

Wrocław, 10.06.2024

Dr hab. Katarzyna Prędkiewicz, prof. UEW
Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

**Recenzja rozprawy doktorskiej magister Katarzyny Bednarczyk
z tytułem „Ulga podatkowa jako zachęta do ponoszenia nakładów finansowych
na działalność badawczo-rozwojową” napisanej pod kierunkiem dr hab. Anny Bery,
prof. US oraz promotora pomocniczego dr Dariusza Paucha**

Niniejsza recenzja skorygowanej wersji pracy została przygotowana na wniosek Uniwersytetu Szczecińskiego w ramach przewodu doktorskiego mgr Katarzyny Goyke. Podstawą do jej przygotowania jest ustawa z dnia 14 marca 2003 r. o stopniach naukowych i tytule naukowym oraz o stopniach i tytule w zakresie sztuki (Dz.U. 2017 poz. 1789). Standardy merytoryczne dotyczą dyscypliny Finanse w ramach dziedziny Nauki Ekonomiczne.

1. Temat rozprawy doktorskiej i uzasadnienie jego wyboru

Autorka podjęła się ważnego problemu badawczego: oceny skuteczności ulgi podatkowej jako zachęty do ponoszenia nakładów finansowych na działalność badawczo-rozwojową.

Istotność problemu należy oceniać biorąc pod uwagę słabą pozycję Polski w rankingach innowacyjności, które także zostały przytoczone przez Autorkę. Ocena skuteczności wdrożonych w Polsce rozwiązań podatkowych, które mają pobudzić innowacyjność polskich przedsiębiorstw poprzez stymulowanie do zwiększenia nakładów na badania i rozwój, powinna być podstawą do ich doskonalenia, modyfikacji lub też uzupełnienia o dodatkowe rozwiązania. Dodać należy, że dotychczasowe publikacje na temat ulgi B+R miały charakter głównie teoretyczny i brak bardziej zaawansowanych, empirycznych badań w tym zakresie.

2. Cele rozprawy i hipotezy badawcze

W pracy sformułowano cel główny, cztery cele pomocnicze oraz dwie hipotezy badawcze. Zarówno cel główny, jak i cele pomocnicze zostały zaktualizowane w poprawionej wersji pracy, dzięki czemu treść pracy w pełni koresponduje z postawionymi celami oraz hipotezami.

Celem głównym dysertacji jest *ocena wpływu ulg podatkowych dedykowanych działalności B+R na wysokość nakładów finansowych ponoszonych przez przedsiębiorstwa na działalność badawczo-rozwojową oraz wskazanie czynników wpływających na korzystanie z tych ulg.*

Zaktualizowane cele pomocnicze brzmią następująco:

1. *Oszacowanie modeli trendu do opracowania scenariuszy wysokości odliczeń w ramach ulgi technologicznej i B+R oraz nakładów finansowych (środków własnych) ponoszonych na działalność badawczo-rozwojową przez przedsiębiorstwa w latach **2023-2027**;*
2. *Określenie przyczyn **niewykorzystania pełnych możliwości** ulg podatkowych na działalność badawczo-rozwojową przez przedsiębiorstwa*
3. *Opracowanie wzorów obrazujących jak kształtowałaby się kwota ulgi na działalność badawczo-rozwojową w przypadku uzyskania przez przedsiębiorstwa statusu centrum badawczo-rozwojowego.*
4. **Propozycje zmian w polskim prawie podatkowym w celu wzmocnienia roli stymulacyjnej ulgi B+R i IP Box.**

Zgodnie z sugestią zawartą w pierwszej recenzji Doktorantka dodała cel o charakterze praktycznym związanym z propozycją modyfikacji stosowanych rozwiązań podatkowych w zakresie ulgi na działalność badawczo-rozwojową, a także hipotezę pomocniczą, dotyczącą przyczyn niewykorzystania w pełni ulg podatkowych, wskazując na skomplikowane przepisy podatkowe.

3. Konstrukcja i treść rozprawy

Rozprawa składa się z wstępu, pięciu rozdziałów oraz zakończenia, spisu literatury, spisu rysunków, tabel oraz załączników. W porównaniu do pierwszej wersji pracy poszczególne rozdziały zostały uzupełnione, a także uporządkowane zgodnie z sugestiami zawartymi w recenzji. We wstępie przedstawiono przesłanki uzasadniające sformułowaną hipotezę badawczą, którą należy uznać za wystarczającą, z kolei w rozdziale pierwszym uzupełniono teorię o ulgę IP Box. Ponadto znacząco rozbudowano rozdział drugi, dodając podrozdział 2.2. dotyczący przeglądu dotychczasowych badań w zakresie skuteczności różnych narzędzi w stymulowaniu wydatków B+R na podstawie przeglądu literatury międzynarodowej. Z kolei w podrozdziale 2.1. omówiono teorie ekonomiczne odwołujące się do innowacyjności i nakładów B+R, a podrozdział 2.3., dotyczący finansowania innowacji, uzupełniono o omówienie teorii finansowych, które wyjaśniają potencjalne problemy z finansowaniem innowacji. W podrozdziale 2.6 w poszczególnych punktach opisano mechanizmy wsparcia innowacyjności i działalności badawczo-rozwojowej w wybranych krajach. Uzupełnienie rozdziału drugiego znacząco podniosło walory teoretycznego przeglądu literatury, będącego podstawą dalszych badań i osadziło badania w dyscyplinie finanse, a także w badaniach międzynarodowych.

Ponadto w pracy przemieszczono fragmenty dotyczące podstaw teoretycznych (ulgi B+R oraz centrów badawczo-rozwojowych) z rozdziałów empirycznych, do rozdziału teoretycznego. Dokonano także zmian w rozdziałach opisujących badania empiryczne np.

zmieniono sposób opisu badań ankietowych dodając podsumowanie przeprowadzonych ankiet. Natomiast podrozdział 5.3 rozbudowano o ciekawy wątek analizy interpretacji podatkowych dotyczących ulgi B+R i wyroków sądów administracyjnych w zakresie przepisów dotyczących ulgi na działalność badawczo-rozwojową. Rozbudowano także rozdziały empiryczne o nowe badania – w rozdziale 4.3 dodano wnioski z dodatkowo przeprowadzonych 5 wywiadów z ekspertami – doradcami podatkowymi z wielkiej czwórki, a rozdział 5.2 uzupełniono o *case study* dotyczące porównania możliwych odliczeń z tytułu ulgi B+R przedsiębiorstw o statusie centrum badawczo-rozwojowego i przedsiębiorstw nie posiadających tego statusu. Z kolei w rozdziale 5.3 przedstawiono propozycje zmian w prawie podatkowym, które mogą w ocenie Doktorantki przyczynić się do wzrostu efektywności ulgi B+R oraz IP Box.

Podsumowując ocenę struktury pracy w relacji do pierwszej wersji pracy, aktualnie recenzowana rozprawa zyskała znacząco pod względem merytorycznym w zakresie przeglądu dotychczasowych badań empirycznych, odniesienia do teorii finansów i ekonomii w temacie prowadzonych badań. Ponadto praca jest uporządkowana, usunięto powtarzające się fragmenty, rozbudowano i zaktualizowano rozdziały empiryczne. Wszystkie te zmiany oceniam pozytywnie.

4. Zastosowane metody badawcze i omówienie wyników badań

Na stronach 131-134 wymieniono dwanaście technik i metod badawczych takich jak między innymi: krytyczna analiza literatury, badania wtórne na podstawie raportów statystycznych, opracowań, metody statystyczne (np. dynamika, korelacja Pearsona), metoda delficka (wywiad ekspercki), badanie pilotażowe i ankieta, *case study*.

W stosunku do pierwszej wersji pracy, na uwagę zasługuje ponowne przeprowadzenie wywiadów eksperckich, w których dano swobodę wypowiedzi ekspertom. Zestawienie odpowiedzi ekspertów na pytania otwarte zawarte w Tabeli 37 (s. 204-209) znacząco pogłębia wiedzę o praktyce wykorzystania ulgi B+R, a w szczególności interesujące są propozycje ekspertów zmian w prawie podatkowym – wskazano tu na konkretne rozwiązania, które też Doktorantka mogła wykorzystać w podsumowaniu dysertacji.

Docenić należy starania Doktorantki w zakresie poszerzenia próby badawczej w badaniu dotyczącym spółek giełdowych. Jak wynika z odpowiedzi na recenzję próby te skończyły niepowodzeniem i uzyskano jedynie zwrotność na poziomie 6 ankiet (1%). W związku z tym, w pracy pozostawiono wcześniejsze badania, lecz zmianie uległ sposób prezentacji danych, a także ich podsumowanie. Autorka jest świadoma braku reprezentatywności badań (mała próba badawcza), dlatego wśród metod badawczych wymienia badania wtórne, które przeprowadzone zostały na podstawie ogólnodostępnych raportów dotyczących nakładów na działalność B+R (m.in. dane GUS oraz Ministerstwa Finansów). Na tej podstawie w pracy podjęto próbę oceny zależności pomiędzy nakładami ponoszonymi przez przedsiębiorstwa na działalność B+R oraz kwotami odliczeń w ramach ulg

B+R oraz technologicznej (w latach 2015-2022 – zaktualizowano badania w stosunku do pierwszej wersji pracy o najnowsze dane) w oparciu o współczynnik korelacji Persona. Jak się okazuje w konkluzji przeprowadzonych obliczeń, były one podstawą weryfikacji hipotezy badawczej, która została zweryfikowana negatywnie. W dalszym ciągu jednak brakuje w pracy dalszej dyskusji na temat zaprezentowanych wyników badań.

Autorka jako kolejną metodę badawczą wykorzystuje modele trendu liniowego do wyznaczenia nakładów B+R, jak i wartości odliczeń z tytułu ulgi B+R dokonywanych przez przedsiębiorstwa. Zastosowanie modelu trendu oraz miar weryfikujących poprawność modelu jest właściwe, jednakże Doktorantka nie przedstawiła w dalszym ciągu innych, poza czysto matematycznymi przesłankami, podstaw przyjęcia założenia o liniowym wzroście nakładów na działalność B+R w polskich przedsiębiorstwach.

Metody badawcze zostały uzupełnione także o analizę *case study*, prezentującą dotyczące porównania możliwych odliczeń z tytułu ulgi B+R przedsiębiorstw o statusie centrum badawczo-rozwojowego i przedsiębiorstw nie posiadających tego statusu. Badania empiryczne poszerzono o wątek analizy interpretacji podatkowych dotyczących ulgi B+R i wyroków sądów administracyjnych w zakresie przepisów dotyczących ulgi na działalność badawczo-rozwojową. Wnioski są ciekawe, chociaż zabrakło tutaj uporządkowanego postępowania metodologicznego będącego podstawą analizy.

Podsumowując dobór metod badawczych w pracy uważam za adekwatny do zakresu informacji jakimi dysponowała Doktorantka. Po dodatkowym rozszerzeniu metod badawczych, przeprowadzeniu wywiadów z ekspertami, przygotowaniu *case study* oraz analizie zapytań podatników o interpretację przepisów podatkowych w zakresie ulgi B+R, uważam, że w pracy zastosowano możliwie szeroki wachlarz metod badawczych, które pozwoliły odpowiedzieć na podstawione pytania badawcze.

5. Formalna strona pracy i wykorzystane źródła

Tekst recenzowanej rozprawy obejmuje 275 stron znormalizowanego maszynopisu, w której to objętości mieści się spis rysunków i tabel, wykaz literatury oraz załączniki. Sam tekst rozprawy to 247 strony. Analizując przedstawioną pracę od strony redakcyjnej należy stwierdzić, że została ona napisana dosyć starannie, a w poprawionej wersji pracy usunięto większość usterek redakcyjnych.

W pracy łącznie wykorzystano 249 źródła bibliograficzne, z czego 160 stanowiły pozycje zwarte (książki oraz artykuły). Biorąc pod uwagę charakter pracy (ulga B+R, która regulowana jest w przepisach podatkowych) powołano się także na 15 aktów prawnych oraz 54 źródła internetowe.

Publikacje wykorzystane w pracy są w ponad połowie polskojęzyczne. Doliczono się 64 publikacji anglojęzycznych, co stanowi istotny wzrost w stosunku do pierwszej wersji pracy, z powiązane to jest z rozszerzeniem przeglądu literatury, w tym badań międzynarodowych dotyczących wykorzystania ulg B+R na świecie i ich skuteczności w symulacji innowacyjności,

czy też odwołanie się do teorii finansowych, które wyjaśniają potencjalne problemy z finansowaniem innowacji.

Ocena formalna pracy, jak i wykorzystanego piśmiennictwa jest pozytywna.

6. Ogólna ocena dysertacji, jej walory praktyczne

Podsumowując, w poprawionej rozprawie doktorskiej uwzględniono szereg sugestii, które znalazły się w recenzji, w związku z czym praca znacząco zyskała pod względem merytorycznym.

Struktura pracy jest ułożona logicznie, usunięto powtórzenia tych samych treści, a rozdziały teoretyczne są dopracowane, zawierają nie tylko podstawową wiedzę podręcznikową w zakresie opodatkowania i ulg, ale i przegląd literatury międzynarodowej. Doktorantka odniosła się do teorii ekonomii i finansów oraz dotychczasowych badań empirycznych.

Recenzowana dysertacja naukowa wypełnia lukę badawczą w zakresie wykorzystania ulg podatkowych w Polsce, ze względu na szerokie wykorzystanie różnych metod badawczych i praktyczne wnioski dotyczące potencjalnych zmian w polskim prawie podatkowym, które mają na celu wzmocnić symulacyjną rolę ulgi B+R oraz IP Box. Praktyczny wymiar mają także teoretyczne wzory na podstawie których można ustalić oszczędność podatkową mikro-, małych i średnich oraz dużych przedsiębiorstw o statusie CBR oraz dla przedsiębiorstw nieposiadających tego statusu CBR korzystających z ulgi B+R.

Praca nie jest jednak pozbawiona w dalszym ciągu pewnych mankamentów, do których należy zaliczyć:

- brak systematycznego podejścia do przeglądu literatury,
- fragmenty pracy, które zawierają podstawową, podręcznikową wiedzę i nie są bezpośrednio powiązane z tematyką pracy np. omówienie form opodatkowania działalności, takich jak karta podatkowa, ryczałt od przychodów ewidencjonowanych,
- brak reprezentatywności przeprowadzonych badań,
- w pracy nie wykorzystano bardziej zaawansowanych metod statystycznych oraz ekonometrycznych (co wynika m.in. z małej próby badawczej).

7. Konkluzja końcowa

Na podstawie przeprowadzonej przeze mnie oceny stwierdzam, że uzupełniona rozprawa spełnia wymagania formalne i merytoryczne stawiane pracom doktorskim.

Rozprawa prezentuje oryginalne rozwiązanie aktualnego problemu naukowego jakim jest ocena wpływu ulg podatkowych dedykowanych działalności B+R na wysokość nakładów finansowych ponoszonych przez przedsiębiorstwa na działalność badawczo-rozwojową oraz wskazanie czynników wpływających na korzystanie z tych ulg. Mgr Katarzyna Bednarczyk wykazała się umiejętnością samodzielnego prowadzenia pracy naukowej, określając trafnie cel badawczy i zadania badawcze oraz adekwatnie dobierając metody badawcze. Rozprawa



doktorska odzwierciedla wiedzę teoretyczną kandydatki w dyscypliny Finanse. W związku z tym wnoszę o dopuszczenie mgr Katarzyny Bednarczyk do publicznej obrony rozprawy doktorskiej.