

Objaśnienia podatkowe z dnia 15 lipca 2019 r.

**DOTYCZĄCE PREFERENCYJNEGO
OPODATKOWANIA DOCHODÓW
WYTWARZANYCH PRZEZ PRAWA WŁASNOŚCI
INTELEKTUALNEJ – IP BOX**

1 Wprowadzenie

1.1 Zakres Objasnień

1. Niniejsze objaśnienia podatkowe (dalej: „**Objaśnienia IP Box**” lub „**Objaśnienia**”) dotyczą stosowania przepisów przyznających preferencyjne opodatkowanie 5% stawką podatkową dochodów uzyskiwanych przez podatnika z kwalifikowanych praw własności intelektualnej (ang. *qualified intellectual property*, dalej również: „**kwalifikowane IP**”), tj. art. 30ca i art. 30cb ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r.¹ (dalej: „**ustawa o PIT**”) oraz art. 24d i art. 24e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r.² (dalej „**ustawa o CIT**”). Przepisy te obowiązują od 1 stycznia 2019 r., kiedy to weszła w życie ustawa z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw³ (dalej: „**ustawa wprowadzająca**”).⁴

2. Oprócz ww. przepisów ustawy o PIT oraz ustawy o CIT o charakterze materialno-prawnym, art. 24 ustawy wprowadzającej zawiera przepisy przejściowe mające zastosowanie wobec podatników, którzy ponosili koszty związane z kwalifikowanymi IP w okresie od 1 stycznia 2013 r. do 31 grudnia 2018 r. Objasnienia IP Box dotyczą zarówno ww. przepisów ustawy o PIT oraz ustawy o CIT, a także ww. przepisów przejściowych – dalej łącznie nazywanych również „**przepisami o IP Box**”.

3. Ponadto, Objasnienia w istotnym zakresie koncentrują się na:

- odesłaniach przepisów o IP Box do innych przepisów podatkowych, mających znaczenie dla prawidłowego i efektywnego stosowania przepisów o IP Box, w szczególności przepisów o cenach transferowych oraz ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania;
- interakcjach przepisów o IP Box z innymi przepisami podatkowymi przyznającymi preferencje podatkowe, w szczególności ulgą na działalność badawczo-rozwojową (dalej również jako: „**B+R**”) (art. 26e ustawy o PIT oraz art. 18d ustawy o CIT) oraz zwolnieniami z opodatkowania na podstawie decyzji o wsparciu na realizację nowej

¹ (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509).

² (Dz. U. z 2019 r. poz. 865).

³ (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193 i 2500).

⁴ Zob. Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Druk nr 2860. Projekt wraz z uzasadnieniem oraz pełnym przebiegiem procesu legislacyjnego nad przepisami o IP Box można znaleźć na oficjalnej stronie internetowej ustawodawcy: <http://www.sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/druk.xsp?nr=2860>.

inwestycji oraz zezwolenia na prowadzenie działalności na terytorium specjalnej strefy ekonomicznej (dalej: „SSE”);

- odesłaniach przepisów o IP Box do przepisów innych niż podatkowe, np. przepisów ustawy z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin⁵;
- uzasadnieniu do przepisów o IP Box, które definiuje kontekst i cel przepisów o IP Box (dalej: „Uzasadnienie do przepisów o IP Box”);
- Raporcie Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (ang. *Organisation for Economic Co-operation and Development*, dalej: „OECD”) dotyczącym Planu Działania nr 5 w ramach Projektu Erozji Bazy Podatkowej i Przerzucania Zysków (ang. *Base Erosion and Profit Shifting*, dalej: „BEPS”) zatytułowanym „Efektywne zwalczanie szkodliwych praktyk podatkowych przy uwzględnieniu transparentności i rzeczywistej działalności podatników” (ang. *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance*, dalej: „**BEPS Plan Działania nr 5**”).⁶

4. Tak szerokie podejście do wyjaśnienia przepisów o IP Box może będzie prowadzić do ich właściwego stosowania, gdyż wszelkie odesłania do innych przepisów oraz interakcje z innymi przepisami oraz właściwymi źródłami interpretacji,⁷ są nieodzowne dla odtworzenia normy prawnej, której to zastosowanie pozwoli na uzyskanie (bądź nieuzyskanie) przez podatnika preferencji podatkowej w postaci 5% opodatkowania dochodu z kwalifikowanego IP.

5. Objasnienia IP Box obejmują zatem zagadnienia związane ze stosowaniem przepisów o IP Box w sposób holistyczny, ze szczególnym naciskiem na aspekty praktyczne, które zostały zgłoszone przez zainteresowane podmioty w ramach konsultacji podatkowych dotyczących tych przepisów. Godnym podkreślenia jest multidyscyplinarność osób biorących udział w konsultacjach podatkowych, od doradców podatkowych, przez rzeczników patentowych, aż do przedstawicieli poszczególnych branż znamienych dla innowacyjności, takich jak: farmaceutyka, gry komputerowe, czy też informatyka.

1.2 Cel Objasnień

6. Przepisy o IP Box to *novum* w polskim systemie prawa podatkowego, co oznacza, że nie ma jeszcze wykształconej praktyki a nawet teorii stosowania tych przepisów w Polsce. Praktyka stosowania tych przepisów dopiero się kształtuje. W konsekwencji, celem Objasnień IP Box

⁵ (Dz. U. z 2018 r. poz. 432).

⁶Pełen tekst tego raportu jest publicznie dostępny online na oficjalnej stronie OECD: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264241190-en.pdf?expires=1548261678&id=id&accname=guest&checksum=265E2CFB8DEB6FC7C196CDD6851F267C>.

⁷ Dla metod wykładni przepisów o IP Box, zob. akapit nr 8 w podrozdziale 1.4.

jest przedstawienie prawidłowego rozumienia przepisów o IP Box tak, aby od początku konstytuowała się jak najlepsza praktyka stosowania tych przepisów, tj. jak najbardziej przewidywalna, jednolita oraz oparta na odpowiednich metodach wykładni prawa podatkowego.

1.3 Podstawa prawna i ochrona prawno-podatkowa objaśnień

7. Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa⁸ (dalej: „Ordynacja podatkowa”), niniejsze opracowanie stanowi ogólne wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe). Stosownie do art. 14n § 4 pkt 1 Ordynacji podatkowej, zastosowanie się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do objaśnień podatkowych powoduje objęcie go ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy. Zatem, zastosowanie się do Objasnień IP Box powodować będzie objęcie podatnika ww. ochroną prawno-podatkową.

1.4 Algorytm rozumienia przepisów o IP Box

8. Prawidłowym podejściem interpretacyjnym do przepisów o IP Box jest zastosowanie zintegrowanej wykładni językowej, systemowej i celowościowej co jest zbieżne z ogólną regułą wykładni przepisów umów międzynarodowych w art. 31 ust. 1 Konwencji wiedeńskiej.⁹ Mimo, że przepisy o IP Box nie są zawarte w umowie międzynarodowej, lecz w ustawie krajowej, to są one w istotnym stopniu odzwierciedleniem międzynarodowego konsensusu wyrażonego przez OECD w BEPS Planie Działania nr 5. Co więcej, ze względu na brak obowiązujących w polskim prawie wiążących zasad/metod wykładni prawa, warto jest *per analogiam* odnieść się do ogólnej reguły wykładni prawa, która zawarta jest w źródle międzynarodowego prawa publicznego, w zakresie w jakim odniesienie to jest spójne z polskim systemem prawa.¹⁰

9. W konsekwencji, można stwierdzić, że treść przepisów o IP Box i ich rozumienie lingwistyczne (zwykle znaczenie) powinno zawsze stanowić punkt wyjścia wykładni tych przepisów – wykładnia językowa. Natomiast ze względu na precyzyjnie wyrażone *ratio legis* przepisów o IP Box, w procesie wykładni można zastosować wykładnię celowościową polegającą przede wszystkim na tym, by treści przepisów o IP Box, ustalonej za pomocą wykładni językowej, nadać takiego znaczenia, by w efekcie ich zastosowania stymulować

⁸ (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, z późn. zm.).

⁹ Zob. Konwencja wiedeńska o prawie traktatów sporządzona w Wiedniu 23.05.1969 r. (Dz. U. z 1990 r. Nr 74 poz. 439).

¹⁰ Por. B. Kuźniacki, *Opodatkowanie zagranicznych spółek kontrolowanych (CFC): Konieczność reformy*, Warszawa: Wolters Kluwer, 2017, s. 216.

procesy innowacyjne, tj. sprzyjać tworzeniu i komercjalizacji innowacyjnych rozwiązań będących efektem prac badawczo-rozwojowych. Ponadto, istotną metodą wykładni przepisów o IP Box, może być wykładnia systemowa z uwzględnieniem istotnego kontekstu przepisów o IP Box, jakim jest BEPS Plan Działania nr 5 – w tym celu należy zwrócić szczególną uwagę na to, czy językowe znaczenie przepisów o IP Box, potwierdzone wykładnią systemową oraz wykładnią celowościową, umożliwia przyznanie preferencji podatkowej tylko i wyłącznie wobec dochodu podatnika pochodzącego z prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej bezpośrednio związanej z wytworzeniem, rozwojem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP.

2 Podmioty objęte preferencją (zakres podmiotowy IP Box)

10. Preferencja IP Box skierowana jest do wszystkich podatników PIT oraz CIT prowadzących działalność, która kwalifikuje się jako działalność badawczo-rozwojowa (zob. akapity nr 23-56 w podrozdziale 3.2 poniżej), osiągających dochody z kwalifikowanych IP, tj. IP objętych patentem lub innym prawem ochronnym (zob. akapity nr 57-88 w podrozdziale 3.3 poniżej).

11. Zgodnie z ustawą o PIT są to osoby fizyczne prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą¹¹ lub prowadzące działalność gospodarczą, jako:

- przedsiębiorstwa w spadku,
- wspólnicy spółki cywilnej,
- wspólnicy spółki jawnej,
- wspólnicy spółki partnerskiej,
- wspólnicy spółki komandytowej.

12. Zgodnie z ustawą o CIT są to:

- osoby prawne,
- spółki kapitałowe w organizacji,
- jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z wyjątkiem przedsiębiorstw w spadku i spółek niemających osobowości prawnej (z pewnymi zastrzeżeniami),
- spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium RP,

¹¹ Preferencja IP Box jest zawarta w ustawie o PIT, natomiast nie ma jej w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, (Dz. U. z 2019 r., poz. 43). W konsekwencji, preferencją IP Box nie są objęte osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą opodatkowaną w formie ryczałtu ewidencjonowanego.

- podatkowe grupy kapitałowe,
- spółki niemające osobowości prawnej mające siedzibę lub zarząd w innym państwie, jeżeli prawo tego państwa traktuje je jako osoby prawne i podlegają opodatkowaniu od całości swoich dochodów bez względu na miejsce ich osiągania.

13. W kontekście podmiotów kwalifikujących się do skorzystania z preferencji IP Box, warto wziąć pod uwagę postanowienia zawarte w akapicie 33 Raportu BEPS Plan Działania nr 5. Wynika z niego, że takimi podmiotami mogą być rezydenci podatkowi, krajowe zakłady zagranicznej spółki i zagraniczne zakłady spółki będącej rezydentem podatkowym w danym kraju, których dochody podlegają opodatkowaniu w jurysdykcji podatkowej przyznającej preferencję IP Box.

14. Z powyższych obserwacji wynika, że podatnik może skorzystać z preferencji IP Box, jeśli osiągnięty przez niego dochód z kwalifikowanych IP podlega opodatkowaniu w Polsce. Oznacza to, że preferencyjną 5% stawkę podatkową podatnik może zastosować wobec dochodu osiągniętego za granicą, o ile dochody te mogą być dochodami z kwalifikowanych IP w rozumieniu przepisów o IP Box oraz podlegają faktycznemu opodatkowaniu w Polsce.

15. W przypadku podatników będących polskimi rezydentami, osiągającymi dochody za granicą z prowadzonej działalności gospodarczej (badawczo-rozwojowej), możliwość skorzystania z preferencji IP Box uzależniona jest od sposobu opodatkowania w Polsce dochodu, z uwzględnieniem postanowień właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Jeżeli dochód osiągnięty jest za granicą za pomocą stałego zakładu, a umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje jako metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu metodę wyłączenia, dochód uzyskany za pomocą tego zakładu nie podlega opodatkowaniu w Polsce. W takim przypadku nie jest możliwe skorzystanie z preferencji IP Box. Metoda wyłączenia przewidziana jest w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych między innymi z Wielką Brytanią, Irlandią, Maltą i Szwajcarią.

16. Natomiast, w przypadku zagranicznych dochodów podlegających opodatkowaniu w Polsce (jeżeli zagraniczna działalność gospodarcza nie jest prowadzona za pomocą stałego zakładu lub jeżeli umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę proporcjonalnego odliczenia, jako metodę zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu), dochód taki podlega opodatkowaniu w Polsce, a zatem podatnikowi przysługuje prawo do skorzystania z preferencji IP Box. Metoda proporcjonalnego odliczenia przewidziana jest w umowach o unikaniu

podwójnego opodatkowania zawartych m.in. z Belgią, Luksemburgiem, Holandią, Indiami, Cyprzem, Singapurem i Słowacją.

17. W przypadku osiągnięcia dochodów z działalności gospodarczej prowadzonej za granicą, istotne jest zatem aby każdorazowo zapoznać się z postanowieniami właściwej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartej przez Polskę z państwem, w którym osiągane są dochody. W szczególności należy mieć na uwadze, że od 2020 r. w niektórych umowach nastąpi zmiana metody unikania podwójnego opodatkowania na skutek wejścia w życie postanowień Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r. (Konwencja MLI).

18. Preferencja IP Box będzie także miała zastosowanie do polskich podatników będących współnikami w spółkach osobowych w Polsce. W zależności od tego, czy współnicy są osobami fizycznymi, czy prawnymi, podlegają opodatkowaniu albo podatkiem dochodowym od osób fizycznych albo podatkiem dochodowym od osób prawnych. Każdy ze współników spółki osobowej płaci podatek, w tym podatek od dochodu z kwalifikowanych IP, za siebie w proporcjach równych udziałowi w zysku w danej spółce.

19. Preferencja IP Box może mieć również zastosowanie do zagranicznego podatnika osiągającego dochody na terytorium Polski z prowadzenia działalności gospodarczej (badawczo-rozwojowej) w Polsce za pośrednictwem położonego w Polsce stałego zakładu.

20. Preferencja IP Box skierowana jest zarówno do podatnika funkcjonującego na rynku od wielu lat, jak i do inicjatywy komercjalizującej nowe lub zmodyfikowane kwalifikowane IP. Podatnik musi jednak przyczynić się twórczo do powstania kwalifikowanego IP, tj. poprzez wytworzenie, rozwinięcie, lub ulepszenie kwalifikowanego IP. To oznacza, że podatnik, który na przykład nabył patent (lub inne kwalifikowane IP), ale nie rozwinął lub nie ulepszył nabytego, opatentowanego kwalifikowanego IP, nie będzie mógł skorzystać z preferencyjnego 5% opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box.

21. Warto również zauważyć, że do skorzystania z preferencyjnej 5% stawki podatkowej wystarczy, aby podatnik był współwłaścicielem bądź użytkownikiem posiadającym prawa do korzystania z IP na podstawie umowy licencyjnej. Nie jest więc wymagane przez ustawodawcę, aby podmiot korzystający z preferencji był właścicielem tych praw.

Czy spółka będąca małym podatnikiem i nie posiadająca własnego centrum badawczo-rozwojowego może opodatkować dochody uzyskane z własnych kwalifikowanych IP 5% stawką podatkową? Tak.
--

Prawo do opodatkowania 5% stawką podatkową dochodów uzyskanych z kwalifikowanych IP nie jest uzależnione od wielkości podmiotu ani też formy prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej. Prace badawczo-rozwojowe nie muszą być prowadzone przez podatnika we własnych centrach badawczo-rozwojowych (nie każdy podatnik posiada w swoich strukturach centra badawczo-rozwojowe). Z preferencyjnej 5% stawki podatkowej mogą korzystać wszyscy podatnicy spełniający warunki z art. 24d-24e ustawy o CIT (analogicznie z art. 30ca-30cb ustawy o PIT).

3 Kwalifikowane IP

3.1 Ogólne warunki

22. Kwalifikowane IP to prawo własności intelektualnej spełniające łącznie trzy warunki:

- 1) zostało wytworzone, rozwinięte lub ulepszone przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej;
- 2) należy do jednej z kategorii wymienionych w katalogu w art. 24d ust. 2 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 2 ustawy o PIT);
- 3) podlega ochronie prawnej na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska.

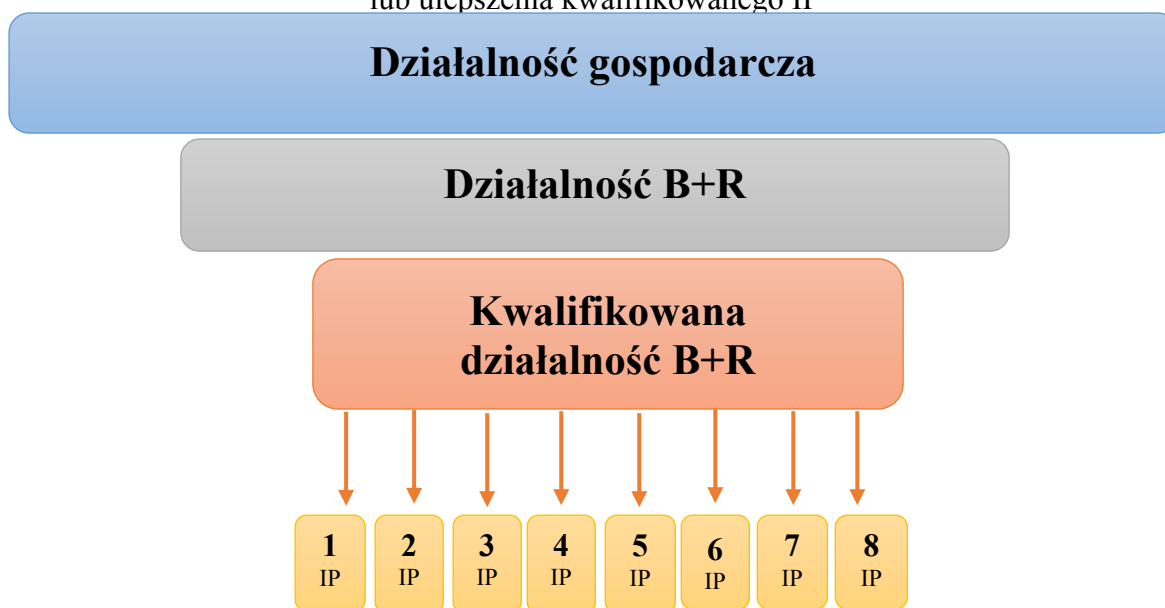
3.2 Powiązania kwalifikowanego prawa IP z działalnością badawczo-rozwojową

23. Kwalifikowane IP musi zostać wytworzone, rozwinięte lub ulepszone w ramach prowadzonej przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej. To oznacza, że zakres działalności badawczo-rozwojowej będzie zawsze obejmować całość działań podatnika zmierzających do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP oraz, że działania te nigdy nie będą wykraczać poza działalność badawczo-rozwojową. Innymi słowy, zakres działalności badawczo-rozwojowej:

- (i) najczęściej będzie szerszy niż zakres działalności prowadzącej do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP, lub
- (ii) w nielicznych przypadkach będzie całkowicie pokrywać się z zakresem działalności prowadzącej do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP.

Korelacja ta ma znaczenie dla wzajemnego oddziaływania na siebie ulgi badawczo-rozwojowej oraz preferencji IP Box.¹² Ponadto działalność badawczo-rozwojowa będzie zawierać w sobie czynności prowadzące do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP. Rozsądnym jest więc w pierwszej kolejności zdefiniowanie działalności badawczo-rozwojowej, a następnie omówienie i analiza katalogu kwalifikowanych IP, jako że katalog ten zawsze będzie wynikał z działalności badawczo-rozwojowej.

Diagram I: Przykładowy zakres działalności prowadzącej do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP



3.2.1 Działalność badawczo-rozwojowa w ujęciu ogólnym (niekoniecznie skutkująca wytworzeniem kwalifikowanego IP)

24. Działalność badawczo-rozwojowa odgrywa istotną rolę w kontekście ulgi badawczo-rozwojowej oraz ulgi w postaci podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dla twórców. Dlatego też rozumienie pojęcia „działalność badawczo-rozwojowa” w świetle praktyki stosowania ww. ulg (interpretacje podatkowe i orzecznictwo sądów administracyjnych) oraz opracowań naukowych jest *per analogiam* właściwe dla zdefiniowania tej działalności na potrzeby preferencji IP Box.

25. Zgodnie z art. 4a pkt 26 ustawy o CIT (odpowiednio art. 5a pkt 38 ustawy o PIT) działalność badawczo-rozwojowa 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”. Użycie przez ustawodawcę

¹² Zob. akapity nr 149-158 w podrozdziale 4.5.

spójnika „lub” wskazuje, iż w celu uznania działalności podatnika za działalność badawczo-rozwojową wystarczy, aby podatnik prowadził badania naukowe lub alternatywnie, aby prowadził prace rozwojowe. Jednocześnie może prowadzić badania naukowe i prace rozwojowe. W każdej z tych trzech sytuacji spełniona zostanie definicja działalności badawczo-rozwojowej.

26. Dla porównania, definicja działalności badawczej i rozwojowej z Podręcznika Frascati 2015 *Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*¹³ (dalej: „**Podręcznik Frascati**”) posługuje się spójnikiem „i” między badaniami naukowymi a pracami rozwojowymi. To oznacza, że pojęcie „działalność badawcza i rozwojowa” zgodnie z Podręcznikiem Frascati obejmuje trzy rodzaje działalności: badania podstawowe, badania stosowane i prace rozwojowe, a zatem prace rozwojowe zawsze muszą być połączone z badaniami naukowymi¹⁴. Takiego wymogu nie ma natomiast w definicji działalności badawczo-rozwojowej w Polsce, co jest korzystne dla podatników, chcących skorzystać z preferencji IP Box, czy też ulgi badawczo-rozwojowej oraz ulgi w postaci podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dla twórców. Podręcznik Frascati może jednak, mając na uwadze ww. rozróżnienie, być przydatnym źródłem wiedzy dla podatników dla ustalania określonych kwestii zasadnych dla stosowania preferencji IP Box, w tym dla wyszukiwania przykładów działań znamienych zarówno dla działalności badawczo-rozwojowej zgodnej z polskim prawem, jak i dla działalności badawczo-rozwojowej zgodnej z definicją z Podręcznika Frascati.

27. Mimo możliwości prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej tylko w odniesieniu do badań naukowych albo tylko wobec prac rozwojowych, badania naukowe, jak i prace rozwojowe muszą spełniać kryteria „twórczości”, „systematyczności” i „zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań”. Wynika to wprost z konstrukcji definicji działalności badawczo-rozwojowej, która to posługuje się ww. kryteriami zarówno wobec badań naukowych, jak i prac rozwojowych. Niemniej jednak, jak to zostanie skrupulatniej wyjaśnione w akapitach nr 42-45 w podrozdziale 3.2.1.3 poniżej, ze względu na różnice między definicją badań naukowych a pracami rozwojowymi, co do zasady, „zwiększenie zasobów wiedzy” odnosi się do prowadzenia badań naukowych, natomiast „wykorzystanie już istniejącej lub zwiększonej wiedzy odnosi się do tworzenia nowych zastosowań” do prac rozwojowych.

¹³ Zob. OECD, *Podręcznik Frascati 2015: Zalecenia dotyczące pozyskiwania i prezentowania danych z zakresu działalności badawczej i rozwojowej*, <https://portalstatystyczny.pl/2018/09/24/podrecznik-frascati-2015>.

¹⁴ Zob. OECD, *Podręcznik Frascati 2015*, akapit 2.5-2.9.

28. Pojęcia badań naukowych i prac rozwojowych zostały zdefiniowane w art. 4a pkt 27 oraz pkt 28 ustawy o CIT (odpowiednio art. 5a pkt 39 oraz pkt 40 ustawy o PIT) poprzez odesłanie do definicji zawartych w art. 4 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.¹⁵

29. Zgodnie z art. 4 ust. 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce badania naukowe są działalnością obejmującą:

- 1) badania podstawowe rozumiane jako prace empiryczne lub teoretyczne mające przede wszystkim na celu zdobywanie nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne;
- 2) badania aplikacyjne rozumiane jako prace mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, nastawione na opracowywanie nowych produktów, procesów lub usług lub wprowadzanie do nich znaczących ulepszeń.

30. Z kolei stosownie do treści art. 4a pkt 28 ustawy o CIT (odpowiednio art. 5a pkt 40 ustawy o PIT) sformułowanie – prace rozwojowe – oznacza prace rozwojowe w rozumieniu art. 4 ust. 3 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce, czyli:

- działalność obejmującą nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności, w tym w zakresie narzędzi informatycznych lub oprogramowania, do planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia zmienionych, ulepszonych lub nowych produktów, procesów lub usług – z wyłączeniem działalności obejmującej rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do nich, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń.

31. Powyższe ukazuje, że ustawodawca użył, ale nie zdefiniował w ustawie o CIT i ustawie o PIT, pojęć spoza ustaw podatkowych na potrzeby pełnego zrekonstruowania definicji działalności badawczo-rozwojowej mającej znaczenie dla zastosowania przepisów podatkowych. Dotyczy to nie tylko stosowania omawianej preferencji IP Box, ale i obowiązującej w polskim systemie prawa podatkowego ulgi badawczo-rozwojowej. W konsekwencji kryteria działalności badawczo-rozwojowej:

- (i) twórczość;
- (ii) systematyczność; oraz
- (iii) zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań

¹⁵ Ustawa z dnia 20 lipca 2018 r. Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r. poz. 1668, z późn. zm.)

– powinny być rozumiane na gruncie ustawy o CIT oraz ustawy o PIT tak, jak są rozumiane zgodnie z ich językowym znaczeniem w świetle aktów prawnych, do których odwołuje się ustawodawca w ww. ustawach podatkowych.

Wyżej wymienione kryteria muszą być spełnione kumulatywnie, aby uznać daną działalność za działalność badawczo-rozwojową. W poniższych podrozdziałach wyjaśnione zostaną te kryteria.

3.2.1.1 „Twórczość”

32. Pierwszym i zarazem najszerszym kryterium uznania działalności podatnika za działalność badawczo-rozwojową, jest jej twórczy charakter. Jak podaje słownik języka polskiego PWN, działalność twórcza to zespół działań podejmowanych w kierunku tworzenia (działalność – zespół działań podejmowanych w jakimś celu), powstania czegoś (twórczy – mający na celu tworzenie, tworzyć – powodować powstanie czegoś)¹⁶. W doktrynie prawa autorskiego podkreśla się natomiast, że cecha twórczości związana jest przede wszystkim z rezultatem działalności człowieka o **charakterze kreacyjnym** i jest spełniona wówczas, gdy istnieje **nowy wytwór intelektu**.¹⁷ Działalność twórcza oznacza, że „ustawodawca za przedmiot prawa autorskiego uznaje tylko rezultat (przejaw) takiego działania, który choćby w minimalnym stopniu odróżnia się od innych rezultatów takiego samego działania, a zatem że **posiada cechę nowości, której stopień nie ma znaczenia.**”¹⁸

33. Ponadto, uznać należy, iż na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej, **w stopniu minimalnym, wystarczające jest działanie twórcze na skalę przedsiębiorstwa**, tzn. przedsiębiorca we własnym zakresie (w ramach prowadzonych prac badawczo-rozwojowych) opracowuje nowe lub ulepszone produkty, procesy, usługi, nawet jeżeli podobne rozwiązanie zostało już opracowane przez inny podmiot. Zatem **twórczość działalności badawczo-rozwojowej może przejawiać się opracowywaniem nowych koncepcji, narzędzi, rozwiązań niewystępujących dotychczas w praktyce gospodarczej podatnika lub na tyle innowacyjnych, że w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już funkcjonujących u podatnika.**

34. Orzecznictwo wyjaśnia również, że przez działalność twórczą należy rozumieć działalność, której rezultat powinien:

¹⁶ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/tw%C3%B3rcza.html>.

¹⁷ Zob. J. Barta, R. Markiewicz, *Cecha twórczości i indywidualności*, [w:] *Prawo autorskie*, Wolters Kluwer, dostęp online, rozdział 1.3.

¹⁸ Zob. M. Poźniak-Niedzielska, A. Niewęglowski, *Prawo autorskie. System prawa prywatnego*, tom 13, J. Barta (red.), wyd. 3, Warszawa 2013, s. 9.

- być **odpowiednio ustalony**, co może odbyć się w dowolnej formie (między innymi niezależnie od sposobu wyrażenia), przez co należy rozumieć jego uzewnętrznienie, oraz możliwość wyodrębnienia, gdy stanowi część większej całości, mającej charakter zbiorowy;
- mieć **charakter indywidualny**, tj. nie może być wynikiem wyłącznie mechanicznych działań, lecz określonych procesów myślowych, wymagających od twórcy kreatywności;
- mieć **charakter oryginalny** (wnosić obiektywnie nową wartość; stanowić „nowy wytwór intelektu”), przy czym oryginalność należy rozpatrywać wstecznie (tj. rezultat pracy nie jest twórczy, jeżeli istnieje identyczne, uprzednio stworzone dzieło)¹⁹.

35. Twórczy charakter prac może przejawiać się w szczególności poprzez opracowywanie nowych koncepcji, narzędzi, rozwiązań niewystępujących dotychczas w praktyce gospodarczej lub na tle innowacyjnych, że w znacznym stopniu odróżniają się od rozwiązań już funkcjonujących.

36. Twórczy charakter prac to między innymi opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidacje nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony. Twórczym charakterem prac może być w szczególności także, opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku, gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

37. Jak podaje Podręcznik Frascati, twórczość w działalności badawczo-rozwojowej związana jest z kreatywnością mającą swe źródło we wkładzie człowieka. Z zakresu działalności badawczo-rozwojowej **należy więc wyłączyć działalność o charakterze rutynowym, można natomiast włączyć do niej nowe metody opracowane w celu wykonywania pospolitych zadań**. Na przykład przetwarzanie danych nie jest działalnością badawczo-rozwojową, chyba że stanowi część projektu mającego na celu opracowanie nowych metod przetwarzania danych. Podobnie kształcenie zawodowe należy wyłączyć z zakresu działalności badawczo-rozwojowej, ale już nowe metody prowadzenia szkoleń mogą zostać zakwalifikowane jako działalność badawczo-rozwojowa. Wreszcie nowa metoda rozwiązywania problemu,

¹⁹ Zob. między innymi wyrok Sądu Apelacyjnego w Poznaniu z dnia 7 listopada 2007 r., sygn. ICa 800/07.

opracowana w ramach projektu, może być zaliczona do działalności badawczo-rozwojowej, jeśli wynik jest oryginalny i spełnione są pozostałe kryteria tej działalności.

3.2.1.2 „Systematyczność”

38. Kolejnym kryterium działalności badawczo-rozwojowej jest prowadzenie tej działalności w sposób systematyczny. Zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN słowo systematyczny oznacza (i) robiący coś regularnie i starannie, (ii) o procesach: zachodzący stale od dłuższego czasu, (iii) o działaniach: prowadzony w sposób uporządkowany, według pewnego systemu; też: o efektach takich działań; planowy, metodyczny.²⁰

39. W związku z tym, że w definicji działalności badawczo-rozwojowej słowo „systematyczny” występuje w sformułowaniu „podejmowaną [działalność] w sposób systematyczny”, a więc odnosi się do „działalności”, czyli zespołu działań podejmowanych w jakimś celu, najbardziej właściwą definicją systematyczności w omawianym zakresie jest definicja obejmująca **prowadzenie działalności w sposób uporządkowany, według pewnego systemu**. Zatem słowo systematycznie odnosi się również do działalności prowadzonej w sposób **metodyczny, zaplanowany i uporządkowany**. To oznacza, że działalność badawczo-rozwojowa jest prowadzona systematycznie niezależnie od tego, czy podatnik stale prowadzi prace badawczo-rozwojowe, czy tylko od czasu do czasu, a nawet incydentalnie, co wynika z charakteru prowadzonej przez niego działalności oraz potrzeb rynku, klientów, sytuacji mikro i makroekonomicznej.

40. Z powyższego wynika, że spełnienie kryterium „systematyczności” danej działalności nie jest uzależnione od ciągłości tej działalności, w tym od określonego czasu przez jaki działalność taka ma być prowadzona, ani też od istnienia planu, co do prowadzenia przez podatnika podobnej działalności w przyszłości. **Wystarczające jest, aby podatnik zaplanował i przeprowadził chociażby jeden projekt badawczo-rozwojowy, przyjmując dla niego określone cele do osiągnięcia, harmonogram i zasoby. Taka działalność może być uznana za działalność systematyczną, tj. prowadzoną w sposób metodyczny, zaplanowany i uporządkowany**. Nie ma również wymogu ciągłego lub długotrwałego prowadzenia działalności przez podatnika, by uznać daną działalność za działalność spełniającą kryterium systematyczności, albo też by podatnik musiał planować tego rodzaju działalność na przyszłość. Podobnie, nie ma wymogu, aby podatnik otworzył działalność na przykład na okres trzech miesięcy lub nawet jednego miesiąca lub jednego tygodnia lub jednego dnia w celu

²⁰ <https://sjp.pwn.pl/szukaj/systematyczny.html>.

przeprowadzenia określonego projektu badawczo-rozwojowego, jeżeli takie działania są uzasadnione charakterem i planowanym rezultatem działalności badawczo-rozwojowej. W każdym z powyższych przypadków zostanie bowiem spełnione kryterium systematyczności działalności prowadzonej przez podatnika.

41. Takie rozumienie kryterium systematyczności działalności badawczo-rozwojowej potwierdza również Podręcznik Frascati, zgodnie z którym działalność ta musi być prowadzona w sposób systematyczny (metodyczny), czyli zaplanowany zarówno wobec przebiegu procesu, jak i jego wyników. Pomocnym dla ustalenia spełnienia kryterium systematyczności może być uprzednie określenie celu projektu badawczo-rozwojowego oraz źródła finansowania prowadzonych prac badawczych lub rozwojowych. Dostępność takiej dokumentacji jest zgodna z projektem badawczo-rozwojowym, który ma na celu zaspokojenie konkretnych potrzeb i w ramach którego są dostępne własne zasoby ludzkie i finansowe. Taka struktura zarządzania i sprawozdawczości jest najczęściej spotykana w przypadku dużych projektów, ale może ona również mieć zastosowanie do działań na małą skalę, w przypadku których wystarczy zatrudnić jednego lub niewielką grupę pracowników bądź konsultantów do opracowania konkretnego rozwiązania praktycznego problemu.²¹

3.2.1.3 „Zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań”

42. Powyżej omówione dwa kryteria działalności badawczo-rozwojowej dotyczą charakteru i organizacji prowadzenia tej działalności, podczas gdy ostatnie, trzecie kryterium, podlegające omówieniu w niniejszym podrozdziale, dotyczy rezultatu prowadzenia tej działalności, tj. zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań. W konsekwencji, głównym zadaniem dla zarządzającego projektem badawczo-rozwojowym jest zlokalizowanie i zidentyfikowanie zasobów wiedzy przed rozpoczęciem działań projektowych; zasobów w ujęciu funkcjonalnym i celowościowym, czyli podlegającym zwiększeniu oraz możliwym i właściwym do wykorzystania zwiększonej wiedzy do nowych zastosowań. Lokalizacja i identyfikacja wiedzy obejmuje szereg działań, w tym określenie stanu wiedzy, miejsca, sposobu jej wykorzystania oraz selekcji pod względem przydatności do realizacji celu projektu. Prowadząc działalność badawczo-rozwojową przedsiębiorca rozwija specjalistyczną wiedzę oraz umiejętności, które może wykorzystać w ramach bieżących albo przyszłych projektów.

²¹ Zob. OECD, *Podręcznik Frascati 2015*, akapit 2.19.

43. W świetle konstrukcji definicji badawczo-rozwojowej należy uznać, że „zwiększenie zasobów wiedzy” odnosi się przede wszystkim do prowadzenia badań naukowych, natomiast „wykorzystanie już istniejącej lub zwiększonej wiedzy do tworzenia nowych zastosowań” dotyczy przede wszystkim prac rozwojowych. Innymi słowy, **działalność badawczo-rozwojowa to zespół działań podejmowanych w kierunku tworzenia, w tym badań naukowych (nakierowanych na nową wiedzę i umiejętności) oraz prac rozwojowych (nakierowanych na wykorzystanie dostępnej wiedzy i umiejętności) w celu zwiększenia zasobów wiedzy do tworzenia nowych, zmienionych lub usprawnionych produktów, procesów lub usług (również w formie nowych technologii).**

44. Definicja działalności badawczo-rozwojowej wymaga, aby działania jakie podejmuje podatnik poprzez badania naukowe zwiększały zasoby wiedzy, natomiast w efekcie prac rozwojowych wystarczy, by podatnik zdobył i wykorzystał aktualnie dostępną wiedzę i umiejętności w celu planowania produkcji oraz projektowania i tworzenia nowych, zmienionych czy usprawnionych produktów, procesów lub usług.

45. W związku z tym, że ustawodawca dla potrzeb preferencji IP Box, czy też ulgi B+R, nie zdefiniował sformułowania „zwiększenia zasobów wiedzy”, nie jest jasne czy zasoby wiedzy odnoszą się do wiedzy ogólnej, wiedzy pracowników, wiedzy w przedsiębiorstwie, czy też wiedzy w danej dziedzinie przemysłowej lub naukowej. Nie ma zatem przeszkód, aby przyjąć, że sformułowanie „zwiększenie zasobów wiedzy” odnosi się wyłącznie do wiedzy danego przedsiębiorstwa, gdyż ustawodawca nie przewidział minimalnego progu skalowalności zwiększenia zasobów wiedzy. **Istotny jest element celowościowy w postaci zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań, niezależnie od tego czy zastosowania te obejmują wyłącznie jedno przedsiębiorstwo czy też całe państwo, kontynent lub świat.** Jasne jest jednak, że im większa będzie skalowalność wykorzystania zwiększonych zasobów wiedzy, tym większy będzie potencjał dochodowości w tym zakresie, co stanowi jeden z głównych determinantów prowadzenia przez podatników działalności badawczo-rozwojowej.

Przykład 1: Podatnik prowadzi działalność jako jednostka badawczo-rozwojowa w zakresie ochrony zdrowia. W ramach tej działalności przeprowadzane są rutynowe badania patomorfologiczne w celu ustalenia diagnozy i leczenia wielu różnych chorób i dolegliwości, a także w celu stwierdzenia przyczyny śmierci albo monitorowania skuteczności wprowadzonej terapii. Praktyka ta, mimo spełnienia kryterium systematyczności, nie spełnia

kryterium twórczości oraz jest wątpliwe, czy spełnia kryterium zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań. Tego typu praktyka stanowi rutynową praktykę w służbie zdrowia, a nie działalność badawczo-rozwojową.²²

Przykład 2: Podatnik prowadzi działalności w postaci przedsiębiorstwa farmaceutycznego. W ramach tej działalności przeprowadzane są specjalne badania szczególnych przypadków niepowodzenia leczenia, w celu ustalenia skutków ubocznych niektórych terapii nowotworowych. Tego typu praktyki mogą stanowić działalność badawczo-rozwojową, ponieważ mają charakter twórczy, systematyczny oraz nakierowane są na zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań leków przeciwnowotworowych.²³

Przykład 3: Podatnik prowadzi działalność w postaci przedsiębiorstwa meteorologicznego. W ramach tej działalności codziennie rejestrowana jest temperatura i ciśnienie atmosferyczne. Tego typu badania i pomiary, mimo spełnienia kryterium systematyczności, nie spełniają kryterium twórczości oraz nie jest pewne, czy spełnią kryterium zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań. Tego typu praktyki stanowią rutynową praktykę meteorologiczną, a nie działalność badawczo-rozwojową. Podatnik w ramach ww. działalności prowadzi jednak również specjalny program badania nad nowymi metodami pomiaru temperatury, ciśnienia atmosferycznego i badań zjawisk w atmosferze w celu analizy i rozwijania nowych modeli prognozowania pogody. Tego typu działania spełniają kryterium twórczości, systematyczności oraz nakierowane są na zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystanie jej do tworzenia nowych zastosowań pomiarów i przewidywania pogody. Stąd też działania te mogą stanowić działalność badawczo-rozwojową.²⁴

Przykład 4: Analogicznie do przykładu 1, podatnik prowadzi działalności w postaci

²² Por. OECD, *Podręcznik Frascati 2015*, akapit 2.21.

²³ Por. OECD, *Podręcznik Frascati 2015*, akapit 2.21.

²⁴ Por. OECD, *Podręcznik Frascati 2015*, akapit 2.21.

prywatnej kliniki zdrowia. W ramach tej działalności przeprowadzane są rutynowe badania między innymi hematologiczne i mikrobiologiczne. Tego typu badania, mimo spełnienia kryterium systematyczności, nie spełniają kryterium twórczości oraz nie jest pewne, czy spełnią kryterium zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań. Podatnik w ramach ww. działalności prowadzi również specjalny program badań krwi dla pacjentów przyjmujących nowe leki w celu analizy wpływu leków na schorzenia i choroby pacjentów i odpowiedniej modyfikacji leków dla zwiększenia ich skuteczności w zwalczaniu schorzeń i chorób. Tego typu działania spełniają kryterium twórczości, systematyczności oraz nakierowane są na zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystanie jej do tworzenia nowych zastosowań leków. W konsekwencji działania te mogą stanowić działalność badawczo-rozwojową.²⁵

3.2.2 Działalność badawczo-rozwojowa w ujęciu kwalifikowanym (skutkująca wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP)

46. Powyżej zdefiniowana działalność badawczo-rozwojowa, co do zasady, będzie znacznie szersza niż działalność badawczo-rozwojowa skutkująca wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP (kwalifikowana działalność badawczo-rozwojowa). To właśnie kwalifikowana działalność badawczo-rozwojowa będzie dla podatnika źródłem praw własności intelektualnych, z których uzyskiwane dochody mogą podlegać 5% opodatkowaniu. Niemniej jednak nie ma potrzeby, aby definiować kwalifikowaną działalność badawczo-rozwojową.

47. Dla podatnika istotne jest to, by prowadzona przez niego – zdefiniowana – działalność badawczo-rozwojowa doprowadziła do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP. Każda działalność badawczo-rozwojowa, która do tego doprowadzi, niezależnie od jej skali, częstotliwości, poziomu twórczości, systematyczności, czy też poziomu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań, będzie stanowić kwalifikowaną działalność badawczo-rozwojową. Pojęcie to jest zatem pojęciem, które nie pociąga za sobą konsekwencji podatkowo-prawnych dla podatnika. Takie konsekwencje wynikają jedynie z wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia przez podatnika kwalifikowanych IP.

48. Potwierdzeniem tego będzie uzyskanie przez podatnika właściwej ochrony prawnej dla poszczególnych kategorii kwalifikowanych IP lub rozwinięcie, czy też ulepszenie

²⁵ Por. OECD, *Podręcznik Frascati 2015*, akapit 2.21.

kwalifikowanych IP wobec których podatnik już posiada właściwą ochronę prawną. W tym kontekście, tylko prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz autorskie prawo do programu komputerowego – nie podlegają następcej kontroli merytorycznej w procesie rejestracji lub zgłoszenia przed Urząd Patentowy RP. Natomiast pozostałych sześć kwalifikowanych IP podlega uprzedniej merytorycznej analizie przez właściwy urząd, w szczególności pod kątem wysokiego poziomu innowacyjności, oryginalności i unikatowości, co regulują przepisy szczególne inne niż podatkowe.²⁶

49. Nim przejdziemy do przedstawienia i analizy poszczególnych kwalifikowanych IP warto jest jednak krótko odnieść się do wyjaśnienia pojęć „wytworzenie”, „rozwińnięcie” i „ulepszenie” kwalifikowanego IP, jako że pojęcia są bezpośrednio związane z prowadzeniem działalności badawczo-rozwojowej, zdefiniowanej powyżej, oraz nie zostały zdefiniowane przez ustawodawcę. Dlatego też pojęcia te mogą podlegać błędnej interpretacji (na przykład zbyt szerokiej lub zbyt wąskiej), czego należy unikać.

3.2.3 „Wytworzenie”, „rozwińnięcie” i „ulepszenie” kwalifikowanego IP w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej

50. Wytworzenie przedmiotu ochrony oznacza wykreowanie nowego kwalifikowanego IP od podstaw. Pojęcie to odnosi się do najbardziej oczywistej sytuacji, w której do tej pory dane kwalifikowane IP w ogóle nie istniało i podatnik w ramach działalności badawczo-rozwojowej wytworzył to kwalifikowane IP.

51. Natomiast rozwińnięcie lub ulepszenie przedmiotu ochrony oznacza w szczególności rozbudowanie, poszerzenie zakresu funkcjonalnego albo użyteczności już istniejącego kwalifikowanego IP, niezależnie od tego, czy podatnik uzyskał dodatkową ochronę na to rozwińnięcie lub ulepszenie. Decydującym determinanem jest tutaj aspekt faktyczny rozumiany jako rozwińnięcie lub ulepszenie istniejącego kwalifikowanego IP w dowolnej postaci, o ile działania te prowadzą do poprawy użyteczności albo funkcjonalności już istniejącego kwalifikowanego IP. Takie rozumienie wynika wprost z użycia słowa „ulepszony”: ulepszać zgodnie ze słownikiem języka polskiego PWN oznacza „zmienić coś tak, żeby stało się bardziej użyteczne lub funkcjonalne”.²⁷

Przykład 1: Podatnik posiada prawo z rejestracji topografii układu scalonego (kwalifikowane IP) na technologię wtryskiwania materiału w formę. Podatnik wykorzystał

²⁶ Zob. akapity nr 57-94 w podrozdziałach 3.3-3.5 poniżej.

²⁷ <https://sjp.pwn.pl/sjp/ulepszyc;2532521.html>.

to kwalifikowane IP do prac badawczo-rozwojowych, w wyniku których stworzył prototyp nowej linii produkcyjnej, pozwalającej na wykorzystanie do kwalifikowanego IP, zmaterializowanego w postaci układu scalonego wtryskiwania materiału w formę. Podatnik nie uzyskał prawa ochronnego na opracowany prototyp. W takiej sytuacji podatnik może zakwalifikować stworzony prototyp jako rozwinięcie topografii układu scalonego wtryskiwania materiału w formę, ponieważ jego działania doprowadziły do zwiększenia zakresu użyteczności tego kwalifikowanego IP.

52. Podobnie do terminu „ulepszenie” należy rozumieć sformułowanie „rozwinięcie” kwalifikowanego IP. Wobec rozwinięcia kwalifikowanego IP decydujące znaczenie ma więc fakt poszerzenia zakresu funkcjonalnego albo użyteczności już istniejącego kwalifikowanego IP, bez względu na uzyskanie dodatkowego prawa ochronnego w tym zakresie. Nieracjonalnym byłoby stymulowanie przez ustawodawcę działań podatników polegających na rozwijaniu kwalifikowanego IP tak, że w efekcie tego rozwinięcia kwalifikowane IP stało się mniej użyteczne, funkcjonalne lub też jego użyteczność czy też funkcjonalność pozostałaby bez zmian.

53. Brak wymogu uzyskania dodatkowego prawa ochronnego w zakresie w jakim kwalifikowane IP zostało ulepszone lub rozwinięte wynika z tego, że patent, prawo ochronne na wzór użytkowy lub inne kwalifikowane IP, co do zasady stanowią ukończone, zdefiniowane rozwiązania lub odkrycia. W praktyce gospodarczej „rozwijanie” i „ulepszanie” takich praw obejmuje głównie rozwój i ulepszenie oraz poszerzenie wiedzy i technologii związanych z kwalifikowanym IP. W konsekwencji „rozwój”, czy też „ulepszenie”, może dotyczyć sposobu wdrożenia i zastosowania w praktyce przedmiotu ochrony tego prawa. Wynik takiego ulepszenia czy rozwinięcia nie musi natomiast zostać objęty dodatkową ochroną. Poza tym, w zdecydowanej większości przypadków zasadnych dla kwalifikowanych IP nie jest możliwe uzyskanie dodatkowego prawa ochronnego do już wytworzonego IP. Jedynym takim przypadkiem w świetle polskiego prawa jest prawo do uzyskania tzw. patentu dodatkowego zgodnie art. 30 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej.²⁸

54. Z tych względów, „rozwijanie” i „ulepszanie” kwalifikowanego IP należy rozumieć jako ogół prac badawczo-rozwojowych podatnika, skutkujących poszerzeniem zakresu funkcjonalnego albo użyteczności kwalifikowanego IP, co może dalej skutkować, między innymi, możliwością wdrożenia lub znalezienia nowych zastosowań dla kwalifikowanego IP.

²⁸ (Dz. U. z 2017 r. poz. 776, z późn. zm.).

Przykład 2: Podatnik posiada uzyskane w rezultacie prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej prawo do wytwarzania określonej substancji zgodnie z zastrzeżoną recepturą, które to prawo (substancję) wykorzystuje w produkcji sprzedawanych przez siebie produktów leczniczych. Wskazane prawo stanowi kwalifikowane IP w postaci prawa z rejestracji produktu leczniczego dopuszczonego do obrotu. Podatnik prowadzi także prace badawczo-rozwojowe, w rezultacie których opracowuje nową możliwość wykorzystania kwalifikowanego IP. Możliwość ta dotyczy wykorzystania kwalifikowanego IP do leczenia innych chorób niż te pierwotnie objęte leczniczym zakresem zastosowania ww. produktu leczniczego dopuszczonego do obrotu. W tym zakresie, w jakim prawo z rejestracji produktu leczniczego dopuszczonego do obrotu zostało wykorzystane do opracowania nowej możliwości wykorzystania produktu leczniczego, uznać należy, że mamy do czynienia z rozwinięciem kwalifikowanego IP.

55. Nie ma natomiast znaczenia, jaki wpływ na rozwinięcie lub ulepszenie kwalifikowanego IP ma dochodowość tego prawa własności intelektualnej. Można jedynie domniemywać, że rozwinięcie lub ulepszenie kwalifikowanego IP najczęściej może zwiększyć dochodowość tego prawa. Poprawa użyteczności lub funkcjonalności kwalifikowanego IP sprawia, że produkt, który wykorzystuje kwalifikowane IP sprawniej funkcjonuje i jest bardziej użyteczny. Tego rodzaju cechy mogą wpłynąć na większy popyt takiego produktu. W świetle preferencji IP Box podatnik powinien również dążyć do tego, by poprzez rozwinięcie lub ulepszenie kwalifikowanego IP zwiększyć sprzedaż produktu, który całkowicie lub częściowo stanowi kwalifikowane IP. Im większa jest dochodowość z kwalifikowanego IP, tym większy jest zakres opodatkowania dochodu podatnika stawką 5%.

56. Niemniej jednak nie można mówić o związku przyczynowo-skutkowym (a jedynie o korelacji) między rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP a wzrostem dochodowości, ponieważ wzrost dochodowości może być warunkowany koniunkturą na rynku, w tym pozycją konkurencyjną na rynku lub całkowicie niezależną od podatnika sytuacją mikro i makro ekonomiczną. Co więcej, może zdarzyć się, że rozwinięcie lub ulepszenie kwalifikowanego IP ma na celu utrzymanie wielkości sprzedaży lub zahamowania spadków sprzedaży, między innymi poprzez zaoferowanie dodatkowych funkcjonalności za taką samą cenę, lub zmniejszenie kosztów produkcji.

Przykład 3: Podatnik nabywa chronioną patentem technologię membranowego oczyszczania gazów procesowych z separacją określonego składnika tych gazów. Składnik

ten, odseparowywany przy użyciu dotychczasowej technologii traktowany jako odpad. Przy zastosowaniu opatentowanej technologii będzie on mógł zostać wykorzystany jako istotny czynnik produkcyjny w innym procesie. Aby jednak dany proces uruchomić, podatnik musi zbudować urządzenie do membranowej separacji gazów, w którym zostanie zastosowana nabyta, opatentowana technologia. Prace w tym zakresie podejmowane są przez podatnika i są rozpoznawane jako działalność badawczo-rozwojowa z uwagi na specyficzne wymagania nabytej opatentowanej technologii (parametry przepływu, średnice, zakres temperatur). Wymaga ona wypracowania szeregu rozwiązań technicznych i technologicznych dotychczas nie stosowanych u podatnika, w tym zmian we współpracujących urządzeniach procesowych (na przykład metoda chłodzenia tych spalin, w celu zapobieżenia zniszczenia membran). W efekcie dokonania ww. prac badawczo-rozwojowych, podatnik opracowuje nową, kompleksową instalację oczyszczania gazów. Niestety ze względu na uwarunkowania makroekonomiczne, sprzedaż nowej instalacji gazów jest bliska zeru. Niezależnie jednak od wyniku sprzedaży nowej instalacji gazów, należy ją uznać za ulepszenie opatentowanej technologii membranowego oczyszczania gazów procesowych.

3.3 Katalog praw własności intelektualnej

57. Katalog kwalifikowanych IP jest katalogiem enumeratywnym. Do tego katalogu włączono zarówno klasyczne prawa własności intelektualnej, w szczególności patenty oraz funkcjonalnie im odpowiadające prawa (ang. *functionally equivalent*), które tak jak patent podlegają następcej kontroli merytorycznej w procesie rejestracji lub zgłoszenia przez Urząd Patentowy. Dotyczy to prawa ochronnego na wzór użytkowy, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, dodatkowego prawa ochronnego dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin, prawa z rejestracji produktu leczniczego i produktu leczniczego weterynaryjnego dopuszczonych do obrotu oraz wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin.²⁹ Zatem tylko dwa kwalifikowane IP – prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz autorskie prawo do programu komputerowego, nie podlegają następcej kontroli merytorycznej w procesie rejestracji lub zgłoszenia przed Urzędem Patentowym, lecz podlegają jedynie formalnej ocenie spełnienia przesłanek uzyskania odpowiednich praw ochronnych.

58. W związku z tym, że przepisy prawa podatkowego nie definiują poszczególnych kwalifikowanych IP, ich zdefiniowanie należy oprzeć o właściwe przepisy poza podatkowych

²⁹ (Dz.U. z 2018 r. poz. 432).

ustaw szczególnych. Co do zasady, definicje i zasady przyznawania praw ochronnych w odniesieniu do poszczególnych praw własności intelektualnej zostały uregulowane w ustawie Prawo własności przemysłowej oraz w ustawie z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych.³⁰ Kryterium ochrony kwalifikowanego IP (jedno z trzech wobec prawa do opodatkowania 5% stawką podatku) jest spełnione w dniu przyznania lub rozpoczęcia ochrony wynikającej z postanowień odpowiedniego organu lub z mocy prawa.

59. Ubiegając się o ochronę patentową na wynalazek, zgłaszający może wybrać procedurę, w oparciu o którą, toczyć się będzie postępowanie. Zapoznanie się z dostępnymi procedurami jest o tyle istotne, że ułatwia dokonanie wyboru takiej procedury, która sprzyjać będzie ochronie zgłaszanego wynalazku. Zastosowanie przez zgłaszającego którejkolwiek procedury nie wyklucza jednakże możliwości zastosowania innej. W wielu przypadkach zgłaszający, chcąc zapewnić wynalazkowi szybką, skuteczną i szeroką ochronę, dokonuje zgłoszenia korzystając z dwóch lub nawet trzech procedur. Generalnie procedury możemy podzielić na: krajowe, regionalne i międzynarodowe.

60. Poniżej omówione zostaną poszczególne kwalifikowane IP wraz z podaniem przykładów do każdego z nich.

61. Patent – prawo wyłącznego korzystania z wynalazku w sposób zarobkowy lub zawodowy.³¹ Patent trwa dwadzieścia lat od daty dokonania zgłoszenia wynalazku w Urzędzie Patentowym. Ustawodawca wyróżnił cztery przesłanki zdolności patentowej: charakter techniczny rozwiązania, jego nowość, nieoczywistość (poziom wynalazczy) i stosowność. Zasadnicze znaczenie w ocenie zdolności patentowej ma kryterium technicznego charakteru wynalazku, bowiem niestwierdzenie przez Urząd Patentowy tej przesłanki skutkuje uznaniem braku zdolności patentowej zgłoszonego wynalazku i powoduje, iż dalszego badania nie prowadzi się, a ochrona patentowa jest wykluczona.³²

Przykład 1: Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w sektorze maszyn rolniczych. W ramach tej działalności, Podatnik prowadzi również działalność badawczo-rozwojową, w ramach której opracował założenia techniczne oraz zaprojektował maszynę rolniczą. Maszyna ta posiadała parametry umożliwiające szybsze i bezpieczniejsze zbieranie plodów rolnych w stosunku do maszyn rolniczych dostępnych na rynku. Podatnik w styczniu 2018 r. złożył zgłoszenie wynalazku w Urzędzie Patentowym RP. W okresie styczeń 2018 r. -

³⁰ (Dz. U. z 2018 r. poz. 1191, z późn. zm.).

³¹ Szczegółowe zasady udzielania patentu regulują przepisy art. 24-75 ustawy Prawo własności przemysłowej.

³² por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16.03.2011 r. sygn. akt II GSK 374/10

grudzień 2018 r. Podatnik prowadził dalsze prace badawczo-rozwojowe poprzez industrializację maszyny rolniczej, próby, testy oraz sprawdzenie maszyny w warunkach polowych niezbędnych do osiągnięcia założonego przez siebie celu, poprzez walidację maszyny oraz produkcję tzw. serii przed produkcyjnej. W czerwcu 2019 r. Podatnik uzyskał decyzję o udzieleniu patentu do wynalazku maszyny rolniczej na okres 20 lat. Od lipca 2019 r. Podatnik rozpoczął sprzedaż tej maszyny i uzyskuje z tego tytułu dochody. W związku z tym, że przedmiotowa maszyna rolnicza funkcjonuje w oparciu o kwalifikowane IP w postaci patentu, Podatnik może skorzystać z preferencyjnego 5% opodatkowania odpowiednio obliczonego dochodu pochodzącego ze sprzedaży przedmiotowej maszyny rolniczej.

62. Wzór użytkowy – nowe i użyteczne rozwiązanie o charakterze technicznym, które ma praktyczne znaczenie przy wytwarzaniu lub korzystaniu z wyrobów. Użyteczność wzoru użytkowego oznacza, że wzór użytkowy pozwala na osiągnięcie celu mającego praktyczne znaczenie przy wytwarzaniu lub korzystaniu z wyrobów.³³ Prawo ochronne na wzór użytkowy trwa dziesięć lat od daty dokonania zgłoszenia w Urzędzie Patentowym.

Przykład 2: Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w sektorze kosmetycznym. W ramach tej działalności Podatnik prowadzi również działalność badawczo-rozwojową, której efektem jest, między innymi, opracowanie modelu ostrza do golarek jednorazowych, który charakteryzuje się dotychczas niespotykaną precyzją i bezpieczeństwem golenia. Podatnik postanowił zapewnić ochronę swojego nowego rozwiązania za pomocą instytucji wzoru użytkowego. W tym celu zgłosił to rozwiązanie do rejestracji przez Urząd Patentowy RP jako wzór użytkowy. Zgłoszenie zostało rozpatrzone pozytywnie, gdyż Urząd Patentowy uznał, że wniosek dotyczy przedmiotu o trwałej postaci, który będzie miał znaczenie o charakterze praktycznym przy korzystaniu z wyrobu. Ponadto, rozwiązanie nie zostało udostępnione do wiadomości powszechnej w formie pisemnego lub ustnego opisu, przez stosowanie, wystawienie lub ujawnienie w inny sposób i nie zostało wcześniej zgłoszone, jako wynalazek lub wzór użytkowy. Odpowiednio obliczone dochody uzyskane w ramach sprzedaży nowego rozwiązania w postaci modelu ostrza do golarek jednorazowych podatnik może objąć preferencyjną 5% stawką podatkową.

³³ Art. 94 ustawy Prawo własności przemysłowej.

63. Wzór przemysłowy – nowa postać wytworu, czyli przedmiotu wytworzonego w sposób przemysłowy lub rzemieślniczy. Wzór przemysłowy posiada indywidualny charakter nadany mu przykładowo poprzez cechy linii, konturów, kształtów, kolorystykę, fakturę lub materiał wytworu, a także przez ornamentację.³⁴ Prawo z rejestracji na wzór przemysłowy trwa dwadzieścia pięć lat od daty zgłoszenia w Urzędzie Patentowym, podzielone na pięcioletnie okresy.

Przykład 3: W ramach działalności gospodarczej w sektorze meblarskim, Podatnik prowadzi również działalność badawczo-rozwojową. Pracownicy biura projektowego podatnika odpowiedzialni za prace rozwojowe, opracowali nowy wzór fotela z włókien szklanych oraz żywicy epoksydowej charakteryzujący się wcześniej niespotykanym nowoczesnym kształtem oraz bardzo dużym komfortem użytkowania. Podatnik postanowił zapewnić ochronę swojego nowego rozwiązania poprzez uzyskanie prawa z rejestracji wzoru przemysłowego. Nowy fotel zaprezentował na targach branżowych dopiero po zgłoszeniu rozwiązania do Urzędu Patentowego RP. Zgłoszenie zostało rozpatrzone pozytywnie, ponieważ Urząd Patentowy uznał, że ogólne wrażenie, jakie wywołuje produkt na zorientowanym użytkowniku, różni się od ogólnego wrażenia wywołanego na nim przez produkt wykorzystujący wzór publicznie udostępniony oraz, że wrażenie to nie dotyczy tylko aspektów wizualnych, ale i dotykowych. W konsekwencji, Podatnik może odpowiednio obliczone dochody uzyskane ze sprzedaży nowego fotela objąć preferencyjną 5% stawką opodatkowania.

64. Topografia układu scalonego – rozwiązanie polegające na przestrzennym rozplanowaniu elementów, z których co najmniej jeden jest elementem aktywnym oraz wszystkich lub części połączeń układu scalonego.³⁵ Przy czym układem scalonym jest jedno- lub wielowarstwowy wytwór przestrzenny, utworzony z elementów z materiału półprzewodnikowego tworzącego ciągłą warstwę, ich wzajemnych połączeń przewodzących i obszarów izolujących, nierozdzielnie ze sobą sprzężonych, w celu spełniania funkcji elektronicznych.³⁶ Prawo ochronne na topografię układu scalonego udziela się, gdy topografia jest oryginalna, tj. jest wynikiem pracy intelektualnej twórcy i nie jest powszechnie znana w chwili jej powstania. Jeśli jednak topografia składa się z elementów powszechnie znanych, nadal można uzyskać prawo ochronne, w takim zakresie, w jakim kombinacja elementów składowych topografii jest

³⁴ Art. 102 ust. 1 ustawy Prawo własności przemysłowej.

³⁵ Art. 196 ust. 1 ustawy Prawo własności przemysłowej.

³⁶ Art. 196 ust. 2 ustawy Prawo własności przemysłowej.

oryginalna. Niezależnie od spełnienia przesłanki oryginalności, nie można uzyskać prawa ochronnego wobec topografii, która (i) przed zgłoszeniem w Urzędzie Patentowym była wykorzystywana jawnie w celach handlowych w okresie dłuższym niż dwa lata, albo (ii) od jej dokonania i utrwalenia w dowolnej formie minęło 15 lat i nie była ona wykorzystywana w celach handlowych.

65. Ochrona topografii ustaje po dziesięciu latach od końca roku kalendarzowego, w którym topografia lub układ scalony zawierający taką topografię był wprowadzony do obrotu, lub od końca roku kalendarzowego, w którym dokonano zgłoszenia topografii w Urzędzie Patentowym, w zależności od tego, który z tych terminów upływa wcześniej.³⁷ Warto jeszcze raz podkreślić, że topografie układów scalonych chronione są prawem z rejestracji, co oznacza, że w toku procesu rejestracji Urząd Patentowy dokonuje tylko badania formalnoprawnego, nie przeprowadzając badania merytorycznego, które obejmowałoby między innymi badanie oryginalności topografii, rodzaju elementów objętych topografią (czy jest co najmniej jeden element aktywny), czy też funkcjonalności topografii (czy elementy objęte topografią są zdolne do spełniania funkcji elektronicznych). Te przesłanki topografii układu scalonego mogą być natomiast rozpatrywane w postępowaniu wszczętym na skutek sprzeciwu lub wniosku o unieważnienie.³⁸

Przykład 4: Podatnik prowadzi działalność badawczo-rozwojową w sektorze maszyn rolniczych. W zakresie tej działalności Podatnik prowadzi także działalność badawczo-rozwojową w zakresie projektowania procesorów. Pracownicy biura projektowego podatnika ulepszyli architekturę charakteryzującą procesora, co sprawiło, że procesor stał się znacznie bardziej skalowalny oraz umożliwił obsługę nowych standardów komunikacji między podzespołami. Podatnik postanowił uzyskać ochronę przedmiotowego rozwiązania poprzez prawo z rejestracji topografii układu scalonego. Zgłoszenie Podatnika zostało rozpatrzone pozytywnie, ponieważ spełniało wszelkie warunki formalne oraz do dnia zgłoszenia nie wypłynął sprzeciw osoby trzeciej, wnioskujący w trybie postępowania spornego o unieważnienie rejestracji. Tym samym Podatnik może zdecydować o objęciu odpowiednio obliczonych dochodów ze sprzedaży nowego procesora preferencyjną 5% stawką podatkową.

³⁷ Szczegółowe zasady udzielania ochrony na topografię układu scalonego regulują art. 196 – 221 ustawy Prawo własności przemysłowej.

³⁸ Art. 246 oraz art. 255 ustawy Prawo własności przemysłowej.

66. Dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin (ang. *Supplementary Protection Certificate, SPC*) oznacza przedłużenie okresu ochronnego do pięciu lat.³⁹ Takie prawo można uzyskać na warunkach określonych w przepisach o ustanowieniu w Unii Europejskiej dodatkowych świadectw ochronnych dla produktów leczniczych oraz produktów ochrony roślin.

67. Dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy⁴⁰ obejmuje każdy produkt chroniony patentem na terytorium państwa członkowskiego i przed wprowadzeniem na rynek jako produkt leczniczy podlegający administracyjnej procedurze wydawania pozwolenia na dopuszczenie do obrotu, ustanowionej w dyrektywie 2001/83/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 6 listopada 2001 r. w sprawie wspólnotowego kodeksu odnoszącego się do produktów leczniczych stosowanych u ludzi⁴¹ lub dyrektywie 2001/82/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 6 listopada 2001 r. w sprawie wspólnotowego kodeksu odnoszącego się do weterynaryjnych produktów leczniczych.⁴²

68. Natomiast dodatkowym prawem ochronnym dla patentu na produkt ochrony roślin⁴³ może być każdy produkt chroniony patentem na terytorium państwa członkowskiego oraz przed wprowadzeniem do obrotu jako środek ochrony roślin, poddany procedurze administracyjnej w celu wydania pozwolenia na wprowadzenie do obrotu, ustanowionej aktualnie w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) Nr 1107/2009 z dnia 21 października 2009 r. dotyczącym wprowadzania do obrotu środków ochrony roślin i uchylającym dyrektywy Rady 79/117/EWG i 91/414/EWG⁴⁴ lub na podstawie odpowiednich przepisów prawa krajowego, jeżeli jest środkiem ochrony roślin, w odniesieniu do którego wniosek o wydanie zezwolenia został złożony przed wprowadzeniem w życie przez dane państwo członkowskie dyrektywy 91/414/EWG z dnia 15 lipca 1991 r. dotyczącej wprowadzania do obrotu środków ochrony roślin.

69. Dodatkowa ochrona ww. produktów, w zakresie ochrony przyznanej patentem podstawowym, rozciąga się jedynie na produkt objęty zezwoleniem na obrót odpowiadającym mu produktem leczniczym oraz na każde użycie produktu jako produktu leczniczego, jakie było

³⁹ Szczegółowe zasady udzielania dodatkowego prawa ochronnego dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin regulują art. 75¹ – 75¹⁰ ustawy Prawo własności przemysłowej.

⁴⁰ Zakres ochrony reguluje tutaj art. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 469/2009 z dnia 6 maja 2009 r. dotyczącego dodatkowego świadectwa ochronnego dla produktów leczniczych (wersja ujednolicona) z dnia 6 maja 2009 r. (Dz.Urz.UE.L 2009 Nr 152, str. 1).

⁴¹ (Dz.Urz. WE L Nr 311, s. 67 ze zm.).

⁴² (Dz.Urz. WE L Nr 311, s. 1 ze zm.).

⁴³ Zakres ochrony reguluje tutaj art. 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) (WE) nr 1610/96 z dnia 23 lipca 1996 r. dotyczące stworzenia dodatkowego świadectwa ochronnego dla środków ochrony roślin (Dz.Urz.UE.L 1996 Nr 198, str. 30).

⁴⁴ (Dz.Urz. WE L Nr 309, s. 1 ze zm.).

dozwolone przed wygaśnięciem świadectwa.⁴⁵ Przedmiotem ochrony może być wyłącznie produkt, który określony został jako „aktywny składnik lub mieszanina⁴⁶ aktywnych składników produktu leczniczego” (art. 1 lit. b rozporządzenia Nr 469/2009). Taką definicję produktu trzeba odróżnić od definicji produktu leczniczego i pamiętać, iż dodatkowe prawo ochronne może zostać wydane wyłącznie na „produkt” zgodnie z ww. definicją, tj. na aktywny składnik lub mieszaninę aktywnych składników produktu leczniczego, a nie na „produkt leczniczy” rozumiany jako każda substancja lub mieszanina substancji przeznaczona do zapobiegania chorobom lub leczenia chorób występujących u ludzi lub zwierząt oraz każda substancja lub mieszanina substancji podawana ludziom lub zwierzętom w celu postawienia diagnozy lub w celu przywrócenia, poprawienia czy modyfikacji fizjologicznych funkcji organizmu ludzkiego lub zwierzęcego. (art. 1 lit. a rozporządzenia. NR 469/2009).⁴⁷

Przykład 5: Podatnik prowadzi działalność gospodarczą na rynku chemicznym. W ramach tej działalności, prowadzi również działalność badawczo-rozwojową, której rezultatem jest między innymi wytworzenie substancji eliminującej fitotoksyczne działania środka ochrony roślin na niektóre rośliny, tzw. sejfner. Podatnik posiada patent na tę substancję oraz pozwolenie na dopuszczenie produktu ochronnego zawierającego tę substancję w Polsce. W związku ze zbliżającym się terminem wygaśnięcia patentu Podatnik złożył w Urzędzie Patentowym RP wniosek o udzielenie dodatkowego prawa ochronnego. Urząd Patentowy wydał decyzję pozytywną o udzieleniu dodatkowego prawa ochronnego oraz dodatkowego świadectwa ochronnego na okres 3 lat 7 miesięcy i 3 dni (obliczony na podstawie algorytmu pomiędzy datą zgłoszenia wynalazku, a datą wydania pozwolenia na dopuszczenie do obrotu produktu minus 5 lat). Zatem Podatnik może zdecydować o objęciu dochodów ze sprzedaży środków ochrony roślin zawierających sejfner – wobec którego uzyskał dodatkowe prawo ochronne, preferencyjną 5% stawką podatkową.

⁴⁵ Art. 4 rozporządzenia Nr 469/2009.

⁴⁶ „Mieszanina aktywnych składników produktu leczniczego” nie obejmuje mieszaniny składającej się z dwóch substancji, z których tylko jedna wywołuje samodzielne efekty lecznicze przy określonym wskazaniu, a druga umożliwia formę aplikowania produktu leczniczego, która przy tym wskazaniu jest niezbędna dla zapewnienia skuteczności terapeutycznej pierwszej z tych substancji. Zob. pkt 29 wyroku TSUE z 4 maja 2006 r. w sprawie C-431/04 *Massachusetts Institute of Technology*.

⁴⁷ NSA w wyroku z 14 lutego 2012 r., sygn. akt II GSK 1224/10, stwierdził, że w przypadku, gdy produkt leczniczy składa się z produktu chronionego patentem oraz z innych jeszcze aktywnych składników, dodatkowe prawo ochronne może być wydane tylko co do składników aktywnych objętych patentem, nie zaś do wszystkich składników aktywnych produktu leczniczego ani dla produktu leczniczego jako całości składającej się ze składników aktywnych objętych patentem i nieobjętych patentem.

70. Prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu weterynaryjnego dopuszczonych do obrotu zgodnie z przepisami ustawy z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne⁴⁸ (dalej: „**ustawa Prawo Farmaceutyczne**”). Dotyczy to produktów leczniczych i weterynaryjnych, które uzyskały pozwolenie wydane przez Prezesa Urzędu Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych (dalej: „**Prezes Urzędu**”), lub wydane przez Radę Unii Europejskiej lub Komisję Europejską, za wyjątkiem następujących produktów, których obrót nie wymaga uzyskania ww. pozwoleń: 1) leki recepturowe; 2) leki apteczne; 3) produkty radiofarmaceutyczne przygotowywane w momencie stosowania w upoważnionych podmiotach leczniczych, z dopuszczonych do obrotu generatorów, zestawów, radionuklidów i prekursorów, zgodnie z instrukcją wytwórcy, oraz radionuklidy w postaci zamkniętych źródeł promieniowania; 4) krew i osocze w pełnym składzie lub komórki krwi pochodzenia ludzkiego lub zwierzęcego, z wyłączeniem osocza przetwarzanego w procesie przemysłowym; 5) surowce farmaceutyczne nieprzeznaczone do sporządzania leków recepturowych i aptecznych; 6) immunologiczne produkty lecznicze weterynaryjne wytworzone z patogenów lub antygenów pochodzących od zwierząt znajdujących się w danym gospodarstwie i przeznaczonych do leczenia zwierząt występujących w tym samym gospodarstwie; 7) produkty lecznicze terapii zaawansowanej - wyjątki szpitalne.⁴⁹

71. Ponadto, do obrotu dopuszczone są bez konieczności uzyskania pozwolenia produkty lecznicze, sprowadzane z zagranicy, jeżeli ich zastosowanie jest niezbędne dla ratowania życia lub zdrowia pacjenta, pod warunkiem, że dany produkt leczniczy jest dopuszczony do obrotu w kraju, z którego jest sprowadzany i posiada aktualne pozwolenie dopuszczenia do obrotu. Nie dotyczy to jednak produktów, w odniesieniu do których wydano decyzję o odmowie wydania pozwolenia, odmowie przedłużenia okresu ważności pozwolenia, cofnięcia pozwolenia, oraz zawierających tę samą lub te same substancje czynne, tę samą dawkę i postać co produkty lecznicze, które otrzymały pozwolenie, a także produktów leczniczych, które z uwagi na bezpieczeństwo ich stosowania oraz wielkość importu powinny być dopuszczone do obrotu na podstawie pozwolenia.⁵⁰

Przykład 6: Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w zakresie produkcji leków. Ważnym elementem tej działalności są prace badawczo-rozwojowe, w ramach których opracowano nową formułę lekarstwa przeciwkrzepniczego. Lekarstwo to zmniejsza ryzyko wystąpienia najgroźniejszych powikłań krwotocznych w stosunku do obecnych na rynku

⁴⁸ (Dz. U. z 2019 r. poz. 499).

⁴⁹ Art. 3 ustawy Prawo Farmaceutyczne.

⁵⁰ Art. 4 ust. 1–4 ustawy Prawo Farmaceutyczne.

leków. Podatnik złożył w Urzędzie Rejestracji Produktów Leczniczych, Wyrobów Medycznych i Produktów Biobójczych wniosek o dopuszczenie do obrotu wraz z wymaganymi załącznikami i dokumentacją w zakresie jakości, bezpieczeństwa i skuteczności leku. Wskazany Urząd przeprowadził postępowanie rejestracyjne z wynikiem pozytywnym. Wniosek, jako całość, został uznany za kompletny. W konsekwencji Prezes Urzędu przyznał Podatnikowi pozwolenie do obrotu ww. lekarstwa przeciwrzeczniczego. Podatnik może więc zdecydować o tym, że dochody uzyskane w ramach sprzedaży ww. lekarstwa przeciwrzeczniczego będą podlegać preferencyjnemu 5% opodatkowaniu.

72. Wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin⁵¹ (dalej: „ustawa o ochronie prawnej odmian roślin”) dotyczy prawa hodowcy do ochrony wyhodowanej albo odkrytej i wyprowadzonej odmiany, a także do zarobkowego korzystania z niej.⁵² O to prawo może ubiegać się hodowca, jeżeli odmiana wyhodowanej przez niego rośliny jest odrębna, wyrównana, trwała oraz nowa.⁵³ Odmianę rośliny uznaje się za:

- odrębną, jeżeli w dniu złożenia wniosku o przyznanie wyłącznego prawa różni się ona w sposób wyraźny co najmniej jedną właściwością od innej odmiany powszechnie znanej – przy czym odmianę uważa się za powszechnie znaną, jeżeli 1) został złożony wniosek o przyznanie wyłącznego prawa lub wniosek o wpis do rejestru odmian w Polsce, w innym państwie członkowskim, stowarzyszonym lub trzecim, 2) jest chroniona lub wpisana do rejestru odmian w Polsce, w innym państwie członkowskim, stowarzyszonym lub trzecim, 3) jej materiał siewny lub materiał ze zbioru został wprowadzony do obrotu, 4) jej opis został umieszczony w publikacji wydawanej w państwie członkowskim, stowarzyszonym lub trzecim, 5) jej materiał siewny znajduje się w powszechnie dostępnych kolekcjach odmiany;⁵⁴
- wyrównaną, jeżeli, przy uwzględnieniu sposobu rozmnażania właściwego dla tej odmiany, jest ona wystarczająco jednolita pod względem właściwości branych pod uwagę przy badaniach odrębności, jak również innych właściwości użytych do opisu tej odmiany;

⁵¹ (Dz. U. z 2018 r., poz. 432).

⁵² Art. 2 ust. 1 pkt 16 ustawy o ochronie prawnej odmian roślin.

⁵³ Art. 4 ust. 1 ustawy o ochronie prawnej odmian roślin.

⁵⁴ Art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o ochronie prawnej odmian roślin.

- trwałą, jeżeli jej charakterystyczne właściwości uwzględnione przy badaniu jej odrębności, jak również inne właściwości użyte do opisu tej odmiany nie zmieniają się po jej rozmnożeniu; oraz
- nową, jeżeli przed dniem złożenia wniosku o przyznanie wyłącznego prawa jej hodowca nie sprzedał albo w inny sposób nie udostępnił do wykorzystania, w celach handlowych, materiału siewnego lub materiału ze zbioru albo nie wyraził na to pisemnej zgody: 1) na terytorium Polski - przez okres dłuższy niż jeden rok, lub 2) w pozostałych państwach przez okres dłuższy niż sześć lat w przypadku drzew i winorośli, lub przez okres dłuższy niż cztery lata w przypadku pozostałych odmian. W każdym z tych przypadków wskazany upływ czasu liczy się do dnia złożenia wniosku o przyznanie wyłącznego prawa. Odmianę również uważa się za nową, jeżeli hodowca przed dniem złożenia wniosku o przyznanie wyłącznego prawa 1) sprzedał albo w inny sposób udostępnił a) materiał siewny odmiany podmiotom podległym lub nadzorowanym przez ministra właściwego do spraw rolnictwa, które w ramach swojej działalności statutowej prowadzą badania odmian, lub b) części roślin wytworzone w wyniku prac hodowlanych, rozmnożeniowych lub doświadczalnych, które nie są materiałem siewnym, lub c) materiał siewny odmiany na międzynarodową wystawę organizowaną zgodnie z Konwencją z dnia 22 listopada 1928 r. o wystawach międzynarodowych,⁵⁵ lub 2) udostępnił materiał siewny odmiany podmiotom w celu kontynuacji hodowli lub do przeprowadzenia badań, lub do doświadczeń, pod warunkiem że uzyskany z tego materiału materiał siewny pozostanie własnością tego hodowcy.⁵⁶

Przykład 7: Podatnik prowadzi działalność gospodarczą w zakresie rolnictwa. Pracownicy biura badawczo-rozwojowego Podatnika wyhodowali nową, odporną na suszę odmianę pszenicy. Podatnik postanowił zapewnić ochronę swojego nowego rozwiązania poprzez uzyskanie wyłącznego prawa, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 16 ustawy o ochronie prawnej odmian roślin. Wniosek o przyznanie wyłącznego prawa został złożony do Centralnego Ośrodka Badania Odmian Roślin Uprawnych (COBORU). COBORU przeprowadził badania odrębności, wyrównania i trwałości odmiany. Odmiana została uznana za: odrębną – różni się ona w sposób wyraźny, co najmniej jedną właściwością od

⁵⁵ (Dz.U. z 1994 r. poz. 232).

⁵⁶ Art. 5 ust. 1 i 2 ustawy o ochronie prawnej odmian roślin.

innej odmiany powszechnie znanej; wyrównaną – jest wystarczająco jednolita pod względem właściwości branych pod uwagę przy badaniach odrębności; oraz trwałą – charakterystyczne właściwości uwzględnione przy badaniu jej odrębności nie zmieniają się po jej rozmnożeniu. Podatnik dochody uzyskane w ramach sprzedaży nowej odmiany pszenicy może objąć preferencyjną 5% stawką opodatkowania.

73. Autorskie prawo do programu komputerowego – przyznawane jest na mocy art. 74 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych (model ochrony prawnej *sui generis*).

74. Zarówno ustawy podatkowe, jak i ustawy pozapodatkowe, w szczególności ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych, nie definiują pojęcia „autorskie prawo do programu komputerowego”. Praktyka stosowania tego pojęcia na świecie potwierdza, że ze względu na dynamiczny rozwój nowych technologii, w których programy komputerowe zajmują kluczową pozycję, nie da się ustalić wyczerpującej i niezmiennej definicji tego pojęcia oraz uniknąć rozbieżności interpretacyjnych.⁵⁷ Innymi słowy, w obecnym stanie prawnym w Polsce nie ma możliwości ustawowego i wyczerpującego zdefiniowania pojęcia „autorskie prawo do programu komputerowego”.

75. W konsekwencji, **podatnik chcący skorzystać z preferencji IP Box wobec dochodów z autorskiego prawa do programu komputerowego i otrzymać w tym zakresie stosowną ochronę prawnopodatkową powinien złożyć wniosek o interpretację indywidualną do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (KIS).**⁵⁸ Ze względu bowiem na wspomnianą powyżej dynamikę ewolucji budowy i funkcjonowania programów komputerowych oraz brak wykształconej praktyki stosowania przepisów o IP Box w tej materii, ogólne objaśnienia podatkowe nie stanowią najbardziej adekwatnej instytucji prawnej zapewniającej ochronę prawnopodatkową dla podatnika.

76. Niemniej jednak, dla zapewnienia maksymalnej przewidywalności w zastosowaniu preferencji IP Box wobec kwalifikowanego IP w postaci autorskiego prawa do programu komputerowego, poniżej przedstawiamy zarys definicji programu komputerowego podlegającego ww. ochronie prawnoautorskiej wraz z jego cechami charakterystycznymi.

77. Przede wszystkim, **podstawą przyznania ochrony prawnej dla programu komputerowego jest fakt, że stanowi on przejaw działalności twórczej o indywidualnym**

⁵⁷ Zob. wyrok irlandzkiego sądu II instancji z 1995 r. w sprawie *News Datacom Ltd. versus Satellite Decoding Systems*, (1995) FSR 201 oraz wyrok australijskiego sądu I instancji z 4 czerwca 1997 r. w sprawie *Powerflex Services Pty Ltd v Data Access Corporation*, [1997] FCA 490; 37 IPR 436. W literaturze zob. D. I. Bainbridge, *Intellectual property*, Edynburg: Pitman Publishing 2009, s. 242.

⁵⁸ <http://www.kis.gov.pl/zalatwianie-spraw/wydawanie-interpretacji>.

charakterze (wyraz własnej twórczości intelektualnej danego autora lub autorów) ustalony w jakiegokolwiek postaci, niezależnie od przeznaczenia i sposobu wyrażania. To oznacza, że wyeliminowanie lub ograniczenie swobody twórczej (eliminacja lub ograniczenie własnego/indywidualnego działania twórczego) wyłącza lub ogranicza prawnoautorską ochronę programu komputerowego,⁵⁹ tym samym także eliminuje możliwość skorzystania z preferencji IP Box.

78. O ocenie charakteru indywidualnej pracy twórczej nie decydują postanowienia umowy, ale rzeczywisty wkład pracy każdego z twórców programu komputerowego, co podlega każdorazowo odrębnej ocenie.⁶⁰ W konsekwencji, decydujące jest autentyczne podejście transakcyjne, gdzie należy badać faktyczne (autentyczne) działania podejmowane przez podatnika w ramach prowadzonej bezpośrednio przez niego działalności badawczo-rozwojowej, skutkującej wytworzeniem, ulepszeniem lub rozwinięciem programu komputerowego. Formalne postanowienia umowne, które nie znajdują odzwierciedlenia w rzeczywistych działaniach podatnika, nie zapewnią zatem akceptowalnej ochrony prawopodatkowej podatnikowi w zakresie preferencji o IP Box.

79. Doktryna prawa autorskiego przyjmuje różne kazuistyczne podejścia do definiowania pojęcia „autorskie prawo do programu komputerowego”, które wskazują, że część chronioną prawem [formę (ekspresji) utworu] jest w szczególności **kombinacja komend adresowanych do komputera w formie kodu źródłowego i kodu wynikowego.**⁶¹ Pozaustawowa definicja pojęcia „autorskie prawo do programu komputerowego” w sposób uzasadniony nawiązuje zatem do terminologii informatycznej, dostosowywanej następnie do potrzeb dalszej analizy prawnej dobra niematerialnego jakim jest program komputerowy.⁶²

80. Fundamentem informatycznego rozumienia programu komputerowego jest samo pojęcie „programu”, czyli zapisanego przy pomocy wybranego języka programowania algorytmu rozwiązania określonego zadania. **Zatem program komputerowy to w szczególności zestaw instrukcji przeznaczonych do wykonywania bezpośrednio lub pośrednio w komputerze czynności w celu osiągnięcia określonego rezultatu.** *A contrario*, żaden wytwór nie jest

⁵⁹ Zob. J. Barta, R. Markiewicz, A. Matlak, *Prawo autorskie, System Prawa Prywatnego tom 13*, 2017, C.H. Beck, Art. 74, pkt 3.

⁶⁰ Potwierdza to właściwa jurysprudencja, zgodnie z którą, między innymi ustalenie tego, czy i w jakim zakresie twórca kodu źródłowego jest wyłącznym twórcą programu komputerowego – zawsze winno być konfrontowane z realiami konkretnej sprawy. Zob. wyrok Sądu Apelacyjnego (I Wydział Cywilny) w Warszawie wyroku z 8 sierpnia 2010 r., sygn. akt. I ACa 915/09.

⁶¹ Zob. E. Ferenc-Szydełko (red.), *Art. 74: Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz 2016*, C.H. Beck, 2016, pkt 5; . Por. J. Barta, R. Markiewicz, A. Matlak, *Art. 74: Prawo autorskie, System Prawa Prywatnego*, tom 13, C.H. Beck, 2017, pkt 4.

⁶² Zob. P. Ślęzak (red.), *Art. 74: Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz 2017*, C.H. Beck, sek. II.A.1-5.

programem komputerowym, jeżeli nie służy do wyrażania w sposób pośredni lub bezpośredni algorytmów lub logicznych relacji pomiędzy funkcjami, które mają zostać wykonane, i fizycznymi możliwościami urządzeń używanych do digitalizacji.⁶³ Przy czym pojęcie „komputer” nie powinno ograniczać się do PC, lecz powinno odnosić do wszystkich urządzeń, w których program komputerowy może być wykorzystywany w celu realizacji funkcji, do których został stworzony, a zatem i telefonów komórkowych, czy też tabletów lub innych właściwych urządzeń.⁶⁴ Nie jest bowiem istotny nośnik programu komputerowego, lecz jego źródła (kod źródłowy i kod wynikowy) oraz funkcjonalność.

81. Ze specjalistycznej literatury i praktyki budowania i stosowania programów komputerowych, można również wywnioskować, że za program komputerowy często uważany jest za zestaw instrukcji (rozkazów) przeznaczonych do użycia bezpośrednio lub pośrednio na komputerze w celu osiągnięcia określonego rezultatu.⁶⁵ Zbiór wspomnianych instrukcji może być wyrażony znakiem językowym, symbolami matematycznymi lub nawet znakami graficznymi. Elementy programu komputerowego chronione prawem autorskim to przede wszystkim:

- forma programów (rozumiana jako określone przedstawienie zarówno kodu jak i instrukcji), a więc informacje zawarte w kodzie źródłowym programu komputerowego, w opisie procedur operacyjnych, zestawieniu danych, w informacjach konwersacyjnych i dialogowych. Wszystkie powyższe elementy zaliczane są do elementów twórczych, co uzasadnia ich ochronę przez prawo autorskie;
- interfejsów (oparta na analogicznych podstawach jak ochrona innych składników programu) – gdy informacje, które zostały uzyskane na podstawie dekompilacji danego interfejsu nie pozwalają na opracowanie interfejsu zastępczego, to w takiej sytuacji należy wykreować możliwość przeniesienia interfejsu do innego kompatybilnego programu, gdyż sam interfejs nie stanowiłby samodzielnego przedmiotu ochrony.

82. Ze względu na bardzo ograniczone źródła interpretacji wobec programu komputerowego w *stricte* polskich aktach prawnych oraz polskiej literaturze na potrzeby preferencji IP Box warto także odnieść się do właściwych dla omawianego zagadnienia źródeł wywodzących się od

⁶³ Por. wyrok australijskiego sądu I instancji z 4 czerwca 1997 r. w sprawie *Powerflex Services Pty Ltd v Data Access Corporation*, [1997] FCA 490; 37 IPR 436.

⁶⁴ Wskazana definicja nawiązuje do tej zawartej w prawie autorskim USA. Zob. § 101 Copyright Act of 1976. Zob. także A. Nowicka, *Prawnoautorska i patentowa ochrona programów komputerowych*, Warszawa 1995, s. 25.

⁶⁵ Zob. W. Machała i M. R. Sarbiński (red.), *Prawo autorskie i prawa pokrewne*, Komentarz.

organizacji ponadnarodowych i międzynarodowych, do których przynależy Polska, w szczególności Unii Europejskiej oraz OECD.

83. Zgodnie z akapitem 10 preambuły do Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2009/24/WE z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie ochrony prawnej programów komputerowych.⁶⁶

„Rola programu komputerowego jest wejście w kontakt i wspólne funkcjonowanie z innymi częściami składowymi systemu komputerowego i użytkownikami, w tym celu wymagane są logiczne i tam, gdzie to właściwe, fizyczne wzajemne połączenia i wzajemne oddziaływanie, tak aby pozwolić wszystkim elementom oprogramowania i sprzętu komputerowego funkcjonować z innym oprogramowaniem, sprzętem komputerowym i użytkownikami we wszelkich formach działania, do jakich są przeznaczone. Części programu umożliwiające takie wzajemne połączenia i wzajemne oddziaływanie między elementami oprogramowania i sprzętu komputerowego są ogólnie znane pod nazwą „interfejsów”. To funkcjonalne wzajemne połączenie i wzajemne oddziaływanie jest ogólnie znane pod nazwą „interoperacyjności”; podczas gdy sama „interoperacyjność” może być zdefiniowana jako zdolność do wymiany informacji oraz wszechstronnego wykorzystania informacji już wymienionych.”

84. Zatem właściwe źródło interpretacji prawa unijnego używa pojęć: „oprogramowanie” (software), „sprzęt komputerowy” (hardware) i „program” niejako synonimicznie i implikuje, że interfejs stanowi funkcjonalną część programu komputerowego, umożliwiającą wzajemne połączenia i wzajemne oddziaływania z wszystkimi elementami oprogramowania i sprzętu komputerowego. Na kanwie tego można uznać, że:

- pojęcie „program komputerowy” utożsamienie jest z pojęciem „oprogramowanie” oraz, że
- interfejs może stanowić częścią nierozdzielnie związaną z programem komputerowym i funkcjonalnie łączy program komputerowy z pozostałym oprogramowaniem i sprzętem komputerowym.

85. Oczywiście to, czy dany interfejs stanowi funkcjonalną część programu komputerowego, podlega każdorazowo odrębnej ocenie i nie może wynikać tylko lub głównie z nazwy elementu danego produktu informatycznego, ale z jego rzeczywistych cech i funkcjonalności.⁶⁷ W konsekwencji, jeżeli interfejs jest *rzeczywiście* źródłem funkcjonalnego wzajemnego połączenia i wzajemnego oddziaływania na siebie różnych

⁶⁶ Dz. Urz. UE z 5.5.2009, L 111/16.

⁶⁷ Por. Rzecznik Generalny TSUE Y. Bot w opinii do sprawy SAS Institute z dnia 29 listopada 2011 r C-406/10, *SAS Institute Inc v. World Programming Ltd*, pkt 81-84. 2018/2, s. 74-84.

elementów programu komputerowego, innego oprogramowania i sprzętu komputerowego („interoperacyjność”), to interfejs można uznać za nierozzerwalną, funkcjonalną część składową programu komputerowego. Interfejs jako funkcjonalnie nierozzerwalna część programu komputerowego, podlega tożsamej ochronie jak program komputerowy zgodnie z art. 74 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych i dlatego może stanowić kwalifikowane IP.

86. Podkreślamy również synonimiczność (niemalże tożsamość) pojęć „program komputerowy” i „oprogramowanie”, co wynika między innymi z orzecznictwa Europejskiego Urzędu Patentowego (EUP).⁶⁸ W swoich decyzjach EUP wskazuje na ścisły, często nierozzerwalny związek pomiędzy pojęciem programu komputerowego a oprogramowania. W szczególności, z decyzji EUP wynika, że program komputerowy to seria kroków (instrukcji), które są podejmowane przez komputer podczas wykonywania programu., **Komponentami programu komputerowego są między innymi sekwencje instrukcji wykonywanych komputerowo, specyfikacje, cyfrowe przetwarzanie obrazów, moduły, obiekty, procedury, funkcje, pliki z kodem źródłowym lub pliki wykonywalne.**⁶⁹

87. Zwracamy także uwagę, że w świetle art. 74 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych daleko idąca synonimiczność (niemalże tożsamość) pojęć „program komputerowy” i „oprogramowanie” wynika z publikacji przedstawicieli doktryny prawa autorskiego,⁷⁰ a więc **występuje spójność pomiędzy wyinterpretowanym z prawa i praktyki stosowania prawa unijnego zakresem definicyjnym autorskiego prawa do programu komputerowego a tym uregulowanym w prawie polskim.**

88. Końcowo warto zauważyć, że zgodnie z akapitem 34 Raportu BEPS Plan Działania nr 5, *copyrighted software*, czyli nie tylko „program komputerowy” *sensu stricto* (tj. kod źródło i kod wynikowy), ale szerzej „oprogramowanie chronione prawem autorskim”, może zawierać się w katalogu kwalifikowanych IP jako aktywo funkcjonalnie ekwiwalentne do patentu. OECD wskazuje, że oprogramowanie chronione prawem autorskim dzieli podstawowe cechy patentów, ponieważ jest nowatorskie, nieoczywiste i użyteczne, a zatem zasadniczo wynika z prowadzenia innowacyjnej działalności badawczo-rozwojowej, której prowadzenie powinny stymulować przepisy o IP Box. OECD stwierdza także, iż nie wszystkie jurysdykcje zapewniają ochronę patentową oprogramowania, i dlatego wielu podatników, którzy wytwarzają,

⁶⁸ <https://www.epo.org/index.html>.

⁶⁹ Zob. decyzje EUP o sygnaturach T 0424/03; T 0761/11; T 2263/11; T 0204/93; T 1173/97; T 1541/16 publicznie dostępne pod adresem internetowym wyszukiwarki decyzji EUP <https://www.epo.org/law-practice/case-law-appeals/advanced-search.html>.

⁷⁰ Zob. w szczególności J. Pisuliński, *Licencja na oprogramowanie a rozporządzanie rzeczą*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego 2018, nr 2, s. 74-84.

ulepszają, bądź rozwijają oprogramowanie, musi posiadać prawa autorskie, zamiast polegać na ochronie patentowej. Włączenie oprogramowania chronionego prawem autorskim do definicji funkcjonalnie równoważnych kwalifikowanych IP zapewnia również, że różne traktowanie oprogramowania na mocy prawa patentowego różnych jurysdykcji nie ma wpływu na to, czy dochody z oprogramowania mogą korzystać z regulacji IP Box.⁷¹

89. Reasumując: brak ustawowej definicji pojęcia „program komputerowy” oraz brak precyzyjnego określenia zakresu „autorskiego prawa do programu komputerowego” w świetle polskiego prawa sprawia, że konieczne jest odniesienie się do pozaustawowych źródeł interpretacji tego pojęcia oraz ustalenia zakresu przedmiotowej ochrony prawnej. Wynika z nich, że **pojęcie „program komputerowy” nie powinno być rozumiane wąsko lecz szeroko, w szczególności obejmując interfejs, gdy ten spełnia warunek interoperacyjności programu komputerowego z oprogramowaniem i sprzętem komputerowym, co musi być ustalone w każdym przypadku oddzielnie na podstawie rzeczywistych ustaleń, a nie tylko formalnych postanowień, na przykład umownych. Holistycznie i funkcjonalnie, program komputerowy obejmuje więc jego funkcjonalne części składowe, takie jak: kod źródłowy, opis procedur operacyjnych, zestawienie danych w informacjach konwersacyjnych i dialogowych oraz kod wynikowy i interfejs.** Uwzględnienie autorskiego prawa do programu komputerowego w szerokim rozumieniu (funkcjonalnie) – jako oprogramowanie – w katalogu kwalifikowanych IP jest zgodne z wytycznymi raportu BEPS Plan Działania nr 5 i wynika z przedstawionej powyżej interpretacji zakresu znaczeniowego „autorskiego prawa do programu komputerowego”.

Przykład 8: Podatnik prowadzi działalność w branży IT. Informatycy z biura badawczo - rozwojowego podatnika opracowali autorski program komputerowy, który stanowi przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze. Program komputerowy wspomaga obsługę administracyjną i księgową działów wewnętrznych biur, szpitali, czy też przychodni. Opracowany przez informatyków podatnika program komputerowy zgodnie z art. 74 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych korzysta z ochrony prawnej. Prawa majątkowe związane z opracowanym programem komputerowym stworzonym przez jego twórców przysługują podatnikowi. Podatnik dochody uzyskane w ramach sprzedaży licencji do autorskiego programu komputerowego może objąć 5% stawką podatkową w ramach preferencji IP Box.

⁷¹ Zob. Raport OECD BEPS Plan Działania nr 5, akapity nr 34 i 36 oraz przypis 6 do akapitu nr 35, s. 41.

3.4 Ochrona prawna kwalifikowanego IP

90. Zasady przyznawania ochrony prawnej dla poszczególnych kategorii kwalifikowanych IP wynikają z postanowień właściwych krajowych ustaw szczególnych (zob. akapity nr 57-89 w podrozdziale 3.3.). Podatnik może również powołać się na prawo ochronne przyznane w innym państwie, jeśli ochrona jest przyznana w Polsce za pośrednictwem Urzędu Patentowego RP zgodnie z ratyfikowanymi umownymi międzynarodowymi, których stroną jest Polska, oraz innymi umowami międzynarodowymi, których stroną jest Unia Europejska (a więc i pośrednio Polska poprzez członkostwo w Unii Europejskiej). Lista międzynarodowych i krajowych regulacji prawnych dotyczących przyznawania ochrony prawnej dla poszczególnych kategorii kwalifikowanych IP wraz z dostępem do ich oficjalnych wersji znajduje się na stronie internetowej Urzędu Patentowego RP.⁷² Należy pamiętać, że nie wszystkie umowy międzynarodowe przyznają automatycznie ochronę w Polsce wobec IP podlegającego ochronie w państwie-stronie ww. umów (lub jednej z nich) międzynarodowych. Przeważnie należy dokonać odpowiedniego zgłoszenia do Urzędu Patentowego RP.

91. Ponadto, w związku z bezpośrednim obowiązywaniem rozporządzeń unijnych w Polsce i każdym innym państwie członkowskim, warunek posiadania ochrony prawnej kwalifikowanego IP w Polsce będzie spełniony wobec tych kwalifikowanych IP, których ochrona przyznawana jest w sposób bezpośredni i zharmonizowany na szczeblu Unii Europejskiej. Dotyczy to ochrony prawnej dla wzorów wspólnotowych – wzorów przemysłowych, w więc kwalifikowanego IP nr 3, które mogą mieć przyznaną ochronę prawną zgodnie z przepisami Rozporządzenia Rady (WE) nr 6/2002 z 12 grudnia 2001 r. w sprawie wzorów wspólnotowych.⁷³ Zgłoszenia wzoru wspólnotowego dokonuje się bezpośrednio w Urzędzie Unii Europejskiej ds. Własności Intelektualnej (EUIPO) w Alicante, w Hiszpanii lub za pośrednictwem Urzędu Patentowego RP.⁷⁴ W konsekwencji, również wzory przemysłowe zgłoszone bezpośrednio w EUIPO mogą korzystać z preferencji IP Box. Warto zauważyć, że zarejestrowany wzór wspólnotowy (ZWW) zapewnia uzyskanie wyłącznych praw we wszystkich obecnych i przyszłych państwach członkowskich Unii Europejskiej w drodze jednej rejestracji, dokonywanej online na stronie internetowej

⁷² <https://www.uprp.pl/akty-prawne/Lead03,13,1315,1b,index,pl,text/podstawowe-obowiazujace-akty-prawne/Lead03,50,262,1b,index,pl,text>.

⁷³ Dz. Urz. UE, L 003 , 05/01/2002, s. 0001 – 0024, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32002R0006&from=PL>.

⁷⁴ <https://euipo.europa.eu/ohimportal/pl/rcd-apply-now>.

<https://euipo.europa.eu/ohimportal/pl/rcd-apply-now>. Rejestracja zachowuje ważność przez 5 lat i można ją przedłużyć o maksymalnie 25 lat (każdorazowo o 5 lat).

92. Dla celów zastosowania preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box za moment rozpoczęcia ochrony prawnej uznaje się datę wskazaną przez właściwy organ udzielający ochrony prawnej lub moment, w którym podatnik spełnił warunki formalne lub nabył prawo ochronne z mocy prawa zgodnie z postanowieniami właściwych ustaw.

Przykład: Podatnik uzyskał patent europejski w Europejskim Urzędzie Patentowym. W terminie złożył tłumaczenie patentu europejskiego do polskiego Urzędu Patentowego. Urząd Patentowy sprawdził, że podatnik spełnia warunki formalno-prawne i wniósł w terminie wymagane opłaty. Urząd Patentowy udziela skutecznej ochrony prawnej na terytorium Polski.

3.5 Utrata ochrony prawnej dla kwalifikowanego IP

93. Utrata ochrony może nastąpić na skutek wygaśnięcia lub unieważnienia prawa własności intelektualnej. **Wygaśnięcie kwalifikowanego IP skutkuje utratą prawa do preferencyjnego 5% opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box.** W całym okresie stosowania preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box kwalifikowane IP musi podlegać ochronie prawnej udzielonej zgodnie z postanowieniami właściwych ustaw krajowych lub umów międzynarodowych lub rozporządzeń unijnych. Oznacza to, że w momencie ustania ochrony podatnik traci prawo do korzystania z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box w stosunku do tego kwalifikowanego IP.

Przykład 1: Podatnik nie uiścił w terminie⁷⁵ opłaty okresowej za ochronę patentową. Z tego powodu Urząd Patentowy RP wydał decyzję o wygaśnięciu patentu. Podatnik utracił prawo do korzystania z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box w dniu wygaśnięcia patentu.

Przykład 2: Podatnik korzystał z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box w związku z wykorzystywaniem wzoru użytkowego. W dniu 15.06.2020 r. upłynął

⁷⁵ Dotyczy ostatecznego terminu na uiszczenie opłaty za kolejny okres ochronny.

ustawowy okres ochronny.⁷⁶ Podatnik traci prawo do dalszego korzystania z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box w stosunku do tego kwalifikowanego IP. Za 2020 r. podatnik ma prawo zastosować preferencyjne opodatkowanie w stosunku do dochodu uzyskanego wobec źródła, tj. kwalifikowanego IP, do dnia, w którym upływa okres ochronny tego kwalifikowanego IP, tj. do 15.06.2020 r. włącznie. Po dniu 15.06.2020 r. ww. źródło dochodu przestaje być kwalifikowanym IP, a zatem i dochód uzyskiwany z tego źródła nie może być opodatkowany preferencyjną stawką 5%. W praktyce może zdarzyć się, że dochód z kwalifikowanego IP wpłynie na rachunek bankowy podatnika po dniu 15.06.2020 r., ale będzie dotyczył okresu przed 15.06.2020 r. W takiej sytuacji dochód ten będzie podlegał 5% preferencyjnemu opodatkowaniu.

94. Unieważnienie kwalifikowanego IP skutkuje utratą prawa do korzystania z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box. Podatnik jest zobowiązany opodatkować dochód na zasadach na jakich byłby opodatkowany bez zastosowania preferencyjnego 5% opodatkowania, zgodnie z przepisami o IP Box.

Przykład 3: Decyzją Urzędu Patentowego RP podatnik uzyskał patent w dniu 01.01.2019 r. W wyniku sporu sądowego patent został unieważniony prawomocnym wyrokiem w dniu 01.01.2021 r. Podatnik korzystał w okresie 01.01.2019 r. - 31.12.2020 r. z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box. Z powodu unieważnienia patentu podatnik traci prawo do korzystania z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box oraz powinien za okres, w którym stosował preferencyjne opodatkowanie zgodnie z przepisami o IP Box opodatkować dochód na zasadach na jakich byłby opodatkowany bez zastosowania preferencyjnego 5% opodatkowania. Zgodnie z art. 24d ust. 13 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 13 ustawy o PIT) podatnik powinien obliczyć różnicę pomiędzy kwotą podatku należną przy braku stosowania preferencyjnego opodatkowania oraz kwotą podatku obliczonego i zapłaconego w oparciu o przepisy o IP Box i odprowadzić ją do właściwego urzędu skarbowego.

⁷⁶ W stosunku do kwalifikowanych IP wymienionych w art. 24d ust. 2 ustawy o CIT (art. 30ca ust. 2 ustawy o PIT) po upływie ustawowego okresu ochrony nie jest możliwe wystąpienie o nadanie ochrony na kolejny okres. Przedłużenie ochrony możliwe jest tylko w stosunku do znaków towarowych, które nie są objęte przepisami o IP Box.

3.6 Szczególne przypadki korzystania z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box

3.6.1 Umowa, w której zastrzeżono wyłączność korzystania z prawa własności intelektualnej

95. Przepisy o IP Box przewidują, po spełnieniu określonych przesłanek, możliwość korzystania przez podatnika z preferencji w sytuacji, gdy podatnik nie jest właścicielem kwalifikowanego IP.

96. Art. 24d ust. 14 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 14 ustawy o PIT) reguluje sytuację, w której podatnik uprzednio wytworzył kwalifikowane IP w ramach prowadzonych przez siebie prac badawczo-rozwojowych i korzysta z niego na podstawie umowy, w której zastrzeżono wyłączność korzystania z tego prawa (np. w ramach licencji wyłącznej), jednakże nie jest jego właścicielem. Taka sytuacja może wystąpić wskutek wykonywania prac badawczo-rozwojowych na zlecenie innego podmiotu (powiązanego lub niepowiązanego). Podmiot zlecający wytworzenie IP prowadzi działania mające na celu przyznanie ochrony prawnej dla danego kwalifikowanego IP. Następnie udziela podmiotowi, który wytworzył dane kwalifikowane IP licencji, w której zastrzeżone zostało wyłączne prawo do korzystania z tego IP. W takiej sytuacji podatnik (korzystający z licencji) może skorzystać z preferencyjnego 5% opodatkowania w stosunku do dochodu pochodzącego z tego kwalifikowanego IP. Jednocześnie wyżej opisane rozwiązanie nie wyklucza możliwości korzystania z danego prawa własności intelektualnej przez inne podmioty na podstawie licencji.

97. Należy pamiętać, że **warunkiem koniecznym do skorzystania z preferencji IP Box jest uprzednie prowadzenie przez podatnika prac badawczo-rozwojowych, których efektem jest kwalifikowane IP**. Przepisy o IP Box dotyczące licencji wyłącznej są niezwykle istotne, ponieważ umożliwiają skorzystanie z 5% stawki podatkowej bez przenoszenia do Polski kwalifikowanego IP, które jest własnością zagranicznego podatnika. Obecnie, dotyczy to w szczególności zastosowania przepisów przejściowych wraz z przepisami o licencji wyłącznej. Ilustruje to poniższy przykład.

Przykład: Zagraniczna spółka matka z siedzibą w Stanach Zjednoczonych posiada spółkę córkę w Polsce, za pośrednictwem której od 1 stycznia 2014 r. prowadzi działalność badawczo-rozwojową związaną z branżą informatyczną. W rezultacie tej działalności, spółka matka stała się właścicielem wielu IP, z których kilka kwalifikuje się jako autorskie prawa do programu komputerowego. Zgodnie z polityką spółki matki, własność IP nie jest przenoszona do innych jurysdykcji. Nie ma jednak ograniczeń wobec licencjonowania IP do zagranicznych spółek z grupy na podstawie umowy, w której zastrzeżono wyłączność

korzystania z tego IP. Spółka matka udziela spółce córce licencji do wyłącznego korzystania z ww. kwalifikowanych IP w postaci programów komputerowych. W tej sytuacji dochód z ww. kwalifikowanych IP osiągnąony przez Spółkę córkę podlega opodatkowaniu 5% stawką podatku, zgodnie z przepisami o IP Box.

3.6.2 Ekspertywa

98. Ekspertywa uzyskania kwalifikowanego IP oznacza okres oczekiwania na przyznanie ochrony, rozpoczynający się w momencie zgłoszenia lub złożenia wniosku o uzyskanie ochrony dla prawa własności intelektualnej. Z uwagi na długotrwałość niektórych procedur przyznawania ochrony ustawodawca dopuszcza możliwość warunkowego korzystania z preferencyjnego opodatkowania na podstawie art. 24d ust. 12 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 12 ustawy o PIT).

99. Ekspertywa uzyskania kwalifikowanego IP jest okresem oczekiwania na przyznanie ochrony prawnej. Po złożeniu odpowiednich dokumentów lub dokonaniu zgłoszenia wnioskodawca oczekuje na pozytywną decyzję odpowiedniego organu. Preferencyjne 5% opodatkowanie zgodnie z przepisami o IP Box można stosować już od momentu zgłoszenia lub złożenia wniosku o uzyskanie prawa ochronnego dla danego prawa własności intelektualnej. Oznacza to, że w zeznaniu rocznym, a dokładnie za okres pomiędzy dokonaniem zgłoszenia lub złożeniem wniosku o uzyskanie ochrony, a pozytywną jego weryfikacją przez odpowiedni organ, możliwe będzie obliczanie kwalifikowanego dochodu oraz stosowanie preferencyjnej 5% stawki podatkowej.

100. W przypadku wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację należy opodatkować dochód na zasadach na jakich byłby opodatkowany bez zastosowania preferencyjnego 5% opodatkowania, zgodnie z przepisami o IP Box. Zapłacony podatek (przy zastosowaniu preferencyjnej 5% stawki podatkowej) odlicza się od podatku obliczonego na zasadach ogólnych (przy zastosowaniu stawek 9% i 19% w CIT oraz 18% i 32% lub 19% w PIT). Zatem podatnik jest zobowiązany jedynie wyrównać różnicę pomiędzy podatkiem do zapłaty obliczonym przy zastosowaniu preferencyjnego 5% opodatkowania, a kwotą wynikającą z opodatkowania na zasadach ogólnych.

Przykład 1: Podatnik w ramach prowadzonej przez siebie działalności badawczo-rozwojowej wytworzył wynalazek i 01.02.2019 r. dokonał zgłoszenia swojego wynalazku do Urzędu Patentowego RP w celu uzyskania patentu. Procedura przyznania patentu może trwać kilka lat. Podatnik w zeznaniu rocznym, za okres ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego IP (tj. za okres od momentu zgłoszenia wynalazku, czyli w tym przypadku od 01.02.2019 r.), może stosować w stosunku do dochodu z kwalifikowanego IP preferencyjną 5% stawkę podatkową.

W przypadku wycofania zgłoszenia lub wniosku, odmowy udzielenia prawa ochronnego, odrzucenia zgłoszenia lub odrzucenia wniosku o rejestrację należy opodatkować dochód z kwalifikowanego IP na zasadach na jakich byłby opodatkowany bez zastosowania preferencyjnego opodatkowania.

Przykład 2: Podatnik PIT do końca 2020 r. obliczał podatek na zasadach ogólnych (zgodnie ze stawką 18% i 32%). Pod koniec 2020 r. podjął decyzję o zmianie formy opodatkowania na liniową stawkę 19%. W odpowiednim terminie zgłosił do urzędu skarbowego chęć zmiany formy opodatkowania i od 2021 r. stosował 19% tzw. stawkę liniową. Od 01.02.2019 r. podatnik korzystał z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box w drodze ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego IP. 01.06.2022 r. podatnik otrzymał odmowną decyzję w sprawie przyznania patentu.

W latach 2019-2022 podatnik PIT uzyskiwał dochód:

* 8 500 zł miesięcznie z działalności podstawowej

* 1 500 zł (od 01.02.2019 r. dochodu z wykorzystania prawa własności intelektualnej (kwalifikowany dochód z kwalifikowanego IP)).

W latach 2019-2022 podatnik wyodrębnił swój dochód na pochodzący z działalności podstawowej, opodatkowany na zasadach ogólnych (18% i 32% w roku 2019 i 2020 oraz wg stawki 19% od 2021 r.) i kwalifikowany dochód z kwalifikowanego IP opodatkowany preferencyjną 5% stawką.

Tabela 1: Dochód podatnika w latach 2019-2022, w którym stosował preferencję IP Box

Rok podatkowy	Dochód całkowity	Dochód opodatkowany stawką 18 i 32/19%	Dochód opodatkowany 5% stawką preferencyjną (IP Box)
2019	118 500 zł	102 000 zł	16 500 zł
2020	120 000 zł	102 000 zł	18 000 zł
2021	120 000 zł	102 000 zł	18 000 zł
2022	120 000 zł	120 000 zł	0 zł

Prześledźmy proces opodatkowania dochodu w latach 2019-2022.

Rok 2019: Od lutego podatnik osiąga dochód z kwalifikowanego IP. Oblicza podatek od 102 000 zł na zasadach ogólnych (18%/32%) oraz od 16 500 zł przy zastosowaniu stawki preferencyjnej (5%).

Rok 2020: Całkowity dochód podatnika wynosi 120 000, z czego 102 000 opodatkowane jest na zasadach ogólnych (18%/32%), a 18 000 przy zastosowaniu stawki preferencyjnej (5%).

Rok 2021: Podatnik zmienia formę opodatkowania dochodu na stawkę liniową. Oblicza podatek od 102 000 zł stosując stawkę 19%, a od 18 000 zł stosując stawkę 5%.

Rok 2022: Podatnik dowiaduje się na początku czerwca, że nie przyznano mu ochrony patentowej. Preferencyjne opodatkowanie zgodnie z przepisami o IP Box obliczane jest po zakończeniu roku podatkowego, więc podatnik nie będzie wyodrębniać dochodu z kwalifikowanego IP, ponieważ już wie, że nie będzie mógł zastosować preferencyjnego opodatkowania. Oblicza podatek od całości dochodu stosując stawkę liniową (19%).

W tabeli 2 przedstawiono podatek odprowadzony przez podatnika w latach 2019-2021.

Tabela 2: Podatek zapłacony przez podatnika w latach 2019-2021

Rok podatkowy	Podatek całkowity	Podatek wg stawki ogólnej		Podatek kwalifikowany za dochód (IP Box)	
2019	21 156 zł	20 331 zł	18%/32%	825 zł	5%
2020	21 231 zł	20 331 zł	18%/32%	900 zł	5%
2021	20 280 zł	19 380 zł	19%	900 zł	5%

W roku 2022 podatnik musi obliczyć różnicę pomiędzy kwotą podatku jaką by zapłacił, gdyby nie stosował preferencyjnego opodatkowania związanego z preferencyjnym opodatkowaniem zgodnie z przepisami o IP Box oraz kwotą podatku faktycznie zapłaconą w latach 2019-2021.

Tabela 3: Wyliczenie podatku do zapłaty

Rok podatkowy	Podatek na zasadach ogólnych	Podatek zapłacony (IP Box)	Różnica
2019	25 832 zł	21 156 zł	4.676 zł
2020	26 332 zł	21 231 zł	5.101 zł
2021	22 800 zł	20 280 zł	2.520 zł
2022	22 800 zł	-	-

Podatnik jest zobowiązany od podatku obliczonego od łącznej sumy dochodów odliczyć podatek zapłacony w okresie, w którym korzystał z preferencji IP Box (w tym przypadku dopłacić różnicę w wysokości 12 297 zł).

3.6.3 Procedura odwoławcza

101. Wszczęcie procedury odwoławczej w stosunku do przyznania ochrony prawnej przedłuża okres oczekiwania na przyznanie takiej ochrony do momentu wydania ostatecznej decyzji. To oznacza, że podatnik może korzystać z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box do momentu zakończenia procedury odwoławczej i uzyskania ostatecznej decyzji organu przyznającego ochronę prawną. Niemniej jednak w przypadku odmowy uzyskania ochrony prawnej podatnik zobowiązany jest zapłacić podatek za dany rok zgodnie z obowiązującą stawką podatkową (właściwą dla dochodu pochodzącego z danego źródła) oraz dopłacić różnicę za lata, w których stosował preferencyjne opodatkowanie.

4 Zasady ustalania dochodu i podstawy opodatkowania

4.1 Metoda obliczania kwalifikowanego dochodu uzyskanego z kwalifikowanego IP

102. Wysokość dochodu z kwalifikowanego IP ustala się jako **iloczyn**

- **dochodu** z kwalifikowanego IP osiągniętego w roku podatkowym i
- **wskaźnika *nexus*** obliczonego według specjalnego wzoru.⁷⁷

103. Zatem dla potrzeb obliczenia podstawy opodatkowania podlegającej preferencyjnemu opodatkowaniu stawką 5% podatnik zobowiązany jest do wyliczenia dwóch podstawowych wartości:

- 1) dochodu z kwalifikowanego IP osiągniętego w roku podatkowym oraz

⁷⁷ Zob. przepisy art. 24d ust. 4 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 4 ustawy o PIT.

2) wskaźnika, którym zostanie przemnożony powyższy dochód.

104. Podstawę opodatkowania dla celów stosowania preferencji IP Box stanowi suma kwalifikowanych dochodów osiągniętych w roku podatkowym ze wszystkich kwalifikowanych IP.⁷⁸ Przyjęto, że dochody z kwalifikowanego IP mogą być opodatkowane na preferencyjnych zasadach w takim zakresie, w jakim kwalifikowane IP wytwarza dochody w efekcie prac badawczo-rozwojowych prowadzonych przez podatnika. Innymi słowy, skorzystanie z preferencji IP Box jest możliwe w sytuacji występowania związku między dochodem kwalifikującym się do preferencji a kosztami faktycznie poniesionymi w celu jego uzyskania. Chodzi tu o podejście *nexus*, opisane w Raporcie OECD BEPS Plan Działania nr 5 (zob. w szczególności akapit nr 30 tego Raportu). Do stosowania preferencji IP Box niezbędne będzie więc wyliczenie, jaka część dochodów z kwalifikowanego IP ma związek z pracami badawczo-rozwojowymi.

4.2 Kalkulacja wskaźnika *nexus*

105. Warunkiem koniecznym dla skorzystania z preferencji IP Box jest wymóg prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej bezpośrednio związanej z wytworzeniem, rozwojem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP, co jest wyrazem zgodności tej preferencji z podejściem *nexus* z Raportu OECD BEPS Plan Działania nr 5.

106. Należy zauważyć, że wskaźnik *nexus* jest obliczany oddzielnie dla dochodów z poszczególnych kwalifikowanych IP. W sytuacji zatem, gdy podatnik uzyskuje dochód z patentu oraz dochód z prawa ochronnego na wzór użytkowy, ma obowiązek obliczyć wskaźnik *nexus* odrębnie dla tych dwóch dochodów (będą więc dwa odrębne wskaźniki *nexus*). Następnie podatnik w załączniku do zeznania podatkowego wykaże łączną kwotę dochodu podlegającą opodatkowaniu preferencyjną stawką 5%. Natomiast pozostała część dochodu, która nie będzie podlegać opodatkowaniu preferencyjną stawką, zostanie wykazana w zeznaniu podatkowym i opodatkowana łącznie z pozostałymi dochodami z działalności gospodarczej.

4.2.1 Wzór na obliczenie wskaźnika i jego zastosowanie

107. Wskaźnik *nexus* oblicza się zgodnie z następującym wzorem:

$$\frac{(a + b) \times 1,3}{a + b + c + d}$$

⁷⁸ Zob. przepisy art. 24d ust. 3 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 3 ustawy o PIT.

108. Poszczególne litery we wzorze oznaczają *koszty faktycznie* poniesione, tj. uregulowanie zobowiązań w jakiegokolwiek formie, w tym w wyniku potrącenia wierzytelności, przez podatnika na:

a – prowadzoną *bezpośrednio* przez podatnika działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym IP,

b – nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu **niepowiązanego** w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 3 ustawy o CIT lub art. 23m ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT,

c – nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP, innych niż wymienione w lit. d, od podmiotu **powiązanego** w rozumieniu art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT lub art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy o PIT,

d – nabycie przez podatnika kwalifikowanego IP.

109. Z powyższego wzoru wynika, że im więcej procesów związanych z innowacjami podatnik będzie przeprowadzał we własnym zakresie lub zlecał podmiotom niepowiązanym, tym większy będzie kwalifikowany dochód podlegający opodatkowaniu preferencyjną 5% stawką, ponieważ wskaźnik będzie bliższy wartości 1 (kończąc na 1 przy najwyższej wartości wskaźnika). Wynika to z podejścia wymaganego przez OECD, zgodnie z którym dochody związane z kwalifikowanym IP mogą być korzystnie opodatkowane jedynie w takim zakresie, w jakim konkretne kwalifikowane IP przynoszące przychód jest efektem prac badawczo-rozwojowych prowadzonych przez danego podatnika (zob. między innymi akapit nr 29 Raportu OECD BEPS Plan Działania nr 5), czyli prac, które wymagają poniesienia kwalifikowanych kosztów uwzględnionych we wskaźniku *nexus*.

110. W przypadku ponoszenia kosztów związanych z działalnością badawczo-rozwojową, która nie przynosi oczekiwanego rezultatu możliwe jest ujęcie tych kosztów w kalkulacji we wzorze *nexus*, o ile przedmiotowe koszty związane są z realizacją szerszego projektu badawczo-rozwojowego, który zakończył się wypracowaniem dochodu z kwalifikowanego IP. Możliwe jest zatem ujęcie w kalkulacji kosztów, przyporządkowanych do różnych projektów, które to projekty stanowią składowe elementy służące wypracowaniu innego kwalifikowanego IP.

111. Warto pamiętać, że podatnik nie jest zobowiązany do samodzielnego prowadzenia prac badawczo-rozwojowych. Przepisy o IP Box dają podatnikowi możliwość nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych od innych podmiotów, zarówno powiązanych jak i

niepowiązanych. Podatnik musi jednak pamiętać, że koszty przez niego poniesione na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP od innego podmiotu będzie musiał umieścić w odpowiednim miejscu we współczynniku *nexus*, tj. koszty poniesione na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu niepowiązanego – w literze b, a koszty poniesione na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu powiązanego – w literze c.

112. Należy również zauważyć, że przepisy o IP Box nie nakładają na podatnika obowiązku samodzielnego wytworzenia kwalifikowanego IP. Podatnik może nabyć kwalifikowane IP od innego podmiotu w celu jego dalszej komercjalizacji. Warto nadmienić, że podmiot, od którego podatnik nabył kwalifikowane IP może również skorzystać z IP Box jeżeli prowadził prace badawczo-rozwojowe prowadzące do wytworzenia tego prawa. W tej sytuacji podmiot ten (podatnik) osiąga dochód ze sprzedaży kwalifikowanego IP.⁷⁹

113. Ponoszenie kosztów na nabywanie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotów powiązanych (litera c) oraz nabywanie kwalifikowanych IP (litera d) w celu wytworzenia, rozwinięcia czy ulepszenia własnego kwalifikowanego IP będzie prowadziło do obniżenia wysokości wskaźnika. Gdy takie koszty będą znaczne w porównaniu do kosztów z liter a i b, wartość wskaźnika *nexus* będzie niższa niż 1. To oznacza, że niecały dochód z kwalifikowanego IP będzie podlegał preferencyjnej 5% stawce podatkowej. W pozostałym zakresie dochód będzie opodatkowany na zasadach ogólnych.

114. Do kosztów, o których mowa we wskaźniku *nexus* podatnik może zaliczyć między innymi wszelkie poniesione należności związane z zatrudnieniem pracowników na podstawie umowy o pracę, w tym między innymi składki na ubezpieczenie społeczne, a także poniesione należności z tytułów umowy zlecenia lub umowy o dzieło.

115. Podatnik będzie miał również prawo uwzględnić we wskaźniku *nexus* koszty związane z zawarciem umowy cywilno-prawnej z podmiotem prowadzącym jednoosobową działalność gospodarczą (np. umowy B2B). W przypadku takiej umowy nabyta usługa (wynik prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP) będzie ujęta w literze b wzoru *nexus* o ile podmiot, z którym zawarta jest umowa nie jest podmiotem powiązanym. W przypadku podmiotów powiązanych koszty nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych należy ująć w literze c wzoru *nexus*. Dodatkowo, jeżeli w wyniku wykonania umowy dojdzie

⁷⁹ Zob. przepisy art. 24d ust. 7 pkt 2 ustawy o CIT lub art. 30ca ust. 7 pkt 2 ustawy o PIT.

do przeniesienia prawa własności intelektualnej pomiędzy podmiotami, wówczas koszty, o których mowa wyżej, należy ująć w literze d wzoru *nexus*.

116. Jeżeli pracownik zatrudniony przez podatnika realizuje działalność badawczo-rozwojową to wówczas należy uznać, że poniesione przez pracodawcę wydatki w tym zakresie mogą zostać zaliczone do kosztów, o których mowa w lit. a wzoru *nexus*, tj. do kosztów faktycznie poniesionych przez podatnika na prowadzoną bezpośrednio przez niego działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym IP.

117. Natomiast w sytuacji, gdy podatnik nie prowadzi działalności badawczo-rozwojowej bezpośrednio, tj. zleca jej wykonanie innym podmiotom to wówczas należności z tego tytułu stanowić będą koszty, o których mowa w lit. b lub c wskaźnika *nexus* tj. koszty faktycznie poniesione przez podatnika na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP od podmiotów niepowiązanych lub powiązanych.

118. Ponadto, zgodnie z art. 24d ust. 5 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 5 ustawy o PIT), do kosztów, o których mowa we wskaźniku *nexus*, czyli do kosztów, które zostały określone w powyżej wskazanych literach, nie zalicza się kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym IP, w szczególności odsetek, opłat finansowych oraz kosztów związanych z nieruchomościami. Kosztami nieuwjętymi we wskaźniku *nexus* będą na przykład koszty utrzymania nieruchomości, w której prowadzona jest działalność badawczo-rozwojowa zmierzająca do wytworzenia kwalifikowanego IP, czy też odsetki od kredytu zaciągniętego na zakup tej nieruchomości. Zgodnie z wyjaśnieniami OECD w akapicie 39 Raportu OECD BEPS Plan Działania nr 5 **istotne jest to, aby ze wskaźnika *nexus* wykluczyć koszty, które nie są, lub ze swej natury nie mogą być, bezpośrednio związane z wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem konkretnych kwalifikowanych IP.** OECD jako przykład braku możliwości ustalenia bezpośredniego związania kosztu z kwalifikowanymi IP podaje koszt budynku (nabycia, utrzymania, etc.), w którym wytwarzane są kwalifikowane IP. Taki koszt jest kosztem pośrednio związanym z wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP i dlatego nie może zawierać się we wskaźniku *nexus*.

119. Należy zauważyć, że zgodnie z akapitem 39 Raportu OECD BEPS Plan Działania nr 5 koszty kwalifikowane winny być uwzględniane we wskaźniku niezależnie od metody ich ujmowania w kosztach podatkowych, zgodnie z ogólnymi zasadami podatkowymi. Dlatego też koszty dla celów kalkulacji wskaźnika należy rozumieć szerzej (funkcjonalnie w kontekście ww. Raportu OECD), niż w odniesieniu do ustalania kosztów uzyskania przychodów na gruncie

pozostałych przepisów ustawy o CIT oraz ustawy o PIT. Wynika to w szczególności z tego, że podejście *nexus* koncentruje się na wykazaniu związku między:

- wydatkami poniesionymi przez podatnika w związku z wytworzeniem/rozwojem/ulepszeniem kwalifikowanych IP w ramach prowadzonej przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej,
- kwalifikowanymi IP,
- dochodami uzyskanymi z kwalifikowanych IP.

120. Podkreślenia wymaga, że **ta szczególna metoda ujmowania kosztów we wskaźniku ma zastosowanie jedynie dla celu jakim jest kalkulacja tego wskaźnika i nie zmienia zasad traktowania kosztów dla innych celów, w tym do obliczania dochodu, który jest przemnażany przez ten wskaźnik.**

Przykład 1:

1 000 000 zł - wartość wydatków poniesionych bezpośrednio (tzw. własnych, nie zleczanych zewnętrznym podmiotom) przez samego podatnika (lit. **a**);

200 000 zł - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu niepowiązanego (lit. **b**);

800 000 zł - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu powiązanego (lit. **c**);

Brak nabytego prawa IP (lit. **d**)

$$\frac{(1\,000\,000 + 200\,000) * 1,3}{1\,000\,000 + 200\,000 + 800\,000} = \frac{1\,200\,000 * 1,3}{2\,000\,000} = \frac{1\,560\,000}{2\,000\,000} = \mathbf{0,78}$$
 (wskaźnik)

Dzięki zastosowaniu podwyższenia wartości w liczniku poprzez jej pomnożenie przez mnożnik 1,3, podatnik podwyższył o 0,18 swój wskaźnik, którym będzie mnożył dochód kwalifikowany (przed zastosowaniem podwyższenia wskaźnik wynosiłby 0,6 a po zastosowaniu podwyższenia wskaźnika wynosi 0,78).

Przykład 2:

1 000 000 zł - wartość wydatków poniesionych bezpośrednio (tzw. własnych, nie zleczanych zewnętrznym podmiotom) przez samego podatnika (lit. **a**);

200 000 zł - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu niepowiązanego (lit. **b**);

300 000 zł - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu powiązanego (lit. **c**);
Brak nabytego prawa IP (lit. **d**)

$$\frac{(1\,000\,000 + 200\,000) * 1,3}{1\,000\,000 + 200\,000 + 300\,000} = \frac{1\,200\,000 * 1,3}{1\,500\,000} = \frac{1\,560\,000}{1\,500\,000} = 1,04 = \mathbf{1}$$
 (wskaźnik po obniżeniu)

W tym przypadku zastosowanie podwyższenia wartości w liczniku poprzez jej pomnożenie przez mnożnik 1,3, powoduje, że wartość wskaźnika przekracza 1 i wynosi 1,04. Zgodnie z regulacją, w takiej sytuacji, podatnik ogranicza wskaźnik do wartości 1. Należy pamiętać, że najwyższa wartość jaką może przyjąć wskaźnik to 1.

121. Wskaźnik *nexus*, służący do określenia tej części dochodu z kwalifikowanych IP, która podlega preferencyjnej 5% stawce podatkowej, powinien być liczony kumulatywnie na przestrzeni lat. Oprócz właściwych przepisów o IP Box, potwierdzają to wytyczne przedstawione przez OECD w Raporcie BEPS Działanie nr 5 (akapit nr 45 Raportu OECD BEPS Plan Działania nr 5).

122. Do wyliczenia wskaźnika *nexus* mogą być użyte w niektórych przypadkach także koszty poniesione w przeszłości (tj. po dniu 31 grudnia 2012 r., zgodnie z przepisami przejściowymi).⁸⁰ Wynika to z treści przepisu art. 24 ustawy wprowadzającej: dla zastosowania przepisów dotyczących IP Box można uwzględniać koszty poniesione wyłącznie po dniu 31 grudnia 2012 r. Dlatego warto przeprowadzić kompleksową analizę w celu prawidłowej identyfikacji elementów składowych tej proporcji już na początku stosowania preferencji IP Box. Z uwagi na kumulatywny sposób liczenia proporcji wpływa ona bezpośrednio na zakres dostępnej preferencji podatkowej w pierwszym roku jej stosowania i w latach następnych.

Przykład:

Podatnik w latach 2013-2015 prowadził prace związane z wytworzeniem przetwornika cyfrowo-analogowego. W lutym 2016 r. uzyskał prawo z rejestracji topografii układu scalonego. Podatnik ewidencjonował odrębnie jako prace badawcze zdarzenia gospodarcze związane z wytworzeniem topografii układu scalonego. Dla celów uzyskania preferencji IP Box podatnik (obliczając wskaźnik *nexus*) może uwzględnić wartość poniesionych w latach

⁸⁰ Zob. przepis art. 24 ustawy wprowadzającej.

123. Warto również zauważyć, że przy obliczaniu zmiennych c) – w zakresie nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu powiązanego i d) – w zakresie nabycia kwalifikowanego IP od podmiotu powiązanego składających się na wskaźnik *nexus* powinny być stosowane przepisy o cenach transferowych (tj. art. 11c i 11d ustawy o CIT odpowiednio art. 23o i 23p ustawy o PIT) i przepisów wykonawczych.⁸² Przykładowo, koszt nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu powiązanego (tj. koszt wynagrodzenia podmiotu powiązanego za prace badawczo-rozwojowe) powinien być ustalony zgodnie z zasadą ceny rynkowej, co wynika z ogólnych zasad dotyczących ustalania cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązanymi.

4.2.2 Koszty sfinansowane z dotacji na potrzeby obliczania wskaźnika *nexus*

124. Zgodnie z ogólnymi zasadami kwalifikacji kosztów jako kosztów uzyskania przychodów, wydatki bezpośrednio sfinansowane z dotacji nie stanowią kosztów uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 pkt 58 ustawy o CIT i odpowiednio art. 23 ust. 1 pkt 56 ustawy o PIT). Ta zasada nie zmienia się w zakresie obliczania kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanego IP. Niemniej jednak ta zasada nie ogranicza wzięcia pod uwagę wydatków sfinansowanych z dotacji jako kosztów faktycznie poniesionych na potrzeby obliczania wskaźnika *nexus* (zob. akapity nr 107-123 w podrozdziale 4.2.1 wyżej). W tym przypadku koszty zostały bowiem faktycznie poniesione przed podatnika prowadzącego działalność badawczo-rozwojową, a więc ich kalkulacja na potrzeby wskaźnika *nexus* jest zgodna z rolą, jaką pełni ten wskaźnik.

125. Nie ma zatem przeciwwskazań, aby podatnicy dla celów (tylko i wyłącznie) kalkulacji wskaźnika *nexus* wykazywali w nim wydatki, które zostały podatnikowi bezpośrednio sfinansowane z dotacji (należy zauważyć, że koszty pokryte dotacją nie są uwzględniane w kalkulacji ulgi B+R) lub w innej formie, na przykład ze środków uzyskanych od inwestora.

126. Odmienne podejście do kalkulacji wskaźnika *nexus* byłoby sprzeczne z *ratio legis* przepisów o IP Box wobec wszystkich podatników prowadzących działalność badawczo-rozwojową częściowo lub całkowicie finansowaną z dotacji lub przy udziale inwestorów.

⁸¹ Zob. art. 24 ust. 2 ustawy wprowadzającej.

⁸² Dotyczy przepisów Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2491), które są przepisami wykonawczymi do Rozdziału 1a Oddziału 2 ustawy o CIT (odpowiednio przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2502), które są przepisami wykonawczymi do Rozdziału 4b Oddziału 2 ustawy o PIT).

4.2.3 Koszty pracy własnej na potrzeby obliczania wskaźnika *nexus*

127. Koszty pracy własnej w jednoosobowej działalności gospodarczej (art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o PIT) nie stanowią kosztów uzyskania przychodów na cele obliczania podstawy opodatkowania, o której mowa w art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2 ustawy o PIT. Istnieje natomiast możliwość zaliczania przez przedsiębiorcę do kosztów uzyskania przychodów wynagrodzenia jego małżonka i małoletnich dzieci, a w przypadku prowadzenia działalności w formie spółki niebędącej osobą prawną – także małżonków i małoletnich dzieci wspólników tej spółki, należnego z tytułu np. stosunku pracy, umowy zlecenia lub umowy o dzieło (art. 23 ust. 1 pkt 10 ustawy o PIT).

128. W przeciwieństwie do wydatków zwróconych w jakiegokolwiek formie (zob. akapity nr 124-126 w podrozdziale 4.2.2 powyżej), koszty pracy własnej nie mogą być brane pod uwagę do kalkulacji wskaźnika *nexus*. W przypadku środków zwróconych w jakiegokolwiek formie mamy bowiem do czynienia z kwotami faktycznie wydatkowanymi/ponoszonymi przez podatnika, natomiast w przypadku pracy własnej takich kwot nie ma.

129. Niemniej jednak warto wskazać, że w praktyce brak możliwości uwzględnienia kosztów pracy własnej przez podatników na potrzeby obliczania wskaźnika *nexus* najczęściej nie będzie obniżać tego wskaźnika. Przykładowo zdecydowana większość kosztów u podatników PIT, które mogą wystąpić, to koszty pracy własnej dotyczące wytworzenia kwalifikowanego IP w ramach start-upu. Co do zasady, w takich przypadkach podatnicy prowadzą bezpośrednio działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym IP i jednocześnie nie nabywają wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP od podmiotów powiązanych oraz nie nabywają kwalifikowanych IP. Stąd też, zasadniczo nie ponoszą oni kosztów z litery c lub d wskaźnika *nexus*, które mogłyby zaniżyć wartość wskaźnika obliczoną dla kosztów z liter a oraz b oraz mnożnika 1,3. To oznacza, że wskaźnik *nexus* w przypadku osób fizycznych prowadzących działalność badawczo-rozwojową, w której zdecydowaną większość kosztów stanowi ich praca własna, będzie najczęściej wynosił 1 lub będzie bliski 1.

Przykład:

Podatnik prowadzący jednoosobową działalność gospodarczą w 2019 r., polegającą na wytwarzaniu i rozmnażaniu odmian roślin leczniczych, poniósł w 2019 r. koszty na wytworzenie nowej odmiany rośliny leczniczej w wysokości łącznie 300 000 zł, z czego

165 000 zł wycenił jako pracę własną. Z uwagi na fakt, że koszty pracy własnej nie są uwzględniane do wyliczenia wskaźnika, do wartości wydatków własnych poniesionych bezpośrednio podatnik przyjął 100 000 zł. Dodatkowo za cenę 10 000 zł nabył program komputerowy dla celów sprzedaży roślin leczniczych przez Internet oraz za cenę 25 000 zł nabył od podmiotu niepowiązanego wynik prac badawczo-rozwojowych.

100 000 zł - wartość wydatków poniesionych bezpośrednio (tzw. własnych, nie zleczanych zewnętrznym podmiotom) przez samego podatnika (lit. a);

25 000 zł - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu niepowiązanego (lit. b);

0 zł - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu powiązanego (lit. c);

10 000 zł – wartość nabytego prawa IP (lit. d)

$$\frac{(100\ 000 + 25\ 000) * 1,3}{100\ 000 + 25\ 000 + 0 + 10\ 000} = \frac{125\ 000 * 1,3}{135\ 000} = \frac{162\ 500}{135\ 000} = 1,2 = \mathbf{1} \text{ (wskaźnik)}$$

Dzięki zastosowaniu podwyższenia wartości w liczniku poprzez jej pomnożenie przez mnożnik 1,3, podatnik podwyższył swój wskaźnik, którym będzie mnożył dochód kwalifikowany do wartości 1 (wskaźnik po obniżeniu z 1,2 do 1). Oznacza to, że cała kwota dochodu zostanie opodatkowana 5% stawką podatkową.

4.2.4 Kwalifikowane IP przedmiotem wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej lub osobowej a wskaźnik nexus

130. Wniesienie kwalifikowanego IP jako wkładu niepieniężnego (aport) następuje w zamian za uzyskanie udziałów lub akcji spółki kapitałowej. Aport może nastąpić zarówno na etapie zakładania spółki, jak i w dalszym okresie jej funkcjonowania, w drodze podwyższenia kapitału zakładowego. Wkładem niepieniężnym kwalifikowanego IP mogą być prawa majątkowe, w tym prawa autorskie, patenty, inne prawa własności intelektualnej.

131. Aport do spółki powinien spełniać łącznie poniższe warunki:

- 1) stanowić rzecz lub prawo dopuszczone do obrotu prawnego – przeniesienie prawa lub rzeczy na spółkę jest możliwe tylko poprzez obrót prawny;
- 2) być zbywalny – prawo lub rzecz powinno być możliwe do wydzielenia majątku wspólnika akcjonariusza, z możliwością jego dalszej odsprzedaży;
- 3) mieć wartość ekonomiczną możliwą do ustalenia wyceny;
- 4) mieć zdolność bilansową, tj. zostać ujęty w księgach spółki jako aktywa.

132. Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT (odpowiednio art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o PIT) za przychody uważa się wartość wkładu określoną w statucie lub umowie spółki, a w razie ich braku wartość wkładu określoną w innym dokumencie o podobnym charakterze – w przypadku wniesienia do spółki albo do spółdzielni wkładu niepieniężnego. Jeżeli jednak wartość ta jest niższa od wartości rynkowej tego wkładu albo wartość wkładu nie została określona w statucie, w umowie albo w innym dokumencie o podobnym charakterze, za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego.

133. Wartość rynkową rzeczy lub praw majątkowych określa się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie rzeczami lub prawami tego samego rodzaju i gatunku z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca odpłatnego zbycia.

134. W celu wyliczenia wskaźnika, w przypadku nabycia w drodze aportu przez podatnika wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP od podmiotu powiązanego, lub nabycia w drodze aportu przez podatnika kwalifikowanego IP od podmiotu powiązanego, należy przyjąć wartość aportu, na jaką zgodziłyby się podmioty niepowiązane (wyliczoną zgodnie z zasadą ceny rynkowej), która będzie składową wartości litery c albo d, zawartej w mianowniku wzoru do obliczenia wskaźnika.

Przykład dla przyjęcia wartości nabycia aportem kwalifikowanego IP po cenie rynkowej:

250 000 zł - wartość wydatków poniesionych bezpośrednio (tzw. własnych, nie zleczanych zewnętrznym podmiotom) przez samego podatnika (lit. **a**);

80 000 zł - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu niepowiązanego (lit. **b**);

1 000 000 zł - wartość (zgodna z zasadą ceny rynkowej) wydatków poniesionych na rzecz podmiotu powiązanego (lit. **c**);

20 000 zł - wartość (zgodna z zasadą ceny rynkowej) nabytego prawa IP (lit. **d**)

$$\frac{(250\,000 + 80\,000) * 1,3}{250\,000 + 80\,000 + 1\,000\,000 + 20\,000} = \frac{330\,000 * 1,3}{1\,350\,000} = \frac{429\,000}{1\,350\,000} = \mathbf{0,32}(\text{wskaźnik})$$

Dzięki zastosowaniu podwyższenia wartości w liczniku poprzez jej pomnożenie przez wartość 1,3, podatnik podwyższył swój wskaźnik, którym będzie mnożył dochód

kwalifikowany o 0,32.

Przykład dla przyjęcia wartości nabycia aportem kwalifikowanego IP po cenie nominalnej:

250 000 zł - wartość wydatków poniesionych bezpośrednio (tzw. własnych, nie zleczanych zewnętrznym podmiotom) przez samego podatnika (lit. **a**);

80 000 zł - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu niepowiązanego (lit. **b**);

100 000 zł - wartość (tu: wartość nominalna) wydatków poniesionych na rzecz podmiotu powiązanego (lit. **c**);

20 000 zł – wartość (zgodna z zasadą ceny rynkowej) nabytego prawa IP (lit. **d**)

$$\frac{(250\,000 + 80\,000) * 1,3}{250\,000 + 80\,000 + 100\,000 + 20\,000} = \frac{330\,000 * 1,3}{450\,000} = \frac{429\,000}{450\,000} = \mathbf{0,95} \text{ (wskaźnik)}$$

Dzięki zastosowaniu podwyższenia wartości w liczniku o mnożnik 1,3, podatnik będzie mógł podwyższyć swój wskaźnik, którym będzie mnożył dochód kwalifikowany przez 0,95.

Z przykładowych wyliczeń wynika, że przyjęcie wartości nominalnej aportu, a nie jak być powinno zgodnie z zasadą ceny rynkowej, prowadziłyby do zawyżenia wartości wskaźnika o 0,64.

4.3 Obliczanie dochodu z kwalifikowanego IP⁸³

135. Dochodem z kwalifikowanego IP zgodnie z art. 24d ust. 7 ustawy o CIT i art. 30ca ust. 7 ustawy o PIT, jest osiągnięty przez podatnika w ciągu roku podatkowego dochód:

- z opłat lub należności wynikających z umów licencyjnych, dotyczących kwalifikowanego IP,
- ze sprzedaży kwalifikowanego IP,

⁸³ Opracowanie podrozdziału 4.3 dotyczącej obliczania dochodu z kwalifikowanego IP ma ogólny charakter i będzie uzupełnione o szczegółowe przykłady obliczania dochodu z kwalifikowanego IP, przede wszystkim w sytuacjach, w których należy stosować przepisy o cenach transferowych, w terminie późniejszym, w wyniku prac grup roboczych w ramach Forum Cen Transferowych (<https://www.podatki.gov.pl/ceny-transferowe/o-forum-cen-transferowych>). Powołanie specjalnych grup roboczych w celu przygotowania rekomendacji, co do obliczania dochodu z kwalifikowanego IP motywowane zostały szczególną kompleksowością przedmiotowego zagadnienia oraz dochowaniem jak najwyższej jakości opracowania wynikającej ze współpracy i wymiany poglądów pomiędzy administracją podatkową a podatnikami. W związku z tym, że przepisy o IP Box wprost odwołują się do przepisów o cenach transferowych i praktyka stosowania zasady ceny rynkowej jest dobrą praktyką w zakresie obliczania dochodu z kwalifikowanego IP w innych państwach (na przykład w Holandii i w Wielkiej Brytanii), podjęcie ww. prac w grupach roboczych Forum Cen Transferowych jest uzasadnione merytorycznie i organizacyjnie.

- z kwalifikowanego IP uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi,
- z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego IP, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym w postępowaniu sądowym albo arbitrażu.

136. Obliczając wysokość dochodu z kwalifikowanego IP, który w dalszej kolejności zostanie przemnożony przez wskaźnik *nexus* w celu obliczenia końcowego dochodu podlegającego 5% stawce podatku niezbędne jest określenie związanych z kwalifikowanym IP przychodów oraz kosztów. Konieczne jest więc wskazanie przez podatnika przychodów osiągniętych z danego kwalifikowanego IP oraz alokowanie do tych przychodów funkcjonalnie związanych z nimi kosztów, które w sposób bezpośredni i pośredni przyczyniły się do powstania tego przychodu. Zatem dochodem z kwalifikowanego IP jest nadwyżka sumy przychodów osiągnięta z tego kwalifikowanego IP nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą z kwalifikowanego IP.

137. W myśl art. 24d ust. 9 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 9 ustawy o PIT) w sytuacji gdy podatnik nie jest w stanie ustalić dochodu, który przypada na poszczególne kwalifikowane IP, wówczas ma możliwość dokonać obliczenia kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych IP dla tego samego rodzaju produktu lub usługi lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane IP.

138. Podatnik ma prawo pomniejszyć dochód podatkowy o stratę osiągniętą z kwalifikowanych IP w najbliższych kolejno po sobie następujących 5 latach podatkowych, jednakże musi ona pochodzić z tego samego kwalifikowanego IP (zob. akapity nr 141-148 w podrozdziale 4.4).

139. Dochód z kwalifikowanego IP „zawarty” w cenie danego produktu lub usługi winien być ustalany w oparciu o zasadę ceny rynkowej (zgodnie z przepisami art. 11c ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23o ustawy o PIT⁸⁴). Przez odpowiednie stosowanie zasad cen transferowych do obliczania dochodu z kwalifikowanego IP rozumie się również stosowanie metod weryfikacji cen transferowych oraz przepisów wykonawczych w tym zakresie⁸⁵.

140. Zasady cen transferowych powinny być stosowane do ustalania pozostałych kategorii dochodu z kwalifikowanego IP, w przypadku, gdy dochód ten wynika z transakcji z podmiotami powiązаныmi, tj. dochodu z opłat lub należności wynikających z umów

⁸⁴ Art. 24d ust. 8 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 8 ustawy o PIT.

⁸⁵ Przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2491) (odpowiednio przepisy Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 21 grudnia 2018 r. w sprawie cen transferowych w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r., poz. 2502).

licencyjnych (zawartych z podmiotami powiązаныmi), dotyczących kwalifikowanego IP, oraz dochodu ze sprzedaży kwalifikowanego IP do podmiotów powiązanych. Powyższe wynika z ogólnych zasad dotyczących ustalania cen transferowych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi.

Przykład 1: Podatnik w 2019 r. prowadził bezpośrednio działalność badawczo-rozwojową nad wynalezieniem środka ochronnego roślin cebulkowatych. W tym samym roku podatnik poniósł koszty związane z kwalifikowanym IP w wysokości 200 000 zł, co spowodowało u niego stratę w wysokości 150 000 zł. W 2020 r. podatnik uzyskał dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt ochronny roślin, po czym rozpoczął produkcję i sprzedaż środka ochronnego. Jego przychody z kwalifikowanych IP w 2020 r. wyniosły 1 300 000 zł, natomiast koszty uzyskania przychodu z kwalifikowanych IP to 500 000 zł. Podatnik w latach 2019-2020 nie nabywał wyników prac badawczo-rozwojowych (b i c) ani kwalifikowanego prawa własności intelektualnej (d). Podatnik w 2020 r. pomniejsza dochód o stratę 150 000 zł na kwalifikowanym IP jednorazowo.

Wskaźnik: $700\ 000 \times 1,3 / 700\ 000 = 1,3 = 1$

Dochód w 2020 r. $1\ 300\ 000\ \text{zł} - 500\ 000\ \text{zł} - 150\ 000\ \text{zł} = 650\ 000\ \text{zł}$

Dochód z IP w 2020 r. $- 650\ 000\ \text{zł} \times 1 = 650\ 000\ \text{zł}$

Podatek do zapłaty: $650\ 000 \times 5\% = 32\ 500\ \text{zł}$

Przykład 2: Podatnik wytworzył w ramach działalności badawczo-rozwojowej autorskie prawo do programu komputerowego. Koszt wytworzenia w ramach własnej działalności badawczo-rozwojowej wyniósł 300 000 zł. W trakcie opracowywania tego kwalifikowanego IP dodatkowo poniósł koszt nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu powiązanego w wysokości 20 000 zł. W 2019 r. dochód z sprzedaży oprogramowania wyniósł 200 000 zł

Wskaźnik = $300\ 000\ \text{zł} \times 1,3 / 300\ 000\ \text{zł} + 20\ 000\ \text{zł} = 1,22$ zgodnie z art. 24d ust. 6 ustawy

o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 6 ustawy o PIT), “w przypadku, gdy wartość wskaźnika, o którym mowa w ust. 4, jest większa od 1, przyjmuje się, że wartość ta wynosi 1.”

Dochód kwalifikowany z kwalifikowanego autorskiego prawa do programu komputerowego (kwalifikowanego IP) wyniesie 200 000 zł x 1 (wyliczony wskaźnik). Oznacza to, że cała kwota dochodu zostanie opodatkowana 5% stawką podatku dochodowego.

Zatem podatek do zapłaty wyniesie: 10 000 zł

4.4 Podatkowe traktowanie strat dla celów IP Box

141. Jeśli podatnik w danym roku podatkowym uzyskuje przychód z danego kwalifikowanego IP (np. patentu) i jednocześnie pracuje nad jego ulepszeniem bądź rozwinięciem i w związku z tymi pracami ponosi koszty na działalność badawczo-rozwojową, a wartość tych kosztów będzie wyższa od wartości przychodu z tego kwalifikowanego IP w danym roku podatkowym, to wówczas podatnik poniesie stratę z tego kwalifikowanego IP.

142. Poniesienie straty z kwalifikowanego IP będzie również możliwe, gdy w danym roku podatkowym podatnik nabył prawo własności intelektualnej oraz rozpoczyna prace polegające na jego rozwijaniu bądź ulepszaniu i ponosi koszty na działalność badawczo-rozwojową tak, by zgodnie z przepisami o IP Box spełnić warunki dla uznania danego prawa własności intelektualnej za kwalifikowane IP. W takim przypadku może wystąpić sytuacja, w której koszty poniesione w danym roku podatkowym związane z kwalifikowanym IP będące następstwem prowadzonych prac przez podatnika będą wyższe od przychodów z tego kwalifikowanego IP. Podatnik poniesie więc stratę z kwalifikowanego IP.

143. W sytuacji, gdy w danym roku podatkowym działalność podatnika pociąga za sobą stratę z kwalifikowanych IP, dochód osiągnięty z tego samego kwalifikowanego IP, tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane IP – będzie mógł być obniżony o wysokość straty w najbliższych kolejno następujących po sobie 5 latach podatkowych. To oznacza, że **strata z działalności wytwarzającej kwalifikowane IP poniesiona w danym roku podatkowym może obniżyć jedynie dochód z kwalifikowanych IP. Taka strata nie może natomiast obniżyć dochodu z pozostałych źródeł opodatkowanych na zasadach ogólnych (czyli opodatkowanych stawką wyższą niż 5%, co do zasady będzie to stawka 9% lub 19% zgodnie z ustawą o CIT oraz stawka 18% i 32% lub 19% zgodnie z ustawą o PIT), nawet w przypadku, gdy podatnik nie uzyska w kolejnym roku podatkowym dochodu z kwalifikowanych IP.** Należy

zauważyć, że takie rozumienie przepisu art. 24d ust. 10 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 10 ustawy o PIT) jest spójne z wytycznymi OECD zawartymi w przypisie nr 14 *in fine* do akapitu nr 47.

Przykład 1:	
Podatnik osiągnął w 2019 r. dochód z pozostałych źródeł w wysokości 1 000 000 zł i poniósł stratę z kwalifikowanych IP w wysokości 500 000 zł. Następnie w 2020 r. podatnik nie osiągnął dochodu z pozostałych źródeł, ale osiągnął dochód z kwalifikowanych IP w wysokości 500 000 zł.	
2019 r.	
Dochód z pozostałych źródeł opodatkowanych na zasadach ogólnych	1 000 000 zł
Strata z kwalifikowanych IP	-500 000 zł
Dochód z kwalifikowanych IP	0 zł
Dochód do opodatkowania 19%	1 000 000 zł
Wysokość zobowiązania podatkowego	190 000 zł
Dochód z kwalifikowanych IP opodatkowany 5%	0 zł
Wysokość zobowiązania podatkowego	0 zł
Wysokość zobowiązania podatkowego w 2019 r.	190 000 zł
Wysokość straty pozostała do rozliczenia w następnych latach podatkowych z dochodem z kwalifikowanych IP.	-500 000 zł
2020 r.	
Dochód z pozostałych źródeł opodatkowanych na zasadach ogólnych	0 zł
Strata z kwalifikowanych IP	-500 000 zł
Dochód z IP	500 000 zł

Dochód do opodatkowania 19%	0 zł
Wysokość zobowiązania podatkowego	0 zł
Dochód z kwalifikowanych IP opodatkowany 5%	0 zł
Wysokość zobowiązania podatkowego	0 zł
Wysokość zobowiązania podatkowego w 2020 r.	0 zł
Razem wysokość zobowiązania podatkowego w 2019 r. oraz w 2020 r.	190 000 zł

144. Przedstawiona powyżej metodologia rozliczania strat podatkowych w zakresie przepisów o IP Box dotyczy również podatnika, który poniósł stratę w roku podatkowym, w którym nie uzyskał jeszcze dochodów z kwalifikowanych IP i nie korzystał z preferencji IP Box. W takiej sytuacji, podatnik ma prawo rozliczyć stratę powstałą w poprzednim roku podatkowym (lub latach podatkowych) tylko poprzez obniżenie dochodu z pozostałych źródeł (poza dochodem z kwalifikowanych IP) zgodnie z art. 7 ustawy o CIT (art. 9 ustawy o PIT). Zatem podatnik nie ma prawa rozliczyć straty poniesionej w roku podatkowym, w którym nie korzystał z 5% stawki podatkowej wynikającej z przepisów o IP Box (osiągał wyłącznie dochody z pozostałych źródeł) z dochodem z kwalifikowanych IP osiągniętym w następnych latach podatkowych, w których będzie korzystał z preferencji IP Box. O wysokość takiej straty może natomiast obniżyć dochód z pozostałych źródeł jeżeli takowy będzie osiągał obok dochodów z kwalifikowanych IP.

145. Na gruncie strat, kwestią wartą wyjaśnienia jest również możliwość rozliczania straty podatkowej z dochodami z różnych kwalifikowanych IP. Otóż zgodnie z treścią przepisu art. 24d ust. 10 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 10 ustawy o PIT) podatnik będzie mógł o wysokość straty obniżyć dochód osiągnięty z tego samego kwalifikowanego IP, tego samego rodzaju produktu lub usługi lub tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane kwalifikowane IP. Oznacza to, że jeżeli podatnik w roku podatkowym nie osiągnął dochodu z danego kwalifikowanego IP tj. poniósł stratę, ma prawo o wysokość tej straty obniżyć dochód osiągnięty w następnych latach podatkowych, jednakże tylko z tego samego kwalifikowanego IP. **Zatem przepisy o IP Box nie przewidują możliwości łączenia**

straty oraz dochodów z kwalifikowanych IP w jeden „koszyk”, by potem móc taką stratę z jednego kwalifikowanego IP rozliczyć np. z dochodem z innego kwalifikowanego IP.

Tabela 4: Przykładowe rozliczanie strat w świetle przepisów o IP Box

	2019	2020	2021	2022	2023	2024	2025
Dochód/strata z kwalifikowanego IP (np. patentu)	-2 000 000 zł	-1 000 000 zł	-500 000 zł	1 000 000 zł	1 500 000 zł	2 500 000 zł	2 000 000 zł
Dochód z kwalifikowanego IP (np. patentu) podstawiony do wzoru na obliczenie kwalifikowanego dochodu z IP (np. patentu) (art. 24d ust. 4 ustawy o CIT)	0 zł	0 zł	0 zł	0 zł	0 zł	1 500 000 zł	2 000 000 zł
Strata z kwalifikowanego IP (np. patentu) pozostała do rozliczenia	-2 000 000 zł	-3 000 000 zł	-3 500 000 zł	-2 500 000 zł	-1 000 000 zł	0 zł	0 zł
Dochód/strata z kwalifikowanego IP (np. prawa ochronnego na wzór przemysłowy)	-5 000 000 zł	1 000 000 zł	0 zł	1 000 000 zł	2 000 000 zł	5 000 000 zł	5 000 000 zł
Dochód z kwalifikowanego IP (np. prawa ochronnego na wzór przemysłowy) podstawiony do wzoru na obliczenie kwalifikowanego dochodu z IP (np. prawa ochronnego na wzór przemysłowy) (art. 24d ust. 4 ustawy o CIT)	0 zł	0 zł	0 zł	0 zł	0 zł	4 000 000 zł	5 000 000 zł
Strata z kwalifikowanego IP (np. prawa ochronnego na wzór przemysłowy)	-5 000 000 zł	-4 000 000 zł	-4 000 000 zł	-3 000 000 zł	-1 000 000 zł	0 zł	0 zł

pozostała do rozliczenia							
Dochód/strata z innych źródeł przychodów	5 000 000 zł	-4 000 000 zł	3 000 000 zł	2 000 000 zł	10 000 000 zł	10 000 000 zł	10 000 000 zł
Dochód z innych źródeł stanowiący podstawę opodatkowania	5 000 000 zł	0 zł	0 zł	1 000 000 zł	10 000 000 zł	10 000 000 zł	10 000 000 zł
Strata z innych źródeł pozostała do rozliczenia	0 zł	-4 000 000 zł	-1 000 000 zł	0 zł	0 zł	0 zł	0 zł

146. Wyjątkiem od zasady przypisywania strat do poszczególnych kwalifikowanych IP jest sytuacja, w której podatnik jest uprawniony na podstawie art. 24d ust. 9 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 9 ustawy o PIT) do ustalenia dochodu (straty) z kwalifikowanego IP na poziomie produktu lub usługi (grupy produktów lub usług), w których zostało wykorzystane dane kwalifikowane IP. Ustalenie dochodu (straty) przypadającego na poszczególne kwalifikowane IP może okazać się niemożliwe ze względu na (i) organizację prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej w danym przedsiębiorstwie lub (ii) możliwości zastosowania danego rozwiązania technicznego objętego prawem ochronnym. Jeśli w jednym i drugim przypadku ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanego IP – na podstawie którego wytworzono produkty lub świadczone usługi – wymagałoby arbitralnych wyliczeń, które nie odzwierciedlałyby rzeczywistych danych niezbędnych do obliczenia dochodu z kwalifikowanego IP, wówczas podatnik będzie mógł obliczyć kwalifikowany dochód (stratę) dla tego samego rodzaju produktu lub usługi, lub dla tej samej grupy produktów lub usług, w których zostało wykorzystane to kwalifikowane IP. Rozliczanie poniesionej straty na poziomie rodzaju, grupy (produktów, usług) odbywać się będzie w odniesieniu do dochodu ustalonego dla tego samego rodzaju, tej samej grupy (produktów, usług), w których wykorzystane jest to samo kwalifikowane IP. Należy jednak mieć na uwadze, iż **podatnik w pierwszej kolejności jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji w sposób zapewniający wyodrębnienie poszczególnych kwalifikowanych IP oraz ustalenie przychodów, kosztów uzyskania przychodów oraz dochodu (straty) przypadających na każde kwalifikowane IP** (zob. akapity nr 174-195 w rozdziale 5 poniżej).

147. O grupie produktów (usług) mówimy wtedy, gdy dane kwalifikowane IP zostało użyte przez podatnika w kilku produktach lub usługach. Przykładem może być sytuacja, w której

podatnik posiada prawo ochronne (na przykład patent) na pewne rozwiązanie techniczne, które jest wykorzystywane do produkcji drukarek różnego typu (na przykład dużych przeznaczonych do użytku biurowego, małych przeznaczonych do użytku domowego, czy też drukarek przeznaczonych do użytku profesjonalnego służących drukowaniu zdjęć). Wówczas podatnik na podstawie art. 24d ust. 9 ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ust. 9 ustawy o PIT) może obliczyć kwalifikowany dochód (stratę) dla tych trzech typów drukarek, w których zostało wykorzystane to samo rozwiązanie techniczne objęte prawem ochronnym (np. patentem). Przy założeniu, że ta sama grupa pracowników była zaangażowana w prace badawczo-rozwojowe prowadzące do wytworzenia tego kwalifikowanego IP, próba dokonania podziału kosztów związanych z tymi pracami w celu obliczenia dochodu z kwalifikowanego IP z powodu użycia go w kilku produktach (tu kilku typach drukarek) byłaby znacznie utrudniona, jeżeli nie niemożliwa i mogłaby nie odzwierciedlać rzeczywistych nakładów poniesionych przez podatnika na wytworzenie tego kwalifikowanego IP. W tej sytuacji ustalenie dochodu (straty) dla tego samego rodzaju produktu wydaje się prawidłowe, racjonalne, a ponadto jest zgodne z rekomendacjami BEPS Plan Działania nr 5 (zob. akapity nr 55, 56, 57, 58, 59).

148. Może również wystąpić sytuacja, w której podatnik komercjalizując wynalazek objęty prawem ochronnym w jednym roku podatkowym osiągnie dochód z danego kwalifikowanego IP (może być ustalony dla grupy produktów lub usług), a w następnym roku podatkowym poniesie stratę z tego kwalifikowanego IP. Wtedy podatnik może rozliczyć taką stratę tylko poprzez obniżenie dochodu z tego samego kwalifikowanego IP, jeżeli taki osiągnie w następnych latach podatkowych.

Przykład 2: Podatnik prowadzi działalność badawczo-rozwojową, w wyniku której wytworzył rozwiązanie techniczne wspierające proces hamowania – elektroniczny rozkład sił hamowania, na które uzyskał patent. Podatnik decyduje się zastosować to rozwiązanie (kwalifikowane IP) w produkowanych przez siebie dwóch różnych modelach samochodów osobowych. W tej sytuacji podatnik może ustalić dochód (stratę) z tego patentu na poziomie produktu, w tym przypadku – grupy produktów, jaką są samochody osobowe, w których zastosowano elektroniczny rozkład sił hamowania objęty patentem. W pierwszym roku podatkowym podatnik osiągnie dochód z patentu na poziomie grupy produktów. W następnym roku podatkowym okazuje się, że w jednym z modeli samochodu osobowego

rozwiązanie techniczne objęte patentem zostało zamontowane w sposób wadliwy i podatnik poniósł wysokie koszty w związku z dokonaniem napraw gwarancyjnych. W konsekwencji w drugim roku podatkowym podatnik osiągnie stratę z kwalifikowanego IP ustaloną dla grupy produktów (samochodów osobowych). Tak powstałą stratę podatnik będzie mógł rozliczyć poprzez obniżenie dochodu z tego samego kwalifikowanego IP ustalonego dla grupy produktów, osiągniętego w następnych latach podatkowych.

4.5 Interakcja preferencji IP Box oraz ulgi B+R w kontekście ustalania podstawy opodatkowania

149. Podstawą opodatkowania jest suma kwalifikowanych dochodów z kwalifikowanych IP osiągniętych w roku podatkowym. Wysokość tego kwalifikowanego dochodu ustala się jako iloczyn dochodu z kwalifikowanego IP i wskaźnika *nexus* (zob. akapity nr 105-148 w podrozdziałach 4.2–4.4 wyżej). Na tym tle pojawia się istotne zagadnienie interakcji ulgi B+R oraz preferencji IP Box.

150. Zgodnie z art. 18d ust. 1 ustawy o CIT podatnik uzyskujący przychody inne niż przychody z zysków kapitałowych, odlicza od podstawy opodatkowania, ustalonej zgodnie z art. 18, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”. Natomiast zgodnie z art. 18 podstawę opodatkowania, z zastrzeżeniem art. 21, art. 22, art. 24a, art. 24b, art. 24d i art. 24f, stanowi dochód ustalony zgodnie z art. 7 albo art. 7a, pomniejszony o stosowne odliczenia.

151. Natomiast podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych uzyskujący przychody ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT odliczają od podstawy obliczenia podatku, ustalonej zgodnie z art. 26 ust. 1 lub art. 30c ust. 2, koszty uzyskania przychodów poniesione na działalność badawczo-rozwojową, zwane dalej „kosztami kwalifikowanymi”. Kwota odliczenia nie może w roku podatkowym przekroczyć kwoty dochodu uzyskanego przez podatnika ze źródła określonego w art. 10 ust. 1 pkt 3 ustawy o PIT. Z przytoczonych przepisów wynika, że ulga B+R nie podlega uwzględnieniu w obliczeniu podstawy opodatkowania podlegającej 5% podatкови z IP Box, a więc podatnik nie może „łącznie” (tj. równocześnie) stosować ulgi B+R oraz 5% opodatkowania w stosunku do jednego (tego samego) dochodu. Niemniej jednak ulgę B+R oraz preferencję IP Box można stosować naprzemiennie, nawet jeśli odbywa się to w jednym (tym samym) roku podatkowym. Reasumując, w zależności od okoliczności, podatnik może skorzystać z trzech zasadniczych (mogą wystąpić więc inne)

możliwości na styku ulgi B+R oraz preferencji IP Box w jednym roku podatkowym, lub w kilku latach podatkowych:

- 1) stosować wyłącznie ulgę B+R; albo
- 2) stosować wyłącznie 5% opodatkowania na zasadzie IP Box; albo
- 3) skorzystać zarówno z ulgi B+R, jak i preferencji IP Box, ale nie może ich „łączyć”, tj. nie może skorzystać z ulgi B+R obliczając podstawę opodatkowania z art. 24d ustawy o CIT (odpowiednio art. 30ca ustawy o PIT) – innymi słowy podatnik w tym samym roku podatkowym może zastosować ulgę B+R oraz IP Box wobec różnych kategorii dochodu (B+R wobec dochodu opodatkowanego na zasadach ogólnych oraz IP Box wobec dochodu z kwalifikowanego IP).

152. Należy również zauważyć, że ulga B+R to ulga kosztowa (możliwość ponownego odliczenia wydatków już wcześniej uwzględnionych w kosztach podatkowych, tym razem w zeznaniu rocznym od podstawy opodatkowania), a preferencja IP Box to preferencja dochodowa (tj. skupiająca się na dochodzie poprzez możliwość wyboru 5% stawki podatkowej w zeznaniu rocznym). Zatem możliwość zastosowania ulgi B+R, co do zasady, wystąpi na etapie wytworzenia, ulepszania, lub rozwijania kwalifikowanego IP. Następnie zasadność skorzystania z preferencji IP Box pojawi się na etapie komercjalizacji tak wytworzonego/rozwinętego/ulepszanego kwalifikowanego IP, co może nastąpić w tym samym roku podatkowym, lub w różnych latach podatkowych.

153. Niezależnie od konfiguracji w stosowaniu ulgi B+R oraz preferencji IP Box, warto zauważyć, że koszty rozpoznawane w ramach ulgi B+R (tj. koszty ponoszone na działalność badawczo-rozwojową) wpływają na kalkulację dochodu z kwalifikowanego IP z preferencyjną stawką 5% oraz są brane pod uwagę dla kalkulacji współczynnika *nexus*.⁸⁶

154. W związku z tym, że skorzystanie z ulgi B+R albo/i z preferencji IP Box to prawo, a nie obowiązek podatnika, podatnik może zdecydować o skorzystaniu tylko z ulgi B+R, lub tylko z preferencji IP Box, lub zarówno z ulgi, jak i preferencji, w zależności od jego sytuacji faktycznej, w szczególności warunkowanej cyklem rozwojowym kwalifikowanego IP. W tym zakresie mogą pojawić się trzy zasadnicze scenariusze wyborów podatnika.

155. Pierwszy scenariusz: 100% działalności podatnika to kwalifikowana działalność badawczo-rozwojowa, prowadząca do wytworzenia kwalifikowanego IP, na przykład w postaci autorskiego prawa do programu komputerowego przyznanego na mocy art. 74 ustawy o prawie

⁸⁶ Zob. akapity nr 102-140 w podrozdziałach 4.1-4.3 wyżej.

autorskim i prawach pokrewnych (dalej: „**program komputerowy**”). Załóżmy, że od stycznia do listopada 2019 r. podatnik ponosi znaczne koszty kwalifikowane i rozpoczyna komercjalizację programu komputerowego dopiero w grudniu 2019 r. Biorąc pod uwagę znaczne koszty kwalifikowane oraz nieznaczne dochody z licencjonowania programu komputerowego w 2019 r., podatnik najprawdopodobniej zdecyduje się w 100% skorzystać z ulgi B+R w zakresie rozliczenia podatkowego za 2019 r. Korzystając z tej ulgi (tj. odliczając koszty kwalifikowane od podstawy opodatkowania obliczonej na zasadach ogólnych), w zeznaniu podatkowym składanym do końca kwietnia 2020 r. wobec dochodów uzyskanych w 2019 r. oblicza podstawę opodatkowania na poziomie bliskim zeru. W efekcie, mimo zastosowania 19% stawki podatkowej a nie 5% stawki preferencyjnej z IP Box, podatek do zapłaty za 2019 r. będzie bliski zeru. Natomiast przez cały 2020 r. ten sam podatnik ma niewielkie koszty związane z utrzymaniem i rozwojem programu komputerowego, przy znaczących dochodach z licencjonowania tego programu. W konsekwencji podatnik najprawdopodobniej wybierze zastosowanie preferencji IP Box, by skorzystać z preferencyjnego 5% opodatkowania wobec dochodów uzyskanych w 2020 r. Zaliczki na podatek dochodowy podatnik zapłaci na bieżąco w 2020 r. na zasadach ogólnych i dopiero w zeznaniu podatkowym składanym do końca kwietnia 2021 r., obliczając podatek do zapłaty zastosuje 5% stawkę z IP, a 14% różnicę w podatku zapłaconym na bieżąco w postaci zaliczek na podatek potraktuje jak nadpłatę podatku.

156. Drugi scenariusz: 100% działalności podatnika to kwalifikowana działalność badawczo-rozwojowa prowadząca do wytworzenia programu komputerowego ale, w porównaniu do pierwszego scenariusza powyżej, cykl rozwojowy wytworzenia programu komputerowego jest znacznie krótszy, tj. od stycznia do czerwca 2019 r., kiedy to podatnik ponosi istotne koszty kwalifikowane w świetle ulgi B+R, by już w lipcu 2019 r. rozpocząć komercjalizację programu komputerowego poprzez jego licencjonowanie. Oprócz dochodu z licencjonowania programu komputerowego, które może być opodatkowany 5% stawką zgodnie z preferencją IP Box, podatnik uzyskuje również inne dochody opodatkowane na zasadach ogólnych. W takim przypadku, podatnik może zdecydować się zastosowywać preferencję IP Box wobec dochodu z licencjonowania programu komputerowego uzyskiwanego od lipca do grudnia 2019 r. (tutaj bierze pod uwagę koszty prowadzenia działalności badawczo-rozwojowej). Natomiast wobec pozostałych dochodów uzyskiwanych w 2019 r., opodatkowanych na zasadach ogólnych, podatnik może zastosować ulgę B+R i w konsekwencji pomniejszyć podstawę opodatkowania o koszty kwalifikowane.

157. Trzeci scenariusz: ze 100% działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika, 60% to działalność badawczo-rozwojowa, która prowadzi do wytworzenia kwalifikowanego IP, a 40% to „zwykła” działalność gospodarcza, tj. nie stanowiąca działalności badawczo-rozwojowej (proporcje mogą być różne, ta jest tylko przykładowa). Przez cały rok 2019 r. podatnik uzyskuje dochody z kwalifikowanego IP oraz inne dochody. Podobnie do sytuacji przedstawionej w drugim scenariuszu powyżej, podatnik może zastosować preferencyjne 5% opodatkowanie zgodnie z przepisami o IP Box wobec dochodów z kwalifikowanego IP uzyskanych w 2019 r., a wobec pozostałych dochodów podatnik może zastosować ulgę B+R.

158. Powyższe scenariusze ukazują, że ulgę B+R i preferencję IP Box można łączyć na zasadzie synergii/kumulacji efektów działalności badawczo-rozwojowej prowadzonej przez podatnika. Opisane powyżej korelacje występujące między omawianymi ulgą i preferencją umożliwiają podatnikowi wybór formy rozliczeń podatkowych tak, by było to dla niego korzystne oraz zgodne z treścią i celami ulgi B+R i preferencji IP Box, tj. stymulacją rozwoju działalności badawczo-rozwojowej prowadzącej do dalszej transformacji w kierunku gospodarki opartej na technologii i wiedzy.

4.6 Interakcja preferencji IP Box ze zwolnieniami w SSE oraz na podstawie decyzji o wsparciu na realizację nowej inwestycji

159. Od dnia 24 grudnia 1994 r. obowiązuje ustawa z dnia 20 października 1994 r. o Specjalnych Strefach Ekonomicznych,⁸⁷ na podstawie której zezwolenia na prowadzenie działalności w SSE wygasają z upływem okresu na jaki została ustanowiona strefa – obecnie nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2026 r.

160. Natomiast w dniu 30 czerwca 2018 r. weszła w życie ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji,⁸⁸ która reguluje udzielanie przedsiębiorcom wsparcia w formie zwolnienia od podatku dochodowego CIT i PIT dochodów uzyskiwanych przez podatników podejmujących nowe inwestycje na terytorium całej Polski.

161. Zatem podatnicy mogą korzystać ze zwolnienia od podatku dochodowego CIT i PIT w oparciu o:

- 1) zezwolenie na prowadzenie działalności gospodarczej na terenie specjalnej strefy ekonomicznej lub
- 2) decyzję o wsparciu na realizację nowej inwestycji.

⁸⁷ (Dz. U. z 2019 r. poz. 482, z późn. zm.)

⁸⁸ (Dz. U. poz. 1162).

162. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT oraz art. 21 ust. 63a ustawy o PIT zwolnione z opodatkowania podatkiem dochodowym są dochody uzyskane z działalności gospodarczej prowadzonej przez podatników na terenie SSE na podstawie zezwolenia na działalność w strefie, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć wielkości pomocy publicznej dla przedsiębiorcy, dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania pomocy, zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych.⁸⁹

163. Podobnie zarysowane zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym CIT i PIT wynika z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT (odpowiednio art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT). Zgodnie z tymi przepisami, zwalnia się z CIT oraz PIT dochody podatników uzyskane z działalności gospodarczej określonej w decyzji o wsparciu, przy czym wielkość pomocy publicznej udzielanej w formie tego zwolnienia nie może przekroczyć limitu pomocy publicznej dla przedsiębiorcy dopuszczalnej dla obszarów kwalifikujących się do uzyskania takiej pomocy, zgodnie z przepisami rozporządzenia Rady Ministrów w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji.⁹⁰

164. Podkreślić należy, że zwolnienie podatkowe dla przedsiębiorców prowadzących działalność na podstawie decyzji o wsparciu zostało wprowadzone do polskiego porządku prawnego jako efekt pozytywnych doświadczeń z funkcjonowania SSE, które potwierdziły zasadność utrzymania ulg podatkowych dla podmiotów deklarujących chęć prowadzenia nowych inwestycji i tworzenia miejsc pracy. Kluczową zmianą wprowadzoną ustawą o wsparciu jest całkowite odejście od ograniczeń terytorialnych dotyczących możliwości uzyskania wsparcia w postaci zwolnienia podatkowego. Oznacza to, że inwestycje mogą być prowadzone na terytorium całej Polski, a nie jak dotychczas tylko i wyłącznie na wyznaczonych obszarach będących specjalnymi strefami ekonomicznymi.

165. W przypadku, gdy dochody z kwalifikowanych IP są efektem prowadzenia inwestycji wynikającej z zezwolenia lub decyzji o wsparciu, dochody te, zgodnie z warunkami określonymi w zezwoleniu lub decyzji o wsparciu, mogą być objęte zwolnieniem z opodatkowania podatkiem CIT i PIT na podstawie ww. art. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT (odpowiednio art. 21 ust. 1 pkt

⁸⁹ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 10 maja 2008 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej przedsiębiorcom działającym na podstawie zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej na terenach specjalnych stref ekonomicznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 121).

⁹⁰ Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 sierpnia 2018 r. w sprawie pomocy publicznej udzielanej niektórym przedsiębiorcom na realizację nowych inwestycji (Dz.U. z 2018 r. poz. 1713).

63a ustawy o PIT) albo art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT (odpowiednio art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT). Pomimo, że podatnik może zdecydować o objęciu dochodów z kwalifikowanych IP wyżej wymienionymi zwolnieniami, ma on w dalszym ciągu obowiązek prowadzenia wyodrębnionej ewidencji dla celów IP Box. Wyodrębniona ewidencja dla celów IP Box może być niezbędna dla sporządzenia ewentualnej korekty rozliczenia podatkowego, zastosowania preferencyjnego opodatkowania po wykorzystaniu maksymalnej pomocy publicznej lub rozliczenia straty podatkowej.

Przykład 1: Podatnik, osoba prawna, prowadzi działalność gospodarczą na podstawie **decyzji o wsparciu** wydanej przez ministra właściwego do spraw gospodarki na okres 10 lat, tj. od dnia 1 lipca 2019 r. do dnia 30 czerwca 2029 r. Decyzja zawiera warunek, iż od dnia jej uzyskania podatnik dokona inwestycji, tj. poniesie wydatki inwestycyjne na nabycie wartości niematerialnych i prawnych związanych z transferem technologii przez nabycie praw patentowych, w wysokości 78 000 000 zł. W decyzji wskazano, iż maksymalna dopuszczalna intensywność pomocy wynosi 10%.

Maksymalną kwotę pomocy wylicza się jako iloczyn poniesionych wydatków i intensywności pomocy. W przypadku poniesienia kwoty wydatków zgodnie z wydaną decyzją o wsparciu tj. 78 000 000 zł, maksymalną wielkość pomocy wylicza się następująco:

$78\,000\,000\text{ zł} \times 10\% = 7\,800\,000\text{ zł}$ (maksymalna pomoc publiczna).

Wskaźnik *nexus* wynosi 1.

W związku z realizacją inwestycji na podstawie decyzji o wsparciu podatnik uzyskuje dochody tylko z kwalifikowanych IP, do których znajdzie zastosowanie zwolnienie przedmiotowe dla dochodów osiągniętych na podstawie decyzji o wsparciu.

Zatem podatnik po zakończonym roku podatkowym, może zastosować preferencyjną stawkę podatku dochodowego w wysokości 5%, do obliczenia stopnia wykorzystania pomocy publicznej.

166. W powyższym przykładzie przedsiębiorca – osoba prawna – korzysta ze zwolnienia dochodu z działalności objętej decyzją o wsparciu na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT, w ramach której uzyskiwane są wyłącznie dochody z kwalifikowanych IP. Dla obliczania stopnia wykorzystania pomocy publicznej, może on stosować preferencyjną stawkę podatku dochodowego w wysokości 5% od dochodu z kwalifikowanych IP. Po wykorzystaniu

maksymalnej kwoty pomocy publicznej podatnik opodatkowuje dochód z kwalifikowanych IP, preferencyjną 5% stawką podatku.

167. Warto zwrócić uwagę, że mniejsze wykorzystanie pomocy może spowodować całkowite zwolnienie dochodów przez cały okres obowiązywania decyzji podczas, gdy wyliczanie pomocy przy zastosowaniu stawek podstawowych mogłoby spowodować wykorzystanie dopuszczalnej pomocy jeszcze przed końcem obowiązywania decyzji i konieczność opodatkowania uzyskanych dochodów.

168. Podatnik prowadzący działalność na podstawie zezwolenia/decyzji o wsparciu, albo prowadzący działalność na terenie SSE na podstawie zezwolenia na działalność w strefie, osiągający dochody zwolnione z opodatkowania z ww. tytułów, może – **w ramach tych dochodów zwolnionych** – osiągać także dochody z kwalifikowanych IP. Wówczas wyliczanie pomocy będzie dokonywane przy zastosowaniu różnych stawek: dla dochodów z kwalifikowanych IP - 5%, a dla pozostałych dochodów – stawka podstawowa.

4.7 Opodatkowanie dochodu z kwalifikowanego IP w podatkowej grupie kapitałowej

169. Podatnik podatku dochodowego od osób prawnych, o którym mowa w art. 1a ustawy o CIT, tj. podatkowa grupa kapitałowa (dalej: „PGK”), może skorzystać z preferencyjnego opodatkowania dochodów z kwalifikowanych IP, o ile co najmniej jedna ze spółek prawa handlowego wchodząca w skład PGK osiąga dochody z kwalifikowanego IP w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej.

170. W celu obliczenia dochodu z kwalifikowanego IP osiągniętego w ramach PGK, spółki wchodzące w skład PGK, mają obowiązek prowadzić wyodrębnioną ewidencję dla celów obliczenia kwalifikowanego dochodu.

171. Spółki zależne raportują do spółki dominującej przychody, koszty i dochody osiągnięte z kwalifikowanego IP, dla każdego kwalifikowanego IP odrębnie, które spółka dominująca łączy razem z ewentualnie własnymi przychodami, kosztami i dochodami z kwalifikowanych IP. Spółka dominująca sumuje wspólny dochód z wyodrębnionych kwalifikowanych IP w celu zastosowania preferencyjnej stawki podatku dochodowego w wysokości 5%. W przypadku wystąpienia straty z kwalifikowanego IP, PGK może obniżyć podstawę opodatkowania o stratę z tego samego kwalifikowanego IP (art. 24d ust. 10 ustawy o CIT). Strata na danym kwalifikowanym IP, może być rozliczona przez kolejno następujących po sobie 5 lat podatkowych.

172. Należy mieć na uwadze, że dla celów transakcji wewnątrzgrupowych, PGK jest obowiązana wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów koszty poniesione bezpośrednio lub pośrednio w ramach danego kwalifikowanego IP na rzecz innych spółek wchodzących w skład PGK. Niemniej jednak wartość wydatków (kosztów faktycznie poniesionych) rozliczonych w transakcjach wewnątrzgrupowych, nie wyklucza uwzględnienia tego wydatku (kosztu faktycznie poniesionego), w obliczeniu wskaźnika *nexus* (zob. akapity nr 107-123 w podrozdziale 4.2.1 powyżej).

173. W przypadku utraty statusu PGK należy skorygować przeszłe rozliczenia podatkowe tak jakby PGK nigdy nie istniała.

5 Ewidencja zdarzeń gospodarczych dla celów IP Box

174. Podatnicy, którzy zdecydują się na skorzystanie z preferencji IP Box mają obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji dla wszystkich operacji finansowych związanych z uzyskiwaniem tych dochodów.⁹¹ Przepisy o IP Box nie narzucają podatnikom konkretnej formy ewidencjonowania zdarzeń na cele stosowania preferencji IP Box. Jednak **dla celów obliczenia dochodu z kwalifikowanego IP istotne jest, by ewidencja ta była prowadzona w sposób należyty tak, aby móc w rocznym zeznaniu podatkowym wykazać łączną sumę przychodów, kosztów podatkowych, dochodów, strat, dochodów podlegających opodatkowaniu stawką 5%, oraz dochodu, który nie będzie podlegał preferencyjnemu opodatkowaniu.** Sposoby prowadzenia takiej ewidencji można wyinterpretować z różnych przepisów ustawy o CIT oraz ustawy o PIT.

175. Podatnicy podatku dochodowego od osób prawnych, zgodnie art. 9 ust. 1 ustawy o CIT, są obowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej, zgodnie z odrębnymi przepisami – tj. w szczególności z uwzględnieniem zasad wyznaczonych przez ustawę z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁹² (dalej: „ustawa o rachunkowości”) oraz przepisy wykonawcze wydane na jej podstawie – w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a-16m ustawy o CIT. Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia, o którym mowa w art. 18d ustawy o

⁹¹ Zob. art. 24e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT i art. 30cb ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT.

⁹² (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 z późn. zm.).

CIT, są obowiązani w ewidencji, o której mowa w ust. 1, wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej (art. 9 ust. 1b ustawy o CIT).

176. Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, przedsiębiorstwa w spadku,⁹³ spółki cywilne osób fizycznych, spółki cywilne osób fizycznych i przedsiębiorstwa w spadku, spółki jawne osób fizycznych oraz spółki partnerskie, wykonujące działalność gospodarczą – zgodnie z art. 24a ust. 1 ustawy o PIT, są obowiązane prowadzić podatkową księgę przychodów i rozchodów albo księgi rachunkowe, zgodnie z odrębnymi przepisami, w sposób zapewniający ustalenie dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, w tym za okres sprawozdawczy, a także uwzględniać w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacje niezbędne do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 22a-22o ustawy o PIT. Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, którzy zamierzają skorzystać z odliczenia, o którym mowa w art. 26e ustawy o PIT, są obowiązani w prowadzonej księdze albo w prowadzonych księgach rachunkowych, o których mowa w ust. 1, wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej (art. 24a ust. 1b ustawy o PIT).

177. Przepis art. 13 ustawy z o rachunkowości zawiera katalog elementów składających się na księgi rachunkowe. Zgodnie z tym przepisem, księgi rachunkowe obejmują zbiory zapisów księgowych, obrotów (sum zapisów) i sald, które tworzą: dziennik, księgę główną, księgi pomocnicze, zestawienia: obrotów i sald kont księgi głównej oraz sald kont ksiąg pomocniczych, wykaz składników aktywów i pasywów (inventarz).

178. Za równoważne z prowadzeniem ksiąg rachunkowych z wykorzystaniem komputera uważa się odpowiednio zasoby informacyjne rachunkowości, zorganizowane w formie oddzielnych komputerowych zbiorów danych, bazy danych lub wyodrębnionych jej części, bez względu na miejsce ich powstania i przechowywania.

179. Warunkiem utrzymywania zasobów informacyjnych systemu rachunkowości w formie określonej w art. 13 ust. 2 ustawy o rachunkowości jest posiadanie przez jednostkę oprogramowania umożliwiającego uzyskiwanie czytelnych informacji w odniesieniu do zapisów dokonanych w księgach rachunkowych, poprzez ich wydrukowanie lub przeniesienie na informatyczny nośnik danych, np. dysk zewnętrzny, płytę CD.

⁹³ Przepisy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 1629) regulują kwestie związane z funkcjonowaniem firmy po śmierci jej właściciela. Umożliwiają bowiem prowadzącemu jednoosobową działalność gospodarczą (wpisaną do CEIDG) ustanowienie zarządcy sukcesyjnego. Zarządca sukcesyjny to osoba wskazana przez przedsiębiorcę lub jego spadkobierców, która tymczasowo – bo przez dwa lata, a za zgodą sądu przez pięć lub do czasu działu spadku – może prowadzić firmę po śmierci właściciela. Dotychczas tego dnia kończył się byt prawny przedsiębiorstwa.

180. Księgi rachunkowe, z uwzględnieniem techniki ich prowadzenia, powinny być trwale oznaczone nazwą (pełną lub skróconą) jednostki, której dotyczą (każda księga wiązana, każda luźna karta kontowa, także jeżeli mają one postać wydruku komputerowego lub zestawienia wyświetlanego na ekranie monitora komputera), nazwą danego rodzaju księgi rachunkowej oraz nazwą programu przetwarzania, wyraźnie oznaczone co do roku obrotowego, okresu sprawozdawczego i daty sporządzenia, przechowywane starannie w ustalonej kolejności.

181. Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych z wykorzystaniem komputera należy zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów, przenoszenia obrotów lub sald. Wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej, oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym.

5.1 Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe

182. Podatnik uzyskujący dochody z kwalifikowanych IP powinien poprzez odpowiednie zmiany w dokumentacji przyjętych zasad (polityce) rachunkowości dokonać wyodrębnienia w ewidencji księgowej operacji gospodarczych dotyczących każdego kwalifikowanego IP, umożliwiającego uzyskanie informacji, które są wymagane w zakresie rozliczania przychodów, kosztów uzyskania przychodów oraz dochodu lub straty.

183. Wymóg zapewnienia ww. wyodrębnionej ewidencji nie oznacza prowadzenia odrębnych ksiąg rachunkowych, lecz wyodrębnienie operacji gospodarczych w księgach rachunkowych, przykładowo na kontach ksiąg pomocniczych.

184. Przed poniesieniem kosztów uzyskania przychodów związanych z danym kwalifikowanym IP podatnik powinien zaplanować i wprowadzić odpowiednią wyodrębnioną ewidencję księgową w obszarze ksiąg rachunkowych. Planując wyodrębnioną ewidencję księgową i dobierając odpowiednie konta księgowe podatnik bierze pod uwagę:

- potrzeby informacyjne związane ze sprawozdawczością w zakresie wydatków kwalifikowalnych w projektach (podział kosztów na odpowiednie kategorie zgodnie z zatwierdzonym budżetem projektu),
- obowiązujące przepisy prawne, w szczególności: ustawę o PIT, ustawę o CIT, ustawę o VAT⁹⁴, ustawę o rachunkowości oraz przepisy wykonawcze do tych ustaw,
- techniczne możliwości posiadanego przez siebie systemu księgowego.

⁹⁴ Ustawa z dnia 11 marca 2014 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.).

185. Może to wymagać od podatnika wydzielenia w swojej ewidencji odrębnych kont, na przykład kont analitycznych, na których prowadzona będzie ewidencja wydatków kwalifikowalnych w podziale na każde kwalifikowane IP odrębnie.

186. Wymagana jest wyodrębniona ewidencja zarówno dla kont przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodów (strat) z kwalifikowanych IP, kont dotyczących środków trwałych, jak i rozrachunków.⁹⁵

187. W przypadku, gdy w ramach kontroli celno-skarbowej skutecznie stwierdzone zostaną nieprawidłowości w wykazanych przychodach, kosztach uzyskania przychodów, dochodach (stratach) z kwalifikowanego IP, lub nie jest możliwe ustalenie dochodu (straty) z kwalifikowanych IP, podatnik powinien dokonać wyksięgowania tej pozycji z wyodrębnionej ewidencji dotyczącej kwalifikowanego IP oraz zapłacić podatek zgodnie z przyjętą formą opodatkowania dochodu jak dla dochodu z pozostałych źródeł, opodatkowanych na zasadach ogólnych.

5.2 Podatnicy nieprowadzący ksiąg rachunkowych

188. W przypadku podatników, którzy nie prowadzą ksiąg rachunkowych wymóg zapewnienia wyodrębnionej ewidencji dla projektu dotyczącego kwalifikowanego IP może być spełniony poprzez sporządzanie techniką komputerową w postaci arkusza kalkulacyjnego kumulatywnego, comiesięcznego zestawienia dokumentów, które potwierdzają poniesione wydatki dotyczące projektu kwalifikowanego IP na koniec danego miesiąca. Zestawienie kumulatywne obejmuje wydatki od początku realizacji działalności badawczo-rozwojowej prowadzącej, która zmierza do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP do końca danego miesiąca kalendarzowego. Zestawienie to sporządzane jest poprzez narastające ujęcie wydatków w odniesieniu do poszczególnych zadań. Należy je sporządzać w oparciu o zestawienie dokumentów potwierdzających poniesione wydatki. Wersja elektroniczna powinna zostać zarchiwizowana natomiast konstrukcja arkusza kalkulacyjnego powinna umożliwiać uzyskanie danych w okresie późniejszym według stanu na koniec poszczególnych, miesięcy kalendarzowych.

189. Ponadto należy zaznaczyć, że podatkowa księga przychodów i rozchodów została przewidziana jako narzędzie ewidencyjne, którego celem jest prawidłowe obliczenie wysokości przychodu oraz kosztów uzyskania przychodu, a przede wszystkim dochodu dla celów podatku

⁹⁵ Rozrachunki są to należności lub/i zobowiązania zaakceptowane przez kontrahentów co do kwoty wynikającej z faktury (dowodu księgowego, umowy itp.), a termin zapłaty został uzgodniony pomiędzy stronami lub wynika z obowiązujących przepisów.

dochodowego. Dzięki temu narzędziu możliwe jest ustalenie wysokości dochodu z działalności gospodarczej.

5.3 Ewidencja zdarzeń gospodarczych w przypadku ustalania łącznego dochodu z kwalifikowanych praw IP

190. W przypadku podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2019 r. ponosili koszty związane z kwalifikowanym IP, gdzie przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej, a którzy na podstawie prowadzonej ewidencji nie mogą ustalić wysokości kosztów poniesionych w ramach tej działalności, na potrzeby stosowania przepisów o IP Box mogą przyjąć ich wartość z roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 r.

Przykład:

Podatnik w listopadzie 2018 r. w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej zakończył prace nad budową super-lasera. W grudniu 2018 r. do Urzędu Patentowego RP podatnik złożył dokumentację zgłoszeniową w sprawie wzoru przemysłowego. W styczniu 2019 r. podatnik poniósł wydatki związane z rejestracją tego wzoru oraz z opłatami urzędowymi za pierwszy okres ochronny, tj. 5 lat. Podatnik, na podstawie prowadzonej ewidencji, nie może ustalić wysokości kosztów poniesionych do końca 2018 r. na kwalifikowaną działalność badawczo-rozwojową.

Wydatki związane z rejestracją wzoru przemysłowego, jako że nie stanowią wartości niematerialnej i prawnej i nie mogą być amortyzowane, mogą zostać zaliczone przez spółkę do kosztów uzyskania przychodów w dacie ich poniesienia, tj. w styczniu 2019 r.

W przypadku zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów opłaty za pierwsze 5 lat ochrony wzoru przemysłowego należy zauważyć, że wydatek ten dotyczy okresu przekraczającego rok podatkowy. Koszt ten związany jest ze ściśle określonym czasem trwania powyższej ochrony. W związku z tym koszty te powinny podlegać rozliczeniu w czasie.

Na potrzeby stosowania przepisów o IP Box można przyjąć wartość kosztów uzyskania przychodu poniesionych po 31 grudnia 2018 r.

5.4 Ewidencja zdarzeń gospodarczych w celu ustalenia dochodu z kwalifikowanych IP w przypadku, gdy nie jest możliwe przypisanie konkretnych zdarzeń do danego kwalifikowanego IP

191. Jeżeli w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r. podatnicy nie ponoszą kosztów związanych z kwalifikowanymi IP, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej, mogą uwzględnić ich wartość poniesioną w latach poprzednich, nie wcześniej jednak niż po dniu 31 grudnia 2012 r., o ile wydatki te nie zostały już ujęte w kosztach uzyskania przychodów, które pomniejszyły dochód.

5.5 Ewidencja kosztów pracowniczych w projektach badawczo-rozwojowych związana z wytworzeniem kwalifikowanego IP

192. Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, w szczególności ci podatnicy, którzy pracują nad wytworzeniem więcej niż jednego kwalifikowanego IP, powinni prowadzić ewidencję projektów badawczo-rozwojowych, która składałaby się z następujących elementów:

- ✓ opis projektu,
- ✓ czas rozpoczęcia i zakończenia projektu,
- ✓ wykaz osób zaangażowanych w pracę w poszczególnym projekcie,
- ✓ wykaz prac stworzonych w danym projekcie z imiennym przyporządkowaniem do konkretnej osoby wykonującej daną pracę.

193. Katalog kosztów związanych z działalnością badawczo-rozwojową ma charakter otwarty. Kwalifikowalność kosztu uzależniona jest bowiem od zgodności z ogólnymi zasadami kwalifikowalności, specyfiki realizowanego projektu oraz uwzględnienia kosztu we wskaźniku *nexus*.

Przykład:

Jednym z możliwych rozwiązań prowadzenia przez podatnika (pracodawcę) ewidencji czasu pracy, jest możliwość jej prowadzenia w arkuszu kalkulacyjnym, dla wszystkich prowadzonych projektów. Pracownik podatnika systematycznie wypełnia kartę czasu pracy, zaznaczając na przykład procentowo, ile czasu danego dnia poświęcił na dany projekt. Po zakończeniu wskazanego przez podatnika (pracodawcę) okresu, przykładowo miesiąca, taki

raport przekazywany jest do komórki księgowej i kadrowo-płacowej w celu przypisania do danego projektu odpowiednich kosztów.

W sytuacji, gdy z zakresu obowiązków pracownika wynika, że 100% jego czasu pracy związana jest z realizacją prac badawczo-rozwojowych prowadzących do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP, wówczas nie ma potrzeby prowadzenia ewidencji czasu pracy pracownika. W przypadku jednak, gdy pracownik realizuje prace badawczo-rozwojowe prowadzące do wytworzenia kwalifikowanego IP w wymiarze mniejszym niż 100%, wówczas podatnik (pracodawca) zalicza do kosztów kwalifikowanej działalności badawczo-rozwojowej wynagrodzenie pracownika, w takiej części w jakiej czas przeznaczony na realizację tej działalności pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu.⁹⁶

Tabela 5: Przykładowa karta czasu pracy pracownika za luty 2019 r.⁹⁷

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
IP	90%	x	x	50%	75%	5%	0%	0%	x	x	100%	100%	30%	50%	60%
Pozostała działalność	10%	x	x	50%	25%	95%	100%	100%	x	x	0%	0%	70%	50%	40%
Razem	100%	x	x	100%	100%	100%	100%	100%	x	x	100%	100%	100%	100%	100%
Luty 2019 r.	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	Czas pracy średnio	
IP	x	x	80%	50%	90%	95%	73%	X	x	8%	66%	81%	0%	55,15%	
Pozostała działalność	x	x	20%	50%	10%	5%	27%	X	x	92%	34%	19%	100	44,85%	

⁹⁶ Zob. art. 18d ust. 2 pkt 1 i 2 CIT i art. 26e ust. 2 pkt 1 i 2 PIT.

⁹⁷ Przykładowa karta czasu pracy pracownika za luty 2019 r., w której wyodrębniono czas pracy poświęcony na wytworzenie IP oraz czas pracy poświęcony na pozostałą działalność. Z przykładowej ewidencji czasu pracy wynika, że dany pracownik w miesiącu lutym 2019 r. poświęcił 55,15% czasu pracy na wytworzenie kwalifikowanego IP, zaś 44,85% czasu pracy poświęcił na pozostałą działalność podatnika. Znakiem „x” oznaczono dni wolne od pracy.

													%	
Razem	x	x	100%	100%	100%	100%	100%	X	x	100%	100%	100%	100%	

194. Dodatkowo z umowy o pracę, opisu stanowiska pracy, lub z odpowiednich zapisów w regulaminie pracy, zaleca się by wynikało jaka część wynagrodzenia stanowi wynagrodzenie z tytułu wykonywania prac związanych z kwalifikowaną działalnością badawczo-rozwojową, a jaka stanowi wynagrodzenie za wykonywanie innych obowiązków pracowniczych, w efekcie których nie powstają kwalifikowane IP.

5.6 Rozliczenie podatku dochodowego w wysokości 5%

195. Podatnicy, którzy osiągnęli dochody z kwalifikowanych IP w ramach prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, mają możliwość opodatkowania tego dochodu preferencyjną stawką podatku dochodowego w wysokości 5%. Z preferencyjnego opodatkowania podatnicy będą mogli skorzystać po zakończeniu roku podatkowego poprzez złożenie zeznania podatkowego za dany rok podatkowy.

196. W celu prawidłowego ustalenia kwalifikowanego dochodu z kwalifikowanych IP, podatnik ma obowiązek prowadzić szczegółową ewidencję zdarzeń gospodarczych, na podstawie której wykaże on łączne przychody, koszty podatkowe, dochody, straty, dochody podlegające opodatkowaniu stawką 5%, oraz dochody, które nie będą podlegały preferencyjnemu opodatkowaniu w załączniku zeznania podatkowego, który jest integralną częścią zeznania podatkowego.

6 Okres stosowania preferencji IP Box

197. Podatnik ma możliwość stosowania preferencji IP Box przez cały okres trwania ochrony prawnej kwalifikowanych IP. W przypadku tych aktywów, które podlegają procedurze zgłoszenia/rejestracji (ekspektatywa uzyskania kwalifikowanego IP), podatnik będzie mógł skorzystać z preferencji podatkowej od momentu zgłoszenia lub złożenia wniosku o rejestrację (przy czym będzie istniał obowiązek opodatkowania dochodu za okres, w którym podatnik korzystał z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box, na zasadach na jakich byłby opodatkowany bez zastosowania tej preferencji - zob. akapity nr 98-100 w podrozdziale 3.6.2 powyżej).

7 Zeznanie roczne dla celów preferencji IP Box

198. Podatnicy korzystający z preferencyjnej 5% stawki opodatkowania dochodu z kwalifikowanego IP są obowiązani do wykazania dochodu (straty) z kwalifikowanego IP w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę).⁹⁸

199. Podatnik, który osiągnął w ciągu roku dochód z kwalifikowanego IP i decyduje, że wobec tego dochodu będzie stosował 5% stawkę podatku, jest zobowiązany do wykazania tego dochodu w zeznaniu rocznym składanym za rok, w którym ten dochód został osiągnięty. Podatnik ma prawo stosować 5% stawkę podatkową do dochodu z tego konkretnego kwalifikowanego IP w okresie, w którym kwalifikowane IP posiada ochronę prawną. Podatnik winien również pamiętać, że w sytuacji poniesienia straty na danym kwalifikowanym IP nie będzie mógł tej straty rozliczyć na zasadach ogólnych, tj. z dochodem z działalności opodatkowanej stawką 9% lub 19% (zgodnie z ustawą o CIT) oraz stawką 18% i 32% lub 19% (zgodnie z ustawą o PIT) (zob. akapity nr 141-148 w podrozdziałach 4.4).

200. Dochód z kwalifikowanych IP wykazuje się w zeznaniu podatkowym za rok, w którym został on osiągnięty. Oznacza to, że IP Box, podobnie jak ulga B+R, jest preferencją podatkową, z której można skorzystać po zakończeniu roku podatkowego w zeznaniu rocznym.

201. Podatnicy nie mają zatem możliwości skorzystania z tej preferencji w trakcie roku podatkowego, poprzez pomniejszanie zaliczek na podatek dochodowy. Podatnik osiągający dochody z kwalifikowanego IP w ciągu roku podatkowego (na przykład 2019 r.) jest zobowiązany do zapłaty zaliczek na podatek dochodowy od takich dochodów na zasadach ogólnych, tj. według stawki podstawowej 9% lub 19% ustawy o CIT lub zgodnie z ustawą o PIT według stawki 18% i 32% lub 19%. W kolejnym roku podatkowym (na przykład 2020 r.) podczas składania zeznania podatkowego za rok poprzedni, podatnik wskazuje 5% stawkę podatkową wobec dochodu z kwalifikowanych IP, a nadpłacony podatek podlega z urzędu zaliczeniu na poczet zaległości podatkowych oraz bieżących zobowiązań podatkowych. Podatnikowi, który nie ma takich obciążeń, nadpłata jest zwracana chyba, że złoży wniosek o zarachowanie całej lub części należnej mu sumy na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Analogiczna sytuacja występuje w przypadku ulgi B+R.

⁹⁸ Art. 24d ust. 11 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 11 ustawy o PIT.

8 Korzystanie z preferencji IP Box a obowiązek raportowania w świetle przepisów o MDR

202. W objaśnieniach podatkowych Ministerstwa Finansów, dotyczących przepisów wprowadzających obowiązek raportowania schematów podatkowych (MDR) opublikowanych 31 stycznia 2019 r. wskazane jest, że skorzystanie z ulg i preferencji podatkowych, takich jak IP Box nie będzie, co do zasady, podlegało obowiązkowi raportowania na podstawie przepisów o MDR, w przypadku, gdy koszty podlegające uwzględnieniu w ramach preferencji zostały już poniesione, a ich poniesienie nie było determinowane zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej. Ponoszenie powyższych wydatków jest sytuacją typową dla prowadzenia działalności gospodarczej, w której poniesienie kosztów, na przykład na działalność badawczo-rozwojową, podyktowane jest względami głównie biznesowymi, w szczególności potrzebą zachowania pozycji konkurencyjnej na rynku, a nie względami podatkowymi. W takich sytuacjach sam fakt skorzystania z właściwych ulg i preferencji podatkowych należy uznać za działanie racjonalne. Ministerstwo Finansów wskazało jednocześnie, że obowiązek raportowania może wystąpić jedynie w sytuacji, w której spełnione zostałyby przesłanki uznania danego uzgodnienia za schemat podatkowy – przykładowo, spełnione jest kryterium głównej korzyści (głównym lub jednym z głównych celów poniesienia wydatków jest skorzystanie z preferencji podatkowej) i wynagrodzenie promotora w danym uzgodnieniu zostałyby oparte na zasadzie *success fee*.⁹⁹

203. Tytułem uzupełnienia, należy zauważyć, że zakres oraz mechanizm funkcjonowania preferencji IP Box ogranicza skorzystanie z preferencyjnego 5% opodatkowania wyłącznie do podatnika, który bezpośrednio prowadzi rzeczywistą działalność gospodarczą o kwalifikowanym charakterze (B+R). W konsekwencji, obowiązek raportowania wszelkiej działalności efektywnie kwalifikującej do zastosowania preferencyjnej 5% stawki podatkowej zgodnie z przepisami o IP Box, co do zasady, nie wystąpi. Nie może jednak być *a priori* wykluczony. Obserwacja ta dotyczy także sytuacji, w których podatnik dokonuje wyboru między ulgą B+R a preferencją IP Box lub między preferencją IP Box a zwolnieniem wynikającym z prowadzenia działalności na terenie SSE czy też na podstawie decyzji o wsparciu.¹⁰⁰ Dokonanie wyboru między tymi preferencjami podatkowymi i w efekcie ich stosowania łącznie (gdy jest to możliwe) lub zamiennie, co do zasady, nie będzie wiązać się z koniecznością raportowania MDR.

⁹⁹ Zob. Objasnienia do MDR, s. 6 i 21, <https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/>.

¹⁰⁰ Zob. akapity nr 149-168 w podrozdziałach 4.5-4.6 powyżej.

9 Korzystanie z preferencji IP Box a zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz środków ograniczających umowne korzyści

204. Zgodnie z art. 14na § 1 Ordynacji podatkowej, przepisów art. 14k–14n Ordynacji podatkowej nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej na podstawie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej) lub, między innymi, klauzul ograniczających umowne korzyści.¹⁰¹ W tym przypadku, niniejsze Objasnienia nie mogą przyznawać podatnikom ochrony prawno-podatkowej wskazanej w akapicie 7 w podrozdziale 1.3 wyżej.

205. Niemniej jednak, dla celów uproszczenia i przejrzystości funkcjonowania systemu podatkowego warto jest podać normatywne powody przemawiające za tym, że efektywne zastosowanie ww. klauzul do stanów faktycznych, które mogą być przedmiotem subsumcji do hipotezy i dyspozycji przepisów o IP Box, nosi śladowe ilości prawdopodobieństwa, ale nie może zostać wykluczone.

206. Po pierwsze, ww. klauzule mogą mieć zastosowanie tylko, gdy organ podatkowy wykaże, że głównym lub jednym z głównych powodów, dla których podatnik podejmuje (lub podjął) daną czynność (lub zespół czynności) było uzyskanie korzyści podatkowej, tzw. test jednej z głównych korzyści podatkowych. Natomiast w celu uzyskania preferencji IP Box należy najpierw wytworzyć kwalifikowane IP z prowadzonej bezpośrednio przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej i uzyskać z tego IP dochody. W konsekwencji, już sama budowa normy prawnej IP Box znacząco ogranicza pole do uznania, że główny lub jeden z głównych powodów podjęcia przez podatnika czynności umożliwiających mu zakwalifikowanie się do preferencji IP Box to uzyskanie korzyści podatkowej. Pierwotnym i dominującym powodem działań podatnika będzie wytworzenie kwalifikowanego IP z komercyjnym sukcesem (dochodowość). W dodatku, będą to zawsze działania o charakterze kwalifikowanym i regulowane przepisami prawa podatkowego oraz innych ustaw (prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej oraz spełnienie przesłanek kwalifikowanego IP (zob. akapity nr 22-101 w rozdziale 3 powyżej).

¹⁰¹ To będzie w szczególności klauzula jednego z głównych celów, ang. *Principal Purpose Test*, PPT, zawarta w art. 7 ust. 1 Konwencji wielostronnej implementującej środki traktatowego prawa podatkowego mające na celu zapobieganie erozji podstawy opodatkowania i przenoszeniu zysku, sporządzonej w Paryżu dnia 24 listopada 2016 r., ratyfikowana przez Polskę w dniu 17 lipca 2018 r. (Dz. U. poz. 1369).

207. Po drugie, trudno sobie wyobrazić, aby prowadzenie przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej, skutkujące wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP, było związane z podejmowaniem przez podatnika czynności sztucznych, nakierowanych na unikanie opodatkowania. W konsekwencji, nawet jeśli uzyskanie korzyści podatkowej w postaci opodatkowania 5% stawką podatkową będzie uznane przez organ podatkowy za jeden z głównych motywów prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej prowadzącej do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP, tego typu działania, co do zasady, nie spełnią przesłanki sztuczności, koniecznej do efektywnego zastosowania ww. klauzul.

208. Po trzecie, unikanie opodatkowania dotyczy najczęściej sytuacji związanych z prowadzeniem działalności na terytorium różnych państw, podczas gdy dla skorzystania z preferencji IP Box, co do zasady, konieczne jest prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej na terytorium Polski (rozumiane jako związek podatnika CIT lub PIT z terytorium Polski). Nawet jeśli mogą wystąpić elementy transgraniczne, to ww. przesłanki uzyskania 5% opodatkowania z przepisów o IP Box znacząco ograniczają ryzyko unikania opodatkowania/nadużyć prawa podatkowego, a zatem i zastosowania ww. klauzul.

209. Finalnie, konstrukcja wskaźnika *nexus* nie pozwala na to, by sztuczne (tj. nietypowe, nadmierne skomplikowane, cyrkularne i pozbawione celu innego niż unikanie opodatkowania) transfery aktywów zwiększyły dochód objęty preferencją z przepisów o IP Box. Wręcz przeciwnie, takie transfery będą najczęściej możliwe w postaci nabycia wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotów powiązanych lub zakupu IP (w tym aportu) gotowego kwalifikowanego IP. Zatem będą to transfery wynikające z transakcji, które zwiększają wartość kosztów z liter c i d w mianowniku wskaźnika *nexus*. Im większa będzie wartość w mianowniku, tym mniejszy będzie wskaźnik *nexus*, a im niższy będzie wskaźnik *nexus*, tym mniejszy będzie dochód objęty 5% opodatkowaniem (zob. akapity nr 105-134 w podrozdziale 4.2 powyżej). Co więcej, do takich sytuacji będą mieć zastosowanie zasady cen transferowych (zob. akapity nr 107-123 w podrozdziale 4.2.1 powyżej, *in fine*). Zwiększyć dochód objęty omawianą preferencją mogą więc jedynie transakcje kwalifikujące się do liter a i b wskaźnika *nexus*. Dotyczy to prowadzenia bezpośrednio przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej związanej z kwalifikowanym IP – taka działalność nie jest związana ze sztucznymi transferami, lub nabyciem wyników prac badawczo-rozwojowych związanych z kwalifikowanym IP od podmiotów niepowiązanych. Trudno, aby podatnik ustalił i zrealizował sztuczny transfer z podmiotem niepowiązanym, a więc z podmiotem, którego nie kontroluje

(zwłaszcza w świetle definicji podmiotu powiązanego obowiązującej na gruncie ustawy o CIT oraz ustawy o PIT, w przepisach o cenach transferowych).

210. Tym samym, konstrukcja przepisów o IP Box praktycznie w znaczącym stopniu redukuje prawdopodobieństwo spełnienia przesłanek dla skorzystania z preferencyjnego 5% opodatkowania przez podatnika na skutek działań zawierających się w definicji unikania opodatkowania. Nie można natomiast mówić o całkowitym wykluczeniu ryzyka unikania opodatkowania w zakresie preferencji IP Box, ponieważ nie sposób jest przewidzieć wszystkich możliwych, a jeszcze nie zaistniałych działań podatnika. Stąd też niniejsze Objasnienia nie sugerują wykluczenia zastosowania ww. klauzul wobec podatników zmierzających do korzystania z preferencji IP Box, a jedynie wskazują powody, dla których zastosowanie ww. klauzul będzie najczęściej bezprzedmiotowe.

10 Jak skorzystać z preferencji IP Box (tzw. mapa postępowania z IP Box)

211. W celu skorzystania z preferencji IP Box podatnik, tj. podmiot objęty preferencją (zob. rozdział 2) musi spełnić przesłanki zastosowania tej preferencji omówione w rozdziałach 3 i 4 oraz warunki ewidencyjne dotyczące prowadzenia ewidencji, opisane w rozdziale 5. Podatnik musi wyodrębnić każde kwalifikowane IP w prowadzonych księgach rachunkowych w celu łatwego monitorowania i umożliwienia obliczenia podstawy opodatkowania, włączając powiązanie kosztów ponoszonych na prace badawczo-rozwojowe z osiąganymi dochodami z kwalifikowanych IP. Wymogi są w pewien sposób zbliżone do tych, które dotyczą prawa do skorzystania z preferencji B+R. Niezastosowanie się do tych regulacji będzie skutkowało obowiązkiem zapłaty podatku na zasadach ogólnych.

212. Reasumując, w celu skorzystania z preferencji IP Box należy:

- 1) zweryfikować prace związane z działalnością badawczo-rozwojową, które prowadzą do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanych IP;
- 2) wyodrębnić kwalifikowane IP;
- 3) zapewnić ewidencję, która prowadzi do wyodrębnienia przychodów i kosztów przypadających na każde kwalifikowane IP (dla każdego kwalifikowanego IP oddzielnie).

Poniższy Diagram II może „nawigować” podatnika w kierunku efektywnego zastosowania przepisów o IP Box.

