

Barbara Zbroińska

# Funkcja stymulacyjna w polityce podatkowej państwa na przykładzie polskiej gospodarki

The Stimulus Function in the State Tax Policy  
on the Example of the Polish Economy

## Wprowadzenie

Charakter polityki podatkowej uwidoczniony jest w funkcjach pełnionych przez podatki: fiskalnej, redystrybucyjnej, stymulacyjnej, stabilizacyjnej. Funkcje pozafiskalne modyfikują rozłożenie ciężaru danin w wyniku redystrybucji dochodów i wprowadzenia przywilejów podatkowych. Suwerenność państw członkowskich Unii Europejskiej (UE) w zakresie stanowienia podatków dochodowych sprzyja dogodnym, indywidualnym rozwiązaniom konstrukcji tego podatku, chociaż stwarza także pewne utrudnienia w sprawnym funkcjonowaniu wspólnego rynku, związane z zapewnieniem uczciwej konkurencji oraz sprawiedliwego udziału państw w wypracowanym zysku na ich terytorium. Innym, niezamierzonym, negatywnym skutkiem stymulowania procesów gospodarczych instrumentami podatkowymi jest zniekształcenie informacji rynkowej i podważanie zasady sprawiedliwości podatkowej. Tworzenie bodźców za pomocą podatków stanowi powszechną praktykę państw, służącą do realizacji celów gospodarczych i polityki społecznej. Fiskalnym następstwem przywilejów udostępnionych przedsiębiorcom jest zmniejszenie zdolności budżetowej państwa. Dbałość o racjonalne gospodarowanie środkami publicznymi wymaga stałej weryfikacji ulg podatkowych (według kryterium kosztów i korzyści) oraz ich aktualizacji. Takiej próbie nie sprostała w Polsce ulga na nowe technologie. W 2016 r. została zastąpiona ulgą na działalność B+R; w 2018 r. wprowadzono nowe zasady funkcjonowania specjalnych stref ekonomicznych wspierających inwestycje w Polskiej Strefie Inwestycji (Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 74 z późn. zm.); w 2019 r. umożliwiono opodatkowanie

odrębną stawką 5% dochodów osiągniętych z praw własności intelektualnej (PIT/CIT IP Box – Intellectual Property Box); w 2021 r. udostępniono nowy instrument w postaci ryczałtu od dochodów spółek kapitałowych (estoński CIT), a w 2022 r. wprowadzone zostały ulgi zachęcające do innowacji: na robotyzację i prototyp (Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805).

Celem artykułu jest ocena skuteczności instrumentów podatkowych w funkcji stymulacyjnej. Przyjęto, że instrumenty są skuteczne, jeśli podatnicy reagują na bodźce przez nie wysyłane oraz osiągane są cele gospodarcze, dla których je wprowadzono. Przedmiotem badania jest podatek dochodowy i wykorzystanie ulgi na działalność B+R oraz preferencyjnego opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej w latach 2016–2021. Zastosowano metodę badania dokumentów, analizy ilościowej i jakościowej danych statystycznych dotyczących rozliczenia podatku dochodowego i nakładów przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową.

## 1. Przywileje w polityce podatkowej państwa

Stymulowanie procesów gospodarczych za pomocą podatków odbywa się przy dwóch ograniczeniach. Pierwszym jest respektowanie wspólnotowych zasad udzielania pomocy publicznej, a drugim odniesienie do zasad podatkowych.

Tworzenie przywilejów podatkowych w państwach UE musi być zgodne z zasadami udzielania pomocy publicznej, które chronią wspólny rynek przed zakłóceniem uczciwej konkurencji. Środki pomocowe uznawane są za pomoc publiczną sprzeczną z ideą wspólnego rynku, gdy spełniają łącznie następujące kryteria: stanowią korzyść ekonomiczną dla przedsiębiorcy, pochodzą ze źródeł publicznych, mają charakter selektywny i wpływają na konkurencję między państwami UE (Brzeziński, Kalinowski, 2017, s. 107). Warunki wprowadzenia w życie idei wspólnego rynku, określone Traktatem o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, dopuszczają możliwość wsparcia przedsiębiorstw, jeżeli służy ono przyspieszeniu rozwoju słabszych regionów (Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, art. 107, art. 108). Szczegółowy wykaz dziedzin, których uprzywilejowanie nie jest sprzeczne z zasadami wspólnego rynku, opublikowany został w 2014 r., a następnie rozszerzony w 2021 r. (po doświadczeniach kryzysu COVID-19, obejmuje m.in. pomoc dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz pomoc na badania, rozwój i innowacje, infrastrukturę szerokopasmową i infrastrukturę lokalną (Rozporządzenie Komisji (UE)

nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1–78; Rozporządzenie Komisji (UE) 2021/1237 z dnia 23 lipca 2021 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 651/2014 uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L 270 z 29.07.2021, s. 39–75).

Na terytorium UE nie obowiązuje zasada ujednolicenia w zakresie podatków bezpośrednich. Jedynie częstkową harmonizacją objęte są podatki dochodowe od przedsiębiorstw (Brzeziński, Kalinowski, 2017, s. 65). Suwerennie stanowione podatki dochodowe dają państwu możliwość realizacji własnej polityki podatkowej, wpisującej się w społeczne oczekiwania co do wysokości obciążeń, zakresu redystrybucji i alokacji zasobów pomiędzy dobra publiczne i prywatne. Polityka podatkowa może odgrywać rolę czynnika ograniczającego ryzyko prowadzenia działalności gospodarczej, korygującego zawodności rynku, wpływającego na standard życia przez uprzywilejowanie inteligentnych i ekologicznych inwestycji (European Commission, 2020).

Wykorzystanie podatków w funkcji stymulacyjnej pozostaje w bezpośrednim związku z zasadami podatkowymi: elastyczności, sprawiedliwości i neutralności. Stosowanie bodźców wpisuje się w zasadę elastyczności systemu podatkowego. Oczekuje się, że będzie on zapewniał stały dopływ środków publicznych, a jednocześnie reagował na trudne do przewidzenia dynamiczne zmiany warunków gospodarczych (Organisation for Economic Cooperation and Development, 2014). Ograniczeniem dla wykorzystania podatków w roli instrumentów polityki gospodarczej są kontrowersje wokół naruszania zasady sprawiedliwości podatkowej (Gomułowicz, Mączyński, 2022, s. 307). W podatku przejawia się konflikt interesów dwojakiego rodzaju: państwa i podatnika oraz konflikt pomiędzy podatnikami. Z jednej strony podatki uszczuplają rozporządzalne dochody osobiste, ograniczając w ten sposób konsumpcję dóbr prywatnych, z drugiej przywileje podatkowe adresowane do jednych podmiotów dyskryminują pozostałe. Zasada sprawiedliwości podatkowej przejawia się w łagodzeniu tych sprzeczności interesów. Obciążenie podatkowe powinno uwzględniać zarówno interes państwa, jak i podatników (Tchórzewski, 2022, s. 16). Poglądy ekonomistów na temat sprawiedliwości podatkowej są skrajnie różne i zależne od prezentowanego stanowiska w kwestii roli państwa w gospodarce, odpowiadającego koncepcji neoliberalnej lub interwencjonizmu państwowego (Owsiak, 2017, s. 239). Zwolennicy nurtu interwencjonistycznego uważają, że podatki, mając potężną siłę oddziaływania na podatników i gospodarkę, powinny być wykorzystane jako narzędzie kształtowania polityki społecznej i gospodarczej

(Gaudemet, Molinier, 2000, s. 422). Tej koncepcji odpowiada, przyjęte w literaturze przedmiotu, pojęcie sprawiedliwości w ujęciu pionowym, preferujące opodatkowanie progresywne dochodów oraz włączenie ulg, za pomocą których państwo może dokonywać redystrybucji dochodów oraz stymulacji pewnych procesów (Stiglitz, 2004, s. 565). Przedstawiciele nurtu neoliberalnego opowiadają się za sprawiedliwością w ujęciu poziomym, rozumianą jako obciążenie wszystkich podatników według jednakowej, liniowej stawki podatku dochodowego i ograniczenie do minimum przywilejów podatkowych (Kosek-Wojnar, 2012, s. 93). Atutem podatku liniowego jest większa neutralność systemu podatkowego, którą cechuje niższy poziom zniekształceń informacji rynkowych. Prawo podatkowe wywołuje pewne uboczne, niezamierzone skutki, niemożliwe do przewidzenia i nie zawsze zgodne z intencją ustawodawcy. Podatek jest neutralny, kiedy nie dyskryminuje innych, nie zakłóca uczciwej konkurencji i nie wpływa na decyzje podmiotu gospodarczego, co oznacza, że przedsiębiorca, podejmując decyzje, nie kieruje się minimalizacją obciążenia podatkowego, lecz racjonalnością wyborów rynkowych. Te różniące się istotnie koncepcje są jednak zgodne w tym, że podatki sprawiedliwe spełniają postulat równości, powszechności i uwzględniają zdolność podatkową. Prawo powinno być jednakowo stosowane wobec wszystkich podatników i obowiązek podatkowy nałożony na wszystkich.

Indywidualne rozwiązania podatku dochodowego w państwach, różniące się wysokością stawek, kwoty wolnej, liczbą progów podatkowych i rodzajem ulg, dowodzą różnej tolerancji nierówności dochodowych (Podkaminer, 2020, s. 2). Pogodzenie przywilejów podatkowych z zasadą sprawiedliwości wymaga przekonujących argumentów celowości wprowadzania ulgi, określenia jasnych warunków dostępności i zasad korzystania. Nie zamyka to jednak dyskusji nad zasadnością stymulacji podatkowej (Wyrzykowski, 2018, s. 173). W dokumentach UE podkreśla się swobodę państw członkowskich prowadzenia własnej polityki gospodarczej i podatkowej, w granicach określonych w traktatach UE, jednocześnie dostrzegając związane z tym zjawiska negatywne. Rozdrobnienie polityki podatkowej w państwach członkowskich może stwarzać niedogodności dla obywateli i przedsiębiorstw, m.in. polegające na wzroście niepewności prawa, biurokracji, ryzyka podwójnego opodatkowania, zniechęcania do prowadzenia transgranicznej działalności gospodarczej, a także trudne wyzwania dla organów podatkowych w związku ze szkodliwą praktyką unikania opodatkowania (Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 15 lutego 2022 r. w sprawie wpływu krajowych reform podatkowych na gospodarkę UE, Dz. Urz. UE C 342 z 6.09.2022, s. C). Koszty polegające na utracie dochodów należnych państwu, na terytorium którego korzystano z zasobów i środowiska, ponoszą wszyscy uczestnicy wspólnego rynku, co skłoniło do podjęcia wspólnej inicjatywy na rzecz ograniczenia tego zjawiska (Rezolucja

Parlamentu Europejskiego z dnia 7 października 2021 r. w sprawie reformy polityki unijnej dotyczącej szkodliwych praktyk podatkowych (w tym reformy Grupy ds. Kodeksu Postępowania), Dz. Urz. UE C 132 z 24.03.2022, s. 167–178).

Konstrukcja systemu podatkowego jest efektem wyboru publicznego. W demokratycznych państwach decyzje o jego kształcie zapadają w parlamencie. Pomimo mocnych argumentów przemawiających za neutralnością podatków i ograniczeniem ich funkcji stymulacyjnej, powszechnie stosowane są progresywne podatki dochodowe i przywileje oddziałujące na decyzje przedsiębiorców. W polityce podatkowej państw członkowskich UE wykorzystuje się w tym celu ulgi, dotacje, przyspieszoną amortyzację i preferencyjne opodatkowanie dochodów z praw własności intelektualnej (Komisja Europejska, 2018, s. 12). Obiektywna ocena przywilejów podatkowych wymaga rozważenia ich skutków w kontekście kosztów i korzyści (Raczkowski, Schneider, Węgrzyn, 2020, s. 50). Korzyść ekonomiczna przedsiębiorstwa związana ze zmniejszeniem podstawy opodatkowania lub podatku interpretowana jest jako konsumpcja środków publicznych (Brzeziński, Kalinowski, 2017, s. 108). Oszczędności osiągnęte w wyniku zmniejszenia obciążenia podatkowego mogą w długim okresie stanowić źródło zwiększenia wartości przedsiębiorstwa (Witczak, 2023, s. 116). Korzyściami gospodarki są pozytywne efekty zewnętrzne przywilejów, takie jak stabilizowanie i łagodzenie napięć, pobudzanie inwestycji i oszczędności, wspieranie zatrudnienia i ograniczanie nieakceptowalnego poziomu nierówności dochodowych (Żyżyński, 2005, s. 163). Wymiernym kosztem jest uszczuplenie środków publicznych. Legitymizacją włączenia ulg w konstrukcję podatku jest przewaga korzyści gospodarki nad kosztami ich zastosowania.

Znaczące koszty budżetowe korzystania z przywilejów podatkowych wymagają dokonywania bieżącej analizy skuteczności instrumentów podatkowych i uchylania ulg nieefektywnych lub zakłócających procesy gospodarcze (Rezolucja, 2022, s. 31). Instrumenty podatkowe można uznać za skuteczne w funkcji stymulacyjnej, kiedy spełniają dwa warunki: wysyłają bodźce, wpływając na decyzje zgodne z intencją ustawodawcy, oraz powodują zamierzone, wymierne efekty gospodarcze. W raporcie Komisji Europejskiej (KE) podkreślono, że w reformowaniu systemów podatkowych po kryzysie wywołanym pandemią COVID-19 kluczową rolę powinny odgrywać instrumenty wspierające inwestycje, z preferencją dla finansowania ich kapitałem własnym, oraz nakłady na B+R (Rezolucja, 2022). Działalność badawczo-rozwojowa przedsiębiorstw silnie stymuluje inwestycje, stwarza okazje inwestycyjne, wywołuje dodatnie efekty zewnętrzne, sprzyja adaptacji inwestycji zewnętrznych i imitacji innowacji (Noga, Koźmiński, Piotrowska, Zagórski, 2022, s. 182). Konieczność wspierania sektora prywatnego w prowadzeniu prac badawczych i wdrażaniu innowacji nie budzi wątpliwości, ale

ocena stosowanych obecnie zachęt nie jest już tak oczywista. Zastrzeżenia formułowane są wobec uprzywilejowania opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej. Dotyczą one niesatysfakcjonującego stymulowania inwestycji oraz zakłóceń funkcjonowania jednolitego rynku, związanych z praktykami unikania opodatkowania (Committee on Economic and Monetary Affairs. European Parliament, 2021, s. 13). W opinii KE pożądane jest wprowadzenie wspólnych ram prawnych dla rozwiązań stymulujących innowacyjność gospodarek, a jednocześnie skutecznie blokujących patologie gospodarcze. Wspólne rozwiązania powinny dotyczyć jednakowych zasad konstrukcji podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym od przedsiębiorstw. Postulat ujednoczenia podatku dochodowego od osób prawnych, zgłaszany na forum UE, ma wieloletnią historię i choć w pewnych kwestiach osiągnięto konsensus, to pełna harmonizacja tego obszaru pozostaje nadal w sferze dyskusji (Rada Unii Europejskiej, 2022).

## 2. Wykorzystanie ulg przez przedsiębiorców

We wszystkich państwach UE obserwuje się rosnącą tendencję publicznego wsparcia działalności innowacyjnej sektora prywatnego w sposób bezpośredni (w formie dotacji) oraz pośredni (za pomocą przywilejów podatkowych).

W Polsce od 2016 r. podatnicy mogą skorzystać z ulgi na działalność B+R. Jej mechanizm bodźcowy polega na zmniejszeniu podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym o poniesione wydatki na prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej. Katalog wydatków kwalifikowalnych jest szeroki – obejmuje zarówno wydatki rzeczowe, jak i osobowe (Ustawa, 1992, art. 18d). Prosta konstrukcja ulgi oraz jej powszechna dostępność dla wszystkich przedsiębiorców spełniających jasno określone warunki korzystania przyczyniły się do dużego zainteresowania tym instrumentem, od początku jego wprowadzenia.

W badanym okresie 2016–2021 liczba podatników korzystających z ulgi B+R w największym tempie rosła w grupie przedsiębiorców opodatkowanych jednolitą stawką PIT oraz podatników CIT (tabela 1).

Tabela 1. Podatnicy korzystający z ulgi B+R

Wyszczególnienie	2016	2017	2018	2019	2020	2021
CIT	264	565	951	1434	1643	2064
PIT – 19%	168	408	772	1048	1328	1380
PIT według skali	96	116	121	147	159	159
Razem	528	1089	1844	2629	3130	3603

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, 2021a; Ministerstwo Finansów, 2021b.

Ponad połowę wszystkich podatników korzystających z ulgi B+R stanowili podatnicy CIT, ich liczba na każde 10 tys. w 2021 r. była dwukrotnie większa niż w grupie przedsiębiorstw opodatkowanych jednolitą stawką PIT (Ministerstwo Finansów, 2021a; Ministerstwo Finansów, 2021b). Podatnicy opodatkowani jednolitą stawką stanowili ponad  $\frac{1}{3}$  wszystkich korzystających z ulgi B+R, natomiast przedsiębiorcy opodatkowani progresywnie – mniej niż 10%.

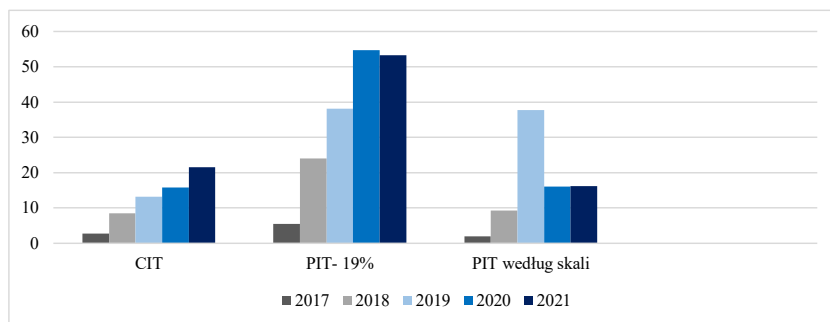
Największą kwotę wydatków kwalifikowalnych na działalność B+R, w badanym okresie, odliczyli podatnicy CIT – ich udział jest dominujący, wynoszący 90% ogólnej kwoty odliczeń z tego tytułu i dziesięciokrotnie większy w porównaniu do wydatków poniesionych przez podatników PIT opodatkowanych jednolitą stawką (tabela 2, wykres 1). Kwotę wydatków w całym okresie 2016–2021 cechuje wysoka dynamika wzrostu we wszystkich grupach podatników, najwyższa dotyczy opodatkowanych jednolitą stawką PIT.

Tabela 2. Kwota odliczona przez podatników z tytułu ulgi B+R (w mln zł)

Podatnicy	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2021/2016
CIT	198,3	543,3	1675,1	2621,1	3136,0	4283,0	21,6
PIT – 19%	7,3	40,0	175,0	278,0	399,0	389,0	53,3
PIT według skali	0,4	0,8	3,7	15,1	6,4	6,5	16,2
Razem	206,0	584,1	1853,8	2914,2	3541,4	4678,5	22,7

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, 2021a; Ministerstwo Finansów, 2021b.

Wykres 1. Dynamika kwoty odliczeń z tytułu ulgi B+R (2016=100)



Źródło: na podstawie danych: tabela 2.

Tendencja wykorzystania ulgi B+R, wyrażona zarówno liczbą podatników, jak i kwotą odliczoną od podatku na ten cel, pokrywa się z trendem nakładów przedsiębiorstw na B+R, które rosną nieprzerwanie w okresie 2015–2021 (tabela 3). Indeks dynamiki nakładów ogółem na B+R w okresie pandemii w 2021 r., w stosunku do poprzedniego, wyniósł 116%.

Tabela 3. Nakłady na działalność B+R w Polsce

Wyszczególnienie	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021
Liczba podmiotów w działalności B+R	4 427	4 871	5 102	5 779	5 863	6 381	7 370
Nakłady krajowe brutto na B+R (w mln zł)	18 060,70	17 943,00	20 578,50	25 647,80	30 284,80	32 402,10	37 675,80
Nakłady krajowe brutto B+R do PKB (w proc.)	1,00	1,96	1,03	1,21	1,32	1,39	1,44
Nakłady krajowe brutto B+R per capita (w zł)	470,00	467,00	536,00	668,00	789,00	849,00	992,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Główny Urząd Statystyczny [GUS], 2021a, tablice xlsx.

Dynamika nakładów na działalność innowacyjną ogółem jest wyższa w usługach. Indeks dynamiki 2021/2020 tych nakładów w przedsiębiorstwach przemysłowych wynosił 93% i odzwierciedlał spadek aktywności w okresie kryzysu pandemicznego, natomiast w sektorze usług nastąpił wzrost nakładów wynoszący 121% (GUS, 2021b, s. 52).

Dane dowodzą, że najbardziej aktywne i skłonne do innowacji są przedsiębiorstwa opodatkowane podatkiem dochodowym od osób prawnych i osoby fizyczne opodatkowane jednolitą stawką. Największy potencjał innowacyjny mają przedsiębiorstwa duże, prowadzące działalność większych rozmiarów, o większych zasobach majątkowo-kapitałowych i możliwościach rozwoju. Świadczą o tym dane o liczbie przedsiębiorstw innowacyjnych w przemyśle (takich, które wprowadziły co najmniej jedną innowację) – wśród ogółu dużych podmiotów stanowią 69%, podczas gdy w grupie przedsiębiorstw średnich – 42%, a w grupie mikro i małych – tylko 12% (GUS, 2021b, s. 28, 40, 46). Innowacje produktowe wprowadziło 47% dużych przedsiębiorstw przemysłowych, 26% średnich i tylko 7% małych. Udział przedsiębiorców opodatkowanych progresywnie we wdrażaniu innowacji jest niewielki. Zazwyczaj są to mikro i małe przedsiębiorstwa, o niewielkim potencjale kapitałowym, nastawione na utrzymanie się na rynku. Przedsiębiorcy innowatorzy należą w tej grupie do wyjątków. Prywatne nakłady na działalność badawczo-rozwojową obarczone są wysokim ryzykiem uzyskania pomyslnego efektu i osiągnięcia satysfakcjonującej stopy zwrotu z inwestycji. Poniesione koszty nie dają pewności osiągnięcia korzyści, co w sposób naturalny ogranicza skłonność małych przedsiębiorstw do przedsięwzięć ryzykownych.

Realne efekty działalności innowacyjnej widoczne są w udziale przychodów ze sprzedaży nowych/ulepszonych produktów w ogólnej wielkości przychodów ze sprzedaży. Udział przychodów ze sprzedaży nowych/ulepszonych produktów



jest ponad dwukrotnie większy w przedsiębiorstwach dużych niż średnich i pięciokrotnie większy niż w małych. Wynosi on odpowiednio w przedsiębiorstwach dużych – 11,5%, w średnich – 4,4%, w małych – 2,3%. W 2021 r. udział przychodów ze sprzedaży produktów innowacyjnych zmniejszył się w każdej grupie przedsiębiorstw, w porównaniu z rokiem 2020, co było skutkiem szoku pandemicznego i ogólnego spadku przychodów w tym okresie.

Przywilej związany z działalnością wynalazczą (udostępniony w 2019 r.) polega na zastosowaniu preferencyjnej stawki podatku dochodowego, wynoszącej 5% kwalifikowalnego dochodu z kwalifikowalnych praw własności intelektualnej, których katalog wskazuje ustawa (Ustawa, 1992, art. 24d). Wysokość podstawy preferencyjnego opodatkowania obliczana jest na podstawie algorytmu uwzględniającego składowe faktycznie poniesionych kosztów, bezpośrednio związanych z osiągnięciem dochodów z praw własności intelektualnej.

Największa liczba przedsiębiorców osiągających dochody z praw własności intelektualnej wywodzi się spośród osób fizycznych opodatkowanych jednolitą stawką (tabela 4). Przedsiębiorcy ci stanowią ponad 80% wszystkich korzystających ze stawki podatkowej 5%, a ich liczba w okresie 2019–2021 wzrosła czterokrotnie.

Tabela 4. Podatnicy korzystający z opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej

Podatnicy	2019		2020		2021	
	liczba	proc.	liczba	proc.	liczba	proc.
Podatnicy CIT	65	3	104	2	158	2
Podatnicy PIT według jednolitej stawki	1521	79	3932	85	6401	86
Podatnicy PIT według skali	338	18	588	13	931	12
Razem	1924	100	4624	100	7490	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, 2021a; Ministerstwo Finansów, 2021b.

Nasuwa się wniosek, że osoby o predyspozycjach intelektualnych do tworzenia wynalazków i zgłaszania patentów najchętniej prowadzą działalność gospodarczą na własny rachunek, w formie małych i średnich przedsiębiorstw, wybierając korzystne opodatkowanie wysokich dochodów jednolitą stawką (86% ogółu podatników korzystających z przywileju w 2021 r.). Przedsiębiorcy opodatkowani według skali podatkowej, indywidualni wynalazcy, stanowią kilkanaście procent ogólnej liczby osiągających dochody z prawa własności intelektualnej.

Udział w kwocie podatku należnego z praw własności intelektualnej rozkłada się równomiernie pomiędzy osoby prawne i opodatkowanych jednolitą stawką (tabela 5, wykres 2). We wszystkich grupach podatników dynamika podatku

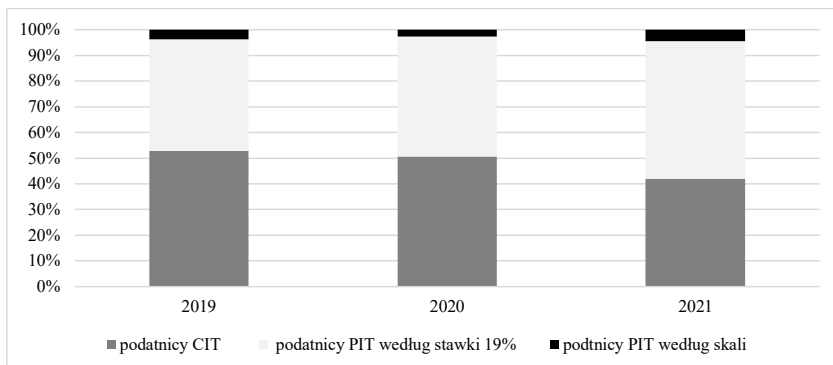
należnego z tego tytułu jest wysoka. Podatek należny tylko w ciągu trzech lat obowiązywania ulgi (2019–2021) wzrósł czterokrotnie.

Tabela 5. Podatek należny od dochodów z praw własności intelektualnej (w mln zł)

Podatnicy	2019		2020		2021	
	kwota	proc.	kwota	proc.	kwota	proc.
CIT	24,2	53	55,4	50	73,7	42
PIT według stawki 19%	20,0	43	51,0	47	94,0	54
PIT według skali	1,7	4	2,9	3	7,7	4
Razem	45,9	100	109,3	100	175,4	100

Źródło: opracowanie własne na podstawie: Ministerstwo Finansów, 2021a; Ministerstwo Finansów, 2021b.

Wykres 2. Udział podatników w ogólnej kwocie podatku należnego od dochodów z praw własności intelektualnej



Źródło: na podstawie danych: tabela 5.

Wnioski dotyczące wynalazczości przedsiębiorców i korzystania z przysługujących z tego tytułu przywilejów podatkowych są zbieżne z oceną wykorzystania ulgi na działalność B+R. Podobnie największą aktywność w korzystaniu z preferencji wykazują osoby prawne i osoby fizyczne opodatkowane jednolitą stawką.

Biorąc pod uwagę koncepcję przywileju opodatkowania dochodów z prawa własności intelektualnej odrębną, niską stawką, struktura zgłoszeń patentowych dokonanych w latach 2019–2021 nie jest satysfakcjonująca. Przedsiębiorstwa przemysłowe, które dokonały zgłoszeń patentowych wynalazków, stanowiły 2,7%, natomiast zgłoszeń niemających bezpośredniego wpływu na poziom innowacyjności gospodarki (dotyczących znaków towarowych, wzorów przemysłowych i użytkowych) było ponad dwukrotnie więcej – 6% (GUS, 2021b, s. 88). Przytoczone dane potwierdzają opinię KE o niewielkiej skuteczności preferencyjnego opodatkowania dochodów z patentów i innych praw własności intelektualnej.

Nie powodują one istotnego zwiększenia wydatków na działalność badawczą i rozwój, ale są skuteczne w przenoszeniu zysków i agresywnym planowaniu podatkowym (Rezolucja, 2021, s. 29).

## Zakończenie

W badanym okresie nieprzerwanie rosła liczba podatników korzystających z ulgi na działalność badawczo-rozwojową i podatników, którzy opodatkowali dochody z kwalifikowanych praw własności intelektualnej stawką 5% (IP BOX, PIT IP). Trend ten dotyczy odpowiednio wielkości odliczenia wydatków kwalifikowalnych B+R i podatku należnego od dochodów z praw własności intelektualnej. Pandemia koronawirusa, zapoczątkowana w marcu 2020 r., nie wpłynęła znacząco na aktywność przedsiębiorców w zakresie korzystania z ulg podatkowych stymulujących inwestycje i innowacje. Załamanie gospodarcze wzmocniło bodźce do wprowadzania innowacji jako szansy na przetrwanie i rozwój. Największe korzyści podatkowe z tego tytułu osiągają podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych oraz osoby fizyczne opodatkowane jednolitą stawką.

Statystyka wykorzystania ulg wskazuje, że ulga B+R oraz przywilej opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej preferencyjną stawką 5% są rozwiązaniami atrakcyjnymi dla przedsiębiorców – wysyłają bodźce i oddziałują na decyzje przedsiębiorców, spełniając jeden z warunków skuteczności instrumentu polegający na zainteresowaniu przedsiębiorców. Drugim warunkiem oceny skuteczności są wymierne efekty gospodarcze wykorzystanych przywilejów.

Wnioski z analizy przedstawionych danych wskazują, że to kryterium spełnia ulga B+R i lepiej sprawdza się w roli narzędzia funkcji stymulacyjnej systemu podatkowego, ponieważ jej wykorzystanie wiąże się z realnym wzrostem nakładów na innowacyjne technologie. Sprzedaż praw własności intelektualnej w większej części dotyczy usług niematerialnych niż produktów i technologii, co trudniej powiązać ze wzrostem poziomu innowacyjności gospodarki. Biorąc pod uwagę koszty budżetowe przywilejów, rekomendacja KE dokonywania systematycznej oceny oczekiwanych efektów i niezamierzonych zakłóceń wprowadzonych bodźców nie traci na aktualności.

## Bibliografia

### Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 2805.

Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji, tekst jedn. Dz. U. z 2023 r. poz. 74 z późn. zm.

Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana), Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47–199.

Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 7 października 2021 r. w sprawie reformy polityki unijnej dotyczącej szkodliwych praktyk podatkowych (w tym reformy Grupy ds. Kodeksu Postępowania) 2020/2258(INI), Dz. Urz. UE C 132 z 24.03.2022, s. 167–178.

Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 15 lutego 2022 r. w sprawie wpływu krajowych reform podatkowych na gospodarkę UE (2021/2074 (INI)), Dz. Urz. UE C 342 z 6.09.2022, s. 14–21.

Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Tekst mający znaczenie dla EOG), Dz. Urz. UE L 187 z 26.06.2014, s. 1–78.

Rozporządzenie Komisji (UE) 2021/1237 z dnia 23 lipca 2021 r. zmieniające rozporządzenie (UE) nr 651/2014 uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu, Dz. Urz. UE L 270 z 29.07.2021, s. 39–75.

### Źródła danych

Główny Urząd Statystyczny. (2021a). Działalność badawczo-rozwojowa w Polsce w 2021 r. Tablice. Pobrano z [https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5496/8/11/1/dzialalnosc\\_badawcza\\_i\\_rozwojowa\\_w\\_polsce\\_w\\_2021\\_r\\_tablice.xlsx](https://stat.gov.pl/download/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5496/8/11/1/dzialalnosc_badawcza_i_rozwojowa_w_polsce_w_2021_r_tablice.xlsx) (20.07.23).

Główny Urząd Statystyczny. (2021b). Działalność innowacyjna przedsiębiorstw w latach 2019–2021. Analizy statystyczne GUS. Pobrano z <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleczenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-innowacyjna-przedsiębiorstw-w-polsce-w-latach-2019-2021,14,9.html> (21.07.2023).

- Komisja Europejska. (2018). Europejski semestr – zestawienie informacji tematycznych. System podatkowy. Pobrano z [https://commission.europa.eu/system/files/2018-06/european-semester\\_thematic-factsheet\\_taxation\\_pl\\_0.pdf](https://commission.europa.eu/system/files/2018-06/european-semester_thematic-factsheet_taxation_pl_0.pdf) (30.07.2023).
- Ministerstwo Finansów. (2021a). Informacja dotycząca rozliczenia podatku CIT za lata 2015–2021. Pobrano z [www.podatki.gov.pl](http://www.podatki.gov.pl) (1.07.2023).
- Ministerstwo Finansów. (2021b). Informacja dotycząca rozliczenia podatku PIT za lata 2015–2021. Pobrano z [www.podatki.gov.pl](http://www.podatki.gov.pl) (1.07.2023).

### Literatura

- Brzeziński, B., Kalinowski, M. (red.). (2017). *Prawo podatkowe Unii Europejskiej*. Gdańsk: ODDK.
- Committee on Economic and Monetary Affairs. European Parliament. (2021). Report on the Impact of National Tax Reforms on the EU Economy [2021/2074(INI)]. A9-0348/2021.
- European Commission. (2020). *Tax Policies in the European Union*. Luxembourg: Publications Office of the European Union. Pobrano z [https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-01/tax\\_policies\\_in\\_the\\_eu\\_survey\\_2020.pdf](https://taxation-customs.ec.europa.eu/system/files/2020-01/tax_policies_in_the_eu_survey_2020.pdf) (15.07.2023).
- Gaudemet, P. M., Molinier, J. (2000). *Finanse publiczne*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Gomułowicz, A., Mączyński, D. (2022). *Podatki i prawo podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Kosek-Wojnar, M. (2012). *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*. Warszawa: Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne.
- Noga, A., Koźmiński, A., Piotrowska, K., Zagórski, K. (2022). Czynniki emocjonalne ograniczające inwestycje w europejskich krajach OECD. *Ekonomista*, 2, 172–189. doi: 10.52335/ekon/150802.
- Organisation for Economic Cooperation and Development. (2014). Fundamental Principles of Taxation. W: *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Paris: OECD. doi: 10.1787/9789264218789-5-en.
- Owsiak, S. (2017). *Finanse publiczne. Współczesne ujęcie*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Podkaminer, L. (2020). *Sprawiedliwe podatki w Polsce. Raport przygotowany dla Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych*. Warszawa: Friedrich Ebert Stiftung Przedstawicielstwo w Polsce.
- Raczkowski, K., Schneider, F., Węgrzyn, J. (2020). *Ekonomia systemu podatkowego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.

- Rada Unii Europejskiej. (2022, 8 listopada). *Opodatkowanie: ministrowie finansów zaostrzają kodeks postępowania stosowany do zwalczania szkodliwych praktyk*. Pobrano z <https://www.consilium.europa.eu/pl/press/press-releases/2022/11/08/taxation-finance-ministers-agree-to-strengthen-the-code-of-conduct-used-to-identify-and-curb-harmful-tax-measures-of-member-states/> (15.07.2023).
- Stiglitz, J. E. (2004). *Ekonomia sektora publicznego*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Tchórzewski, M. (2022). Podatek dochodowy od osób prawnych a sprawiedliwość podatkowa. W: *Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych* (s. 15–20). Warszawa: Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego.
- Witczak, I. (2023). Strategia podatkowa jako determinanta kreowania wartości przedsiębiorstwa. *Przegląd Prawno-Ekonomiczny*, 1, 103–119. doi: 10.31743/ppe.13744.
- Wyrzykowski, W. (2018). Interwencjonizm czy liberalizm – jaka polityka podatkowa. *Przedsiębiorczość i Zarządzanie*, 19(11/2), 173–185.
- Żyżyński, J. (2005). Podatki bezpośrednie czy pośrednie, liniowe czy progresywne, z ulgami czy bez ulg – argumenty do dyskusji. *Problemy Zarządzania*, 4, 123–174.

## Streszczenie

Celem artykułu jest ocena skuteczności instrumentów podatkowych w funkcji stymulacyjnej. Instrumenty podatkowe można uznać za skuteczne, kiedy wpływają na decyzje przedsiębiorców zgodnie z intencją ustawodawcy oraz powodują wymierne, zamierzone efekty gospodarcze. Przedmiotem badania jest podatek dochodowy i wykorzystanie ulgi na działalność B+R oraz preferencyjnej stawki opodatkowania dochodów z praw własności intelektualnej (PIT/CIT IP) w latach 2016–2021. Zastosowano metodę badania dokumentów, analizy ilościowej i jakościowej danych statystycznych dotyczących rozliczenia podatku dochodowego i nakładów przedsiębiorstw na działalność badawczo-rozwojową. Wykazano, że przywileje w postaci ulgi B+R oraz preferencyjnej stawki podatkowej PIT/CIT IP wysyłają silne bodźce. Świadczy o tym wysoka dynamika liczby podatników korzystających z tych przywilejów oraz kwoty odliczonych wydatków na B+R i podatku należnego PIT/CIT IP. Bardziej skutecznym narzędziem funkcji stymulacyjnej podatku dochodowego jest ulga B+R. Największe korzyści podatkowe osiągają podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych oraz osoby fizyczne opodatkowane jednolitą stawką.

**SŁOWA KLUCZOWE:** polityka podatkowa, instrumenty podatkowe, innowacyjność, działalność badawczo-rozwojowa

## Summary

The aim of the article is to evaluate the effectiveness of tax instruments in the stimulus function. Tax instruments can be considered effective when they influence business decisions as intended by the legislator and produce measurable, intended economic

effects. The subject of the study is income tax and the use of the R&D tax credit and the preferential tax rate on income from intellectual property rights (PIT/CIT IP), from 2016 to 2021. The methods of document examination, quantitative and qualitative analysis of statistical data on income tax settlement and enterprise expenditures on research and development activities have been used. Privileges in the form of R&D tax credits and a preferential PIT/CIT IP tax rate have been shown to send strong incentives. This is evidenced by the high dynamics of the number of taxpayers taking advantage of these benefits and the amount of R&D expenditures deducted and PIT/CIT IP due. A more effective tool of the income tax's stimulus function is the R&D tax credit. Corporate income taxpayers and individuals taxed at a flat rate reap the greatest tax benefits.

**KEYWORDS:** tax policy, tax instruments, innovation, research and development activities

### Nota o autorze

---

Barbara Zbroińska – dr hab., Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach; główne obszary działalności naukowej: zarządzanie finansami, finanse publiczne, finanse przedsiębiorstw; e-mail: barbara.zbroinska@ujk.edu.pl; ORCID: 0000-0002-1724-0786.