


WPLYNĘŁO
INSTYTUT EKONOMII I FINANSÓW
data: 25.09.23 podpis: 

Wrocław, 30.08.2023

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

**Recenzja rozprawy doktorskiej magister Katarzyny Goyke
zatytułowanej „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 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, trzy cele pomocnicze oraz jedną hipotezę badawczą. Celem głównym dysertacji jest *ocena wpływu ulg podatkowych dedykowanych działalności B+R na wysokość nakładów finansowych ponoszonych przez przedsiębiorstwa na działalność badawczo-rozwojową*.

Biorąc pod uwagę zakres przeprowadzonych badań, cel został sformułowany zbyt wąsko – w pracy nie tylko oceniano wpływ ulgi B+R oraz technologicznej na wydatki B+R, ale także starano się przedstawić czynniki wpływające na korzystanie z ulgi B+R z perspektywy doradców podatkowych oraz przedsiębiorstw. Ponadto w przeprowadzonych badaniach ankietowych nie tylko oceniano zakres korzystania z ulgi B+R, a także z ulgi IP Box, która nie została ujęta w celach badawczych.



Autorka sformułowała także cele pomocnicze, takie jak:

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 2021-2025;*
2. *Określenie przyczyn niekorzystania przez przedsiębiorstwa z ulg podatkowych na działalność badawczo-rozwojową.*
3. *Opracowanie wzorów obrazujących jak kształtowałaby się kwota ulgi na działalność badawczo-rozwojową w przypadku uzyskania przez przedsiębiorstwa statusu centrum badawczo-rozwojowego.*

Pozytywne jest to, że Doktorantka skupiła uwagę na kilku celach pomocniczych, jednak zabrakło tutaj celu o charakterze teoretycznym powiązany z przeglądem literatury oraz praktycznym np. związanym z propozycją modyfikacji stosowanych rozwiązań podatkowych lub propozycją nowych rozwiązań, czy oceną stosowanych w Polsce rozwiązań na tle tych międzynarodowych.

W pracy sformułowano tylko jedną hipotezę badawczą, która brzmi: „*Wzrost odliczeń podatkowych dokonywanych w ramach ulg: technologicznej i badawczo-rozwojowej nie jest skorelowany ze wzrostem nakładów finansowych przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową.*”

Hipoteza ta w mojej opinii nie została poprawnie postawiona. Autorka nie przedstawiła przesłanek przemawiających za brakiem związku pomiędzy wysokością odliczeń w ramach ulgi B+R oraz technologicznej, a nakładami na działalność B+R. Czy wynika to z przesłanek teoretycznych? Czy też z obserwacji i badań poczynionych w innych krajach, gdzie dowiedziono brak skuteczności tego rodzaju zachęt podatkowych? Ponadto hipoteza została tak sformułowana, że można ją było zweryfikować na podstawie jednego obliczenia statystycznego – co zresztą Doktorantka uczyniła, falsyfikując hipotezę. Hipoteza ma zatem charakter hipotezy statystycznej, a nie badawczej. Hipoteza badawcza powinna być szersza w swym zakresie (np. o skuteczności lub braku skuteczności ulgi B+R), co też uzasadniałoby podjęcie pozostałych badań np. ankietowych. Ponadto przyjęcie tylko jednej hipotezy badawczej znacząco zawężyło zakres prowadzonych badań.

3. Konstrukcja i treść rozprawy

Rozprawa składa się z wstępu, pięciu rozdziałów oraz zakończenia, spisu rysunków, tabel, literatury oraz załączników.

We wstępie zawarto założenia badawcze pracy – uzasadnienie wyboru tematu pracy,

zaprezentowano cel główny, cele pomocnicze oraz sformułowano hipotezę badawczą, a także zaprezentowano metody badawcze. Następnie omówiona została struktura opracowania.

W rozdziale pierwszym Autorka skoncentrowała się na zagadnieniach teoretyczno-praktycznych związanych z opodatkowaniem przedsiębiorstw, w tym z istotą ulg podatkowych ze szczególnym omówieniem ulgi technologicznej oraz ulgi na działalność badawczo-rozwojową. W rozdziale tym zawarto wiele podstawowych definicji i kategoryzacji podatków oraz szczegółowo omówiono formy opodatkowania przedsiębiorstw w Polsce. Autorka skupia się wyłącznie na polskim systemie podatkowym, co należy uznać za mankament tego rozdziału, jak i całej dysertacji. W świetle rozważań ciekawe byłoby porównanie polskich rozwiązań w zakresie wsparcia innowacyjności z wprowadzonymi w innych krajach europejskich, jak i w tych gospodarkach, które cechują się najwyższym poziomem innowacyjności. Autorka natomiast prezentuje wiedzę podstawową w obszarze opodatkowania i tylko szczątkowo odwołuje się do teorii ekonomii w zakresie wysokości obciążeń podatkowych, a także roli ulg podatkowych w systemie podatkowym państwa. Brakuje także przeglądu dotychczasowych badań empirycznych na podstawie literatury międzynarodowej w zakresie skuteczności różnych narzędzi podatkowych w stymulowaniu wydatków B+R i innowacyjności innych krajów, co mogło być punktem wyjścia do zaproponowania nowych rozwiązań w Polsce. W rozdziale pierwszym występują także pewne niedociągnięcia w strukturze np. w podrozdziale 1.2. Autorka opisała konstrukcję podatku ze szczególnym uwzględnieniem podatku dochodowego od osób prawnych, po czym w kolejnym rozdziale „1.3. Formy opodatkowania działalności gospodarczej w Polsce” ponownie dokonuje omówienia CIT jako formy opodatkowania przedsiębiorstw.

W rozdziale drugim, liczącym 43 strony, Doktorantka omawia aktywność badawczo-rozwojową w kontekście tworzenia przewagi konkurencyjnej przedsiębiorstw. W rozdziale tym poruszanych jest wiele zagadnień, jednakże w sposób chaotyczny, dlatego też odniosę się do każdego podrozdziału. W pierwszym podrozdziale Autorka definiuje czym jest innowacyjność, innowacje, a także działalność badawczo-rozwojowa. Zwrócić należy uwagę, że następują tu pewne powtórki w relacji do rozdziału 1 – zakres prac B+R został już zdefiniowane na stronie 50 oraz 51. Następnie w tym samym podrozdziale omawia różne rankingi innowacyjności i konkurencyjności, wskazując w nich miejsce Polski w tych rankingach. Zdecydowanie bardziej czytelne dla struktury pracy byłoby wyodrębnienie w pracy oddzielnego podrozdziału poświęconego rankingom innowacyjności. W podrozdziale dotyczącym znaczenia innowacji i działalności B+R zdecydowanie brakuje omówienia teorii ekonomicznych, które wiążą nakłady B+R ze wzrostem gospodarczym oraz innowacyjnością i konkurencyjnością gospodarki. W podrozdziale 2.2. pt. „Finansowanie innowacji i rodzaje nakładów finansowych na działalność badawczo-rozwojową” Doktorantka w dosyć nieuporządkowany sposób prezentuje przykładowe źródła finansowania inwestycji, krótko powołując się na teorię hierarchii źródeł finansowania, a następnie omawia dostępne dla polskich przedsiębiorstw dotacje, po czy prezentuje dane z GUS w zakresie finansowania

nakładów na działalność inwestycyjną w Polsce oraz zagregowane dane statystyczne w zakresie nakładów na działalność B+R oraz kwot odliczeń od podstawy opodatkowania z tytułu ulgi B+R. Jeżeli chodzi o przytoczone dane statystyczne, to należy uznać, że stanowią one ciekawą informację. W rozdziale natomiast zabrakło tego, czego można się było spodziewać po jego tytule tj. odwołania do teorii finansów, które wyjaśniałyby potencjalne problemy z finansowaniem innowacji np. teoria asymetrii informacji, teoria ograniczeń finansowych (*financial constraints*). Autorka szczątkowo odwołała się do teorii hierarchii źródeł finansowania – nie przedstawia jednak żadnych wniosków z dotychczasowych badań empirycznych szeroko opisanych w literaturze w zakresie finansowania innowacji opartych o tę teorię. Szczątkowo omawia dostępne źródła finansowania, przy czym główną uwagę skupia na dotacjach. Nie jest to jednak systematyczny przegląd różnych form finansowego wsparcia przedsiębiorstw podejmujących aktywność B+R, a tylko wybrane przykłady takiego wsparcia, które dostępne były dla przedsiębiorstw w okresie programowania 2014-2020. W podrozdziale 2.2. wykazano również różnice pomiędzy definicją nakładów wewnętrznych według definicji GUS i podatkowymi kosztami kwalifikowalnymi do ulgi B+R – co jest kluczowe dla przeprowadzonych badań empirycznych i w mojej opinii powinno się znaleźć w opisie metodyki badań (w podrozdziale 3.2).

W kolejnym podrozdziale 2.3 zaprezentowano dane statystyczne dotyczące działalności B+R w Polsce – liczbę podmiotów prowadzących tę działalność, nakłady brutto na działalność B+R itd. Autorka w tabelach prezentuje dynamikę wzrostu zmian każdej danej, które następnie opisuje w tekście – co w mojej opinii jest powielaniem często tych samych informacji. Uważam, że przedstawienie liczby podmiotów prowadzących działalność B+R, po tym jak już zaprezentowano dane dotyczące kwoty odliczeń z tytułu ulgi B+R (tab. 14) stanowi pewien błąd w logice konstrukcji pracy, a w szczególności rozdziału 2. W pierwszej kolejności powinny być zaprezentowane dane ogólne (np. liczba podmiotów prowadzących działalność B+R), a następnie te dotyczące przedmiotu badań (wysokość odliczeń z tyt. ulgi B+R).

Podrozdział 2.4 z kolei stanowi opis działalności badawczo-rozwojowej w wybranych krajach – Niemczech, USA oraz Chinach. Autorka główną uwagę skupia na wydatkach B+R, udziale tych wydatków w PKB, strukturze finansowania w wybranych krajach, a w mniejszym zakresie na informacjach o instrumentach wspierających aktywność innowacyjną w przedsiębiorstwach (w szczególności w systemie podatkowym). W przypadku omawiania działalności B+R w USA w ogólnie nie odniesiono się do systemu wsparcia innowacyjności. Opis działalności B+R w trzech wybranych krajach nie został zakończony syntezą. Pozostał znów niedosyt związany z brakiem systematycznego skatalogowania dostępnych w różnych krajach form aktywizacji przedsiębiorstw do zwiększania wydatków B+R, a także oceną ich skuteczności w świetle dotychczasowych badań.

Pozostałe trzy rozdziały mają charakter empiryczny. Na początku rozdziału 3, w podrozdziale „3.1. Przedmiot badań empirycznych ulga – B+R” Doktorantka omawia przedmiot badań, którym jest ulga B+R. Nie uniknęła tym samym ponownego powielenia

informacji, które zaprezentowane zostały w podrozdziale „1.4. *Istota ulg podatkowych...*”. Przykładowo tabela 21 (s. 102) jest powieleniem tabeli 10, ze strony 52 oraz ponownie omówiono koszty kwalifikowane B+R (z tą różnicą, że w rozdziale 3.1 podano daty ich modyfikacji). Ponadto oprócz istoty ulgi B+R Doktorantka ponownie omawia zasady powołania Centrów Badawczo-Rozwojowych (CBR).

W rozdziale trzecim Autorka omawia wykorzystane w pracy metody badawcze (zostaną one omówione w oddzielnym akapicie). W dalszej części prezentuje dane z Ministerstwa Finansów dotyczące ulgi B+R oraz ulgi technologicznej – jest to wartościowe opracowanie, które pokazuje kompleksowo rosnące zainteresowanie ulgą B+R, w szczególności ze strony przedsiębiorstw rozliczających się podatkiem CIT. Następnie w kolejnym podrozdziale omawia wyniki badań ankietowych przeprowadzonych wśród ekspertów. Biorąc pod uwagę, że na ankietę odpowiedziało 12 respondentów sposób prezentacji wyników w formie procentowej uważam za nieprawidłowy – powinny być podane liczby udzielonych odpowiedzi. Podsumowanie przeprowadzonych badań uważam za dosyć lakoniczne.

Rozdział czwarty jest kolejnym rozdziałem empirycznym, w którym autorka prezentuje wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w spółkach notowanych na GPW, jak i badanie zależności pomiędzy nakładami B+R a wysokością dokonanych odliczeń w ramach ulgi B+R. Rozdział rozpoczyna się od prezentacji danych dotyczących wszystkich spółek giełdowych (co uważam za zbędne), a następnie omówiono kolejno pytania ankietowe, na które odpowiedziało 20 spółek. Ponownie zastosowano prezentację wyników w formie procentowej, co przy tak małej próbie nie powinno mieć miejsca – należało podać liczbę wariantów odpowiedzi na dane pytanie. W pracy brakuje wniosków i podsumowania przeprowadzonych ankiet po ich prezentacji.

W tym samym rozdziale autorka podejmuje próbę oceny zależności pomiędzy nakładami ponoszonymi przez przedsiębiorstwa na działalność B+R (na podstawie danych GUS) oraz kwotami odliczeń w ramach ulg B+R oraz technologicznej (na podstawie danych opublikowanych przez Ministerstwo Finansów za lata 2015-2020). Wyniki przedstawionych obliczeń w tym zakresie są stosunkowo interesujące i oryginalne – wymagały zagregowania informacji z różnych źródeł oraz ich porównania.

Kolejny piąty rozdział jest także rozdziałem empirycznym i zawiera oszacowanie linii trendu nakładów B+R, jak i odliczeń dokonanych w ramach ulgi B+R. W tym miejscu należy zgłosić kolejne zastrzeżenie co do struktury pracy. Autorka mogła połączyć wyniki badań ankietowych w jednym rozdziale, tym bardziej, że zakres przeprowadzonych badań był zbliżony, jak i łączyła je ta sama technika badawcza (ankieta). Natomiast ocena zależności pomiędzy ulgą B+R oraz nakładami B+R, jak scenariusze nakładów B+R mogły zostać połączone w kolejnym rozdziale.

Rozdział piąty zatytułowany jest: „Scenariusze nakładów finansowych na działalność badawczo-rozwojową”. Jednakże okazuje się, że autorka prezentuje jeden scenariusz prognostyczny nakładów B+R (wyznaczony na podstawie modelu trendu liniowego),

natomiast tytuł rozdziału sugeruje, że tych scenariuszy będzie kilka. Z pewnością bardziej poprawnym podejściem byłoby rozważenie kilku wariantów kształtowania się nakładów B+R w zależności od czynników zewnętrznych.

Rozdział piąty zawiera także opis czynników wpływających na niekorzystanie z ulg podatkowych: technologicznej i na działalność badawczo-rozwojową, który stanowi podsumowanie wyników badań ankietowych wśród przedsiębiorców, jak i ekspertów. Podsumowanie to powinno znaleźć się po zaprezentowaniu wyników badań. Niejasne jest, dlaczego dopiero w rozdziale piątym, po zaprezentowaniu pozostałych badań opracowanych na podstawie analizy źródeł wtórnych, znalazło się podsumowanie wyników ankiety.

Wydaje się, że Autorka w podsumowaniu ankiet próbuje odnieść jej wyniki na populację przedsiębiorstw, o czym świadczy chociażby to zdanie np. „Wiele przedsiębiorstw nie słyszało o rozwiązaniu jakim było odliczenie w 50% wydatków na nabycie nowych technologii” (s. 180). Wracając do wyników badań trudno się zgodzić z takim stwierdzeniem. Z ankiet wynika, że żadna z badanych firm nie korzystała z ulgi technologicznej, a 70% nie było w stanie ocenić czy słaba promocja ulgi technologicznej była przyczyną braku wiedzy przedsiębiorstw o uldze technologicznej. W rozdziale znajdują się podobne stwierdzenia, które także są dyskusyjne. Biorąc pod uwagę małą i niereprezentatywną próbę, przedstawione wnioski można odnieść jedynie do grupy badanych spółek (spółki notowane na giełdzie). Ponadto jeżeli chodzi o ogólny trend, to z badań statystycznych przedstawionych w pracy wynika, że ulga B+R z roku na rok cieszy się coraz większą popularnością, natomiast tytuł podrozdziału sugeruje, że firmy nie korzystają z ulg (5.2. Czynniki wpływające na niekorzystanie z ulg podatkowych: technologicznej i na działalność badawczo-rozwojową).

Ciekawym elementem analizy, jednak nierozbudowanym, jest przytoczenie wyroków NSA w zakresie wątpliwości podatników w sposobie rozliczania ulgi B+R. Szkoda, że w pracy zabrakło pogłębionej analizy wielu takich wyroków, co mogłoby dać obraz tego, jakie elementy prawa podatkowego w zakresie ulgi B+R stanowią realną przeszkodę w ich stosowaniu.

W rozdziale 5.2 po raz trzeci przytoczono zasady tworzenia Centrum Badawczo-Rozwojowego. Jako podsumowanie rozdziału zaprezentowano analizę SWOT (Tab. 43, s. 184) – jest to w zasadzie tylko tabela, bez jej omówienia, a co ujętych elementów analizy, stanowi jednak syntetyczne podsumowanie rozważań.

W ostatnim podrozdziale 5.3. porównano możliwości odliczeń z tytułu ulgi B+R przedsiębiorstw o statusie centrum badawczo-rozwojowego i przedsiębiorstw nie posiadających tego statusu. Uważam, że podrozdział ten ma charakter teoretyczny, a treści w nim zawarte powinny zostać ujęte w rozdziale 1. Ciekawe są wzory w zakresie oszczędności podatkowych dla mikro, małych i średnich oraz dużych przedsiębiorstw i posiadających status CBR lub też nie. Jednakże jeszcze ciekawsze byłoby przedstawienie konkretnych przykładów liczbowych, co mogłoby stanowić uzupełnienie metod badawczych o *case study*.

Podsumowując ocenę struktury pracy: w pracy brakuje przede wszystkim rozdziałów,

w których znalazłby się przegląd literatury światowej w zakresie wykorzystania ulg B+R w innych gospodarkach i badań nad ich skutecznością w stymulowaniu aktywności B+R. Ponadto brak odniesienia do teorii finansów oraz teorii ekonomii – praca zawiera tylko szczerkowe odniesienie do teorii ekonomii w zakresie opodatkowania w rozdziale 1. W konstrukcji rozdziałów empirycznych brakuje pewnej logiki – wyniki badań ankietowych zostały ujęte w odrębnych rozdziałach, a ich podsumowanie w kolejnym. Często te same informacje podawane są po kilka razy (np. opis ulg, CBR) i porzucane są w części teoretycznej i empirycznej. Przykładowo opis ulgi B+R powinien zostać wyczerpany w rozdziałach teoretycznych (1 oraz 2), a Autorka wraca do ponownego charakterystyki zagadnień teoretycznych w rozdziale 3, gdzie to już powinna się skupić na opisie metod badawczych i przeprowadzonych badań.

4. Zastosowane metody badawcze i omówienie wyników badań

Na stronach 106-108 wymieniono jedenaście 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. Pierwsza ocena zastosowanych metod badawczych jeżeli chodzi o ich ilość i dopasowanie do celu badawczego jest pozytywna, jednakże po bliższej analizie zastosowanych metod badawczych pojawiają się zastrzeżenia w zakresie zakwalifikowania wykorzystanych metod do danej grupy, sposobu doboru spółek do badań oraz wielkości prób badawczej.

W rozdziale trzecim podano, że jedną z zastosowanych metod badawczych był wywiad ekspercki (metoda delficka) polegający na poznaniu opinii ekspertów z danej dziedziny – w przypadku pracy chodziło o doradców podatkowych. Jednakże z opisu przeprowadzonych badań, a także dołączonego do pracy kwestionariusza (zał. 1) wynika, że została przeprowadzona ankieta, którą Doktorantka wysłała drogą mailową (s. 123). Wywiad jako technika badań jest specyficzną formą rozmowy – ukierunkowaną przez badacza i nastawioną na uzyskanie jak najlepszego obrazu sytuacji¹. Pytania zadane podczas wywiadu mają charakter otwarty, dający swobodę wypowiedzi respondentowi, oczywiście w pewnych ramach tematycznych. Gdyby wywiady faktycznie zostały przeprowadzone, to pozwoliłyby lepiej zrozumieć przyczyny niekorzystania przez przedsiębiorstwa z ulgi B+R. Potwierdzeniem może być ciekawy przypis, który znalazł się na s. 129, a jest oryginalnym cytatem jednej z ankiet, w której ekspert przedstawia zidentyfikowane przez niego przyczyny problemów korzystania z ulgi B+R przez duże przedsiębiorstwa. Wypowiedź ta rzuca nowe światło na badane zjawisko i szkoda, że tylko jedna taka wypowiedź znalazła się w pracy. Poprzez przyjętą technikę badawczą w formie kwestionariusza ankietowego Autorka narzuciła większość swoich odpowiedzi, co prawda dając możliwość dodania własnej sugestii

¹ B. Glinka, W. Czakon, Podstawy badań jakościowych. Warszawa: PWE, 2021, s. 100.

w dwóch pytaniach, z czego jedno dotyczyło przyczyn niekorzystania z ulgi B+R, a drugie tworzenia CBRów. Wynikało to z pewnością z chęci przeprowadzenia badań ilościowych, które jednakże w sytuacji ograniczonej próby badawczej powinny mieć charakter jakościowy.

Ankiety skierowano do 33 ekspertów – otrzymano 12 odpowiedzi. Pomimo tego, że autorka podaje stosunkowo wysoki wskaźnik zwrotności (na poziomie 36,36%), to jednak liczba uzyskanych odpowiedzi jest na tyle mała, że nie powinna być podstawą prezentacji danych ilościowych. Jeżeli przeprowadzono by 12 wywiadów, to byłaby to już odpowiednia próba, aby przeprowadzić badania jakościowe.

Ankiety kierowane były wyłącznie do ekspertów z tzw. „wielkiej czwórki”, z tego względu, że głównie te firmy konsultingowe obsługują spółki giełdowe, które były również przedmiotem badań ankietowych. Jeżeli chodzi o ograniczenia badań do grupy czterech największych na rynku firm doradczych, to podejście jest poprawne, jednakże za słabość uważam dobór techniki badawczej (ankieta, a nie wywiad). W pracy nie podano natomiast w jaki sposób dobierani byli eksperci „wielkiej czwórki” do próby oraz z jaki udział stanowią oni w grupie ekspertów, w tym doradców podatkowych pracujących w wybranych firmach doradczych. Omawiana ankieta składa się z 13 pytań oraz metryczki (5 pytań). Autorka głównie skupiła się na poznaniu oceny ekspertów w zakresie stopnia skomplikowania mechanizmu korzystania z ulgi B+R, utworzenia CBR. Zaskoczeniem natomiast były cztery zadane w ankiecie pytania dotyczące ulgi IP Box, która nie została omówiona w części teoretycznej. Brakuje natomiast pytań związanych z ewentualną modyfikacją istniejących rozwiązań podatkowych aktywizujących firmy do ponoszenia wydatków B+R. Takie spostrzeżenia sformułowane przez ekspertów można by wykorzystać jako podstawę rekomendacji w zakresie zmiany przepisów podatkowych, których zabrakło w pracy.

Doktorantka wymieniając zastosowane metody i techniki badawcze (s. 108) odrębnie podaje badanie pilotażowe i ankietę. Jest to jednak jedna technika - badanie ankietowe, w ramach którego został przeprowadzony pilotaż.

Druga z przeprowadzonych ankiet, skierowana do spółek giełdowych składała się z 4 pytań metryczkowych oraz 15 pytań właściwych. Doktorantka skupiła się na ogólnej ocenie wykorzystania przez te podmioty ulgi technologicznej, B+R, IP Box oraz uzyskania statusu CBR. W tym miejscu ponownie należy zwrócić uwagę, że ulga IP Box nie była omówiona w części teoretycznej, ani też ujęta w celach pracy. Co prawda w zakończeniu pracy Doktorantka tłumaczy przyczyny jej nieomówienia, jednakże uważam, że skoro została ujęta w badaniach ankietowych, to również należało się dużo wcześniej w pracy odnieść do kwestii dotyczących ulgi IP Box, a poruszonych dopiero w zakończeniu.

Niestety próba badawcza (20 ankiet) jest zbyt mała, aby uogólniać wnioski. Żadna z badanych spółek nie korzystała z ulgi technologicznej, stąd też kolejne pytania oceniające tę ulgę w mojej opinii niewiele wnoszą w badania, dlatego że większość firm (70%) nie była w stanie ocenić różnych aspektów związanych z jej wykorzystaniem. Podobnie tylko trzy z badanych spółek zadeklarowały wykorzystanie ulgi B+R, a tylko dwie z nich podały szczegółowe dane związane z rozliczaniem ulgi B+R, które także niewiele wnoszą do pracy.

W pracy wykorzystano celowy dobór próby, a badania zostały przeprowadzone dla spółek notowanych na GPW, co zostało uzasadnione zastosowaniem metody analizy przypadków kluczowych – duże podmioty ponoszą najwięcej nakładów finansowych na działalność B+R. Tym samym w badaniach pominięto mikro-, małe i średnie przedsiębiorstwa, które stanowią w Polsce 99,8% populacji. Z jednej strony takie podejście wydaje się być prawidłowe, a Doktorantka ma świadomość związanych z takim podejściem ograniczeń. Z drugiej strony jednakże, biorąc pod uwagę niską zwrotność ankiet oraz to, że tylko trzy badane spółki zadeklarowały korzystanie z ulgi B+R, próba badawcza mogła zostać rozszerzona chociażby o spółki średnie. Dobór mógł być nadal celowy, jednakże należało wyodrębnić firmy, które potencjalnie mogą zajmować się działalnością B+R np. na podstawie kodów PKD. Ograniczenie się wyłącznie do spółek giełdowych automatycznie ograniczyło możliwość uzyskania satysfakcjonującej próby badawczej, w której przynajmniej kilkanaście spółek deklarowałoby korzystanie z ulgi B+R.

W związku z tym, że badania nie są reprezentatywne, nie powinno się wniosków uogólniać na populację przedsiębiorstw w Polsce. Zapoznając się z opisem wyników, podsumowanie ankiet i zakończenie ma się jednak wrażenie, że wnioski sformułowane są dla całej populacji przedsiębiorstw

Autorka jednak ma świadomość słabości przeprowadzonych ankiet (małe próby badawcze), 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 2015-2020) w oparciu o współczynnik korelacji Persony. Jak się okazuje w konkluzji przeprowadzonych obliczeń, były one podstawą weryfikacji hipotezy badawczej, która została zweryfikowana negatywnie. Brak jednakże 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 Autorka nie przedstawiła innych, poza czysto matematycznymi przesłankami, podstaw przyjęcia założenia o liniowym wzroście nakładów na działalność B+R w polskich przedsiębiorstwach.

Podsumowując dobór metod badawczych w pracy uważam za adekwatny do zakresu informacji jakimi dysponowała Doktorantka. Niemniej jednak są to proste metody badawcze – dominuje ocena dynamiki, struktury (rozdział 2-4), współczynnik korelacji (rozdział 4), modele trendu, prosta analiza SWOT (rozdział 5). Brak bardziej zaawansowanych metod i technik badawczych, co wynika przede wszystkim z dosyć ubogich materiałów źródłowych. Próba badawcza zarówno ankiet skierowanych do ekspertów, jak i zrealizowanych wśród przedsiębiorstw jest na tyle mała, że uniemożliwia budowę bardziej zaawansowanych modeli ekonometrycznych. Niemniej Doktorantka ma tego świadomość, dlatego uzupełnia własne badania empiryczne, analizą źródeł wtórnych. Niemniej jednak wnioski przedstawione na

podstawie badań są bardzo lakoniczne i brakuje dalszej dyskusji naukowej odnoszącej się do uzyskanych rezultatów w świetle dotychczasowych badań.

5. Formalna strona pracy i wykorzystane źródła

Tekst recenzowanej rozprawy obejmuje 219 stron znormalizowanego maszynopisu, w której to objętości mieści się spis rysunków i tabel, wykaz literatury oraz załączniki. Sam tekst rozprawy to 194 strony. Analizując przedstawioną pracę od strony redakcyjnej należy stwierdzić, że została ona napisana dosyć starannie, choć Autorce nic udało się uniknąć usterek redakcyjnych. Po pierwsze spis literatury powinien być umieszczony przed spisami tabel i rysunków. Po drugie w pracy pojawiają się błędy ortograficzne i interpunkcyjne. Po trzecie, tabele są sporządzone często niestarannie – brakuje nagłówek, albo są one podane w niewłaściwym miejscu. Przykładowo w tabeli 29, s. 149 rok został podany nad nazwą podmiotu oraz brakuje nagłówek dla pierwszej kolumny.

W pracy łącznie wykorzystano 152 źródła bibliograficzne, z czego 104 stanowiły pozycje zwarte (książki oraz artykuły), głównie z obszaru finansów i przedsiębiorczości w języku polskim. W pozycjach tych ujęto także 14 raportów Ministerstwa Finansów, pt. „Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych/ osób prawnych...” za lata 2014-2020. Tym samym liczba wykorzystanych w pracy pozycji opracowań naukowych dodatkowo się kurczy. Biorąc pod uwagę charakter pracy (ulga B+R, która regulowana jest w przepisach podatkowych) powołano się także na 15 aktów prawnych oraz 32 źródła internetowe.

Publikacje wykorzystane w pracy są przede wszystkim polskojęzyczne. Doliczono się 17 publikacji anglojęzycznych. W mojej opinii brak przeglądu literatury anglojęzycznej w zakresie chociażby badań prowadzonych w obszarze efektywności różnych rozwiązań podatkowych w stymulowaniu nakładów B+R stanowi istotną słabość pracy. Liczba publikacji zwartych jest uboga, co wynika właśnie ze skupienia się w badaniach na Polsce oraz braku przeglądu literatury międzynarodowej w zakresie dotychczasowych wyników w obszarze badawczych będącym przedmiotem doktoratu.

6. Ogólna ocena dysertacji, jej walory praktyczne

Podsumowując, pomimo ciekawego tematu badawczego, w pracy zidentyfikowano wiele słabości, które skłaniają w kierunku negatywnej oceny dysertacji.

Struktura pracy nie jest ułożona logicznie, występują liczne powtórzenia tych samych treści, a rozdziały teoretyczne nie są dopracowane, zawierają podstawową wiedzę podręcznikową w zakresie opodatkowania i ulg. Brak odniesienia do teorii ekonomii i finansów (jedynie szczerkowo w zakresie opodatkowania) oraz dotychczasowych badań empirycznych. Niepoprawnie sformułowano także jedyną hipotezę badawczą. Wybór ankiety jako metody realizacji celów badawczych był poprawny jedynie w odniesieniu do przedsiębiorstw, a nie ekspertów, jednakże

jakość zgromadzonego materiału empirycznego oceniam negatywnie, zarówno ze względu na ilość respondentów, jak i zadane pytania ankietowe.

Nie ma także podstaw do tego by stwierdzić, że recenzowana dysertacja naukowa wypełnia lukę badawczą w zakresie wykorzystania ulg podatkowych, ze względu na małą wiarygodność przeprowadzonych badań własnych. Jeżeli chodzi o wykorzystanie źródeł wtórnych, to w tym zakresie dokonano zagregowania danych z raportów GUS i MF, jednakże poza zastosowaniem prostego wskaźnika korelacji, wskaźników dynamiki, brak zastosowania bardziej zaawansowanych metod badawczych. Z kolei tworząc scenariusz nakładów na działalność B+R oraz ulgi B+R na podstawie prostego modelu trendu nie podano przesłanek liniowego wzrostu nakładów oraz ulgi, jak i nie zaprezentowano różnych scenariuszy, w zależności od rozwoju czynników zewnętrznych. Trudno w związku z tym także mówić o praktycznej możliwości wykorzystania badań, ze względu na te same powody. Jedynie teoretyczne wzory opracowane w 5.3 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 mają praktyczny wymiar. Jednakże w odniesieniu do przeprowadzonych badań własnych nie zidentyfikowano praktycznych implikacji.

7. Konkluzja końcowa

Na podstawie przeprowadzonej przeze mnie oceny stwierdzam, że rozprawa na ten moment nie spełnia wymagań określone w art. 13 ustawy 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). Ze względu na słabość przeprowadzonych badań empirycznych oraz teoretycznych rozprawa w przedstawionej formie przed nie prezentuje oryginalnego rozwiązanie problemu naukowego. **Biorąc pod uwagę jednakże potencjał tematu oraz jego oryginalność, a także fakt, że zarówno przegląd literatury, jak i badania mogą zostać rozwinięte i uzupełnione według wskazówek, które znajdują się w niniejszej recenzji wnoszę o skierowanie pracy do poprawy.**

Katarzyna Podkościelna