

Barbara Zbroińska

Uniwersytet Jana Kochanowskiego w Kielcach

e-mail: barbara.zbroinska@ujk.edu.pl

ORCID: 0000-0002-1724-0786

DOI: 10.15290/oes.2025.04.122.05

DOSTOSOWANIA PRZEDSIĘBIORSTW DO ZMIAN PRZEPISÓW PODATKOWYCH NA PRZYKŁADZIE PODATKU DOCHODOWEGO W POLSCE¹

Streszczenie

Cel | Zbadanie reakcji przedsiębiorców na zmiany przepisów w podatku dochodowym, polegające na wprowadzaniu lub modyfikacji przywilejów podatkowych i zaostrzeniu przepisów ograniczających praktyki unikania opodatkowania w latach 2016–2023.

Metoda badań | Zastosowano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa, analizę porównawczą danych statystycznych, metodę analizy i konstrukcji logicznej. Do oceny dostosowań przyjęto zmienne niezależne, jakościowe, wyrażone opisem zmian przepisów prawa i zmienne ilościowe obejmujące liczbę przedsiębiorstw reagujących na wysyłane bodźce.

Wnioski | Przedsiębiorcy realnie oceniają szanse i zagrożenia w otoczeniu prawnym, elastycznie i niezwłocznie reagują na zmiany przepisów oraz implementują korzystne dla nich rozwiązania. Zaostrzenie przepisów podatkowych spowodowało gwałtowne zmniejszenie liczby spółek kapitałowych w ciągu jednego roku. Przedsiębiorcy najsilniej zareagowali na możliwość zastosowania ryczału od spółek kapitałowych – estońskiego CIT. Instrumentami o mocnym oddziaływaniu bodźcowym są: ulga na działalność B+R oraz IP BOX.

Oryginalność / wartość / implikacje / rekomendacje | Ustalono, że sprawdzają się proste konstrukcje ulg, czytelne dla podatnika, pozwalające dostrzec bezpośredni związek między podjętym działaniem i spodziewaną korzyścią.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, bodźce, dostosowania

¹ Artykuł uzyskał wsparcie Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego w ramach dotacji na utrzymanie potencjału badawczego Wydziału Prawa i Nauk Społecznych Uniwersytetu Jana Kochanowskiego w Kielcach.

ADAPTING ENTERPRISES TO CHANGES IN TAX REGULATIONS ON THE EXAMPLE OF INCOME TAX IN POLAND

Summary

Purpose | To examine the response of businesses to changes in income tax legislation, involving the introduction or modification of tax privileges and the tightening of provisions restricting tax avoidance practices, between 2016 and 2023.

Research method | The author used method of analysis and criticism of the literature, the comparative analysis of statistical data, the method of analysis and logical construction were used. To assess the adopting, independent, qualitative variables, expressed in the description of changes in legal regulations, and quantitative variables including the number of enterprises responding to the stimuli were used.

Results | Entrepreneurs realistically assess opportunities and threats in the legal environment, react flexibly and promptly to changes in legislation and implement solutions favorable to them. Tightening tax regulations resulted in a sharp reduction in the number of capital companies in one year. Entrepreneurs reacted most strongly to the possibility of applying a lump sum from capital companies – Estonian CIT. Instruments with a strong stimulating effect are: relief for R&D activities and IP BOX.

Originality/value/implications/recommendations | The research proves found that simple relief structures, clear to the taxpayer, allowing them to see a direct relationship between the taken action taken and the expected benefit works well.

Keywords: tax law, incentives, adapting

JEL classification: K20, O32

1. Wstęp

Wykorzystanie podatków w funkcji stymulacyjnej jest wygodnym dla państwa narzędziem osiągnięcia celów polityki gospodarczej. Otoczenie prawne kieruje do przedsiębiorców bodźce w postaci zachęt lub restrykcji, mających na celu ograniczenie niepożądanych zjawisk gospodarczych. Instytucja podatku niesie ze sobą sprzeczność interesów państwa i podatnika, wobec której przedsiębiorstwa nie pozostają obojętne [Famulska, 2015, s. 140]. Decyzje w zakresie

planowania podatków dotyczą korzystania z przywilejów podatkowych, takich jak ulgi podatkowe lub możliwości wyboru formy opodatkowania dochodu przez osoby fizyczne lub spółki kapitałowe (od 2021 r.).

Przywileje podatkowe stanowią bodziec do podejmowania określonych działań przez podatników, służący stymulowaniu inwestycji i innowacji. Skuteczność bodźców mierzona jest efektami, jakie uzyskano w wyniku ich wprowadzenia. Reakcje przedsiębiorców na bodźce w postaci ulg podatkowych są wypadkową mechanizmu działania instrumentu, jego prostoty i dostępności, gotowości przedsiębiorcy do zmian i atrakcyjności potencjalnych korzyści. Zainteresowanie bodźcami podatkowymi zależy od tego, czy są one czytelne dla przedsiębiorcy, umożliwiają identyfikację korzyści, nie budzą wątpliwości interpretacyjnej i nie stwarzają ryzyka konfliktu z organem skarbowym na tle stosowania przepisów.

Kosztem społecznym oczekiwanego efektu gospodarczego jest rezygnacja państwa z części potencjalnych dochodów podatkowych i naruszenie zasady sprawiedliwości podatkowej. Zasadność włączenia ulg w konstrukcję podatku podlega ocenie według kryterium kosztów i korzyści gospodarki. Oczekiwanym rezultatem zaostżenia przepisów jest ograniczenie procederów o negatywnych skutkach budżetowych.

Celem artykułu jest zbadanie reakcji przedsiębiorców na zmiany przepisów w podatku dochodowym, polegające na wprowadzaniu lub modyfikacji przywilejów podatkowych, obniżeniu stawki podatkowej, a także na zaostżeniu przepisów ograniczających szkodliwe praktyki unikania opodatkowania. Zastosowano metodę analizy i krytyki piśmiennictwa, analizę porównawczą danych statystycznych, metodę analizy i konstrukcji logicznej. Badania elastyczności przedsiębiorstw wobec zmian otoczenia skupiają się na jej trzech wymiarach: czasie reakcji, sile reakcji i kosztach dostosowań [Kasiewicz i in., 2009, s. 27]. Reakcja przedsiębiorstw na zmiany przepisów prawa ma charakter współzależności, którą można badać w wymiarze czasowym. Zmienne niezależne wyrażone są opisem zmian przepisów prawa, co badanej relacji nadaje postać związku jakościowego. Ilościowe zmienne wyrażają liczbę przedsiębiorstw reagujących na wysyłane bodźce. Zbadano, jak zmieniają się liczba i dynamika przedsiębiorstw po upływie jednego roku lub dwóch lat od wprowadzenia zmiany przepisów podatkowych. Analizowano dane statystyczne Minister-

stwa Finansów dotyczące rozliczenia podatku dochodowego oraz dane GUS o zmianach strukturalnych podmiotów gospodarczych w latach 2016–2023.

2. Przedsiębiorstwo w zmiennym otoczeniu

Warunki prowadzenia działalności gospodarczej cechuje zmienność otoczenia bliższego i dalszego. Pożądaną cechą przedsiębiorstwa jest zdolność reagowania na zmiany, odnajdywania w nich szans, rozpoznawania ograniczeń i zagrożeń. Umiejętność dostosowania się organizacji do zmian w otoczeniu bogata literatura przedmiotu określa mianem elastyczności lub zwinności. W szerokim ujęciu elastyczność to zdolność do przygotowania organizacji na nieprzewidywalne zmiany w otoczeniu [Radomska, 2015, s. 19], które mają znaczący wpływ na wyniki organizacji; to adaptacja organizacji, technologii i operacji biznesowych do zmian otoczenia [Zebari i in., 2019, s. 657]. Elastyczność organizacyjna przedsiębiorstwa wyraża się poprzez jego zdolność do modyfikacji procesów biznesowych i alokacji zasobów zgodnie z potrzebami organizacji w zmiennym środowisku. Organizacje elastyczne mają kompetencje do zarządzania zmianami, zdolność do transformacji, potrafią skutecznie wdrażać innowacyjne zmiany [Saeed i in., 2021, s. 600]. W innym ujęciu elastyczność jest jednym z atrybutów zwinnego przedsiębiorstwa, obok bystrości, inteligencji i sprytu [Włodarkiewicz-Klimek, 2018, s. 148]. Zwinne przedsiębiorstwo o elastycznych technologiach, elastycznych ludziach, elastycznych strukturach, elastycznych systemach i procesach ma zdolność do wykorzystania dostępnych zasobów w szerszym zakresie [Grześ-Bukłaho, 2022, s. 19], co prowadzi do uzyskania przewagi konkurencyjnej i zwiększenia wartości przedsiębiorstwa [Kwiecień, 2018, s. 54].

Cechą wyróżniającą zwinne przedsiębiorstwo jest dostrzeganie i szybkie wykorzystanie okazji w zdarzeniach zachodzących w otoczeniu [Trzcieliński, 2010, s. 295]. Stan otoczenia może sprzyjać interesom przedsiębiorstwa, być dla niego neutralny lub ryzykowny, może zachęcać lub zniechęcać do podejmowania działań. Okazją jest sytuacja pewna – istniejąca realnie i sprzyjająca. Organizacja jest zdolna do wykorzystania okazji, gdy stale monitoruje zmiany makrootoczenia, posiada niezbędne rezerwy zasobowe, wspomaga rozwój pracowników, szybko reaguje na sygnały otoczenia. Kluczową rolę w wykorzystaniu okazji odgrywa lider organizacji podejmujący decyzje.

W otoczeniu dalszym przedsiębiorstwa jednym ze źródeł zmian jest prawo. Zmiany prawa podatkowego mogą stanowić dla przedsiębiorstwa okazję (szansę) lub zagrożenie. Wyniki badań wskazują, że połowa polskich małych i średnich przedsiębiorstw napotyka na trudności o charakterze prawnym [Winczorek, Muszyński, 2019, s. 7]. Najczęściej dotyczą one interpretacji przepisów prawa podatkowego, w szczególności zasad korzystania z ulg podatkowych. Realnego źródła problemów upatruje się w niedoskonałości instytucji publicznych, zakwestionowano natomiast obiegowe opinie o niskiej świadomości prawnej przedsiębiorców. Trafność sformułowanego wniosku weryfikują reakcje przedsiębiorców na zmiany w otoczeniu prawnym.

3. Reakcja przedsiębiorstw na zaostrenie przepisów mających na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania

Czerpanie korzyści w wyniku stosowania szkodliwych praktyk przez podatników podważa zaufanie do państwa stanowiącego podatki i narusza zasadę sprawiedliwości podatkowej. Wymiernym, negatywnym skutkiem unikania opodatkowania jest rosnąca luka podatkowa, mierzona rozbieżnością pomiędzy prawidłowo i rzetelnie ustalonym podatkiem a rzeczywistymi wpływami do budżetu państwa z tego tytułu. Efektem działań wspólnotowych, zmierzających do ograniczenia tego zjawiska, jest przyjęcie Dyrektywy 2016/1164 Rady UE, dotyczącej przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszenia zysków oraz ochrony rynku wspólnotowego przed agresywnym planowaniem podatkowym [Dyrektywa Rady (UE), 2016]. Zalecenia Dyrektywy 2016/1164 uwzględnione zostały w polskich przepisach [Ustawa..., 1992]. Od 2018 r. obowiązują m.in. ograniczenia „cienkiej kapitalizacji” [Ustawa..., 1992, art. 15c, 15ca], nowe zasady tworzenia i opodatkowania zagranicznych spółek kontrolowanych [Ustawa..., 1992, art. 24a], ponadto wprowadzono obowiązek wyodrębnienia źródła przychodów osiąganych z zysków kapitałowych w celu wyeliminowania możliwości kompensowania strat z kapitałów pieniężnych dochodami z podstawowej działalności [Ustawa..., 1992, art. 7, art. 7b], wprowadzono limit wydatków na usługi niematerialne, dokonywanych przez podmioty powiązane, zaliczanych w ciężar kosztów uzyskania przychodu [Ustawa..., 1992, art. 15e – zniesiony w 2021 r.].

Wprowadzone ograniczenia w ciągu jednego roku spowodowały znaczący spadek liczby spółek kapitałowych, do których zastrzeżone przepisy były skierowane. Największe spadki liczby spółek kapitałowych w 2018 r. odnotowano w sekcjach PKD handel, naprawa pojazdów samochodowych (spadek o ponad 30%) oraz przetwórstwo przemysłowe i budownictwo [*Podmioty gospodarcze...*, 2018]. W 2017 r., poprzedzającym zmianę przepisów, liczba spółek S.A. wzrosła o 2,3 p.p., zaś spółek z o.o. – o 7,4 p.p. w stosunku do roku 2016. W roku wprowadzenia zmian (2018 r.) liczba spółek akcyjnych zmniejszyła się o 17,5 p.p., zaś spółek z ograniczoną odpowiedzialnością – o 11 p.p. (tabela 1).

TABELA 1

Zmiana liczby spółek kapitałowych w latach 2016–2018

Liczba spółek	2016	2017	2018	(2018/2017) × 100
Liczba ogółem S.A.	11769	12044	9938	82,5
Liczba ogółem sp. z o.o.	420789	451863	402168	89,0
Liczba wyrejestrowanych S.A.	196	230	2474	1075,7
Liczba zawieszonych działalności S.A.	162	190	132	69,5
Liczba wyrejestrowanych sp. z o.o.	4740	7782	86457	1111,0
Liczba zawieszonych działalności sp. z o.o.	10809	13732	13620	99,2
Razem wyrejestrowane i zawieszone S.A. i sp. z o.o.	15907	21934	102683	468,1
Udział wyrejestrowanych i zawieszonych S.A. w ogólnej liczbie S.A., w %	3,0	3,5	26,2	–
Udział wyrejestrowanych i zawieszonych sp. z o.o. w ogólnej liczbie sp. z o.o., w %	3,7	4,8	24,9	–
Liczba nowo utworzonych S.A.	507	373	307	82,3
Liczba nowo utworzonych sp. z o.o.	43495	38901	36922	94,9
Udział nowo utworzonych S.A. w ogólnej liczbie S.A., w %	4,3	3,1	3,1	–
Udział nowo utworzonych sp. z o.o. w ogólnej liczbie spółek sp. z o.o., w %	10,3	8,6	9,2	–

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [*Podmioty gospodarcze...*, 2016–2018].

Łączna liczba wyrejestrowanych i zawieszonych spółek kapitałowych (S.A. i sp. z o.o.) w 2018 r. była ok. pięciokrotnie wyższa w porównaniu do poprzedniego roku. Udział procentowy wyrejestrowanych i zawieszonych S.A. w ogólnej liczbie tych spółek wynosił ponad 26% i był ponad siedmiokrotnie wyższy w porównaniu z rokiem poprzednim. Udział wyrejestrowanych i zawieszonych sp. z o.o. w 2018 r. wynosił ok. 25% i był pięciokrotnie wyższy niż w roku poprzednim. Tak wysoki udział przedsiębiorstw wyrejestrowanych i zawieszających działalność w jednym roku wskazuje, że prawdopodobnym motywem decyzji większości z nich były zmiany zaostrzające przepisy, niosące skutki finansowe dla przedsiębiorstw. Ogólna liczba spółek obejmuje także podmioty nowo utworzone, co oznacza, że realny spadek liczby dotychczas funkcjonujących spółek kapitałowych był jeszcze głębszy.

W grupie spółek osobowych nie odnotowano spadku w 2018 r., ich liczba rosła nieprzerwanie do 2020 r. [*Podmioty gospodarcze...*, 2018–2021]. Liczba spółek komandytowych rosła nieprzerwanie do 2020 r., wyraźny spadek, który nastąpił w 2021 r., należy tłumaczyć niekorzystną dla nich zmianą przepisów podatkowych, polegającą na opodatkowaniu tych spółek podatkiem dochodowym od osób prawnych. Do 2020 r. spółki komandytowe podlegały opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych i korzystały z przywileju wyboru sposobu opodatkowania podatkiem progresywnym lub jednolitą stawką.

Przepisy prawne podlegają ewolucji w następstwie zachodzących procesów i zjawisk. W 2025 r. wchodzi w życie nowy instrument przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania przez korporacje międzynarodowe – globalny podatek minimalny (Pillar 2). Jego istotą jest zasada zapewnienia minimum 15% efektywnej stawki opodatkowania dochodu w danym państwie. Na podatnika nałożony został obowiązek wyliczenia efektywnej stawki podatku CIT i zapłatę podatku wyrównawczego, zapewniającego należny podatek na poziomie minimalnej stawki efektywnej [Council Directive (EU)..., 2022]. Podatnikiem krajowego podatku wyrównawczego są podmioty zlokalizowane na terytorium RP [Ustawa..., 2024, art. 24, art. 32]. Dla części podmiotów będzie to sytuacja neutralna. Można założyć, że część przedsiębiorstw, które poniosą konsekwencje finansowe tego instrumentu, podejmie działania dostosowawcze.

4. Reakcje przedsiębiorstw na zmianę stawki podatku dochodowego

Poglądy dotyczące oddziaływania stawek podatkowych na tempo wzrostu gospodarczego podlegają ewolucji. W ostatnich trzydziestu latach w państwach UE obserwuje się tendencję do obniżania stawki CIT [*Annual Report...*, 2024, s. 96]. W Polsce preferencyjną, obniżoną stawkę podatku dochodowego CIT w wysokości 15% wprowadzono w 2017 r., zaś ponownie obniżono ją w 2019 r. do 9% przy stawce podstawowej wynoszącej nadal 19%. Z obniżonej stawki mogą korzystać podatnicy CIT mający status małego podatnika i rozpoczynający działalność. Przywilej nie dotyczy opodatkowania dochodów z zysków kapitałowych.

Przesłanką obniżenia stawki CIT było stworzenie warunków do rozwoju i większej konkurencyjności na rynku krajowym i rynkach zagranicznych małych i rozpoczynających działalność przedsiębiorstw oraz zrównanie warunków prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby fizyczne i małych podatników CIT. Osoby prawne podlegają podwójnemu opodatkowaniu: dochodu przedsiębiorstwa podatkiem CIT i udziału w zyskach podatkiem PIT. Osoby fizyczne mają możliwość wyboru dogodnej formy opodatkowania dochodu, której pozbawione są osoby prawne. Liczba podatników korzystających z przywileju opodatkowania obniżoną stawką CIT wykazuje tendencję rosnącą. Ta grupa podatników obejmuje dotychczas działające spółki, spełniające kryteria dostępu do uprzywilejowanej stawki oraz nowo powstałe przedsiębiorstwa o osobowości prawnej (tabela 2).

Dane o liczbie podatników opodatkowanych obniżoną stawką w roku 2018 i 2019 (brak danych za rok 2017) wskazują wzrost o 23,6 tys. podmiotów, tj. o 16,2 p.p. W tym okresie liczba nowo utworzonych przedsiębiorstw wzrosła o 3,2 tys. podmiotów, co stanowiło w 2019 r. ok. 1/4 wszystkich spółek opodatkowanych stawką 9%.

TABELA 2

Podatnicy CIT według stawki opodatkowania i nowo utworzone przedsiębiorstwa

Liczba podatników	2018	2019	2019/18 %	2020	2020/19 %	2021	2021/20 %	2022	2022/21 %	2023	2023/22 %
Opodatkowani stawką 9%*	146095 (15%)	169722	116,2	172736	101,8	190567	110,3	192921	101,2	210645	109,2
Nowo utworzone S.A. i sp. z o.o.	37229	40442	108,6	41403	102,4	52299	126,3	51513	98,5	53477	103,8
Opodat. stawką 5% CIT*	.	65	—	104	160,0	158	151,9	181	114,6	178	98,3
Opodat. stawką 5% PIT* progr.	.	338	—	588	174,0	931	158,3	903	97,0	805	89,1
Opodat. stawką 5% PIT* linio.	.	1521	—	3932	258,0	6401	162,8	5290	82,6	6552	123,9
Opodatkowani estońskim CIT* (CIT-ES)	—	—	—	—	—	135	—	4985	3692	9163	183,8
Podatnicy korzystający z estońskiego CIT	—	—	—	—	—	515	—	9223	1791	14541	157,7

* liczba podatników, którzy wykazali podatek należny

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Informacja... od osób prawnych, 2018–2023; Informacja... od osób fizycznych, 2018–2023; Podmioty gospodarcze..., 2018–2023; Estoński CIT – Otwarte Dane].

Przywilej zastosowania stawki opodatkowania 5% (IP BOX) jest dostępny podatnikom będącym właścicielem lub współwłaścicielem praw własności intelektualnej [Ustawa..., 1992, art. 24d]. IP BOX jest przywilejem rodzaju *back-end*, premiującym efekt działalności innowacyjnej zakończonej sukcesem w postaci wytworzonej wartości intelektualnej [Janiszewska, Janiszewski, 2020, s. 63]. Stosowany powszechnie na świecie różni się szczegółami rozwiązań w poszczególnych państwach [Sara, Mengden, 2024]. W Polsce preferencyjną stawkę 5% wprowadzono od 2018 roku. W drugim roku jej funkcjonowania (2020 r., brak danych o podatnikach w 2018 r.) nastąpił wzrost liczby podatników CIT korzystających z tego przywileju o 60 p.p. (tabela 2). Większą aktywność w zakresie korzystania z preferencyjnego opodatkowania dochodów z tytułu praw własności intelektualnej wykazują podatnicy PIT. Liczba podatników PIT opodatkowanych jednolitą stawką w ciągu trzech pierwszych lat od wprowadzenia przywileju jest kilkadziesiąt razy większa od liczby podatników CIT korzystających ze stawki 5%.

Najsilniejszą reakcją podatników jest odpowiedź na możliwość opodatkowania ryczałtem od dochodów spółek kapitałowych (estoński CIT). Estoński CIT, wprowadzony w 2021 r., stanowi dla przedsiębiorstw zachętę do finansowania inwestycji kapitałem własnym [Ustawa..., 1992, art. 28j]. Spółka tak długo nie płaci podatku dochodowego, jak długo reinwestuje wypracowany zysk. Obciążenie stawką ryczałtu jest niższe od łącznego obciążenia podatkiem dochodowym CIT i PIT podatników niekorzystających z tego rozwiązania. Tylko w ciągu pierwszego roku podatek należny według CIT-ES wykazało 135 spółek, a w następnym roku liczba tych podatników wzrosła aż trzydziestosiedmiokrotnie (tabela 2).

5. Reakcje przedsiębiorstw na ulgi podatkowe

Badania międzynarodowe nad skutecznością bodźców podatkowych stymulujących inwestycje i innowacje dowiodły zróżnicowania wrażliwości podatkowej inwestycji w poszczególnych państwach, grupach aktywów i grupach przedsiębiorstw [Hanappi i in., 2023, s. 36; Mengden, 2024; Haufler, 2023]. Stwierdzono, że ulgi mają większą siłę oddziaływania na decyzje inwestycyjne niż stawka podatkowa. Ulgi stymulujące działalność badawczo-rozwojową przyczyniają się do wzrostu innowacyjności gospodarki, ale nie są jedynym i najważniejszym bodźcem tego procesu. Większe znaczenie dla podejmowania działalności

innowacyjnej mają czynniki instytucjonalne: jakość instytucji, dostępność kredytów, kapitałów wysokiego ryzyka, współpraca z ośrodkami naukowymi oraz kapitał ludzki [The Impact..., 2023, s. 131].

Ulga B+R jest instrumentem o charakterze *front-end*, stanowiącym zachętę do podjęcia działalności innowacyjnej, niezależnie od efektów końcowych prac badawczo-rozwojowych. Zaletą takiego rozwiązania jest ograniczenie ryzyka finansowego przedsiębiorcy w przypadku niepowodzenia. Ulga na działalność B+R należy do instrumentów, które spotkały się z silną reakcją polskich przedsiębiorców. Tendencja rosnąca liczby podatników korzystających z ulgi oraz wydatków ponoszonych na działalność innowacyjną utrzymuje się od początku wprowadzenia tego przywileju w 2016 r. [Informacja... od osób prawnych, 2016–2024; Informacja... od osób fizycznych, 2016–2024].

Efektem korzystania z ulgi B+R są realne działania na rzecz unowocześnienia produktów, usług, procesów, potwierdzone poniesionymi wydatkami kwalifikowalnymi, objętymi ulgą. Większą aktywność w prowadzeniu działalności B+R przejawiają podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, dysponujący potencjałem finansowym oraz większą dostępnością kapitałów obcych. Nakłady na działalność innowacyjną w grupie podatników CIT są najwyższe, ok. dziesięciokrotnie wyższe od wydatków podatników PIT opodatkowanych jednolitą stawką 19% i wielokrotnie wyższe od wydatków podatników opodatkowanych progresywnie [Informacja... od osób prawnych, 2016–2024; Informacja... od osób fizycznych, 2016–2024]. Po pierwszym roku wprowadzenia ulgi B+R (2017/2016) liczba korzystających z niej podatników CIT wzrosła ponad dwukrotnie, podobnie jak podatników PIT opodatkowanych jednolitą stawką (tabela 3; rysunek 1). Zmiany przepisów w 2022 r., zwiększające korzyści podatkowe wynikające z zastosowania ulgi B+R, wzmocniły rosnący trend liczby beneficjentów tego przywileju.

Przywilej wspierający prace nad stworzeniem prototypu i zakup robota przemysłowego obowiązuje od 2022 roku. Ulga na prototyp przeznaczona jest dla podatników prowadzących działalność B+R, w wyniku której powstają nowe produkty [Ustawa..., 1992, art. 18ea, u.1]. Jej celem jest wsparcie finansowe w fazie produkcji próbnej i testowania produktu. Możliwość dokonania odliczeń od podstawy opodatkowania wydatków związanych z produkcją próbną i wprowadzeniem na rynek nowego produktu stanowi bodziec do innowacyjności,

wzmacniając działanie ulgi B+R. W latach 2022–2023 liczba podmiotów CIT korzystających z ulgi wzrosła z 39 do 59 podatników (tabela 3).

Ulga na robotyzację daje możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania 50% kosztów poniesionych na zakup robota przemysłowego i związanych z jego wykorzystaniem wartości niematerialnych oraz szkoleń [Ustawa... 1992, art. 38eb, u.1]. Ulga ma na celu upowszechnienie zastosowania robotów i zniwelowanie dystansu dzielącego w tym zakresie polską gospodarkę od średniej europejskiej. Średnia gęstość robotów w przemyśle w Europie wynosi ok. 429 robotów na 10 000 pracowników, w Polsce poziom ten jest pięciokrotnie niższy [Poreda, 2024]. Oczekiwanym efektem gospodarczym jest zmniejszenie kosztów pracy, zwiększenie wydajności, precyzji wykonywania zadań, zwiększenie konkurencyjności polskiej gospodarki na rynkach światowych, zmniejszenie zapotrzebowania na pracę, co odpowiada wyzwaniom niekorzystnych prognoz demograficznych. W ciągu dwóch lat obowiązywania ulgi liczba korzystających podatników CIT wzrosła o 58 p.p., ze 154 do 243 podatników CIT (tabela 3).

TABELA 3

Podatnicy CIT korzystający z ulg podatkowych

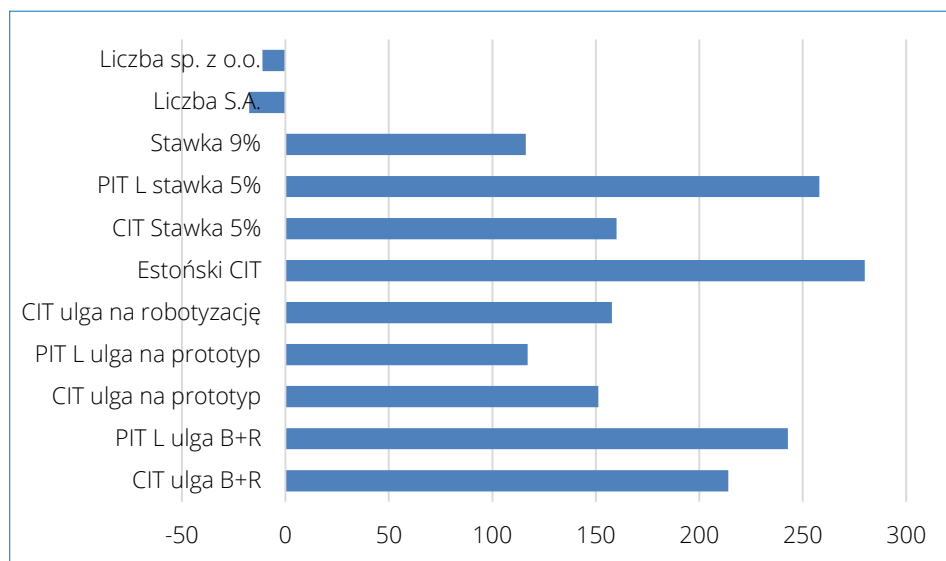
Liczba podatników w latach: *t; t+1	Liczba podatników w roku t	Liczba podatników w roku t+1	Indeks dynamiki (t+1/t)×100
Podatnicy CIT korzystający z ulgi B+R rok t – 2016	264	565	214,0
Podatnicy PIT liniowy korzystający z ulgi B+R rok t – 2016	168	408	242,9
Podatnicy CIT korzystający z ulgi na prototyp rok t – 2022	39	59	151,3
Podatnicy PIT liniowy korzystający z ulgi na prototyp rok t – 2022	47	55	117,0
Podatnicy CIT korzystający z ulgi na robotyzację rok t – 2022	154	243	157,8
Podatnicy PIT liniowy korzystający z ulgi na robotyzację rok t – 2022	131	116	-11,5

* rok t – rok wprowadzenia zmiany przepisów

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Informacja... od osób prawnych, 2016–2022].

RYSUNEK 1

Dynamika zmian liczby podatników CIT rok po zmianie przepisów



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych tabel: 1, 2, 3.

6. Zakończenie

Przedsiębiorcy monitorują zmiany otoczenia prawnego, potrafią z tej wiedzy korzystać, realnie oceniają szanse i zagrożenia oraz koszty i korzyści i niezwłocznie na nie reagują, implementując korzystne dla nich rozwiązania. Zapowiedź, a następnie wprowadzenie przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania, które dla części przedsiębiorstw wiązały się z uszczupleniem zysków, spowodowały szybką reakcję. Jej skutkiem było gwałtowne zmniejszenie liczby spółek kapitałowych w ciągu jednego roku i wysoki wzrost liczby spółek wyrejestrowanych oraz zawieszających działalność.

Wprowadzanie przywilejów zmniejszających obciążenie podatkiem dochodowym skutkuje rosnącą liczbą przedsiębiorstw, które z tej możliwości korzystają. Reakcje przedsiębiorców dowodzą, że ulgi podatkowe dostępne w latach 2016–2023 wysyłają bodźce. Przedsiębiorcy najsilniej zareagowali na możliwość zastosowania ryczałtu od spółek kapitałowych – estońskiego CIT. Spośród

pozostałych przywilejów siłą oddziaływania wyróżnia się ulga B+R oraz instrument IP BOX. Reakcja podatników na pozostałe ulgi oraz obniżenie stawki CIT potwierdzają atrakcyjność tych bodźców.

Dane dotyczące korzystania z ulg stymulujących inwestycje i innowacje oraz z możliwości zastosowania niższej stawki podatkowej wskazują, że sprawdzają się mechanizmy proste, czytelne dla podatnika, pozwalające dostrzec bezpośredni związek między podjętym działaniem i spodziewaną korzyścią.

Literatura

Akty prawne

Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r., o podatku dochodowym od osób prawnych, tj. Dz.U. z 2024 r., poz. 232 ze zm.

Ustawa z dnia 6 listopada 2024 r. o opodatkowaniu wyrównawczym jednostek składowych grup międzynarodowych i krajowych, Dz.U. 2024, poz. 1685.

Opracowania

Annual Report on Taxation 2024. Review of Taxation Policies in the European Union, 2024, Publications Office of the European Union, Luxembourg.

Council Directive (EU) 2022/2523 of 14 December 2022, on Ensuring a Global Minimum Level of Taxation for Multinational Enterprise Groups and Large-scale Domestic Groups in the Union, "Official Journal of the European Union" 22.12.2022, L 328/1, <https://eur-lex.europa.eu/eli/dir/2022/2523/oj/eng> [data dostępu: 21.10.2025].

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, L193/1, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/ALL/?uri=CELEX%3A32016L1164> [data dostępu: 21.10.2025].

Famulska T., 2015, *Reakcje przedsiębiorstw na obciążenia podatkowe (na przykładzie podatku od towarów i usług)*, „Optimum. Economic Studies”, nr 1(73), s. 137–151.

Grześ-Bukłaho J., 2022, *Elastyczność jako atrybut współczesnej organizacji*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Białostockiej, Białystok.

Hanappi T., Millot V., Turban S., 2023, *How Does Corporate Taxation Affect Business Investment?: Evidence from Aggregate and Firm-level Data*, "OECD Economics Department Working Papers", no. 1765, OECD Publishing, Paris, s. 1–62.

- Haufler A., Schindler D., 2023, *Attracting Profit Shifting or Fostering Innovation? On Patent Boxes and R&D Subsidies*, "European Economic Review", vol. 155, June 2023, DOI: 10.1016/eurocorev.2023.104446, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0014292123000752?via%3Dihub> [data dostępu: 21.10.2025].
- Janiszewska M., Janiszewski J., 2020, *Wykorzystanie regulacji podatkowych w działalności innowacyjnej polskich przedsiębiorstw*, „Studia BAS”, nr 1(61), s. 51–73.
- Kasiewicz S., Ormińska J., Rogowski W., Urban W., 2009, *Metody osiągnięcia elastyczności przedsiębiorstw. Od zarządzania zasobowego do procesowego*, Oficyna Wydawnicza Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie, Warszawa.
- Kwiecień A., 2018, *Elastyczność funkcjonowania podmiotów gospodarczych a sukces i kreacja wartości przedsiębiorstwa*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 377, s. 52–65.
- Mengden A., 2024, *Tax Subsidies for R&D Expenditures*, Tax Foundation Europe, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/rd-tax-incentives-europe-2024> [data dostępu: 21.10.2025].
- Poreda R., 2024, *Robotyzacja w Polsce w najnowszym raporcie Międzynarodowej Federacji Robotyki [IFR]*, Forum Automatyki i Robotyki Polskiej, <https://fairp.pl/aktualnosci/robotyzacja-w-polsce-w-najnowszym-raporcie-miedzynarodowej-federacji-robotyki-ifr> [data dostępu: 21.10.2025].
- Radomska J., 2015, *Strategic Flexibility of Enterprises*, "Journal of Economics, Business and Management", vol. 3, no. 1, s. 19–23.
- Saeed M.A., Jiao Y., Zahid M.M., Tabassum H., Nauman S., 2021, *Organizational Flexibility and Project Portfolio Performance: The Roles of Innovation, Absorptive Capacity and Environmental Dynamism*, "International Journal of Managing Projects in Business", vol. 14, no. 3, s. 600–624.
- Sara I., Mengden A., 2024, *Patent Box Regimes in Europe 2024*, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/patent-box-regimes-europe-2024> [data dostępu: 21.10.2025].
- The Impact of R&D Tax Incentives: Results from the OECD MicroBeRD+ Project*, 2023, "OECD Science, Technology and Industry", Policy Papers, no. 159, https://www.oecd.org/en/publications/the-impact-of-r-d-tax-incentives_1937ac6b-en.html [data dostępu: 21.10.2025].
- Trzecieliński S., 2010, *Elementy teorii okazji. Próba ujęcia matematycznego*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu. Widza w gospodarce i gospodarka oparta na wiedzy. Zarządzanie w gospodarce opartej na wiedzy”, nr 94, s. 295–305.
- Winczorek J., Muszyński K., 2019, *Dostęp do prawa wśród małych i średnich przedsiębiorców. Raport z badania empirycznego*, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Włodarkiewicz-Klimek H., 2018, *Zwinne przedsiębiorstwo oparte na wiedzy*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów SGH”, z. 162, s. 143–152.

Zebari R., Zeebaree S., Jacksi K., Shukur H., 2019, *E-Business Requirements For Flexibility and Implementation Enterprise System: A Review*, "International Journal of Scientific & Technology Research", vol. 8(11), s. 654–660.

Inne źródła

Estoński CIT – Otwarte Dane, MF, <https://dane.gov.pl/pl/dataset/3779,estonski-ci> [data dostępu: 21.10.2025].

Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób fizycznych, MF, 2016–2023, www.podatki.gov.pl [data dostępu: 21.10.2025].

Informacja dotycząca rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych, MF, 2016–2023, www.podatki.gov.pl [data dostępu: 21.10.2025].

Podmioty gospodarcze. Wyniki finansowe. Zmiany strukturalne grup podmiotów gospodarki narodowej w rejestrze REGON, 2016–2024, 2024, GUS, Informacje statystyczne, https://stat.gov.pl/files/gfx/portalinformacyjny/pl/defaultaktualnosci/5504/1/28/1/zmiany_strukturalne_grup_podmiotow_gospodarki_narodowej_w_rejestrze_regon_2023.pdf [data dostępu: 21.10.2025].