

mgr Kamil Jakub Al-Janabi
niezależny badacz
e-mail: kamiolp@gmail.com
ORCID: 0009-0002-9071-2150

Wpływ ulgi podatkowej IP BOX na efektywną stopę opodatkowania

The impact of the IP BOX tax relief on the effective tax rate

Słowa kluczowe:
ulga podatkowa ip box, efektywna stopa opodatkowania

Streszczenie: Ulga podatkowa to możliwość zmniejszenia podatku do zapłaty. Jedną z ulg podatkowych funkcjonujących w polskim systemie prawnopodatkowym jest ulga IP BOX. Ulga IP BOX pozwala opodatkować określone dochody z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej według preferencyjnej stawki 5% podatku dochodowego. Artykuł prezentuje wpływ ulgi podatkowej IP BOX na efektywną stopę opodatkowania w jednoosobowej działalności gospodarczej oraz wskazuje wyraźny spadek zainteresowania ulgą przez jednoosobowe działalności gospodarcze. Przeanalizowano literaturę przedmiotu, ustawy podatkowe oraz strony Ministerstwa Finansów. Zastosowane metody badawcze w niniejszym artykule to: metoda indukcyjna i dedukcyjna, metoda monograficzna, analiza porównawcza dostępnej literatury przedmiotu, artykułów dostępnych w fachowych czasopiśmiech, zasobów internetowych oraz metody statystyczne i prawnoekonomiczne. Badania wykazały, że uwzględnienie w rozliczeniu rocznym podatku dochodowego przez jednoosobową działalność gospodarczą ulgi podatkowej IP BOX obniża efektywną stopę opodatkowania danego przedsiębiorstwa.

Keywords:
ip box, ip box tax relief, effective tax rate, ip box

Abstract: Tax relief is the possibility of reducing the tax payable. One of the tax reliefs in Polish legal and tax system is the IP BOX relief. The IP BOX relief allows taxation of certain income from qualified intellectual property rights at a preferential rate of 5% of income tax. The article presents the impact of the IP BOX tax relief on the effective tax rate in sole proprietorship and indicates a clear decline in interest in the tax relief by sole proprietorships. The literature on the subject, tax laws and the websites of the Ministry of Finance have been analysed. The research methods used in this article are: inductive and deductive method, monographic method, comparative analysis of available

JEL:
K23, K34, O32

literature on the subject, articles available in professional journals, Internet resources as well as statistical and legal and economic methods. Studies have shown that the inclusion of the IP BOX tax relief in the annual income tax return by a sole proprietorship reduces the effective tax rate of a given enterprise.

Wprowadzenie

Dosłowne tłumaczenie skrótu IP BOX („Intellectual property”) to „własność intelektualna”. Polski ustawodawca użył tego skrótu we wprowadzonej uldze podatkowej mającej na celu zmniejszenie obciążeń podatkowych podatników z dochodów kwalifikowanych. Ulga IP BOX dotyczy mniejszego podatku pobieranego od podatnika, uzyskanego z kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych praw własności intelektualnej i pozwala zmniejszyć obciążenia podatkowe z tytułu podatku dochodowego, pod warunkiem prowadzenia przez danego podatnika prac badawczo-rozwojowych lub rozwojowych. Ulga ta została wprowadzona do polskiego systemu prawnego 1 stycznia 2019 r. i dotyczy bardzo dużej liczby przedsiębiorstw działających w Polsce [Modzelewski, Słomka, Bielawny, Radzikowski, Safian, Szymocha, Wojciechowski, Zagórski, Zyśk, 2022]. Z jednej strony ulga IP BOX powoduje, że mogą z niej skorzystać twórcy kodu źródłowego będącego programem komputerowym, architekci systemów komputerowych, autorzy gier i programów o charakterze innowacyjnym, tj. dotychczas niewystępującym w praktyce gospodarczej. Z drugiej jednak strony z ulgi IP BOX mogą skorzystać również architekci, graficy komputerowi oraz projektanci prowadzący działalność rozwojową.

Ulga podatkowa IP BOX została opracowana na bazie standardu Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD), wskazywanym jako działanie nr 5 Projektu Base Erosion and Profit Shifting (dalej jako „BEPS”), Modified Nexus Approach [OECD, 2015]. Projekt BEPS to wspólna, międzynarodowa inicjatywa mająca na celu wprowadzenie jednolitych zasad międzynarodowego opodatkowania, które będą dostosowane do wyzwań XXI wieku. Główną funkcją wprowadzenia tej preferencji zgodnie z ideą OECD był wzrost wpływów podatkowych, wynikający ze zwiększonego zatrzymywania praw własności intelektualnej w danej jurysdykcji podatkowej, pobudzenie inwestycji o charakterze innowacyjnym oraz stymulowanie wzrostu dobrze płatnych miejsc pracy [Mahoux, Gérard, 2016]. Poszczególne państwa UE mogą konkurować między sobą w zakresie stawek podatku dochodowego oraz innych preferencji podatkowych, ponieważ podatki dochodowe nie są zharmonizowane na poziomie wspólnotowym [Burak, 2005, s. 4]. W sąsiednich państwach Unii Europejskiej funkcjonuje odpowied-

nik ulgi IPBOX. Tego typu preferencja, choć w nieco odmienniej formie, została wprowadzona między innymi przez Węgry, Francję, Luksemburg, Wielką Brytanię, Irlandię, Holandię czy Włochy, kilka lat wcześniej niż w Polsce. Przykładowo na Węgrzech była ona dostępna 3 lata wcześniej (pierwotna wersja tej ulgi na Węgrzech funkcjonuje od 2003 r.), a w Wielkiej Brytanii rozwiązanie dotyczące patentów wprowadzone zostało 1 kwietnia 2013 r. [Lord, 2014].

Tabela 1. Zestawienie krajów Unii Europejskiej z funkcjonującym rozwiązaniem podatkowym typu Innovation Box (konstrukcja będąca odpowiednikiem polskiej ulgi IP BOX), uszeregowano według rosnącej efektywnej stawki podatku dochodowego w ramach Innovation Box

Kraj	Rok wejścia w życie ulgi	Wskaźnik modified nexus approach	Mnożnik (w %)	Rodzaj ulgi i jej wielkość	Stawka podstawowa podatku (w %)	Efektywna stawka podatku w ramach ulgi (w %)	Różnica między podstawową stawką podatku, a efektywną w ramach ulgi (w %)
Cypr	2012	TAK	30	odliczenie, 80%	12,50	2,50	10
Belgia	2007	TAK	30	odliczenie, 85%	29,58	4,44	25,14
Węgry	2003	TAK	30	odliczenie, 50%	9,00	4,50	4,50
Luksemburg	2018	TAK	30	zwolnienie, 80%	24,94	4,98	19,96
Polska	2019	TAK	30	zmniejszenie stawki podatkowej do 5%	19	5	14
Irlandia	2016	TAK	30	odliczenie, 50%	12,50	6,25	6,25
Izrael	2017	TAK	30	zmniejszenie stawki podatkowej do 6%, 7,5% lub 12%	23	6 / 7,5 / 12,00	17 / 15,50 / 11
Holandia	2007	TAK	30	zwolnienie, 72%	15–20,5	7,00	8–13,50
Szwajcaria	2020	TAK	brak	zwolnienie, do max. 90%	12,66	8,80	3,86
Wielka Brytania	2012	TAK	30	zmniejszenie stawki podatkowej do 10%	19,00	10,00	9
Hiszpania	2008	TAK	30	zwolnienie, 60%	25,00	10,00	15
Francja	2019	TAK	30	zmniejszenie stawki podatkowej do 10%	31,00	10,00	21
Portugalia	2014	TAK	30	zwolnienie, 50%	21,00	10,50	10,50
Turcja	2001	NIE	brak	zwolnienie, 50%	22,00	11,00	11
Włochy	2015	TAK	30	zwolnienie, 50%	24,00	12,00	12

Źródło: opracowano na podstawie ogólnodostępnych danych i publikacji naukowych [Patent Box relief statistics, 2022; Skeie, Johansson, Menon, Sorbe, 2017; OECD, 2017; OECD, 2018].

Zawarte w tabeli 1 dane są aktualne na stan prawny obowiązujący w 2023 r. w poszczególnych państwach. W tabeli nie zaprezentowano zasad, które dotyczyły starych, nieaktualnych przepisów – funkcjonujących w poprzednich latach podatkowych lub tych, które mogą być stosowane jako przepisy przejściowe po zmianach podatkowych (stosowanych w niektórych krajach do końca 2021 r.).

Jak wskazują dane zawarte w tabeli 1, Polska charakteryzuje się wysoką efektywną stawką podatku dochodowego w ramach Innovation Box na arenie międzynarodowej. Porównując różnicę między podstawową stawką podatku dochodowego, a jego efektywną stawką dla przedsiębiorstwa korzystającego z preferencyjnego opodatkowania, aż 9 z 14 pozostałych państw posiada niższą różnicę od Polski. Jedynie 5 państw posiada wyższą, co wynika każdorazowo ze znacznie wyższej podstawowej stawki podatku dochodowego niż stawka stosowana w Polsce.

Z szerokich objaśnień Ministerstwa Finansów opublikowanych w lipcu 2019 r. wynika, że: „do głównych celów zachęty podatkowej należy m.in. zwiększenie atrakcyjności prowadzenia w Polsce działalności badawczo-rozwojowej przez polskie i zagraniczne przedsiębiorstwa, zmiana modelu ekonomicznego na gospodarkę opartą na wiedzy” [Objaśnienia, 2019]. Ponadto wynika z nich, że „ulga będzie pełnić funkcję retencyjną dla innowacyjnych rozwiązań i w rezultacie ma zapobiegać lokowaniu przez przedsiębiorców posiadanych praw własności intelektualnej w krajach, które oferują niższe opodatkowanie dla firm uzyskujących przychody z komercjalizacji tychże praw” [Objaśnienia, 2019]. Analizując powyższe objaśnienia można dojść do wniosku, że polski ustawodawca zauważył niebezpieczny trend wyprowadzania posiadanych praw własności intelektualnej do innych krajów przez polskich przedsiębiorców jednocześnie dążąc do tego, aby pozostawały one w kraju, w którym zostały wypracowane. Ustawodawca wprowadzając ulgę IP BOX do polskiego systemu prawnego wyraźnie dał do zrozumienia, że dąży do wzrostu konkurencyjności podatkowej Rzeczypospolitej Polskiej na arenie międzynarodowej.

Duże, międzynarodowe korporacje z USA unikają płacenia wysokich podatków dochodowych tworząc tzw. spółki-córki za granicą. Spółka zarejestrowana w Unii Europejskiej przenosi swoje prawa intelektualne do spółki-córki zarejestrowanej za granicą, a następnie cyklicznie transferuje osiągnięte w danym kraju zyski jako opłaty za korzystanie z własności intelektualnej [Górecki, 2014]. Jest to zjawisko wysoce niekorzystne dla krajów Unii Europejskiej, ponieważ zyski osiągnięte na terytorium UE są transferowane za granicę. Ulga IP BOX ma za zadanie zachęcić inwestorów do pozostawienia zysków i opodatkowaniu ich w danym kraju Unii Europejskiej, bez konieczności ich transferu za granicę. Ma to spowodować wzrost gospodarczy krajów Unii Europejskiej, jednocześnie zniechęcać do transferu środków pieniężnych do tzw. zagranicznych rajów podatkowych.

Postępujące zmiany w polskich przepisach podatkowych dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych, różnorodność stanowisk prezentowanych przez Krajową

Informację Skarbową w wydawanych indywidualnych interpretacjach podatkowych dotyczących ulgi IP BOX, jak również stosunkowo niewielka liczba orzeczeń sądów administracyjnych w sprawach dotyczących możliwości stosowania tej ulgi przez przedsiębiorców sprawiają, że preferencja IP BOX jest tematem wartym uwagi.

Cel i hipoteza badawcza

Celem artykułu jest omówienie ulgi podatkowej IP BOX w odniesieniu do osób fizycznych prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą oraz próba ukazania wpływu tej ulgi na obniżenie efektywnej stopy opodatkowania danego przedsiębiorstwa. Drugim celem artykułu jest wyjaśnienie, dlaczego ulga IP BOX nie cieszy się ogólnym zastosowaniem przez firmy.

Hipotezą badawczą jest stwierdzenie, że uwzględnienie w rozliczeniu rocznym podatku dochodowego przez jednoosobową działalność gospodarczą ulgi podatkowej IP BOX wpływa na obniżenie efektywnej stopy opodatkowania danego przedsiębiorstwa.

Metody badawcze

Zastosowane metody badawcze w niniejszym artykule to: metoda indukcyjna i dedukcyjna, metoda monograficzna, analiza porównawcza dostępnej literatury przedmiotu, artykułów dostępnych w fachowych czasopismach, zasobów internetowych oraz metody statystyczne i prawnoekonomiczne. Poniżej przedstawiono definicje pojęć, omówiono indywidualne interpretacje podatkowe dotyczące tej ulgi oraz opisano wynik autorskiej ankiety, która ma na celu stwierdzenie, czy spadek zainteresowania ulgą IP BOX wynika z faktu wydłużonego czasu oczekiwania na wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej przez organ uprawniony do jej wydania.

Definicja słowa „podatki” i klasyfikacja podatków

Słowo „podatki” kojarzy się z negatywnymi, złymi emocjami. Każdy obywatel danego państwa zobowiązany jest do opłacania przymusowych danin publicznych, jednocześnie bez gwarancji uzyskania jakichkolwiek korzyści w zamian za ich opłacanie. Obywatele Rzeczypospolitej Polskiej zobowiązani są do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Takowy obowiązek nakładają na nich obowiązujące przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej¹. Podatki są nakładane

¹ Art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483).

na podmioty obowiązane (podatników, płatników, inkasentów) wyłącznie w drodze ustawy [Art. 217 Konstytucji..., 1997].

Zgodnie z obowiązującymi przepisami podatek to świadczenie pieniężne, nieodpłatne, przymusowe, bezwrotne, realizowane na podstawie ustawy podatkowej na rzecz konkretnego podmiotu publicznoprawnego [Art. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa]². Najważniejszym elementem spośród elementów niezbędnych z punktu widzenia ciężaru fiskalnego ma podstawa opodatkowania, która w istotnej części jest uregulowana przepisami podatkowymi [Modzelewski, 2020, s. 7–8]. Podatki można podzielić na wiele różnych kategorii, co zobrazowano w tabeli 2.

Tabela 2. Klasyfikacja podatków

Przedmiot opodatkowania	Stosunek do źródła opodatkowania	Rodzaj działalności prowadzonej przez podatnika	Sposób ustalenia podstawy opodatkowania	Podział wpływów podatkowych między poszczególnymi budżetami
1. Majątkowe 2. Dochodowe 3. Konsumpcyjne	1. Bezpośrednie 2. Pośrednie	1. Związane z działalnością 2. Pozostałe	1. Od wartości 2. Jednostkowe	1. Stanowiące dochód budżetu państwa 2. Stanowiące dochód jednostek samorządu terytorialnego

Źródło: opracowanie własne.

Podatnicy, chcąc zmniejszyć swoją podstawę opodatkowania, a w konsekwencji kwotę podatku dochodowego do zapłaty, często decydują się na zastosowanie optymalizacji podatkowej lub unikają opodatkowania. Lord Keynes stwierdził, że „Unikanie podatków jest obecnie jedynym rodzajem działalności, który przynosi jeszcze jakiegokolwiek dochody” [Jarzębska, 2016]. Jednakże należy odróżnić pojęcie „unikanie opodatkowania” od pojęcia „uchylanie się od opodatkowania”. To pierwsze oznacza poszukiwanie takich rozwiązań dostępnych w prawie, które pozwolą ustalić jak najniższą stawkę zobowiązania (jest to tzw. planowanie podatkowe, będące legalnym, zgodnym z obowiązującym prawem zachowaniem podatnika, mającym na celu zapłacenie jak najniższego możliwego podatku), natomiast uchylanie się od opodatkowania [Art. 119a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa]³ polega na zaniechaniu płacenia podatków, mimo że zostały one zgodnie z prawem naliczone. Uchylanie się od opodatkowania to działanie niezgodne z prawem, podlegające sankcjom karnym zgodnie z przepisami Kodeksu karnego skarbowego.

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm.).

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2015, poz. 613 z późn. zm.).

Geneza ulg podatkowych w Polsce

Historię ulg podatkowych w Rzeczypospolitej Polskiej należy ocenić jako wysoce niestabilną i niekonsekwentną. Z pewnością można stwierdzić, że ewolucja ulg podatkowych w polskim systemie prawnym jest wysoce zależna od decyzji czysto politycznych. Brak jednoznacznej i klarownej strategii podatkowej państwa spowodował, że ulgi podatkowe przyznawane były w przeszłości koniunkturalnie, z uwzględnieniem często politycznych zobowiązań, natomiast ich likwidacja przeprowadzana była bez jednoznacznie ocenionego kontekstu ekonomicznego [Wyrzykowski, Kasprzak, 2016, s. 24]. Powyższe można potwierdzić porównując dane liczbowe dotyczące ilościowych zmian w ulgach podatkowych wprowadzanych przez polskiego ustawodawcę do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w latach 1992–2014 – wprowadzono w tym czasie 29 nowych ulg podatkowych i jednocześnie zlikwidowano 25 z nich. Często wprowadzone przywileje podatkowe likwidowane były po upływie 1 roku lub 2 lat od daty ich wprowadzenia do ustawy, co dodatkowo uwypukla brak konkretnej strategii podatkowej kraju.

Ulga podatkowa – definicja

Pojęcie „ulgi podatkowej” zostało zdefiniowane przez polskiego ustawodawcę w Ordynacji podatkowej [Art. 3 ust. 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa]. Ustawodawca sformułował je w sposób bardzo rozległy, obejmując w tym pojęciu wszelkie odliczenia lub zmniejszenia, których zastosowanie przez podatnika powoduje obniżenie podstawy opodatkowania, jak również wszelkie zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania i w konsekwencji tego również obniżenie podatku dochodowego do zapłaty. W doktrynie podkreśla się, że zarówno ulga podatkowa, jak i zwolnienie podatkowe mają te same cele i funkcje [por. Nykiel, 2002, s. 189 i nast.; Wójtowicz, 2005, s. 344 i nast.]. W literaturze przedmiotu podnoszony jest również odrębny pogląd stanowiący, że zwolnienie podatkowe i ulga podatkowa to dwa, odrębne, różne pojęcia, oznaczające inne instytucje z zakresu prawa podatkowego [Wyrok NSA z 5.12.2007 r.].

Interpretacje podatkowe

Przedsiębiorca prowadzący w Polsce działalność gospodarczą może wielokrotnie natknąć się na sytuację, w której nie jest pewien czy na pewno właściwie stosuje przepisy prawa podatkowego. Polski ustawodawca przewidział tego typu sytuację i wprowadził do polskiego systemu podatkowego instytucję interpretacji podatkowej. Podatnik ma prawo do wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej do dyrektora

Krajowej Informacji Skarbowej w odniesieniu do konkretnego, indywidualnego stanu faktycznego, jednocześnie prezentując własne stanowisko w tej sprawie. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe wydając tzw. objaśnienia podatkowe, czyli ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów [Mariański, 2021, s. 58 i nast.].

Interpretacje przepisów prawa dzielą się na interpretacje ogólne oraz interpretacje podatkowe indywidualne. Interpretacje ogólne dokonywane są z urzędu lub na wniosek w celu zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe [Art. 14a. §1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa]. Przy wydawaniu interpretacji ogólnych lub objaśnień podatkowych uwzględnia się orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej [Art. 14a. §1 ust. 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa].

Indywidualna interpretacja podatkowa to instytucja prawna, pozwalająca na uzyskanie urzędowego wyjaśnienia w zakresie sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego w konkretnej sprawie.

Szczegółowe zasady wydawania indywidualnych interpretacji podatkowych reguluje w Polsce Ordynacja podatkowa. Wniosek o interpretację indywidualną może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzeń przyszłych [Art. 14b. i kolejne ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa]. Interpretacja podatkowa zawiera interpretację przepisów prawa podatkowego i jest wydawana na wniosek zainteresowanego w jego indywidualnej sprawie [Art. 14b i kolejne ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa].

Stosowanie ulgi IP BOX

Stosowanie ulgi Innovation Box (tzw. ulgi IP BOX), w postaci obniżonej do 5% stawki podatku, zostało ograniczone przedmiotowo do kwalifikowanego dochodu z określonych w ustawach podatkowych praw własności intelektualnej [Modzelewski, Słomka, Bielawny, Radzikowski, Safian, Szymocha, Wojciechowski, Zagórski, Zyśk, 2022, s. 33]. Zgodnie z przepisami podatkowymi [Art. 30ca ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych]⁴ do katalogu tego typu praw zalicza się:

- 1) patent,
- 2) dodatkowe prawo ochronne na wynalazek,
- 3) prawo ochronne na wzór użytkowy,

⁴ Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350 z późn. zm.).

- 4) prawo z rejestracji wzoru przemysłowego,
 - 5) prawo z rejestracji topografii układu scalonego,
 - 6) dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub środek ochrony roślin,
 - 7) prawo z rejestracji produktu leczniczego i weterynaryjnego dopuszczonego do obrotu,
 - 8) prawo z rejestracji nowych odmian roślin i ras zwierząt,
 - 9) prawo do programu komputerowego (oprogramowania)
- podlegające ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska.

Wskazany sposób opodatkowania będzie miał zastosowanie tylko do praw własności intelektualnej, które zostały wytworzone, rozwinięte lub ulepszone przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej w okresie obowiązywania ochrony prawnej tych praw.

Wykonanie prac badawczo-rozwojowych może zostać zlecone innym podmiotom, zarówno niepowiązanym, jak i powiązanym [Modzelewski, Słomka, Bielawny, Radzikowski, Safian, Szymocha, Wojciechowski, Zagórski, Zyśk, 2022, s. 35 i nast.].

Działalność badawczo-rozwojowa została zdefiniowana ustawowo [Art. 5a pkt 38 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych] i oznacza działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. Badania naukowe i prace rozwojowe w przywołanym przepisie łączy alternatywa nierozłączna. Dokonując wykładni językowej przepisu dochodzi się do wniosku, że działalność twórcza może obejmować tylko badania naukowe, albo tylko prace rozwojowe. Dzieje się tak dzięki użyciu przez ustawodawcę spójnika „lub” w przywołanym przepisie [Linka, 2020].

Zgodnie z *Podręcznikiem Frascati 2015* działalność badawcza i rozwojowa zdefiniowana została jako: „praca twórcza podejmowana w sposób metodyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy – w tym wiedzy o rodzaju ludzkim, kulturze i społeczeństwie – oraz w celu tworzenia nowych zastosowań dla istniejącej wiedzy” [OECD, *Podręcznik Frascati 2015*, s. 47].

Z licznych interpretacji indywidualnych dyrektora KIS można wysnuć wniosek, że prace w ramach działalności muszą być prowadzone w sposób ciągły, a nie incydentalny [Interpretacja, 2019a; Interpretacja, 2019b].

Analiza liczby wniosków wpływających do KIS w zakresie ulgi IP BOX

Ulga IP BOX jest najczęściej stosowana przez firmy IT. Z danych Ministerstwa Finansów dotyczących beneficjentów ulgi jednoznacznie wynika, że z 1918 podmiotów, które dotąd skorzystały z IP BOX, aż 1724, czyli 89,89%, pochodziło z sektorów IT, ICT i pokrewnych.

Z danych opublikowanych przez Ministerstwo Finansów wynika, że w 2021 r. do Krajowej Informacji Skarbowej wpłynęło aż 31 826 wniosków o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej. W porównaniu z rokiem ubiegłym nastąpił wzrost liczby złożonych wniosków o 6 428. Co ciekawe, najwięcej wniosków dotyczyło podatku dochodowego od osób fizycznych, bo aż 14 313. Na drugim miejscu był VAT – 12 665 wniosków, na trzecim zaś CIT – 3 184 wniosków. Najczęściej występującym przedmiotem wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie podatków bezpośrednich (m.in. podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych) było preferencyjne opodatkowanie dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej IP BOX, sprzedaż nieruchomości i ulga na działalność badawczo-rozwojową [Moczyłowska, 2022].

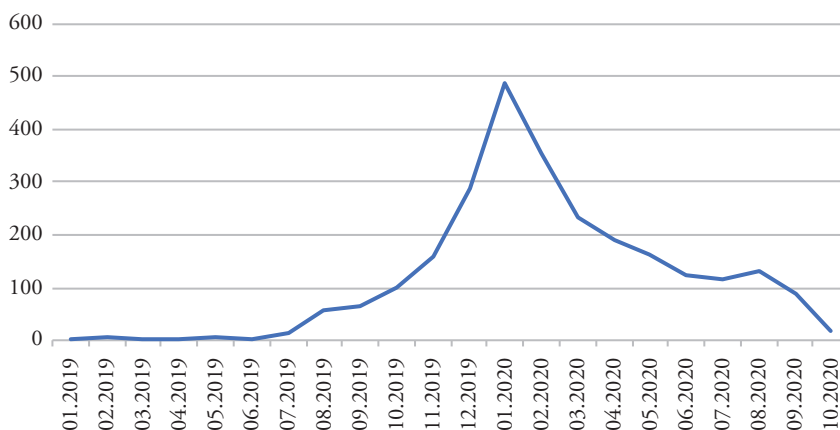
Ulga IP BOX w latach 2020–2021 była dość mocno promowana w mediach. Na rynku usług prawniczo-doradczych pojawiło się wiele kancelarii prawnych specjalizujących się w obsłudze wniosków o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie ulgi IP BOX. Wiele z tych firm reklamowało ulgę IP BOX tworząc jej fałszywy obraz jako „ulgi dla każdego”, pokazując swoim potencjalnym klientom fragmenty indywidualnych interpretacji podatkowych bez zagłębienia się w szczegółowe wymogi ulgi. Takie zachowanie należy ocenić jako wysoce nieetyczne, jednak z obserwacji autora artykułu w latach 2021 i 2022 do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zaczęło wpływać znacznie więcej wniosków o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie ulgi IP BOX, niż miało to miejsce w latach 2019 i 2020. Należy jednoznacznie podkreślić, że ulga IP BOX może mieć bardzo szerokie zastosowanie, o ile spełnione są warunki ustawowe jej stosowania.

Z danych zawartych na rysunku 1 wyraźnie widać, że ulga zyskała większą rozpoznawalność w momencie, gdy Ministerstwo Finansów opublikowało objaśnienia podatkowe. Z 1870 wniosków o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej aż 97% dotyczyło jednoosobowej działalności gospodarczej, co wskazuje, że tacy podatnicy są nią najbardziej zainteresowani.

Według W. Wyrzykowskiego relatywnie niskie zainteresowanie korzystaniem z zachęt podatkowych wynika z braku jednolitej strategii polityki podatkowej, która nie przynosi oczekiwanych efektów zarówno dla podatników, jak i budżetu państwa [Wyrzykowski, Kasprzak, 2016, s. 30]. Ewidentne załamanie liczby wpływających wniosków o wydanie

indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie ulgi IP BOX do KIS od października 2020 r. związane jest z brakiem jednolitego podejścia KIS do rozpatrywanych wniosków.

Rysunek 1. Dynamika napływu wniosków o interpretacje indywidualne do Krajowej Informacji Skarbowej w sprawie IP BOX od stycznia 2019 r. do października 2020 r.



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych uzyskanych z Krajowej Informacji Skarbowej.

Badanie ankietowe dotyczące uzyskania indywidualnej interpretacji podatkowej

Ankieta to technika gromadzenia informacji, polegająca na wypełnianiu wcześniej przygotowanego kwestionariusza. Kwestionariusz zawierał zestaw logicznych, spójnych pytań, które służyły do rozwiązania danego problemu badawczego. Skonstruowany został w taki sposób, aby respondent mógł go samodzielnie wypełnić bez pomocy drugiej osoby. Ankieta zawierała pytania zamknięte skategoryzowane, ponieważ w pytaniach znajdowała się ograniczona liczba możliwości odpowiedzi. Osoba, z którą został przeprowadzony wywiad, musiała wybrać spośród znajdujących się w pytaniu alternatyw tą, która jest odpowiednikiem jej poglądów, opinii czy postaw [Sobočka-Szczapa, 2010].

W przeprowadzonym badaniu ankietowym wzięło udział 97 przedstawicieli jednoosobowych działalności gospodarczych, prowadzących działalność gospodarczą w Polsce, zajmujących się tworzeniem oprogramowania (PKD 62.01.Z – Działalność związana z oprogramowaniem), w wieku od 25 do 42 lat. W badaniu wzięło udział 67 mężczyzn (co stanowiło 69,07% wszystkich badanych) oraz 10 kobiet (co stanowiło 30,93% wszystkich badanych). Badanie ankietowe zostało przeprowadzone przy użyciu narzędzia do tworzenia ankiet online, tj. Google Forms. W związku z epidemią COVID-19 ustawy

termin do wydania indywidualnej interpretacji podatkowej przez KIS został wydłużony i wyniósł 6 miesięcy, jednak z przeprowadzonego badania ankietowego wśród jednoosobowych działalności gospodarczych, które wnioskowoły o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej dotyczącej możliwości skorzystania z ulgi IP BOX od 1.01.2022 r. do 30.12.2022 r. wynika, że 100% wnioskodawców mimo to otrzymało indywidualną interpretację podatkową w zakresie ulgi IP BOX w terminie do 3 miesięcy liczonych od daty złożenia wniosku.

Podczas ankietowania zostały zadane badanym następujące pytania:

- „A) Czy po złożeniu wniosku ORD–IN do Krajowej Informacji Skarbowej o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie ulgi podatkowej IP BOX otrzymali Państwo wezwanie do uzupełnienia z pytaniami dotyczącymi przedstawionego stanu faktycznego opisanego we wniosku?
- B) Jak długo oczekiwali Państwo na odpowiedź w formie wezwania do uzupełnienia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie ulgi podatkowej IP BOX ze strony KIS? W przypadku awizo prosimy o wskazanie daty doręczenia (fizycznego odbioru korespondencji).
- C) Jak długo oczekiwali Państwo na wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej w zakresie ulgi podatkowej IP BOX, licząc termin począwszy od pierwszego dnia następującego po dniu złożenia pierwotnego wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej do KIS?”

W odniesieniu do zadanych pytań wyniki wśród ankietowanych wyglądały następująco:

- A) TAK – 100% ankietowanych.
- B) Średni czas oczekiwania na kontakt zwrotny (tj. na otrzymanie wezwania do uzupełnienia wniosku) wyniósł 51 dni od momentu wysłania wniosku do KIS. Wszystkie odpowiedzi ankietowanych mieściły się w przedziale 44–61 dni.

Tabela 3. Zestawienie czasu oczekiwania na odpowiedź ze strony KIS wyrażonego w dniach względem liczby ankietowanych

Liczba ankietowanych	Czas oczekiwania (w dniach)
2	44
2	46
5	48
36	50
47	51
4	56
2	61

Źródło: opracowanie własne na podstawie przeprowadzonej ankiety.

C) 100% ankietowanych odpowiedziało, że w ciągu 3 miesięcy od złożenia wniosku uzyskali indywidualną interpretację podatkową.

Przytoczone powyżej dane pozwalają wnioskować, że Krajowa Informacja Skarbowa w przypadku wniosków dotyczących ulgi IP BOX zawsze przesyła wezwanie do uzupełnienia wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji z dodatkowymi pytaniami, na które wnioskodawca jest zobowiązany odpowiedzieć we wskazanym terminie, pod rygorem pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji bez rozpatrzenia.

Przeprowadzone badanie ankietowe wskazuje, że czas reakcji na wysłany wniosek do Krajowej Informacji Skarbowej jest relatywnie długi – średni czas oczekiwania na odpowiedź ze strony Krajowej Informacji Skarbowej (wezwanie do uzupełnienia wniosku) to około 50 dni, jednak jest to czas odpowiedzi, który występował również w czasie, gdy nie było ogłoszonego w kraju stanu zagrożenia epidemicznego.

Na podstawie powyższego badania ankietowego można jednoznacznie wykluczyć, że spadek zainteresowania ulgą IP BOX wynika z faktu wydłużonego czasu oczekiwania na wydanie indywidualnej interpretacji podatkowej, albowiem mimo posiadanego uprawnienia do wydłużenia wydania interpretacji indywidualnej – Krajowa Informacja Skarbowa nie korzystała z tego uprawnienia w zakresie kierowanych do niej wniosków dotyczących ulgi IP BOX.

Wpływ ulgi IP BOX na efektywną stopę opodatkowania na przykładzie firmy z sektora IT

Pierwszym źródłem informacji dotyczącym opodatkowania jest nominalna stopa podatkowa, odnosząca się do podstawy opodatkowania danego przedsiębiorstwa. W ustawie podatkowej nominalna stawka podatkowa określona jest jako współczynnik, który odniesiony do podstawy umożliwia obliczenie wartości zobowiązania podatkowego.

Stawka nominalna opodatkowania nie jest odpowiednią miarą porównywania poszczególnych przedsiębiorstw na arenie międzynarodowej z powodu pominięcia całego szeregu zagadnień wpływających na faktyczny ciężar podatku, takich jak między innymi sposób ustalania podstawy opodatkowania, rozliczania kosztów i przychodów w czasie itd.

Najpopularniejszą miarą efektywności podatkowej jest efektywna stopa podatkowa (Effective Tax Rate – ETR). Efektywna stopa podatku to iloraz podatku dochodowego oraz dochodu bilansowego przed opodatkowaniem [Felencikowski, Nogalski, 2003]. Jedną z zalet efektywnej stopy opodatkowania jest łatwość jej kalkulacji [Sztuba, 2016].

Oszczędność podatkowa uzyskana przez przedsiębiorcę korzystającego z ulgi IP BOX w opisanym w tabeli 4 przykładzie wynosi 1,4 mln PLN. Tak duża oszczędność podatkowa wynika z relatywnie dużej różnicy między stawką standardową opodatkowania (19%), względem stawki preferencyjnej opodatkowania wynoszącej 5%. W celu

uproszczenia analizy przyjęto, że wskaźnik nexus wynosi 1,00 (co oznacza, że całość uzyskanego dochodu i poniesionych kosztów jest związana bezpośrednio z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej).

Tabela 4. Kalkulacja zmniejszenia podatku do zapłaty z uwzględnieniem ulgi IP BOX lub bez jej uwzględnienia

Kalkulacja podatku	Bez uwzględnienia ulgi IP BOX (w PLN)	Uwzględniając ulgę IP BOX (w PLN)
Koszty nabycia programu	1 000 000	1 000 000
Koszty wynagrodzeń pracowników	4 000 000	4 000 000
Dochód uzyskany z licencji	10 000 000	10 000 000
Wskaźnik nexus $[4 \text{ mln} / (4 \text{ mln} + 1 \text{ mln})] * 1,3$; max 1,00	1,00	brak
Kwalifikowany dochód (opodatkowany stawką 5%)	10 000 000	0
Podatek dochodowy z kwalifikowanego dochodu (5%)	500 000	0
Dochód do opodatkowania standardową stawką	0	10 000 000
Podatek dochodowy (19%)	0	1 900 000
Łącznie podatek dochodowy	500 000	1 900 000

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowanie i wnioski

Celem artykułu było omówienie ulgi podatkowej IP BOX w odniesieniu do osób fizycznych prowadzących jednoosobową działalność gospodarczą ze szczególnym uwzględnieniem wpływu tej zachęty podatkowej na obniżenie efektywnej stopy opodatkowania danego przedsiębiorstwa.

Hipotezą badawczą było stwierdzenie, że uwzględnienie w rozliczeniu rocznym podatku dochodowego przez jednoosobową działalność gospodarczą ulgi podatkowej IP BOX obniża efektywną stopę opodatkowania danego przedsiębiorstwa. Hipoteza została potwierdzona w ramach przeprowadzonych analiz. Niewątpliwie korzystanie z tej ulgi podatkowej ma korzystny wpływ na wysokość obciążeń podatkowych ponoszonych przez dane przedsiębiorstwo.

Przeprowadzona szczegółowa analiza dynamiki napływu wniosków o interpretacje indywidualne do Krajowej Informacji Skarbowej w sprawie IP BOX od stycznia 2019 r. do października 2020 r. wykazała, że występuje zauważalny spadek zainteresowania ulgą podatkową IP BOX przez podmioty uprawnione. Może to wynikać ze zbyt dużego ryzyka prawnego stosowania tej ulgi i niejasnego, niejednolitego stanowiska dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w zakresie wydawanych indywidualnych

interpretacji podatkowych dotyczących ulgi IP BOX. Polski ustawodawca powinien wydać bardziej precyzyjne, jednolite objaśnienia podatkowe w tej kwestii, gdyż obecnie istniejące objaśnienia z 2019 r. wydają się być zbyt szerokie i niedoprecyzowane. Ujednolicenie stosowanych standardów spowodowałoby z pewnością uatrakcyjnienie ulgi podatkowej i w konsekwencji mógłby nastąpić przewidywany wzrost zainteresowania ulgą podatkową przez firmy.

Na zakończenie należy podkreślić, że ulga IP BOX jest preferencją nową i wydaje się, że upływ czasu spowoduje wypracowanie przez organy podatkowe oraz orzecznictwo sądowe jednolite stanowisko w podejściu. Czy tak się stanie, będziemy w stanie przekonać się niestety dopiero za kilka lat, o ile ustawodawca w tym czasie nie zdecyduje się na wycofanie tej preferencji z polskiego systemu podatkowego.

Bibliografia

- Burak K. [2005], *Konkurencja podatkowa*, Biuro Studiów i Ekspertyz, Wydział Studiów Budżetowych, „Informacja Kancelarii Sejmu”, nr 1152, s. 4.
- Felencikowski T., Nogalski B. [2003], *Controlling podatkowy – zagadnienia denotacyjne*, w: Zarzecki D. (red.), *Zarządzanie finansami. Mierzenie wyników i wycena przedsiębiorstw*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin.
- Górecki P. [2014], *Australijskie media ujawniają, jak Apple unika płacenia podatków*, Wyborcza.biz, 7 marca, <https://wyborcza.biz/biznes/7,147582,15585043,australijskie-media-ujawniaja-jak-apple-unika-placenia-podatkow.html> (data dostępu: 18.01.2024).
- Interpretacja [2019a], Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 8 stycznia 2019 r., sygn. 0111-KDIB1-3.4010.538.2018.2. APO.
- Interpretacja [2019b], Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z dnia 28 maja 2019 r., sygn. 0113-KD IPT2-3.4011.167.2019.3. PR.
- Jarzębska M. [2016], *Dochody nieujawnione jako przedmiot opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych*, „Zeszyty Naukowe PWSZ w Płocku Nauki Ekonomiczne”, t. XXIV.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483).
- Linka R. [2020], *Ulgą IP Box – obliczanie zaliczek na podatek dochodowy*, „Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych, Doradztwo Podatkowe”, nr 3.
- Lord S. [2014], *The UK Patent Box Tax relief on innovation*, Deloitte.
- Mahoux B., Gérard M. [2016], *On the effectivity of tax incentives: Patent Box Regimes and Allowance for Corporate Equity*, Université catholique de Louvain, Louvain-la-Neuve, Belgium.
- Mariański A. [2021], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, CH Beck, Warszawa.
- Moczydłowska W. [2022], *Wnioski o interpretacje podatkowe i skargi do sądów w 2021 roku*, Prawo.pl, 16 marca, <https://www.prawo.pl/podatki/wnioski-o-interpretacje-podatkowe-i-skargi-dosadow-w-2021-roku,514036.html> (data dostępu: 30.11.2022).
- Modzelewski W. [2020], *Wstęp do teorii podatków i prawa podatkowego* (Materiał problemowy dla studentów) Część II, „Prawo Finansowe i Skarbowość”, s. 7–8.

- Modzelewski W., Słomka M., Bielawny J., Radzikowski K., Safian W., Szymocha M., Wojciechowski M., Zagórski M., Zysk P. [2022], *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Art. 30ca PODOFizU*, wyd. 18.
- Nykiel W. [2002], *Cele i funkcje ulg i zwolnień podatkowych*, w: *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa Profesora Jana Głuchowskiego*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń.
- Objaśnienia [2019], *Objaśnienia podatkowe z 15 lipca 2019 r. w sprawie IP BOX – dotyczące stosowania przepisów przyznających preferencyjne opodatkowanie 5% stawką podatkową dochodów uzyskiwanych przez podatnika z kwalifikowanych praw własności intelektualnej*, Podatki.gov.pl, 16.07.2019.
- OECD [2015], *OECD/G20, Base Erosion and Profit Shifting Project, Action 5: Agreement on Modified Nexus Approach for IP Regimes*, <https://www.oecd.org/ctp/beps-action-5-agreement-on-modified-nexus-approach-for-ip--regimes.pdf> (data dostępu: 1.05.2023).
- OECD, *Podręcznik Frascati* [2015], *Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*, OECD Publishing, Paris 2015, tłum. Przepiórkowska D., GUS, Warszawa 2018, s. 47, <https://doi.org/10.1787/9788388718977-pl>.
- OECD [2017], *Harmful Tax Practices – 2017 Progress Report on Preferential Regimes: Inclusive Framework on BEPS: Action 5, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris.
- OECD [2018], *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*.
- Patent Box relief statistics: September 2022, HM Revenue & Customs, 2022, <https://www.gov.uk/government/statistics/patent-box-reliefs-statistics/patent-box-relief-statistics-september-2022> (data dostępu: 30.11.2022).
- Skeie Ø.B., Johansson Å., Menon C., Sorbe S. [2017], *Innovation, Patent Location and Tax Planning by Multinationals*, Organisation de Coopération et de Développement Économiques, Economics Departments Working Papers no. 1360.
- Sobocka-Szczapa H. [2010], *Zasady pisania prac licencjackich i magisterskich. Poradnik dla studentów*, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, www.mchmielecki.pbworks.com/f/Zasady_pisania_prac_licencjackich_i_magisterskich._Porad.pdf (data dostępu: 1.05.2023).
- Sztuba W. [2016], *Efektywne opodatkowanie przedsiębiorstw*, Seria: Biblioteka Przeglądu Podatkowego, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 1991, nr 80, poz. 350 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997, nr 137, poz. 926 z późn. zm.; Dz.U. 2015, poz. 613 z późn. zm.).
- Wójtowicz W. [2005], *Preferencje w formie ulg podatkowych jako istotny element struktury podatku*, w: *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin.
- Wyrok NSA z 5.12.2007 r. (II FSK 1238/06, Legalis).
- Wyrzykowski W., Kasprzak P. [2016], *Ulga podatkowa jako instrument realizacji pozafiskalnych funkcji podatków*, „Zarządzanie Finansami i Rachunkowość”, nr 4(1).