

**OPINIA
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH**

z dnia 26 marca 2025 r.

w przedmiocie scenariuszy zmian ulgi B+R przedstawionych przez Ministerstwo Finansów w związku z implementacją ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych

Krajowa Izba Doradców Podatkowych po ustaleniach ze spotkania zorganizowanego przez Ministerstwo Finansów (MF) w dniu 21 lutego 2025 r. oraz w nawiązaniu do Komunikatu MF z dnia 28 lutego 2025 r.¹ niniejszym przedstawia uwagi do zaprezentowanych nowych scenariuszy ulgi B+R związanych z implementacją ustawy o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych (Pillar II).

Wstęp

Na wstępie należy docenić zaangażowanie MF w problematykę oraz otwartość na dialog ze środowiskiem przedsiębiorców oraz doradców podatkowych szczególnie zainteresowanych zmianami w instrumentach wspierających działalność badawczo-rozwojową. Cieszy przede wszystkim zrozumienie przez MF znaczenia zachęt podatkowych - jednych z kluczowych czynników zwiększających atrakcyjność Polski jako kraju do lokowania nowych inwestycji – w tym gotowość do rozszerzania wsparcia dla dotychczasowej, krajowej działalności badawczo-rozwojowej.

Należy podkreślić, że instrumenty podatkowe wspierające działalność badawczo-rozwojową są powszechnie stosowane na świecie. Z punktu widzenia zatem pozycji gospodarki polskiej na arenie międzynarodowej kluczowe jest zachowanie obecnego statusu i atrakcyjności form wsparcia dostępnych dla podatników, które po latach zmian i istotnego zwiększania ich

¹ Ruszyły konsultacje w sprawie dostosowania ulgi B+R do systemu GloBE, 28.02.2025 r., <https://www.gov.pl/web/finanse/ruszyly-konsultacje-w-sprawie-dostosowania-ulgi-br-do-systemu-globe>

zakresu mogą wreszcie od 2022 roku konkurować pod względem zdolności przyciągania innowacji z instrumentami dostępnymi w innych krajach.

Jako doradcy podatkowi mający bezpośrednią styczność z inwestorami, widzimy, że ulga B+R zaczęła odgrywać istotną rolę i stawać się ważnym czynnikiem decyzyjnym, co do lokowania funkcji badań i rozwoju w Polsce oraz rozszerzania zakresu działań innowacyjnych w kraju. Jest to szczególnie istotne z punktu widzenia konieczności przechodzenia naszej gospodarki w kierunku konkurowania wiedzą i innowacjami w odróżnieniu do konkurowania tanią siłą roboczą.

Choć w przeważającej mierze - kluczowe z punktu widzenia zachowania konkurencyjności dla transgranicznych grup kapitałowych - działy badań i rozwoju są lokalizowane za zachodnią granicą Polski lub - co bardziej niepokojące - także w innych krajach regionu to widzimy jednak pozytywny trend w tym obszarze. Z naszych obserwacji wynika, że zachęty podatkowe od momentu uzyskania obecnego kształtu z 2022 roku spełniają swoją funkcję zwiększając liczbę inwestycji w działy B+R w Polsce, w tym zachęcając krajowe spółki do zwiększania nakładów na B+R.

Wdrożenie dyrektywy o Globalnym Podatku Minimalnym oraz podobnie funkcjonujących przepisów w państwach trzecich zaczęło jednak - już teraz - w sposób widoczny wpływać na decyzje międzynarodowych inwestorów.

Statystyki pokazują, że przed polską gospodarką stoi wiele wyzwań – zwłaszcza w zakresie zdolności do zwiększania innowacyjności. Wskaźnik *business expenditure on research and development (BERD) as a share of GDP in OECD countries 2022*: sygnalizuje, że Polska osiąga wynik zaledwie 1,45%, co stawia ją daleko za takimi krajami jak Estonia, Czechy, Grecja, Słowenia, Islandia. Wskaźnik w ramach EU27 to 2,0%. Należy zwrócić jednak uwagę na dynamikę wzrostu tego wskaźnika w Polsce od 2012 roku, jest ona bowiem zdecydowanie większa niż w ramach EU27. Nadal pozostajemy jednak w tyle stawki europejskiej. W ramach zestawienia EU European Innovators Scoreboard Polska jest w najmniej innowacyjnej grupie państw, tzw. „Emerging Innovators” obok Słowacji, Bułgarii, Rumunii. Wśród lepszych

innowatorów znajdziemy: Malte, Litwę, Węgry, Grecję, Czechy. Wskaźnik ten, a w szczególności trendy dla regionu CEE stanowią istotny element prognostyczny dla rozwoju gospodarki w średnim i długim okresie.

Biorąc powyższe pod uwagę, rolą ulgi B+R jest zarówno wspieranie lokowania nowych inwestycji w obszarze zespołów B+R w Polsce oraz rozszerzanie zakresu działalności istniejących funkcji tego rodzaju, jak i wspieranie realizacji prac badawczo-rozwojowych przez przedsiębiorstwa krajowe. Obserwując rynek dostrzegamy, że instrument ten w obecnej formie spełniał swoją rolę, a zatem ponownie należy docenić otwartość Ministerstwa Finansów na zachowanie neutralności korzyści podatkowych ulgi B+R po ewentualnych zmianach dostosowawczych wynikających z Pillar II. Obecne trendy geopolityczne i makroekonomiczne oraz bieżące wskaźniki rozwoju polskiej gospodarki, szczególnie w wysokowydajnych sektorach, nie pozwalają sądzić, że funkcjonujący dzisiaj pakiet zachęt inwestycyjnych i rozwojowych, w zderzeniu z nową rzeczywistością, będzie spełniał swoje cele średnio- i długookresowo.

Wpływ projektowanych regulacji na decyzje inwestycyjne podmiotów prowadzących działalność o wysokiej wartości dodanej

Projektując zmiany legislacyjne w zakresie zachęt inwestycyjnych i rozwojowych, szczególne miejsce należy poświęcić analizie faktycznego ich wpływu na proces decyzyjny inwestorów rozważających ulokowanie inwestycji obejmującej funkcje rozwojowe lub też alokacji projektów o wysokiej wartości dodanej w danym kraju. W ramach procesu selekcji podstawowymi kryteriami, poza dostępnością szeroko rozumianej infrastruktury, są wskaźniki opłacalności finansowej przedsięwzięcia. Jest to szczególnie ważne przy uwzględnieniu perspektywy decydentów, obejmującej ocenę porównywalności wyników inwestycji obliczanych w zgodzie z zasadami wynikającymi z powszechnie stosowanych standardów rachunkowości (IFRS, US GAAP), a zatem na poziomie wyniku brutto przedsięwzięcia, przed uwzględnieniem obciążenia podatkiem dochodowym, co wobec zjawiska wyrównywania w Polsce kosztów pracy z krajami Europy Zachodniej zmniejsza atrakcyjność inwestycji lokalizowanych w Polsce. Z tego względu największy wpływ na osiągnięcie zakładanych celów pośrednich polityki budowy gospodarki opartej na wiedzy, takich jak liczba i wartość

FDI, liczba nowoutworzonych wysokojakościowych miejsc pracy, wysokość nakładów na B+R w relacji do PKB, będą miały takie instrumenty, które przełożą się na wysokość kosztów operacyjnych, w szczególności kosztów pracy, w rozważanych projektach inwestycyjnych. Postulaty te, wyrażone przez środowisko przedsiębiorców i doradców w trakcie spotkania zorganizowanego przez Ministerstwo Finansów w dniu 21 lutego 2025 r., spotkały się z powszechnym uznaniem i szczególnie warto w tym miejscu podkreślić ich wagę.

Szczegółowe postulaty oraz sugestie kierunkowe co do przyszłych zmian:

1. Szerszy katalog dostępnych wariantów ulgi B+R

Ministerstwo Finansów zaproponowało trzy następujące kierunki zmian w uldze B+R:

1. wariant I: zwrot gotówkowy nieodliczonej części ulgi B+R,
2. wariant II: B+R Tax Credit oraz zwrot gotówkowy nieodliczonej części
3. wariant III: podział obecnej ulgi B+R na dwa oddzielne komponenty, tj. ulgę związaną z kosztami materiałów, amortyzacji i usług obcych rozliczaną na zasadach podobnych do dotychczasowych (ew. w modelu QRTC) oraz ulgę związaną z kosztami zatrudnienia, rozliczaną poza kalkulacją podatkową (podobnie do modelu obecnej ulgi na innowacyjnych pracowników, chociaż w szerszym zakresie).

Należy podkreślić, że przy założeniu konieczności transmisji korzyści podatkowej z ulgi B+R z podatków dochodowych na inne należności, w zasadzie niewykonalnym jest opracowanie nowego modelu ulgi, który będzie jednakowo neutralny podatkowo dla wszystkich grup podatników. Z tego względu neutralność powinna zostać zachowana dla:

- podmiotów objętych globalnym podatkiem minimalnym (Pillar II) – w największym możliwym stopniu zachowując atrakcyjność Polski do lokowania funkcji B+R,
- dużych podmiotów z kapitałem polskim nieobjętych Pillar II – w celu zwiększania nakładów na B+R i generowania know-how przez krajowe przedsiębiorstwa,
- polskich innowacyjnych MŚP nieobjętych Pillar II – w celu zwiększania nakładów na B+R i generowania know-how przez krajowe przedsiębiorstwa.

Należy zwrócić uwagę, że struktury organizacyjne firm, grup jednostek gospodarczych krajowych jak i zagranicznych są odmienne. W szczególności część z nich koncentruje się na działalności B+R, podczas gdy dla innych jest to działalność poboczna, różnie prezentuje się podział funkcji w grupach. Z tego względu neutralność powinna zostać zachowana dla szerokiego grona podatników uwzględniając fakt występowania różnic.

Ponadto ulga B+R może spełniać podobne lub inne, jednak zawsze słuszne z założeniami legislacyjnymi, cele, czyli zwiększać atrakcyjność Polski, jako miejsca do lokalizacji działów B+R oraz zachęcać firmy krajowe do ponoszenia kosztów działalności o wysokiej wartości dodanej oraz tworzenia miejsc pracy dla wysoko wykwalifikowanych pracowników, a co za tym idzie budowania wartościowego know-how na szczeblu krajowym.

Biorąc pod uwagę powyższe, stoimy na stanowisku, że wyłącznym rozwiązaniem wypełniającym w pełni cel neutralności podatkowej zmian będzie wprowadzenie do obiegu prawnego minimum dwóch mechanizmów rozliczania ulgi B+R. Rozwiązaniem preferowanym i budzącym najmniejsze obawy z punktu widzenia zachwiania neutralności zmian jest (a) pozostawienie zarówno ulgi na zasadach funkcjonujących od 2022 roku, (b) jak i wprowadzenie dodatkowych nowych wariantów atrakcyjnych zarówno dla firm objętych, jak i nieobjętych Pillar II. Jednocześnie ważne będzie, aby pozostawić przedsiębiorcom wybór sposobu rozliczenia korzyści. Wobec dużego zróżnicowania charakteru działalności podatników, nie można wykluczyć, że w specyficznych sytuacjach różne reżimy będą konkretnym przedsiębiorcom przynosiły mniej lub bardziej atrakcyjne rezultaty. Skoro więc ustawodawca dopuszczałby funkcjonowanie więcej niż jednego sposobu rozliczeń, wybór powinien zostać po stronie podmiotu korzystającego. Taka elastyczność najlepiej przyczyni się do realizacji celów leżących u podstaw nowelizacji, a jednocześnie, nie powinna wpłynąć negatywnie na przejrzystość i prostotę systemu.

2. Mechanizm limitu kwotowego

Podkreślenia wymaga kluczowa niedoskonałość Wariantu I oraz II w zakresie propozycji Ministerstwa Finansów co do konieczności wprowadzenia kwotowego limitu jednakowego dla wszystkich podatników (w wartościach rzeczywistych, niezależnych od np. dochodowości danego podmiotu). Jest to mechanizm, który nie zapewnia neutralności podatkowej proponowanych zmian. W praktyce funkcjonują zarówno podatnicy, którzy osiągają korzyści z ulgi B+R na poziomie wielu milionów złotych jak i tacy, którzy korzyści liczą wyłącznie w tysiącach PLN. Proporcjonalnie jednak do skali prowadzonego biznesu korzyść zarówno dla jednych, jak i drugich ma podobną wartość i stanowi ważną zachętę do ponoszenia kosztów realizacji prac B+R.

W obecnym mechanizmie wyłącznym ograniczeniem kwotowym jest wysokość podatku dochodowego należnego w danym roku, jednak ograniczenie to można istotnie limitować przenosząc korzyść z ulgi na 6 kolejnych lat, jak i stosując ulgę na innowacyjnych pracowników. Dążąc do jak najmniejszego pogorszenia atrakcyjności ulgi B+R w Polsce uważamy, że ewentualne wdrożenie limitu w Wariacie I lub II powinno być oparte o zasadę proporcjonalności (np. wartość kosztów kwalifikowanych x stawka podatku).

3. Szczegółowe rekomendacje do Wariantu III

Należy podkreślić, że Wariant III z uwagi na swoją konstrukcję nie będzie w pełni neutralny podatkowo dla firm objętych Pillar II z uwagi na fakt, że część ulgi dotycząca kosztów kwalifikowanych osobowych, będąc wyłączona spod reżimu QRTC nie umożliwi rozliczenia całości tych kosztów jako odliczenie od zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych. Wariant ten może jednak zachować stosunkowo wysoką neutralność podatkową dla pozostałych podatników przy założeniu poniżej wskazanych elementów.

1. Konieczność przyjęcia założenia, że ulga „wygenerowana” na kosztach pracy działań B+R może być na zasadzie rozliczenia kasowego potrącona z zobowiązaniami względem organów administracji publicznej z tytułów m.in.

wynikających z zatrudnienia. Sposób realizacji tego potrącenia, tj. czy będzie to potrącenie ze zobowiązaniami wynikającymi z obowiązków płatnika niektórych podatków czy składek, czy też z obowiązków podatnika w ramach innych podatków, ma drugorzędny charakter. Kluczowe jest to, że korzyść finansowa jest przyznawana w związku z ponoszeniem określonych kosztów działalności badawczo-rozwojowej. Dla zachowania neutralności budżetowej (tj. zapobieżenia sytuacji, gdy transfery do przedsiębiorcy znacząco przewyższyłyby ponoszone przez niego ciężary publicznoprawne) warto, aby korzyść realizowana była przez potrącenie z wymagalnymi zobowiązaniami, ale dla odzwierciedlenia natury benefitu (jego związku z ponoszonymi w Polsce kosztami działalności rozwojowej) należy zachować elastyczność w samym potrąceniu.

2. W związku z powyższym rekomendowane byłoby objęcie ulgą w obszarze wynagrodzeń zarówno zaliczek pobieranych przez płatnika tytułem PIT, wszelkich składek na ubezpieczenia społeczne i zdrowotne oraz innych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym, które ciążą na podmiocie ponoszącym koszty B+R. Należy upewnić się na podstawie różnych studiów przypadków, że cała wartość składek ZUS, zaliczek PIT oraz innych zobowiązań będzie wystarczająca do „zużycia” całej ulgi B+R dotąd rozliczanej w podatku dochodowym (w tym w okresie do 6 lat po poniesieniu kosztu) oraz w uldze na innowacyjnych pracowników. Dla uwypuklenia problematyki, posłużymy się realnymi przykładami podmiotów rozliczających ulgę za rok 2024:

- i. Przypadek 1

- 16 pracowników kwalifikowanych (B+R)
- Koszty całkowite wynagrodzeń osób zakwalifikowanych (z ZUS) = 2 200 000,00 zł
- ZUS: 400 000,00 zł
- PIT: 210 000,00 zł
- PIT+ZUS 610 000,00 PLN,
- Koszty kwalifikowane B+R = 1 750 000,00 zł

- Korzyść podatkowa = 665 000,00 zł
 - Przy wariancie III podatnik straci ok. 10% ulgi,
- ii. Przypadek 2
- 26 pracowników kwalifikowanych (B+R)
 - Koszty wynagrodzeń osób zakwalifikowanych (z ZUS) 1 350 000 zł
 - ZUS: 240 000,00 zł
 - PIT: 130 000,00 zł
 - PIT+ZUS: 370 000,00 zł
 - Korzyść podatkowa: 510 000,00 zł
 - Przy wariancie III podatnik straci ok. 26% ulgi.
- iii. Przypadek 3:
- ok. 700 pracowników kwalifikowanych (B+R),
 - Koszty wynagrodzeń osób zakwalifikowanych (z ZUS) 105 000 000 zł,
 - ZUS+PIT: 10 000 000 zł,
 - Korzyść podatkowa: 20 000 000 zł,
 - Przy wariancie III podatnik straci ok. 50% ulgi,
3. Należy podkreślić, iż w Wariancie III konieczne jest zapewnienie mechanizmu „przejścia” pomiędzy rozliczaniem ulgi na dotychczasowych zasadach (korzyść raz do roku) oraz na planowanych zasadach - istotne przesunięcie momentu korzyści na rozłożony w czasie 12 miesięcy.
- W przypadku wyboru potrącenia ze zobowiązaniami przedsiębiorcy wynikającymi z obowiązków płatnika, należy odnosić się do całkowitej wartości zobowiązań takiego przedsiębiorcy, niezależnie od tego, czy są wynikają one tylko z zatrudnienia osób realizujących prace B+R, czy też pozostałych pracowników (co słusznie zostało ujęte w Wariancie III prezentowanym przez Ministerstwo Finansów).
4. W Wariancie III konieczne jest zapewnienie mechanizmu rozliczenia niewykorzystanej części ulgi B+R w postaci zwrotu gotówkowego oraz

dotatkowo przenoszenia korzyści na okres do 6 kolejnych lat następujących po roku poniesienia kosztów B+R.

5. W Wariancie III konieczne byłoby wprowadzenie modyfikacji mechanizmu Podatkowych Grup Kapitałowych („PGK”) – mechanizm umożliwi obecnie transfer korzyści z ulgi pomiędzy spółkami wspólnie rozliczającymi się z podatków dochodowych w grupie, konieczna jest modyfikacja tak aby rozliczenie korzyści wynikającej z poniesienia kosztów B+R było rozłożone na wszystkie spółki z PGK, a nie tylko spółkę „ulgową”. W Wariancie III konieczne byłoby wprowadzenie możliwości korygowania lat ubiegłych (poczynając od roku wprowadzenia nowej formy rozliczeń) po pełnym wdrożeniu mechanizmu. Obecnie wiele firm korzysta z ulgi raz na kilka lat poprzez korekty z uwagi na konieczność przeprowadzenia skomplikowanych audytów B+R. Mechanizm rozliczania ulgi poprzez inne zobowiązania publicznoprawne w tym np. poprzez zaliczki PIT oraz zobowiązania wobec ZUS powinien być skorelowany z możliwością przeprowadzania korekt zeznań za 5 lat wstecz. Ważne jest także takie zaprojektowanie przepisów przejściowych, aby umożliwić przedsiębiorcom skorzystanie z ulgi względem kosztów poniesionych w latach ubiegłych, a niewykorzystanych w dotychczasowym mechanizmie ulgi B+R.

Podsumowanie

W naszej ocenie rozwiązaniem zapewniającym uniwersalność neutralności podatkowej dla każdego podatnika w przypadku wprowadzania Wariantu III byłoby pozostawienie jako alternatywnego wariantu ulgi w modelu obowiązującym dotychczas (od 2022).

Alternatywnym, dużo mniej pożądanym rozwiązaniem byłoby obok Wariantu III wprowadzenie alternatywnie Wariantu I lub II, np. Wariant I z proporcjonalnym limitem (jak opisany wyżej) + Wariant III w najszerszej możliwej odsłonie.

Rozwiązaniem minimalnym, choć niekoniecznie spełniającym swoją funkcję wśród wszystkich przypadków jest rozszerzenie Wariantu III na jak najszerszy katalog należności publicznoprawnych oraz dodatkowo umożliwienie podatnikom otrzymywania w ramach Wariantu III zwrotu gotówkowego nierozliczonej w ten sposób ulgi B+R za dany okres.

Krajowa
Izba

Doradców
Podatkowych

Na koniec, mając na względzie słuszny postulat Ministerstwa Finansów, aby nowy system zachęt nie był nadmiernie skomplikowany, należałoby zadbać o odpowiednią jego elastyczność. Dlatego postulujemy pozostawienie wyboru skorzystania z poszczególnych wariantów (zakładając wprowadzenie więcej niż jednego z nich) samym przedsiębiorcom, zamiast uzależniania konkretnego wariantu od ich indywidualnych cech. Przede wszystkim pozwoli to na najefektywniejsze wykorzystanie przyznanych benefitów na zasadzie samoregulacji, a jednocześnie zapobieże uznaniu wprowadzanych mechanizmów za elementy pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 i 108 TFUE (przesłanka selektywności).

Mając na uwadze powyższe Krajowa Rada Doradców Podatkowych postuluje o uwzględnienie zgłoszonych uwag w toku dalszych prac nad zmianami w zakresie ulgi B+R.