021 r. nie są bezpośrednio związane z Polskim Ładem, ale wpłynęły na zmniejszenie bazy podatkowej, a tym samym wysokości dochodów pobieranych przez jst.

<sup>b</sup> Wysokość ulgi była modyfikowana. Zmieniany był też jej zakres; niekiedy była uzależniona od liczby posiadanych dzieci oraz poziomu dochodów (Czekaj i Wikto-rzak, 2022).

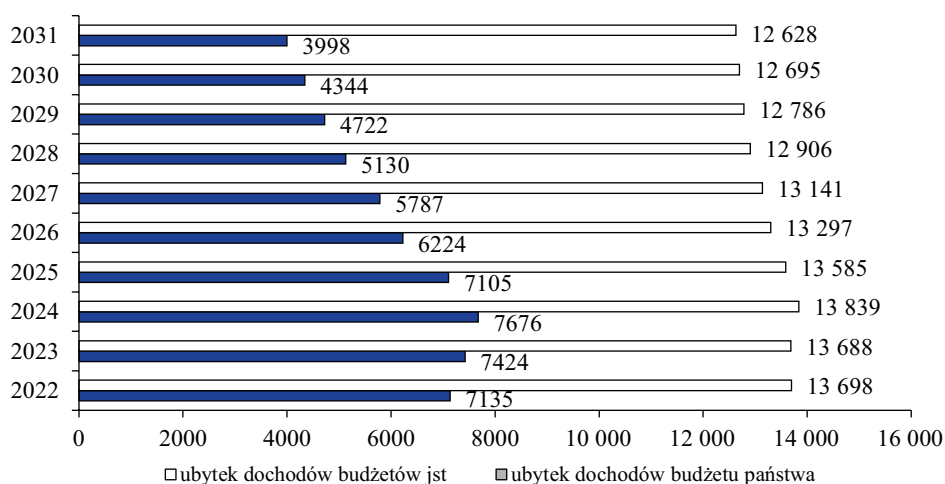
<sup>c</sup> Zwolnienie przysługuje również w razie wyboru opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.

<sup>d</sup> Od 2022 r. stawki obniżono dla osób wykonujących: zawody medyczne, wybrane zawody techniczne (architektów, inżynierów budownictwa, rzeczoznawców budow-lanych) oraz świadczących niektóre usługi w zakresie technologii informatycznych.

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: (Ustawa, 2006, 2019, 2021b; RM, 2022).

podatek dochodowy od osób fizycznych, z którego wpływy nie są ani źródłem dochodów któregośkolwiek szczebla samorządu terytorialnego, ani jst nie partycypują w nich w formie udziału. Szacuje się, że zmiana ta spowoduje zwiększenie dochodów budżetu państwa kosztem jst. Począwszy od 2021 r. ubytek może wynieść rocznie 1,4 mld zł (Czekaj i Wiktorzak, 2022).

W latach 2022–2031 łączny ubytek dochodów budżetu państwa i budżetów jst ma wynieść 1891,8 mld zł (rysunek 1). W około 70% ciężar tego ubytku mają ponieść jst<sup>3</sup>. Szacowane zmniejszenie dochodów jst z tytułu Polskiego Ładu opiewa na kwotę 13,7 mld zł w 2022 r. oraz 132,3 mld w perspektywie 10 lat (w cenach stałych z 2018 r.). Beneficjentem zmian ma być Narodowy Fundusz Zdrowia, którego przychody w podanym okresie mają się zwiększyć o 115 mld zł. Ustawodawca zdaje sobie sprawę z tego, że zasygnalizowane zmiany są niekorzystne dla jst, dlatego w celu zmniejszenia ubytku w ich dochodach zaprojektowano nową część subwencji ogólnej, która będzie scharakteryzowana w dalszej części rozdziału, oraz wprowadzono zmiany w konstrukcji i zasadach przyznawania innych dochodów obcych. Zmiany te nie są objęte z punktu widzenia samodzielności finansowej jst.

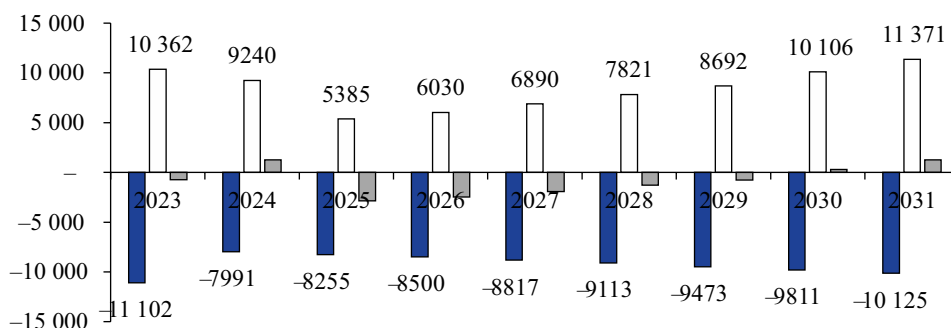


**Rysunek 1. Szacowany ubytek dochodów budżetów jednostek samorządu terytorialnego i budżetu państwa z tytułu zmian podatkowych wprowadzonych w związku z programem Polski Ład w latach 2022–2031**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (RM, 2022; Ustawa, 2021b; <https://legislacja.gov.pl/docs//2/12349409/12805420/12805421/dokument515062.pdf>).

<sup>3</sup> Szacunki dotyczące ubytku dochodów poszczególnych gmin można sprawdzić na stronie <https://natwojkoszt.pl>. W szacunkach tych uwzględniono dane o średnim ubytku dochodów opublikowane przez Ministerstwo Finansów w ocenie skutków regulacji projektu ustawy z PIT (26,8%). Ubytki dotyczą planowanej na 2021 r. kwoty udziałów w PIT (z projektu budżetu państwa na ten rok).

W dniu 22 kwietnia 2022 r. ogłoszono modyfikację programu Polski Ład (tzw. Polski Ład 2.0), która – najogólniej – polega na obniżeniu stawki podatku dochodowego od osób fizycznych z 17% do 12% i likwidacji ulgi dla klasy średniej. Zmiany weszły w życie z dniem 1 lipca 2022 r. Spowodują one dalszy ubytek dochodów jst (rysunek 2).



**Rysunek 2. Bilans wpływu obniżenia stawki podatku dochodowego od osób fizycznych do 12%, likwidacji ulgi dla klasy średniej i innych zmian oraz przekazania jednostkom samorządu terytorialnego dodatkowej części rozwojowej subwencji ogólnej w latach 2023–2031**

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (RM, 2022).

Ministerstwo Finansów przekonuje, że w 2022 r. zmiany wynikające z Polskiego Ładu 2.0 nie wpłyną na spadek dochodów z udziału w PIT, ponieważ w tym roku udziały te są przekazywane w stałych miesięcznych ratach, co ma zabezpieczyć jst przed wahaniami koniunktury i ustabilizować ich dochody<sup>4</sup>. Przyznaje ono jednak, że w latach 2023–2031 zmiany te spowodują zmniejszenie dochodów jst o kwotę 83,2 mld zł<sup>5</sup>. Ubytek ten ma zostać zrekompenso-

<sup>4</sup> Do wyliczenia rat przyjmuje się jednak dane z maja 2020 r. Tymczasem rosnąca inflacja spowoduje najprawdopodobniej wzrost wynagrodzeń, którego nie uwzględniono przy obliczaniu stałych rat. Skarbnicy szacują, że w tych warunkach do budżetów jst wpłynęłyby najprawdopodobniej więcej środków, niż zaplanowało Ministerstwo Finansów. Z kolei Ministerstwo uspokaja, że dokona korekty dochodów planowanych (na których podstawie wyliczono stałe raty) i zwiększy je lub zmniejszy w zależności od faktycznego wykonania dochodów z udziałów. Samorządowcy krytykują jednak to rozwiązanie, ponieważ korekta ma nastąpić dopiero po dwóch latach, tj. przy planowaniu budżetów na 2024 r. (Cieślak-Wróblewska, 2022).

<sup>5</sup> Ministerstwo Finansów szacuje, że w latach 2022–2031 ubytek dochodów podatkowych na skutek programu Polski Ład wyniesie 132,3 mld zł. W wyliczeniach spodziewanych zmian w związku z Polskim Ładem 2.0 pojawiła się kwota 83,2 mld zł. Według autorki różnica ta wynika z tego, że w pierwszym przypadku podano ubytek dochodów w związku ze zmianą w konstrukcji obu podatków dochodowych oraz w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych a w drugim – tylko ubytek dochodów na skutek zmian w konstrukcji podatku dochodowego od osób fizycznych. Ministerstwo Finansów nie odniosło się do rozbieżności w podanych przez siebie wyliczeniach.

wany dodatkową kwotą części rozwojowej subwencji ogólnej (określanej mianem reguły dochodowej z art. 9b ustawy o dochodach jst) w łącznej wysokości 75,9 mld zł. Mimo tej rekompensaty dochody jst będą więc niższe (szacunkowo) o 7,3 mld zł. Ministerstwo Finansów tłumaczy, że kwota rekompensaty (dodatkowej części subwencji) „różni się w poszczególnych latach w wyniku waloryzacji kwoty referencyjnej wskaźnikiem średniorocznej dynamiki nominalnego PKB z ośmiu lat poprzedzających o dwa lata rok budżetowy, podczas gdy dynamika wpływów z PIT nie jest w ten sposób uśredniona. W wyniku tego w roku 2031 i kolejnych latach pojawia się nadwyżka po stronie dochodów JST” (RM, 2022). Ministerstwo przekonuje też, że w następnych latach jst będą otrzymywać dodatkowe środki finansowe w formie uzupełnienia subwencji ogólnej (na podstawie art. 36b; art. 28 ust. 4 ustawy o dochodach jst) lub na skutek planowanych zmian w systemie subwencjonowania (RM, 2022).

Należy zaznaczyć, że obniżki stawek podatkowych oraz ulgi mogą spowodować wzrost wpływów podatkowych w dłuższym okresie, jednak początkowo wywołają one ubytek dochodów budżetu państwa i budżetów jst, który tym ostatnim powinien zostać zrekompensowany 1 : 1 (wyrównany). Jest to o tyle ważne, że nawet rząd przyznaje, że zmniejszenie dochodów jst z tytułu udziału w PIT może mieć charakter długotrwały (RM, 2022).

## 2. Kryteria oceny dochodów obcych z punktu widzenia samodzielności finansowej jednostek samorządu terytorialnego<sup>6</sup>

Samodzielność jednostek samorządu należy do najbardziej dyskutowanych zagadnień gospodarki samorządowej, także w kontekście potencjału dochodowego jst (Malinowska-Misiąg, 2019). Samodzielność ta może być rozpatrywana w różnych ujęciach (Felis, 2011). Problematykę tę można badać od strony podmiotowej (np. koncentrując się na relacjach między organami władzy i administracji rządowej oraz organami władzy i administracji samorządowej) oraz przedmiotowej. W tym ostatnim ujęciu samodzielność tę można badać na wielu płaszczyznach, na przykład odnosząc się do systemu finansowania tych podmiotów (Denek, 2001). Za podstawę samodzielności jst uważa się samodzielność finansową, zwaną niekiedy ekonomiczno-finansową (Babczuk i Bednik, 2022), która jest jednym z najczęściej ocenianych i krytykowanych zagadnień samorządności terytorialnej.

Samodzielność finansowa jst oznacza przyznanie organom władzy samorządowej prawa do decydowania o strukturze i wysokości dochodów i przy-

<sup>6</sup> Wcześniejsza wersja tego punktu została opublikowana w (Kańduła, 2003).

## Wstęp

W XXI wieku innowacje w przedsiębiorstwach są kluczowym warunkiem wzrostu konkurencyjności gospodarki. Państwa wspierają działalność innowacyjną głównie przez dotacje oraz szeroko rozumiane ulgi podatkowe. Zarówno stopień innowacyjności państwa, jak i zakres stosowania instrumentów wspierających innowacyjność są bardzo zróżnicowane w przekroju poszczególnych krajów. Jednak wyraźnie dominują w tym zakresie państwa lepiej rozwinięte, tj. m.in. państwa Europy Zachodniej, Stany Zjednoczone oraz wybrane państwa azjatyckie (np. Korea Południowa, Japonia, Singapur). Niestety, Polska do tej pory wypadła bardzo słabo zarówno pod kątem stopnia innowacyjności gospodarki, jak i publicznego wsparcia innowacji w przedsiębiorstwach.

W 2022 r. Program Polski Ład rozszerza dotychczasowy katalog ulg podatkowych dla przedsiębiorców na działalność innowacyjną i wprowadza ulgę na prototyp, ulgę na innowacyjnych pracowników oraz ulgę na robotyzację. Zezwala przedsiębiorcom na jednoczesne korzystanie z dotychczasowych ulg na działalności B+R i IP Box. Wskazany pakiet ulg ma pobudzić działalność innowacyjną w szczególności małych i średnich przedsiębiorstw i podnieść konkurencyjność krajowej gospodarki. W artykule scharakteryzowano konstrukcję wymienionych ulg oraz podjęto próbę ogólnej oceny ich skuteczności na tle stopnia wykorzystania podobnych rozwiązań w innych krajach.

### 1. Stopień innowacyjności polskiej gospodarki na tle innych państw

Rewolucja Przemysłowa 4.0 polega na najsilniejszym w historii zautomatyzowaniu procesów produkcyjnych w cyberfizycznym środowisku. Środowisko to tworzą elementy połączone w internecie: ludzie, maszyny, systemy, procesy, usługi i produkty. Celem rewolucji jest zwiększenie innowacyjności, wydajności, produktywności oraz personalizacji produktów i usług. Schwab (2018, s. 31 i nast.) wyróżnił trzy technologiczne megatrendy charakteryzujące czwartą rewolucję: fizyczne (autonomiczne pojazdy, druk 3D, zaawansowana robotyzacja, nowe materiały), cyfrowe (internet rzeczy, big data, blockchain, cyfrowe platformy technologiczne) i biologiczne (rozwój inżynierii genetyczna, biologia syntetyczna).

O konkurencyjności i dalszym rozwoju gospodarki będzie więc decydować stopień innowacyjności. Innowacja to nowy lub znacząco udoskonalony produkt



(usługa), proces technologiczny (produkcyjny), system dystrybucji i logistyki, sposób administracji i zarządzania, system sprzedaży i działań marketingowych i innych procesów w organizacji. Przez innowacyjność można zatem rozumieć skłonność do wdrażania innowacji w praktyce gospodarczej (*Podręcznik Oslo*, s. 49 i nast.). Zgodnie z powszechnie uznaną metodyką globalnego indeksu innowacyjności (GII) stopień innowacyjności gospodarek zależy od czynników kreujących innowacyjność (instytucje, potencjał ludzki, ICT, infrastruktura, zaawansowanie rynku i zaawansowanie działalności biznesowej) oraz od wyników działalności innowacyjnej (wyniki działalności naukowej, efekty działalności twórczej). Stopień innowacyjności gospodarek jest bardzo zróżnicowany, ale od wielu lat pozostaje dość stabilny. W tabeli 1 przedstawiono ranking wybranych gospodarek pod względem innowacyjności w latach 2020 i 2012 (względem 2020 r.) według GII.

W badanych latach Polska znajduje się odpowiednio na miejscach 38. i 43. i niestety jest jednym z najmniej innowacyjnych państw nie tylko w Unii Europejskiej, ale także w Europie Środkowo-Wschodniej. Ważnym wskaźnikiem

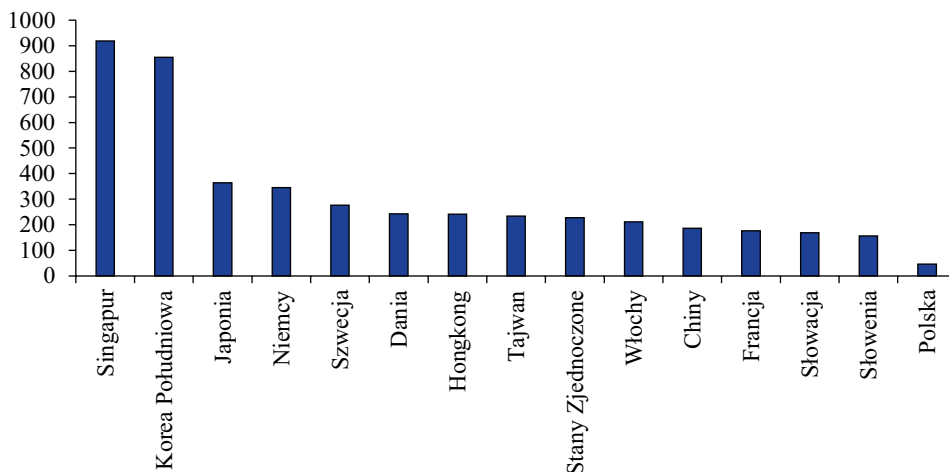
**Tabela 1. Ranking innowacyjności gospodarek w latach 2020 i 2012 (względem 2020 roku) według *global innovation index***

Państwo	2020		2012	
	punkty	miejsce w rankingu	punkty	miejsce w rankingu
Szwajcaria	66,08	1	63,82	1
Szwecja	62,47	2	62,12	2
Stany Zjednoczone	60,56	3	56,57	7
Wielka Brytania	59,78	4	55,96	10
Holandia	58,76	5	56,31	9
Dania	57,73	6	56,96	6
Finlandia	57,02	7	57,50	5
Singapur	56,61	8	59,64	3
Niemcy	56,55	9	54,89	12
Korea Południowa	56,11	10	53,68	16
Czechy	48,43	24	47,30	27
Estonia	48,28	25	49,18	23
Węgry	41,53	35	48,12	25
Łotwa	41,11	36	39,80	36
Bułgaria	39,98	37	38,42	42
Polska	39,95	38	38,02	43
Jemen	13,56	131 <sup>a</sup>	0,43	111

<sup>a</sup> Ostatnie miejsce w rankingu.

Źródło: (*Global Innovation*, 2020, s. 32 i 33; 2011, s. 41–44).

świadczącym o poziomie innowacyjności gospodarki jest również gęstość robotyzacji w przemyśle mierzona liczbą jednostek robotów na 10 tys. pracowników. Z raportu Związku Banków Polskich (ZBP 2021, s. 33) wynika, że w 2019 r. wskaźnik gęstości robotów wynosił w Polsce 46 i również był jednym z najniższych w Unii Europejskiej (zob. także Cieślukowski i in., 2022, s. 4 i 5). Rysunek 1 przedstawia gęstość robotyzacji w wybranych państwach w 2019 r.



**Rysunek 1. Gęstość robotyzacji w wybranych państwach w 2019 roku**

Źródło: (ZBP, 2021, s. 33).

## 2. Podatkowe wsparcie działalności innowacyjnej w krajach OECD

Państwa OECD stosują zróżnicowane formy wsparcia działalności innowacyjnej przedsiębiorstw. W 2022 r. OECD opublikowało interesujące dane na temat publicznego wsparcia biznesowej działalności B+R. Przyjmuje ono postać dotacji oraz ulg podatkowych (OECD, 2022, s. 8 i nast.). Te ostatnie polegają zarówno na obniżeniu dochodu o część lub całość wydatków B+R, jak i na zastosowaniu kredytu podatkowego. W niektórych państwach obniżane są również obowiązkowe składki na ubezpieczenia społeczne uiszczane przez przedsiębiorców prowadzących własną działalność gospodarczą. Ulgi są również różnicowane dla przedsiębiorstw o różnej wielkości, a także pod względem okresu odliczeń.

Z danych OECD (2022, s. 20 i nast.) wynika, że wielkość udzielonego wsparcia podatkowego na B+R (mierzonego efektywną marginalną stawką pomocy podatkowej) w latach 2000–2021 dla małych i średnich firm osiągających dochód wzrasta z 0,05 do ponad 0,20%, a dla dużych przedsiębiorstw – z 0,04

do 0,17%. W 2019 r. w większości państw OECD pomoc dla przedsiębiorców w formie ulg podatkowych przewyższała też bezpośrednią pomoc w formie dotacji. Dotacje miały największe znaczenie w Rosji (ponad 0,35% PKB), na Węgrzech (0,17% PKB) oraz w Korei Południowej (0,12% PKB), a najmniejsze – w Kolumbii, Argentynie i Południowej Afryce. W Polsce udział dotacji na B+R wynosił ponad 0,10% PKB i był zbliżony do udziału w Szwecji i Norwegii. Średnia dla UE wynosiła 0,07% PKB, a dla OECD – 0,09% PKB. Biorąc pod uwagę udział wielkości przyznanych ulg w PKB, liderami w badanym roku były Wielka Brytania (0,34% PKB), Francja (0,28% PKB) oraz Belgia (0,21% PKB), natomiast ulgi miały marginalne znaczenie m.in. w Izraelu, Bułgarii i na Cyprze. W Polsce wsparcie podatkowe również kształtowało się na niskim poziomie, tj. 0,02% PKB, i było nieco większe od wsparcia udzielonego w Nowej Zelandii i Szwecji, a mniejsze od wsparcia udzielonego w Hiszpanii. Trzeba też przy tym zaznaczyć, że w Polsce udział kwot przyznanych ulg w PKB, był wyraźnie niższy od udziału dotacji w PKB. Średnia dla UE wynosiła 0,10% PKB, a dla OECD 0,12% PKB. Głównym beneficjentem ulg podatkowych w większości państw w badanym roku były przedsiębiorstwa mikro, małe i średnie (SME), przy czym w Danii i Nowej Zelandii firmy te były jedynymi beneficjentami ulg. Natomiast duże przedsiębiorstwa wyraźnie dominowały w Tajlandii, Chinach i Kolumbii.

Zakres przedmiotowy ulg jest bardzo zróżnicowany w przekroju poszczególnych państw. Wykorzystanie ulg w produkcji i działalności usługowej jest podobne. Biorąc pod uwagę rodzaj przemysłu, w największym stopniu ulgi stymulują badania w branży farmaceutycznej, budowy maszyn, sprzętu transportowego oraz informacji i komunikacji.

Dane na temat podatkowego wsparcia innej działalności innowacyjnej przedsiębiorstw są ograniczone. Na przykład z informacji zawartych na stronach Ministerstwa Finansów w Polsce (MF, b.d.) wynika, że wybrane państwa stosują ulgi podatkowe na innowacyjnych pracowników (Belgia, Holandia, Francja, Szwecja, Hiszpania i Węgry) oraz na robotyzację (Włochy, Korea Południowa, Stany Zjednoczone, Singapur i Tajwan). W Stanach Zjednoczonych robotyzacja pracy pozwala na uniknięcie zapłaty przez pracodawcę i pracownika federalnego, stanowego i lokalnego podatku od wynagrodzeń. Ponadto przepisy umożliwiają zastosowanie przyspieszonej amortyzacji robota (Abbott i Bogenschneider, 2018, s. 150).

### 3. Ulgi podatkowe wspierające innowacje w programie Polski Ład

#### 3.1. Ulga na działalność B+R

Program Polski Ład rozbudowuje system ulg w podatkach dochodowych wspierających inwestycje i innowacje w przedsiębiorstwach. W przekroju podmiotowym i z punktu widzenia zasad odliczeń zaprezentowano je w tabeli 2.

**Tabela 2. Ulgi w podatkach dochodowych wspierające inwestycje i innowacje w przedsiębiorstwach z punktu widzenia rodzaju podatnika i metody odliczeń**

Ulga	Osoby fizyczne	Osoby prawne	Spółki osobowe	Odliczenie od podstawy opodatkowania	Odliczenie od podatku
B+R	×	×	×	×	
IP Box	×	×	×	×	
Innowacyjni pracownicy	×	×	×		×
Prototyp	×			×	
Robotyzacja	×			×	

Źródło: Opracowanie własne na podstawie (Ustawa, 1992, 1991).

Zasady przyznawania ulgi na działalność badawczo-rozwojową (B+R) dla podatników PIT i CIT są takie same. Ulga polega na odliczeniu od podstawy opodatkowania (dochodu z pozarolniczej działalności gospodarczej) kosztów uzyskania przychodów poniesionych na działalność B+R (tzw. kosztów kwalifikowalnych). Generalnie podatnicy mogą odliczyć od podstawy opodatkowania 100% kosztów kwalifikowalnych, natomiast podmioty o statusie centrum badawczo-rozwojowego mogą odliczyć 150% kosztów kwalifikowalnych. Oczywiście kwota odliczenia w roku podatkowym nie może przekroczyć osiągniętego dochodu.

Działalność B+R w kontekście omawianej ulgi oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe<sup>1</sup> lub prace rozwojowe<sup>2</sup>, podejmowaną w sposób

<sup>1</sup> Badania naukowe obejmują badania podstawowe oraz badania aplikacyjne (Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, art. 4). Badania podstawowe są rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne mające głównie na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne. Z kolei badania aplikacyjne to prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

<sup>2</sup> Prace rozwojowe są działalnością obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych