

## Gracjan Ciupa

Uniwersytet Wrocławski  
e-mail: gracjanciupac@gmail.com  
ORCID: 0000-0002-5687-1732



# Ulgi podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych jako narzędzie wspierające prowadzenie innowacyjnej działalności przez przedsiębiorców

## ABSTRAKT

Ulgi podatkowe, od momentu, gdy polski system gospodarczy stał się tożsamy z gospodarką wolnorynkową, są bardzo ważnym elementem systemu prawa podatkowego. Biorąc pod uwagę ciągłe zmiany legislacyjne, a także nieprzerwany rozwój nowych technologii, autor powyższego artykułu postanowił przeprowadzić badania, których celem było sprawdzenie, czy ulgi podatkowe są narzędziem zwiększającym innowacyjność działalności polskich przedsiębiorców. Do analizy przepisów polskiego prawa podatkowego wykorzystana została metoda dogmatyczno-prawna przepisów oraz literatura przedmiotu. Po podzieleniu badanego okresu (1989–2022) na trzy podokresy (1989–2016, 2016–2021, 2021–2022) zauważono, że w miarę rozwoju gospodarki oraz zwiększania się ilości ulg podatkowych, innowacyjność badana poprzez miejsce Polski w rankingu The Global Innovation Index oraz kwoty wydanej na działalność B+R podawanej rokrocznie przez GUS uległa wzrostowi. Na podstawie poniższych badań dowiedziono, że ulgi podatkowe są bardzo ważnym narzędziem, które zwiększa innowacyjność działalności gospodarczej w naszym kraju, choć nie jest to jedyny sprzyjający temu czynnik.

## SŁOWA KLUCZOWE

ulga podatkowa, innowacyjność, działalność badawczo-rozwojowa, IP-Box

## Personal income tax credits as a tool to support innovative activity of business operators

## ABSTRACT

Tax credits have been a very important component of the tax law system since Poland's entry into free-market economy. In view of the constant legislative changes, as well as the constant development of new technologies, the author of this article decided to carry out a study in order to determine whether tax credits are a useful tool for improving the innovativeness of the activities of Polish entrepreneurs. For the purposes of this article, the method of interpretation of the binding Polish tax law was used. After separating the studied period (1989–2022) into three sub-periods (1989–2016, 2016–2021, 2021–2022), it was noted that as the economy developed and the number of tax credits increased, the innovation

measured by Poland's place in the ranking of "The Global Innovation Index" and the amount of money spent on R&D activities provided annually by the Central Statistical Office has increased. On the basis of the following research it has been proved that tax credits are a significant tool that increases the innovativeness of economic activity in our country, even though it is not the only factor that facilitates it.

#### KEYWORD

tax credit, innovativeness, research and development activity, IP-Box

## Wprowadzenie

Ulgi podatkowe są nieodłącznym elementem polskiego systemu prawa podatkowego – ustawodawca wielokrotnie wprowadzał je, aby osiągnąć różnorodne cele, zarówno gospodarcze, jak i *stricte* polityczne. Rozważania autora dotyczą płaszczyzny gospodarczej oraz ekonomicznej, gdyż celem niniejszego artykułu jest pokazanie, że jednym, choć nie jedynym narzędziem zwiększającym innowacyjność działalności gospodarczej są wymienione już wcześniej ulgi podatkowe. Do unaocznienia tej problematyki, podczas analizy przepisów polskiego prawa podatkowego, wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną oraz literaturę przedmiotu. Ponadto, w celu uniknięcia nieścisłości, na potrzeby tego artykułu przyjęte zostały niniejsze definicje – ilekroć wspomniane zostało pojęcie innowacyjności, to oznacza ono tyle co „wdrożenie nowego lub znacząco udoskonalonego produktu (wyrobu lub usługi) lub procesu, nowej metody marketingowej lub nowej metody organizacyjnej w praktyce gospodarczej, organizacji miejsca pracy lub w stosunkach z otoczeniem”<sup>1</sup>. Definicję zaczerpnięto ze słownika stworzonego przez Grupę Polskiego Funduszu Rozwoju, pomimo tego że przedstawiono tam dość konkluzywne określenie które z działań można uznać za innowacyjne, to trudne byłoby porównywanie poziomu innowacyjności polskiej gospodarki na przestrzeni lat, co poniekąd jest jednym z pobocznych celów tego artykułu. Wobec tego w trakcie tychże rozważań wykorzystano ranking The Global Innovation Index, kolejnym wskaźnikiem była kwota wydana na działalność badawczo-rozwojową, która podawana jest rokrocznie przez GUS. Co więcej, definicja działalności badawczo-rozwojowej zaczerpnięta została z art. 5a pkt 38 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w której określono, że działalność B+R jest to „działalność twórcza obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań”<sup>2</sup>. Warto zwrócić także uwagę na ramy czasowe omówionych okresów – pierwszy z nich to lata 1989–2016, czas od rozpoczęcia transformacji gospodarczej w Polsce i początków gospodarki wolnorynkowej, do wprowadzenia ulgi badawczo-rozwojowej. Następną fazą to lata 2016–2022, czas pomiędzy wprowadzeniem wspomnianej już ulgi badawczo-rozwojowej, a wejściem w życie znanego już każdemu pakietu ustaw o nazwie „Polski Ład”. Ostatnim z wymienionych okresów będzie

---

1 Grupa Polskiego Funduszu Rozwoju, <https://pfr.pl/slownik/slownik-innowacja.html> (29.05.2022).

2 Ustawa z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).

czas od stycznia 2022 roku. W tej części artykułu najważniejsza będzie analiza skutków wprowadzonego ostatnimi czasy ustawodawstwa. Wnioski płynące z tychże rozważań zostały poprzedzone uwagami dotyczącymi praktycznego stosowania niektórych z ulg podatkowych.

## **Próby wprowadzenia regulacji mających na celu zwiększenie innowacyjności – lata 1989–2016**

Data przełomową dla polskiej gospodarki był 1 stycznia 1989 roku, wówczas właśnie weszła w życie tzw. ustawa Wilczka<sup>3</sup>. Teoretycznie oznaczało to zapoczątkowanie gospodarki wolnorynkowej, a nawet jednej z jej doskonalszych odmian – leseferyzmu, gdyż głównym założeniem tego aktu prawnego było wprowadzenie zasad „co nie jest zakazane, jest dozwolone” oraz głównego jądra znaczeniowego leseferyzmu, czyli „pozwólcie działać”, co jest tłumaczeniem tego zwrotu z języka francuskiego. Data ta jest szczególnie nie tylko ze względu na rozpoczęcie obowiązywania tego aktu prawnego, lecz stanowi pewien symbol dokonujących się zmian. Od tego momentu polska gospodarka uzyskała możliwość rzeczywistego rozwoju, ze względu na to, że mogła w końcu odpowiedzieć na potrzeby konsumenta, a nie być urealnieniem woli rządzących. Działające wówczas przedsiębiorstwa musiały zmienić swoją politykę o 180 stopni – zacząć rywalizować o klienta i jego pieniądze, oferując mu coraz to nowe i udoskonalone rozwiązania, a co za tym idzie wprowadzać do swojej działalności innowacyjne koncepcje.

Ustawodawca wprowadził podatek dochodowy od osób fizycznych już 3 lata po wejściu w życie ustawy Wilczka, jednak na pierwszą ulgę wspierającą innowacyjną działalność zarówno przedsiębiorcy, jak i konsumenci musieli poczekać do 2005 roku, gdy prawodawca wprowadził tzw. ulgę na internet. Było to konsekwencją usunięcia niezgodnych z prawem unijnym zwolnień, również związanych z globalną siecią komputerową<sup>4</sup>. Choć mogłoby się wydawać, że internet *per se* nie jest dość innowacyjnym narzędziem, warto zwrócić uwagę na czas wejścia w życie tej ulgi. W 2005 roku było to medium dość elitarne i ekskluzywne, ze względu chociażby na swoją cenę i dość ograniczoną możliwość dostępu – najpowszechniejszą formą było korzystanie w kawiarenkach internetowych. Przechodząc już do mechanizmu działania ulgi, to pozwalała ona na odliczenie od dochodu podatkowego kosztów poniesionych przez podatnika z tytułu użytkowania internetu. Ówczesne regulacje prawne formułowały ponadto następujące warunki skorzystania z ulgi: 1) wydatek ten musiał być z tytułu użytkowania internetu (jak wskazuje na to nazwa ulgi); 2) użytkowanie internetu musi mieć miejsce w lokalu (budynku) będącym miejscem zamieszkania podatnika (ulga ta bezpośrednio dotyczyła konsumenta, pośrednio jednak również przedsiębiorcy, co zostanie wyjaśnione poniżej)<sup>5</sup>; 3) wysokość ulgi nie mogła przekroczyć w roku podatkowym 760 zł – warunek ten

---

3 Ustawa z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 1988 r. poz. 324 z późn. zm.).

4 Podatki.biz, [https://www.podatki.biz/artykuly/12\\_3.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/12_3.htm) (29.05.2022).

5 W obecnym stanie prawnym warunek ten nie jest konieczny do spełnienia, gdyż został uchylony. Ministerstwo Finansów w broszurze – *Ulga internetowa* wskazuje, że odliczeniu mogą podlegać nawet koszty poniesione na korzystanie z internetu w kawiarence internetowej (por. J. Sekita, *Podatki dochodowe: 522 wyjaśnienia i interpretacje: amortyzacja*,

miał charakter personalny, co oznaczało, że każdej osobie (również każdemu ze współmałżonków z osobna) przysługuje kwota do odliczenia w wysokości 760 zł<sup>6</sup>; 4) koszty te musiały być udokumentowane fakturą w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług<sup>7</sup>.

Powyższe warunki, jak może się wydawać, wskazują, że ulga ta skierowana była głównie do pojedynczych gospodarstw domowych. Warto jednak zwrócić jeszcze uwagę na jej pośredni wpływ na przedsiębiorców. Upowszechnienie dostępu do internetu otworzyło przed nimi nowe możliwości – sprzedaż swoich produktów online. Otworzyło to dotychczas nieznanne pole działania. Dzięki temu nawet najmniejsze, początkujące przedsiębiorstwo mogło swoje produkty bez problemu rozprowadzać wśród detalicznych klientów w całej Polsce. Warto również podkreślić, że działania na tym polu wpisują się w przyjętą we wstępie definicję innowacyjności.

Następnym udogodnieniem wprowadzonym przez ustawodawcę, mającym na celu zwiększenie innowacyjności, była ulga na nowe technologie, która została zastąpiona ulgą na działalność B+R. Weszła w życie na podstawie ustawy z 29 lipca 2005 roku o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej<sup>8</sup> – jej istotą było odliczenie wydatków poniesionych przez podatnika na nabycie nowych technologii. Enigmatyczne stwierdzenie „nowe technologie” zostało również rozwinięte przez prawodawcę w ustawie – jest to wiedza technologiczna w postaci wartości niematerialnych i prawnych, czyli zgodnie z ustawą o rachunkowości<sup>9</sup> w szczególności są to autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, a także *know-how* oraz wyodrębnione przez ustawę o podatku dochodowym od osób fizycznych wyniki badań i prac rozwojowych, nabyte przez podatnika od jednostek naukowych<sup>10</sup>. Co ciekawe z ulgi tej wyłączeni zostali podatnicy, którzy prowadzili działalność w specjalnej strefie ekonomicznej (miejscu administracyjnie wyodrębnionym, w którym może być prowadzona działalność gospodarcza na preferencyjnych warunkach). Odliczenia te nie mogły przekroczyć 50% kwoty wydanej na zakup nowych technologii dla mikroprzedsiębiorców, małych lub średnich przedsiębiorców, a 30% dla pozostałych podatników. Jak widać zasady działania tej ulgi wprost pokazały, że była ona skierowana bezpośrednio do przedsiębiorców. Dzięki temu, że wprowadzali oni do swojej działalności innowacyjne oprogramowania, licencje oraz *know-how*, mogli zapłacić mniejszy podatek, co jest dość bezpośrednią motywacją do jej prowadzenia.

Podsumowując tę część artykułu – kolejne 10 lat po wprowadzeniu wyżej omówionej ulgi było okresem rozwoju polskiej gospodarki, pomimo tego że ustawodawca nie wprowadzał

*koszty uzyskania przychodu, ceny transferowe, ulgi podatkowe, „cienka kapitalizacja”, dochody nieujawnione, obowiązki płatnika*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2015, s. 1238).

6 J. Sekita, *Podatki dochodowe...*, op. cit., s. 1238.

7 TaxFin, <http://taxfin.pl/od-dnia-1-stycznia-2005-r-kazdy-kto-dla-potrzeb-osobistych-korzysta-z-internetu-moze-odliczyc-ten-wydatek-od-podatku-dochodowego-od-osb-fizycznych/> (29.05.2022).

8 Ustawa z 29 lipca 2005 roku o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 706 z późn. zm.).

9 Ustawa z 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

10 A. Kaźmierski, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Zasady ogólne*, (w:) *Podatki 2022*, red. A. Kaźmierski, Wolters Kluwer Polska (baza danych), Warszawa 2022, s. 240.

nowych ulg mających na celu poprawę innowacyjności działalności gospodarczej. Polska w 2016 roku zajmowała 39 pozycję w The Global Innovation Index<sup>11</sup>, a według GUS-u kwota wydana na działalność B+R wyniosła 17,943 mld zł<sup>12</sup>. Wyniki te w późniejszych rozważaniach zostaną przywołane do celów porównawczych.

## **Znaczny rozwój prawodawstwa w zakresie ulg podatkowych mających na celu zwiększenie innowacyjności działalności gospodarczej – lata 2016–2021**

Lata 2016–2021 były okresem dość aktywnych działań prawodawcy w zakresie wprowadzania ulg wspierających innowacyjne rozwiązania w działalności gospodarczej. Głównym przedmiotem rozważań tej części artykułu będą ulgi na działalność B+R oraz IP Box. Swoje rozważania rozpocznę od analizy ulgi na działalność badawczo-rozwojową. Zastąpiła ona w 2016 roku omówioną wcześniej ulgę na nowe technologie. Zakresem podmiotowym objęto podatników, którzy prowadzili działalność B+R oraz uzyskiwali przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych. Ulga ta funkcjonowała na następujących zasadach: osoba prawna mogła odliczyć koszty poniesione na działalność B+R, które zwane są kosztami kwalifikowanymi i zostały zdefiniowane w ustawie poprzez zamknięty katalog, mogły być także odliczone od podstawy opodatkowania<sup>13</sup>. Najważniejszą zmianą było jednak zwiększenie udziału kosztów możliwych do odliczenia – do 200% w przypadku mikroprzedsiębiorców, małych lub średnich, 100% lub 200% w przypadku podatników posiadających status centrum badawczo-rozwojowego, dotyczyło to również pozostałych podatników<sup>14</sup>. Ponadto w związku z pandemią COVID-19 podatnicy, których koszty kwalifikowane na działalność badawczo-rozwojową, której celem jest opracowanie produktów niezbędnych do przeciwdziałania SARS-CoV-2, mogą od 2020 roku do końca roku podatkowego, w którym odwołano stan epidemii ogłoszony z powodu COVID-19, uwzględnić te koszty już w trakcie roku podatkowego na etapie obliczania zaliczki na podatek dochodowy<sup>15</sup>. Wynika z tego, że ulga ta swoim zakresem przedmiotowym objęła szereg działań mających na celu rozwój innowacyjności działalności gospodarczej – od wynagrodzeń pracowników w części związanej z działalnością B+R, aż po odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności B+R.

Trzy lata później (1 stycznia 2019 roku) weszła w życie ulga zwana IP Box (od ang. *Intellectual Property Box*), uprawnieni mogli skorzystać z preferencyjnej stawki podatku wobec

---

11 Cornell University, INSEAD, WIPO, The Global Innovation Index 2016: Winning with Global Innovation, 2016, [https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo\\_pub\\_gii\\_2016.pdf](https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2016.pdf) (29.05.2022).

12 Główny Urząd Statystyczny, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleczenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-badawcza-i-rozwojowa-w-polsce-w-2020-roku,8,10.html> (29.05.2022).

13 M. Rozbicki, *Działalność badawczo-rozwojowa oraz innowacje*, (w:) *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance*, (red.) P. Tomczykowski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021.

14 Ministerstwo Rozwoju i Technologii, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/ulga-na-badania-i-rozwoj> (29.05.2022).

15 P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021.

dochodów uzyskanych z tzw. „kwalifikowanych praw własności intelektualnej”. Tak jak w przypadku ulgi B+R, katalog „kwalifikowanych praw własności intelektualnej” jest zamknięty. W praktyce jednak IP Box stosowany jest głównie w przypadku autorskich praw do programów komputerowych, stąd tak ogromna jej popularność w branży IT<sup>16</sup>. Aby dany podmiot prawny mógł skorzystać z tejże ulgi musi prowadzić działalność B+R, która będzie skutkować wytworzeniem, ulepszeniem lub rozwinięciem wyżej wymienionych praw, a także nie może on opodatkowywać się w formie ryczałtu<sup>17</sup>. Wybiegając nieco poza ramy czasowe tej części artykułu, dopiero od stycznia 2022 roku istnieje możliwość skorzystania jednocześnie z ulgi na działalność B+R oraz z IP Box, na zasadzie tzw. ulgi na symultaniczny IP-Box. Do końca obecnego roku podatnik, który komercjalizował wyniki swoich prac B+R i osiągał z nich dochody kwalifikowane, nie miał możliwości korzystania z obu ulg jednocześnie<sup>18</sup>.

Reasumując – w latach 2016–2021 nastąpiło znaczące rozszerzenie regulacji prawnych dotyczących działalności innowacyjnej. Miało to również swoje skutki w sferze ekonomicznej, gdyż w 2020 roku (brak danych z 2021 r.) prawie dwukrotnie zwiększyła się kwota – 32,4 mld zł – wydawana przez Polaków na działalność B+R<sup>19</sup>. Ponadto w rankingu The Global Innovation Index Polska zajęła 38 miejsce, co stanowiło awans o jedną pozycję<sup>20</sup>. To niewielki wzrost, jednak napawa optymizmem, gdyż pokazuje, że polska gospodarka nie odbiega od sąsiadujących z nią w rankingu gospodarek zagranicznych i rozwija się w podobnym tempie.

## Polski Ład – kamień milowy w historii polskiego prawa podatkowego

Przełomowym momentem dla systemu polskiego prawa podatkowego był 1 stycznia 2022 roku – tego dnia weszła w życie największa od 1989 roku reforma prawa podatkowego, wprowadzona pakietem ustaw o nazwie Polski Ład. Początkowo, w styczniu 2022 roku, przepisy te były trudne w stosowaniu, chociażby przez problemy z obliczaniem wynagrodzeń i ich zaniżoną kwotą. Pomimo tych niedogodności Polski Ład „wprowadził” szereg ulg zachęcających przedsiębiorców do prowadzenia innowacyjnej działalności. W tej chwili jesteśmy w stanie jedynie przypuszczać, jakie skutki wywołają te regulacje prawne.

Przechodząc jednak do szczegółów – pierwszym uprawnieniem, które moim zdaniem ma na celu poprawę działalności innowacyjnej, jest ulga na ekspansję. Jak wskazuje nazwa, ma ona zachęcać przedsiębiorców do wchodzenia na nowe rynki zbytu, zarówno te krajowe, jak i zagraniczne. Ulga ta polega na możliwości dodatkowego odliczenia od podstawy opodatkowania kosztów, które przedsiębiorca poniósł, żeby rozszerzać swoje rynki zbytu. Odliczenia

16 A. Fus, *Innovation Box w praktyce – ulga dla programistów*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2021, nr 12, s. 45–49.

17 Deloitte, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/co-to-jest-IP-Box-Innovation-Box.html> (29.05.2022).

18 Ministerstwo Finansów, <https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/polski-lad-ulga-ip-box/> (29.05.2022).

19 Główny Urząd Statystyczny, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleczenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-badawcza-i-rozwojowa-w-polsce-w-2020-roku,8,10.html> (29.05.2022).

20 WIPO, *Global Innovation Index 2021: Tracking Innovation through the COVID-19 Crisis*, 2021, [https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo\\_pub\\_gii\\_2021.pdf](https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2021.pdf).

tego może dokonać do wysokości uzyskanego dochodu, ale nie więcej niż do 1 000 000 zł w danym roku podatkowym. W przypadku, gdy przedsiębiorca będący podatnikiem zdecyduje się na skorzystanie z tej ulgi, wydatki na ekspansję będzie mógł odliczyć dwukrotnie – jako koszt uzyskania przychodu oraz w ramach wyżej wskazanego uprawnienia<sup>21</sup>. Warunkiem *sine qua non* uzyskania ulgi jest wzrost przychodu ze sprzedaży produktów w ciągu ostatnich dwóch lat podatkowych lub osiągnięcie przychodu ze sprzedaży nowych produktów, lub osiągnięcie przychodu ze sprzedaży produktów nieoferowanych wcześniej na danym rynku zbytu (może być to zarówno rynek krajowy, jak i zagraniczny)<sup>22</sup>.

Równocześnie z tą ulgą wprowadzone zostały przepisy związane z IPO (m.in. ulga dla emitenta, ulga dla inwestora indywidualnego oraz Venture Capital). Pierwsza z nich pozwala na uwzględnienie w rachunku podatkowym 150% wydatków związanych bezpośrednio z wejściem na giełdę, takich jak przygotowanie prospektu emisyjnego, opłaty notarialne, sądowe, skarbowe i giełdowe, a także wiele więcej. Ulga dla inwestora indywidualnego polega na tym, że kupujący akcje spółki w ramach IPO po zachowaniu ich przez 3 lata nie zapłaci podatku od zysków z ich sprzedaży (tzw. podatek Belki). Ponadto przedsiębiorstwo innowacyjne bądź innowacyjny start-up do szukania inwestora może wykorzystać fundusz Venture Capital. Inwestor chcący zainwestować w ten sposób już na początku może skorzystać z ulgi w wysokości 50% inwestycji, do kwoty 250 000 zł<sup>23</sup>.

Rozwiązanie to na pierwszy rzut oka daje korzyści każdej ze stron korzystających z ulgi – firmy zyskują wsparcie działań zmierzających do poszerzenia kręgu udziałowców, udziałowiec indywidualny zyskuje większe możliwości inwestycyjne na giełdzie, czy nawet w gospodarce, gdzie *per se* rozwija się rynek kapitałowy, zyskuje stabilność dzięki inwestycjom długoterminowym. Takie założenia moim zdaniem są jedynie teoretyczne. Nadmierne ułatwianie wejścia na giełdę spółkom, które bez tych ulg nie byłyby w stanie tego zrobić, może doprowadzić do ich szybkiego upadku oraz utraty kapitału przez inwestorów.

## **Praktyczne zastosowanie niektórych ulg wspierających innowacyjność w 2022 roku**

Obecnie prawie wszystkie omówione powyżej ulgi wciąż obowiązują i istnieje możliwość skorzystania z nich. Rozpoczynając od ulgi na internet – w obecnym uregulowaniu nie ma ona zbyt wielkiego znaczenia społeczno-gospodarczego, gdyż odliczeniu przysługują jedynie wydatki z tytułu użytkowania sieci internet. Nie ma więc mowy o odliczeniu wydatków poniesionych przykładowo na zakup potrzebnego sprzętu do obsługi internetu (routera czy modemu), czy wydatków związanych z modernizacją sieci. Na przełomie XX i XXI wieku do korzystania z internetu niezbędna był sieć telefoniczna (w trakcie połączenia z globalną

---

21 A. Bartosiewicz, *Polski Ład. Podatki i składki*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2022, s. 254.

22 Ministerstwo Finansów, <https://www.podatki.gov.pl/polski-lad/pakiet-dla-biznesu-polski-lad/ulgi-na-rozwoj-firm-polski-lad/ulga-na-ekspansje-polski-lad/> (29.05.2022).

23 Tamże, <https://www.podatki.gov.pl/polski-lad/pakiet-dla-biznesu-polski-lad/ulgi-na-rozwoj-firm-polski-lad/ulgi-na-ipo-i-venture-capital-polski-lad/> (29.05.2022).

siecią komputerową niemożliwe było prowadzenie rozmów telefonicznych). Koszt korzystania z sieci opiewał wówczas na kwotę 29 gr za jeden impuls, który był naliczany co 3 minuty<sup>24</sup>. Uwzględniając te dane bardzo prosto można policzyć, że gdyby przenieść tamtejsze realia do pandemicznej rzeczywistości, to koszt jednego dnia (8 godzin) pracy zdalnej kosztowałby około 40 zł, a cały miesiąc użytkowania internetu kosztowałby 1200 zł. W dzisiejszych czasach nielimitowany dostęp do sieci można mieć już za ok. 39 zł miesięcznie. Co więcej, obecnie z tej ulgi można skorzystać jedynie dwukrotnie. Obliczenia i argumentacja wyraźnie wskazują, że ulga nie przetrwała próby czasu i została zdecydowanie wyprzedzona przez rozwój technologii. Ponadto 21 czerwca 2021 roku wpłynął do Sejmu poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk nr 1381), którego celem jest nowelizacja ulgi na internet poprzez poszerzenie katalogu możliwych odliczeń (rozbudowa, modernizacja oraz bieżące utrzymanie sieci), zmianę wysokości odpisu podatkowego oraz zniesienie limitu czasowego korzystania z ulgi<sup>25</sup>.

Ulgą dość popularną, lecz sprawiającą niemałe problemy w jej stosowaniu jest wprowadzona w 2019 roku ulga IP-Box. Z raportu *IP-Box Bilans po dwóch latach – pierwszy kompleksowy raport dotyczący ulgi Innovation Box* przygotowanego przez KR Group wynika, że z ulgi tej skorzystało w 2019 roku 1918 podmiotów, a łączna kwota korzyści dochodowej wyniosła około 148 milionów zł. Jej głównymi beneficjentami była branża IT (około 90%), a za nią ICT i gamedec oraz bio, farmacja i pokrewne<sup>26</sup>. Niestety, ze względu na nieprecyzyjne uregulowania w ustawie, istnieją problemy natury technicznej w jej stosowaniu.

Jednym z warunków, aby skorzystać z ulgi IP-Box jest wykazanie, że prowadzi się działalność badawczo-rozwojową. Wobec tego podatnik, który bez pomocy specjalisty chce skorzystać z ulgi, we wniosku może zadeklarować, że prowadzi on działalność B+R. Musi się jednak liczyć z problemami, jeśli w trakcie kontroli prowadzonej przez Urząd Skarbowy, działalność badawczo-rozwojowa zostanie zakwestionowana. Wobec tego, żeby bezpiecznie skorzystać z tej ulgi należy zwrócić się o interpretację indywidualną wydawaną przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej i zadać na przykład pytanie: „Czy podejmowana przez Stronę działalność polegająca na tworzeniu programów komputerowych (oprogramowanie, części oprogramowania) stanowi działalność badawczo-rozwojową w rozumieniu art. 5a pkt 38–40 ustawy z dnia (...) lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426, z późn. zm.)?”<sup>27</sup> Dzięki takiemu przykładowemu pytaniu podatnik zabezpiecza się przed niekorzystnym skutkiem kontroli, jakiej może doświadczyć w przyszłości. Niestety, najczęściej Krajowa Informacja Skarbowa nie udziela odpowiedzi na tak sformułowane pytanie, reagując na wniosek podatnika żądaniem dokonania uzupełnień<sup>28</sup>. Sytuacja ta może powtórzyć się trzykrotnie i skończyć się dwojako – pozytywną

24 Komorkomania, <https://komorkomania.pl/35118,jak-zmienialy-sie-ceny-i-predkosc-internetu-w-polsce> (29.05.2022).

25 Grupa posłów na Sejm RP. Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk 1381), projekt wpłynął do Sejmu 21 czerwca 2021.

26 KR Group LTD, *IP BOX Bilans pod dwóch latach: pierwszy kompleksowy raport dotyczący ulgi Innovation Box, 2021*, <https://www.krgroup.pl/wp-content/uploads/2021/12/Raport-Innovation-Box-Bilans-po-dwoch-latach-1.pdf>.

27 Wyrok WSA w Krakowie z 11 marca 2021 r., I SA/Kr 124/21, LEX nr 3176723.

28 A. Tarka, *Fiskus musi odpowiedzieć informatykomu, który pyta o IP Box*, Rzeczpospolita 2021, nr 11967.



dla podatnika interpretacją albo odmową udzielenia interpretacji<sup>29</sup>. Najczęściej w sytuacji odmowy udzielenia interpretacji podatnik kieruje sprawę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego. Dotychczasowe orzecznictwo w tej kwestii jest na razie dość ubogie, lecz na uwagę zasługuje wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 listopada 2021 roku o sygnaturze II FSK 1049/21, w którym to Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, że nie można żądać od podatnika, aby on sam we własnym zakresie rozstrzygnął, czy podejmowane przez niego czynności stanowią działalność B+R w rozumieniu art. 5a pkt 38–40 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>30</sup>. Trudności te powodują, że zgodnie ze wcześniej wspomnianym raportem firmy KR Group aż 33% podmiotów wskazało brak wystarczającej wiedzy podatkowej jako główną przyczynę niekorzystania z IP-Box, co jedynie potwierdza powyższe rozważania.

## Podsumowanie

Konkludując – ulgi podatkowe są ważnym narzędziem zwiększającym innowacyjność działalności gospodarczej w naszym kraju, ale nie można zapominać również o innych czynnikach. Dzięki szerokiemu wyborowi ulg przedsiębiorca w każdym etapie swojej działalności ma możliwość skorzystania z chociażby jednej z nich. W początkowej fazie swojej działalności, gdy przedsiębiorca chce założyć innowacyjny start-up, może skorzystać z funduszu Venture Capital. Na tym etapie rozwoju pomocna okazać się może ulga na ekspansję, która pozwoli na rozreklamowanie przedsiębiorstwa i umożliwienie wejścia na zazwyczaj niedostępne rynki dla nowych „graczy”. Następnie, gdy zostanie już podjęta decyzja o wejściu na giełdę, pojawia się kolejna możliwość – skorzystanie z ulgi dla emitenta. Ulga IP-Box oraz B+R są ulgami na tyle elastycznymi, że przedsiębiorca skorzysta z nich może na każdym etapie swojej działalności, co uważam za ich kolejną zaletę.

Niestety, wadą większości ulg podatkowych jest ich niecisłe oraz obszerne unormowanie ustawowe. Jeśli chodzi np. o ulgę na internet to związane z nią ustawodawstwo jest dość proste w stosowaniu, czego nie można powiedzieć o uldze IP-Box, której stosowanie wymaga skorzystania z pomocy osoby, która jest specjalistą w zakresie prawa podatkowego.

Polska gospodarka dopiero od 1989 roku jest w stanie rozwijać się w sposób najbardziej dla niej korzystny, wtedy bowiem została wprowadzona w życie gospodarka wolnorynkowa. Przez ponad 40 lat gospodarki nakazowo-rozdziałowej polskie inwestycje, których wymagał rynek, były hamowane przez wolę rządzących, podejmowane na szczeblu centralnym decyzje i chociażby plany pięcioletnie. Uważam jednak, że mimo swojej niechlubnej historii polska gospodarka rozwija się w sposób zrationalizowany i innowacyjny, między innymi dzięki regulacjom prawnym wspierającym tę cechę.

---

<sup>29</sup> Youtube, <https://www.youtube.com/watch?v=Kx7Wz7-8nCc> (29.05.2022).

<sup>30</sup> Wyrok NSA z 23 listopada 2021 r., II FSK 1049/21, LEX nr 3284074.

## Bibliografia

### Literatura

- Bartosiewicz A., *Polski Ład. Podatki i składki*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2022.
- Cornell University, INSEAD, WIPO, The Global Innovation Index 2016: Winning with Global Innovation, 2016, [https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo\\_pub\\_gii\\_2016.pdf](https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2016.pdf) (29.05.2022).
- Fus A., *Innovation Box w praktyce – ulga dla programistów*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 2021, nr 12, s. 45–49.
- Każmierski A., Wiśniewski J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Zasady ogólne*, (w:) *Podatki 2022* (red.), A. Każmierski, Wolters Kluwer Polska (baza danych), Warszawa 2022.
- KR Group LTD, IP BOX Bilans pod dwóch latach: pierwszy kompleksowy raport dotyczący ulgi Innovation Box, 2021, <https://www.krgroup.pl/wp-content/uploads/2021/12/Raport-Innovation-Box-Bilans-po-dwoch-latach-1.pdf>.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021.
- Rozbicki M., *Działalność badawczo-rozwojowa oraz innowacje*, (w:) *Jak uniknąć ryzyka odpowiedzialności podatkowej. Tax compliance* (red.), P. Tomczykowski, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2021.
- Sekita J., *Podatki dochodowe: 522 wyjaśnienia i interpretacje: amortyzacja, koszty uzyskania przychodu, ceny transferowe, ulgi podatkowe, „cienka kapitalizacja”, dochody nieujawnione, obowiązki płatnika*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2015.
- Tarka A., *Fiskus musi odpowiedzieć informatykowi, który pyta o IP Box*, Rzeczpospolita 2021, nr 11967.
- WIPO, Global Innovation Index 2021: Tracking Innovation through the COVID-19 Crisis, 2021, [https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo\\_pub\\_gii\\_2021.pdf](https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_gii_2021.pdf).

### Akty prawne

- Grupa posłów na Sejm RP. Poselski projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (druk 1381), projekt wpłynął do Sejmu 21 czerwca 2021.
- Ustawa z 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 1988 r. poz. 324 z późn. zm.).
- Ustawa z 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 z późn. zm.).
- Ustawa z 29 lipca 2005 roku o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 706 z późn. zm.).
- Ustawa z 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 217 z późn. zm.).

### Orzecznictwo

- Wyrok NSA z 23 listopada 2021 r., II FSK 1049/21, LEX nr 3284074.
- Wyrok WSA w Krakowie z 11 marca 2021 r., I SA/Kr 124/21, LEX nr 3176723.

### Pozostałe źródła

- Deloitte, <https://www2.deloitte.com/pl/pl/pages/tax/articles/co-to-jest-IP-Box-Innovation-Box.html> (29.05.2022).
- Główny Urząd Statystyczny, <https://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/nauka-i-technika-spoleczenstwo-informacyjne/nauka-i-technika/dzialalnosc-badawcza-i-rozwojowa-w-polsce-w-2020-roku,8,10.html> (29.05.2022).
- Grupa Polskiego Funduszu Rozwoju, <https://pfr.pl/sloownik/sloownik-innowacja.html> (29.05.2022).

- Komorkomania, <https://komorkomania.pl/35118,jak-zmienialy-sie-ceny-i-predkosc-internetu-w-polsce> (29.05.2022).
- Ministerstwa Finansów, <https://www.podatki.gov.pl/polski-lad/pakiet-dla-biznesu-polski-lad/ulgi-na-rozwoj-firm-polski-lad/ulga-na-ekspansje-polski-lad/> (29.05.2022).
- Ministerstwa Finansów, <https://www.podatki.gov.pl/polski-lad/pakiet-dla-biznesu-polski-lad/ulgi-na-rozwoj-firm-polski-lad/ulgi-na-ipo-i-venture-capital-polski-lad/> (29.05.2022).
- Ministerstwo Finansów, <https://www.podatki.gov.pl/wyjasnienia/polski-lad-ulga-ip-box/> (29.05.2022).
- Ministerstwo Rozwoju i Technologii, <https://www.gov.pl/web/rozwoj-technologie/ulga-na-badania-i-rozwoj> (29.05.2022).
- Podatki.biz, [https://www.podatki.biz/artykuly/12\\_3.htm](https://www.podatki.biz/artykuly/12_3.htm) (29.05.2022).
- TaxFin, <http://taxfin.pl/od-dnia-1-stycznia-2005-r-kazdy-kto-dla-potrzeb-osobistych-korzystajacy-z-internetu-moze-odliczyc-ten-wydatek-od-podatku-dochodowego-od-osb-fizycznych/> (29.05.2022).
- Youtube, <https://www.youtube.com/watch?v=Kx7Wz7-8nCc> (29.05.2022).

#### CYTOWANIE

Gracjan Ciupa, *Ulgi podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych jako narzędzie wspierające prowadzenie innowacyjnej działalności przez przedsiębiorców*, *Studia Administracyjne* 2(16)/2022, s. 5–15, DOI: 10.18276/sa.2022.16-01.