Projekt objaśnień podatkowych z dnia 12 kwietnia 2019 r. do konsultacji podatkowych

---

DOTYCZĄCYCH PREFERENCYJNEGO OPODATKOWANIA DOCHODÓW WYTWARZANYCH PRZEZ PRAWA WŁASNOŚCI INTELEKTUALNEJ – IP BOX

PROJEKT

1 Wprowadzenie

1.1 Zakres Objaśnień

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 ustaw[3] (dalej: **„ustawa wprowadzająca"**).[4]

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. Objaśnienia 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"**.

Ponadto, Objaśnienia w istotnym zakresie koncentrują się na:

- odesłaniach przepisów o IP Box do innych przepisów podatkowych, mających znaczenie dla ich 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, z późn. zm.).
[2] (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.).
[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.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

inwestycji oraz decyzji o prowadzeniu 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 roślin (Dz. U. z 2018 r. poz. 432);
- 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”**).[5]

Tak szerokie podejście do wyjaśnienia przepisów o IP Box może doprowadzić do ich właściwego stosowania, gdyż wszelkie odesłania do innych przepisów, interakcje tych przepisów z innymi przepisami oraz właściwymi źródłami ich interpretacji[6] 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.

Objaśnienia 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, rozpoczętych w dniu 23 listopada 2018 r.,[7] oraz podczas bezpośredniego spotkania w gmachu Ministerstwa Finansów w dniu 11 lutego 2019 r. z 43 osobami reprezentującymi różne środowiska, od doradców podatkowych, przez rzeczników patentowych, aż do przedstawicieli poszczególnych branż znamiennych dla innowacyjności, takich jak: farmaceutyka, gry komputerowe, informatyka.

[5] Pełen 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.

[6] Dla metod wykładni przepisów o IP BOX, zob. dalej podrozdział 1.4

[7] Zob. ogłoszenie w sprawie konsultacji podatkowych dotyczących przepisów o IP BOX na internetowej Ministerstwa Finansów: https://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=de004eaa-e42b-47a6-bfd8-570cea4f72a0&groupId=764034.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

1.2 Cel Objaśnień

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

1.3 Podstawa prawna i ochrona prawno-podatkowa Objaśnień

Zgodnie z art. 14a § 1 pkt 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja[8] (dalej: **„Ordynacja podatkowa"**), niniejsze opracowanie stanowi ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego w zakresie ich stosowania (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. W konsekwencji, zastosowanie się do Objaśnień IP Box powodować będzie objęcie podatnika ww. ochroną prawno-podatkową.

1.4 Algorytm rozumienia przepisów o IP Box

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, iż 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]

[8] (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, 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.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

Ważne!

W konsekwencji, można stwierdzić, że przepisy o IP Box należy interpretować zgodnie ze zwykłym znaczeniem, jakie należy przypisywać użytym w nich wyrazom (wykładnia językowa) w ich kontekście prawnym, międzynarodowym i systemowym oraz w świetle ich celu (wykładnia celowościowa).

W konsekwencji, treść przepisów o IP Box i ich rozumienie lingwistyczne (zwykłe 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 należy 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 procesy innowacyjne, tj. sprzyjać tworzeniu i komercjalizacji innowacyjnych rozwiązań będących efektem prac badawczo-rozwojowych. Ponadto, istotną metodą wykładni przepisów o IP Box będzie 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, komercjalizacją, rozwojem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP.

2 Podmioty objęte preferencją (zakres podmiotowy IP Box)

Preferencja IP Box skierowana jest do wszystkich podatników PIT oraz CIT prowadzących działalność, która kwalifikuje się jako działalność badawczo-rozwojowa (zob. podrozdział 3.3 poniżej), osiągających dochody z kwalifikowanych IP, tj. IP objętych patentem lub innym prawem ochronnym (zob. dalej podrozdział 3.4 poniżej).

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

[11] Preferencja IP Box jest zawarta wyłącznie w ustawie o PIT, nie ma jej natomiast w ustawie z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne, (Dz.U. Nr 144, poz. 930). W konsekwencji, preferencją IP Box nie są objęte osoby fizyczne wobec dochodów z

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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

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,
- 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.

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

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.

Warto również zauważyć, że do skorzystania z preferencyjnej 5% stawki podatkowej wystarczy, aby podatnik był współwłaścicielem bądź użytkownikiem posiadającym prawa do

prowadzonej działalności gospodarczej, jeśli dochody te opodatkowane są zgodnie z ustawą o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.

PROJEKT

korzystania z IP na podstawie umowy licencyjnej. **Nie jest więc wymagane przez ustawodawcę, aby podmiot korzystający z preferencji był właścicielem tych praw.**

Przykład:
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

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 (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 Powiązanie kwalifikowanego prawa IP z działalnością badawczo-rozwojową

Kwalifikowane IP musi zostać wytworzone, rozwinięte lub ulepszone w ramach prowadzonej przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej. Wytworzenie przedmiotu ochrony oznacza wykreowanie nowego kwalifikowanego IP od początku. Rozwinięcie przedmiotu ochrony oznacza w szczególności rozbudowanie/poszerzenie zakresu funkcjonalnego już

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji
PROJEKT

istniejącego kwalifikowanego IP. Natomiast ulepszenie przedmiotu ochrony oznacza w szczególności poprawienie funkcjonalności (udoskonalenie) istniejącego kwalifikowanego IP. Zarówno w przypadku rozwinięcia, jak i ulepszenia kwalifikowanego IP znaczenie ma przełożenie takiego rozwinięcia lub ulepszenia na wzrost dochodu z kwalifikowanego IP. To oznacza, że w praktyce rozwinięcie lub ulepszenie kwalifikowanego IP, które nie prowadzi do wzrostu dochodowości z tego kwalifikowanego IP, nie wpłynie na zakres zastosowania preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box, gdyż preferencja ta dotyczy dochodu (im większy dochód objęty tą preferencją, tym większa korzyść podatkowa). Niemniej jednak, pragmatycznie rzecz ujmując, rozwinięcie lub ulepszenie kwalifikowanego IP rozbudowuje/ulepsza źródło dochodu podlegającego 5% opodatkowaniu, a zatem i co do zasady, powinno przyczynić się do zwiększenia tego dochodu.

3.3 Działalność badawczo-rozwojowa

Działalność badawczo-rozwojowa zgodnie z art. 4a pkt 26 ustawy o CIT (oraz art. 5a pkt 38 ustawy o PIT), 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.

Zatem prowadzenie działalności będzie stanowić działalność badawczo-rozwojową, gdy kumulatywnie:

1) działalność innowacyjna obejmuje badania naukowe lub prace rozwojowe;
2) realizowane prace mają charakter twórczy;
3) prace w tym zakresie prowadzone są w systematyczny sposób;
4) wykonywane prace mają na celu zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań.

W celu określenia czy prowadzone prace mają charakter badawczo-rozwojowy należy każdorazowo przeanalizować stan faktyczny według wymienionych kryteriów. Należy mieć na względzie, że decydujące znaczenie dla uznania działalności za działalność badawczo-rozwojową powinien mieć całościowy obraz prowadzonych prac, a kryteria stanowią wytyczne pomagające w jego ocenie.Przykładowo, nie będzie stanowić działalności innowacyjnej w projektach badawczo-rozwojowych, działalność, która stanowi prace rutynowe, a także okresowe zmiany wprowadzane do już istniejących produktów i rozwiązań. Działalność taka dotyczy bowiem utrzymania i obsługi istniejących produktów i rozwiązań. O nierutynowym charakterze może przesądzać fakt, że każdy projekt z kategorii badawczo-rozwojowej zaczyna się od zdefiniowania unikatowych wymagań, zagadnień badawczych i tematów badawczych.

PROJEKT

3.3.1 Badania naukowe i prace rozwojowe

Pojęcia badań naukowych jak i prac rozwojowych zostały zdefiniowane w art. 4a pkt 27 oraz pkt 28 ustawy o CIT (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[12].

Zgodnie z art. 4a pkt 27 ustawy o CIT oraz art. 5a pkt 39 ustawy o PIT, ilekroć w ustawie jest mowa o badaniach naukowych, oznacza to:

a. badania podstawowe w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 1 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce,
b. badania aplikacyjne w rozumieniu art. 4 ust. 2 pkt 2 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce.

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.

Stosownie do treści art. 4a pkt 28 ustawy o CIT (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, a zatem 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.

3.3.2 Twórczy charakter realizowanych prac

Kolejną przesłanką uznania działalności podatnika za działalność badawczo-rozwojową jest twórczy charakter tej działalności. Posłużenie się tym sformułowaniem wskazuje, iż działalność badawczo-rozwojowa to taka aktywność, która nastawiona jest na tworzenie nowych i oryginalnych rozwiązań, często o charakterze unikatowym, które nie mają odtwórczego charakteru. Twórczy charakter prac jest pierwszym aspektem, który muszą

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

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

przeanalizować przedsiębiorcy, przy czym nie ma katalogu ani zakresu prac, które za takie mogą zostać uznane.

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

Twórczy charakter prac to m.in. opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację 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 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.

3.3.3 Systematyczny sposób prowadzenia działalności

Następną przesłanką działalności badawczo-rozwojowej jest prowadzenie tej działalności w sposób systematyczny, co oznacza nie tylko bieżące prowadzenie prac badawczo-rozwojowych rozpoczętych w przeszłości, ale także rozpoczęcie działalności w tym zakresie przy założeniu, że podatnik w przyszłości planuje wykonywać tego rodzaju prace.

Przez prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej w sposób systematyczny należy rozumieć, że działalność ta, prowadzona jest w sposób metodyczny, zaplanowany, i uporządkowany. Działalność ta wykonywana jest w sposób ciągły, stały, nieokazjonalny, co wiąże się także z jej planowanym charakterem i realizacją poszczególnych zamierzeń, i we własnym imieniu. Oznacza to, że podmiot prowadzący działalność badawczo-rozwojową występuje jako podmiot niezależny prawnie od innych podmiotów, a podejmowane przez niego czynności rodzą bezpośrednio dla niego określone prawa i obowiązki.

3.3.4 Zwiększenie zasobów wiedzy oraz wykorzystania jej do tworzenia nowych zastosowań

Ostatnią przesłanką uznania danej działalności za działalność badawczo-rozwojową, jest jej twórcza działalność obejmująca badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowana w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań oraz działalność polegającą na opracowaniu nowej technologii i uruchomieniu na jej podstawie wytwarzania nowych lub znacząco ulepszonych towarów, procesów lub usług.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

Głównym zadaniem dla zarządzającego projektem badawczo-rozwojowym jest zlokalizowanie i zidentyfikowanie zasobów wiedzy przed rozpoczęciem działań projektowych. 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 zarówno w ramach bieżącego projektu, jak i w ramach kolejnych (przyszłych) projektów.

3.4 Katalog praw własności intelektualnej

Katalog kwalifikowanych IP jest katalogiem enumeratywnym. Zgodnie z wytycznymi raportu BEPS Plan Działania nr 5[13] do katalogu włączono zarówno klasyczne prawa własności intelektualnej, w szczególności patenty, oraz funkcjonalnie im odpowiadające (ang. *functionally equivalent*) prawa, a także autorskie prawo do programu komputerowego. W celu zdefiniowania katalogu kwalifikowanych IP konieczne jest odniesienie się do przepisów innych aktów prawnych.

Należy zauważyć, że przepisy prawa podatkowego nie definiują poszczególnych kwalifikowanych IP. Zarówno definicje jak i zasady przyznawania praw ochronnych w odniesieniu do poszczególnych praw własności intelektualnej zostały uregulowane w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo o własności intelektualnej[14] (dalej: „Prawo własności przemysłowej"), czy też w ustawie z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych[15]. Przykładowo o przyznaniu patentu decyduje Urząd Patentowy RP (lub jego zagraniczny odpowiednik w sytuacji przyznawania patentów zagranicznych na mocy umów międzynarodowych). Zatem w przypadku katalogu kwalifikowanych IP prawo podatkowe podąża za postanowieniami innych ustaw. Wynika z tego, że kryterium ochrony kwalifikowanego IP (ochrona jest jednym z trzech kryteriów zastosowania IP Box) jest spełnione w dniu przyznania/rozpoczęcia ochrony wynikającej z postanowień odpowiedniego organu lub z mocy prawa.

Ubiegając się o ochronę patentową na wynalazek, zgłaszający może wybrać procedurę, w oparciu o którą toczyć się będzie postępowanie. Zapoznanie się z dostępnymi procedurami

[13] OECD (2015), *Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit shifting Project, OECD Publishing, Paris, pkt 34.
[14] (Dz. U. 2017 r. poz. 776, z późn. zm.).
[15] (Dz. U. z 2018 r. poz. 1191, z późn. zm.).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

jest o tyle istotne, że ułatwia dokonanie wyboru takiej, 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.

Katalog kwalifikowanych IP obejmuje następujące prawa własności intelektualnej:

Patent – prawo wyłącznego korzystania z wynalazku w sposób zarobkowy lub zawodowy. [16] 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 stosowalność. 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[17].

Wzór użytkowy – nowe i użyteczne rozwiązanie o charakterze technicznym, które ma praktyczne znaczenie przy wytwarzaniu lub korzystaniu z wyrobów.[18] Prawo ochronne na wzór użytkowy trwa dziesięć lat od daty dokonania zgłoszenia w Urzędzie Patentowym.

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. [19] Prawo z rejestracji na wzór przemysłowy trwa dwadzieścia pięć lat od daty zgłoszenia w Urzędzie Patentowym, podzielone na pięcioletnie okresy.

Topografia układu scalonego – rozwiązanie polegające na przestrzennym rozplanowaniu elementów, z których co najmniej jeden jest elementem aktywnym, oraz wszystkich lub części połączeń układu scalonego.[20] Ochrona topografii ustaje po dziesięciu latach od końca roku kalendarzowego, w którym topografia lub układ scalony zawierający taką topografię był wprowadzony do obrotu, lub końca roku kalendarzowego, w którym dokonano

[16] Szczegółowe zasady udzielania patentu regulują przepisy art. 24-75 ustawy Prawo własności przemysłowej.
[17] por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16.03.2011 r. sygn. akt II GSK 374/10
[18] Art. 94 ust. 1 ustawy Prawo własności przemysłowej.
[19] Art. 102 ust. 1 ustawy Prawo własności przemysłowej.
[20] Art. 196 ust. 1 ustawy Prawo własności przemysłowej.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

zgłoszenia topografii w Urzędzie Patentowym, w zależności od tego, który z tych terminów upływa wcześniej.[21]

Dodatkowe prawo ochronne dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin oznacza przedłużenie okresu ochronnego do pięciu lat.[22]

Prawo z rejestracji produktu leczniczego i produktu weterynaryjnego dopuszczonych do obrotu oznacza prawo regulowane w ustawie z dnia 6 września 2001 r. – Prawo farmaceutyczne[23] (dalej: „ustawa Prawo Farmaceutyczne").

Wyłączne prawo, o którym mowa w ustawie z dnia 26 czerwca 2003 r. o ochronie prawnej odmian roślin[24] (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.[25]

Autorskie prawo do programu komputerowego[26] – przyznawane jest na mocy art. 74 ustawy o Prawie autorskim i prawach pokrewnych. Zgodnie z art. 74 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych ochrona przyznana programowi komputerowemu obejmuje wszystkie formy jego wyrażenia.

Podstawą przyznania ochrony prawnej dla programu komputerowego jest fakt, że stanowi on przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od przeznaczenia i sposobu wyrażania.[27] Z uwagi na określone zasady konstrukcji programu komputerowego, w niektórych przypadkach, możliwe jest, że kryterium twórczości nie zostanie spełnione. To wynika z funkcjonalnego charakteru programów komputerowych, co może ograniczać, a nawet eliminować, swobodę twórczą, czego efektem może być ograniczenie, a nawet wyłączenie, prawnoautorskiej ochrony.[28] Wyłączenie prawnoautorskiej ochrony w stosunku do takiego programu komputerowego uniemożliwia skorzystanie z preferencji IP Box.

---

[21] Szczegółowe zasady udzielania ochrony na topografię układu scalonego regulują Art. 196– 221 Prawo własności przemysłowej

[22] Szczegółowe zasady udzielania dodatkowego prawa ochronnego dla patentu na produkt leczniczy lub produkt ochrony roślin regulują Art. 75^1 – 75^{10} ustawy Prawo własności przemysłowej.

[23] (Dz.U. z 2017 r. poz. 2211, z późn. zm).

[24] (Dz.U. z 2018 r., poz. 432).

[25] Art. 2 ust. 1 pkt 16 ustawy o Ochronie prawnej odmian roślin.

[26] Z obserwacji polskiej i światowej gospodarki w zakresie innowacyjności oraz dyskusji podczas konsultacji podatkowych wynik, że warto zauważyć, że autorskie prawo do programu komputerowego będzie stanowić najbardziej istotne źródło dochodu dla zastosowania preferencji IP Box. Dlatego też zostanie mu poświęcone więcej miejsca.

[27] Art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1191, z późn. zm.)

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

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

W przepisach o prawie autorskim brak jest definicji programu komputerowego, natomiast w literaturze przyjmuje się różne, niezwykle kazuistyczne podejścia, które implikują niejako rozbijanie programu komputerowego na część chronioną prawem (formę (ekspresji) utworu) i niechronioną (treść/idea) prawem autorskim.[29] W literaturze podaje się też, że ochronie podlega kombinacja komend adresowanych do komputera w formie kodu źródłowego[30] i kodu wynikowego[31]. Ochronie z art. 74 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych nie będą natomiast podlegać takie elementy programu komputerowego jak algorytm, interfejs[32], czy interfejs użytkownika.[33]

Niemniej jednak w świetle celu preferencji IP Box oraz jej normatywnego kontekstu, usytuowanego w szczególności w Raporcie OECD BEPS Plan Działania nr 5, a także uwarunkowań systemu prawa podatkowego w Polsce, powyższe, skrajnie kazuistyczne i skomplikowane podejście przedstawiane w literaturze przedmiotu prawa autorskiego należy odrzucić.

Otóż w celu poprawnego zastosowania preferencji IP Box wobec autorskiego prawa do programu komputerowego należy nadać mu znaczenie funkcjonalne i celowościowe w zgodzie z międzynarodowym kontekstem przepisów o IP Box, czyli Raportem OECD BEPS Plan Działania nr 5.

Zgodnie z akapitem 34 tego Raportu, *copyrighted software*, czyli nie tylko program komputerowy chroniony prawem autorskim, 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 (w ogólności, a nie tylko te polskie). OECD stwierdza także, iż nie wszystkie jurysdykcje zapewniają ochronę patentową oprogramowania, i dlatego wielu podatników, którzy wytwarzają oprogramowanie, musi posiadać prawa autorskie, zamiast polegać na ochronie patentowej. Włączenie oprogramowania

[29] Zob. J. Barta, R. Markiewicz, A. Matlak, *Prawo autorskie, System Prawa Prywatnego tom 13*, 2017, C.H. Beck, Art. 74, pkt 4.
[30] E. Ferenc-Szydełko (red.), *Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz 2016*, C.H. Beck, Art. 74, pkt 5.
[31] P. Ślęzak (red.), *Ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Komentarz 2017*, C.H. Beck, Art. 74, pkt 18.
[32] Por. wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: **„TSUE"**) z dnia 22.12.2010 r., *Bezpečnostní softwarová asociace - Svaz softwarové ochrany*, C-393/09 EU:C:2010:816, pkt 42.
[33] Szczegółowe zasady dotyczące autorskich praw do programu komputerowego regulują Art. 74-77[2] ustawy o Prawie autorskim i prawach pokrewnych. Zob. także J. Barta, R. Markiewicz, A. Matlak, *Prawo autorskie, System Prawa Prywatnego tom 13*, 2017, C.H. Beck, Art. 74, pkt 3.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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 różnych regulacji IP Box.[34]

W związku z tym, że w Polsce oprogramowanie – definiowane jako ogół informacji w postaci zestawu instrukcji, zaimplementowanych interfejsów i zintegrowanych danych przeznaczonych dla komputera do realizacji wyznaczonych celów – podlega ochronie jak utwór literacki z art. 1 ustawy o Prawie autorskim i prawach pokrewnych, oprogramowanie może być zgodnie z wykładnią celowościową i kontekstualną (ww. Raport OECD) uznane za kwalifikowane IP w świetle art. 24d ust. 2 pkt 8 ustawy o CIT (oraz art. 30ca ust 2 pkt 8 ustawy o PIT), jeśli jego wytworzenie, rozwinięcie lub ulepszenie jest wynikiem prac badawczo-rozwojowych (zob. podrozdział 3.3 powyżej). W przeciwnym bowiem razie, tj. przy zakończeniu procesu wykładni wyłącznie na literalnym znaczeniu ww. przepisów, cel przepisów o IP Box nie zostałby osiągnięty w odniesieniu do jednego z najbardziej istotnych, z gospodarczego punktu widzenia, funkcjonalnego aktywa będącego trzonem innowacyjności w Polsce i na świecie.

3.5 Ochrona prawna kwalifikowanego IP

Zasady przyznawania ochrony prawnej dla poszczególnych kategorii kwalifikowanych IP wynikają z postanowień właściwych ustaw (patrz wyżej). W zależności od rodzaju tego prawa obowiązują określone krajowe procedury ubiegania się o ochronę. Podatnik może powołać się na prawo ochronne przyznane w innym państwie, jeśli ochrona na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej gwarantowana jest na mocy ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych.

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*

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

PROJEKT

w terminie wymagane opłaty. Urząd Patentowy udziela skutecznej ochrony prawnej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

3.6 Utrata ochrony prawnej dla kwalifikowanego IP

Utrata ochrony może nastąpić na skutek wygaśnięcia lub unieważnienia prawa własności intelektualnej.

Ważne!

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. 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 terminie[35] opłaty okresowej za ochronę patentową. Z tego powodu Urząd Patentowy 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 ustawowy okres ochronny. [36] 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*

[35] Dotyczy ostatecznego terminu na uiszczenie opłaty za kolejny okres ochronny.

[36] W stosunku do kwalifikowanych IP wymienionych w art. 24d ust. 2 ustawy o CIT (art. 30ca ust. 2 ustawy o PIT) po opływie ustawowego okresu ochrony nie ma możliwości na 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.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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. Decyduje bowiem okres powiązania dochodu z jego źródłem (tutaj: kwalifikowanym IP), a nie okres/data jego faktycznego uzyskania przez podatnika, co należy odpowiednio udowodnić oraz wskazać w ewidencji (zob. rozdział 5 poniżej).

Unieważnienie kwalifikowanego IP skutkuje utratą prawa do korzystania z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box oraz obowiązkiem korekty zobowiązania podatkowego za okres, w którym podatnik korzystał z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box.

***Przykład 3**: Decyzją Urzędu Patentowego 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 dokonać korekty podatku za okres, w którym stosował preferencyjne opodatkowanie zgodnie z przepisami o IP Box. Zgodnie z art. 24d ust. 13 ustawy o CIT (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, bez odsetek od zaległości podatkowych.*

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

3.7.1 Licencja wyłączna

Art. 24d ust. 14 ustawy o CIT (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 w ramach licencji wyłącznej, jednakże nie jest jego właścicielem. Taka sytuacja może być spowodowana 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

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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.

Przepisy o Box dotyczące licencji wyłącznej są niezwykle istotne, ponieważ umożliwiają skorzystanie z 5% bez przenoszenia do Polski kwalifikowanego IP, które jest alokowane do zagranicznego podatnika. Obecnie, dotyczy to w szczególności zastosowania przepisów przejściowych wraz z przepisami o licencji wyłącznej. Ilustruje to poniższy przykład.

***Przykład**: Zagraniczna spółka matka 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 (oprogramowanie w zakresie IP Box, patrz wyżej podrozdział 3.4). 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 zasadzie licencji wyłącznej. W celu skorzystania z 5% opodatkowania dochodu w Polsce, spółka matka udziela spółce córce licencji do wyłącznego prawa do korzystania z ww. kwalifikowanych IP w postaci programów komputerowych. Spółka córka w zakresie w jakim uzyskuje dochód z ww. kwalifikowanych IP w Polsce, podlega 5% opodatkowaniu zgodnie z przepisami o IP Box.*

3.7.2 Ekspektatywa

Ekspektatywa 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 zgodnie z art. 24d ust. 12 ustawy o CIT (art. 30ca ust. 12 ustawy o PIT).

Ekspektatywa 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 okresie pomiędzy dokonaniem zgłoszenia lub

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

złożeniem wniosku o uzyskanie ochrony, a pozytywną jego weryfikacją przez odpowiedni organ, możliwe jest obliczanie kwalifikowanego dochodu oraz stosowanie preferencyjnej 5% stawki podatkowej.

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).

***Przykład 1**: Podatnik w ramach prowadzonej przez siebie działalności badawczo-rozwojowej wytworzył wynalazek. 01.02.2019 r. dokonał zgłoszenia swojego wynalazku do Urzędu Patentowego w celu uzyskania patentu. Procedura przyznania patentu może trwać kilka lat. Podatnik w drodze ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego IP może już za okres od momentu zgłoszenia wynalazku, czyli w tym przypadku za okres od 01.02.2019 r., stosować w stosunku do niego preferencyjną 5% stawkę podatkową.*
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 opodatkowania.. Korekty należy dokonać za cały okres, w którym podatnik stosował preferencyjne opodatkowanie zgodnie z przepisami o IP Box w stosunku do prawa własności intelektualnej, któremu nie została udzielona ochrona prawna.

Ważne!

Utrata prawa do korzystania z preferencyjnego opodatkowania w drodze ekspektatywy nie pociąga za sobą konieczności zapłaty odsetek od różnicy w kwocie podatku do zapłaty. Podatnik jest zobowiązany jedynie wyrównać różnicę pomiędzy podatkiem do zapłaty obliczonym przy zastosowaniu preferencyjnego 5% opodatkowania, a kwotą wynikającą z opodatkowania na zasadach ogólnych.

PROJEKT

***Przykład 2**: Podatnik PIT do końca 2020 r. obliczał podatek na zasadach ogólnych (zgodnie ze stawką 18% lub 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% stawkę linową.*

Od 01.02.2019 r. podatnik korzystał z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box w drodze ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej. Po otrzymaniu 01.06.2022 r. odmownej decyzji w sprawie przyznania patentu jest zobowiązany dokonać korekty podatku za okres, w którym stosował 5% stawkę preferencyjną.

W latach 2019-2022 podatnik PIT uzyskiwał dochód:

** 8 500 zł miesięcznie z działalności podstawowej*

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

W latach 2019-2022 podatnik podzielił swój dochód na pochodzący z działalności podstawowej, opodatkowany na zasadach ogólnych (18%, i 32% w roku 2019 i 2020 oraz wg stawki liniowej 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 dodatkowy dochód z wykorzystania kwalifikowanego IP. Oblicza podatek od 102 000 zł na zasadach ogólnych (18%/32%) oraz 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%).*

PROJEKT

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%).*

Zastosowanie korekty

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 dokonać korekty podatku za lata 2019-2021 obliczając 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.

Tabela 3: Wyliczenie korekty za lata 2019-2021

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 do zapłaty podatku za rok 2022 w wysokości 22 800 zł oraz dopłaca różnicę w podatku za lata poprzednie w wysokości 12 297 zł.

3.7.3 Procedura odwoławcza

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

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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 go stawką podatkową (właściwą dla dochodu pochodzącego z danego źródła) oraz dokonać korekty za lata, w których stosował preferencyjne opodatkowanie.

4 Zasady ustalania dochodu i podstawy opodatkowania

4.1 Metoda obliczania kwalifikowanego dochodu uzyskanego z kwalifikowanego IP

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

- **dochodu** z kwalifikowanego IP osiągniętego w roku podatkowym **i**
- **wskaźnika** *nexus* obliczonego według specjalnego wzoru.[37]

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
2) wskaźnika, którym zostanie przemnożony powyższy dochód.

Podstawę opodatkowania dla celów stosowania preferencji IP Box stanowi suma kwalifikowanych dochodów osiągniętych w roku podatkowym ze wszystkich kwalifikowanych IP.[38] 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.

[37] Zob. przepisy art. 24d ust. 4 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 4 ustawy o PIT.
[38] Zob. przepisy art. 24d ust. 3 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 3 ustawy o PIT.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

4.2 Kalkulacja wskaźnika *nexus*

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.

Należy zauważyć, że wskaźnik *nexus* jest obliczany dla poszczególnych dochodów z kwalifikowanych IP oddzielnie. 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*).

4.2.1 Wzór na obliczenie wskaźnika i jego zastosowanie

Wskaźnik *nexus* oblicza się zgodnie z następującym wzorem:

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

Poszczególne litery we wzorze oznaczają *koszty faktycznie poniesione* przez podatnika:

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

b – na 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 – na 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 – na nabycie przez podatnika kwalifikowanego IP.

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

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

uwzględnionych we wskaźniku *nexus*. Mimo, że nie wynika to wprost z przepisów o IP Box, co do zasady, chodzi o prowadzenie prac badawczo-rozwojowych skutkujących wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP na terytorium Polski (tj. państwa przyznającego preferencję IP Box), ponieważ przepisy o IP Box obejmują wyłącznie prace prowadzone przez podatnika mającego nieograniczony albo ograniczony obowiązek podatkowy w Polsce. Tym samym zawsze musi być związek podatnika z terytorium Polski, wynikający albo ze statusu tego podatnika jako rezydenta podatkowego w Polsce albo posiadania w Polsce przez nierezydenta zagranicznego stałego zakładu. W jednym i drugim przypadku wystąpi więc związek podatnika z terytorium Polski.

Należy jednak mieć na uwadze, 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, i wówczas nie ma ograniczenia terytorialnego dla takich działań. Podatnik musi jednak pamiętać, iż 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 lit. b, a koszty poniesione na nabycie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotu powiązanego – w lit. c.

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. Jednakże, aby opodatkować osiągnięty dochód z tego kwalifikowanego IP preferencyjną 5% stawką podatku, podatnik jest zobowiązany do rozwinięcia lub ulepszenia nabytego kwalifikowanego IP w ramach prowadzonej przez siebie działalności badawczo-rozwojowej. W tym miejscu należy pamiętać o odpowiednim umieszczeniu kosztów poniesionych na nabycie kwalifikowanego IP oraz kosztów prac badawczo-rozwojowych we współczynniku *nexus*. 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[39] (zasady dotyczące

[39] Zob. przepisy art. 24d ust. 7 pkt 2 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 7 pkt 2 ustawy o PIT.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

obliczania dochodu z kwalifikowanego IP zostały opisane w podrozdziale 4.3 poniżej, natomiast zasady dotyczące kalkulacji wskaźnika *nexus* – w podrozdziale 4.2).

Ponoszenie kosztów na nabywanie wyników prac badawczo-rozwojowych od podmiotów powiązanych oraz nabywanie kwalifikowanych IP od podmiotów niepowiązanych 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 nie cały dochód z kwalifikowanego IP będzie podlegał preferencyjnej 5% stawce podatkowej. W pozostałym zakresie dochód będzie opodatkowany na zasadach ogólnych.

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

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 wskaźnika *nexus*, tj. do kosztów faktycznie poniesionych przez podatnika na prowadzoną bezpośrednio przez niego działalność badawczo-rozwojową związaną z kwalifikowanym IP.

Natomiast w sytuacji, gdy podatnik nie prowadzi działalności badawczo-rozwojowej bezpośrednio, tj. zleca jej wykonanie innym podmiotom (np. zleceniobiorcom na podstawie umowy zlecenia) 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.

Ponadto, do kosztów, o których mowa we wskaźniku, czyli do kosztów, które zostały określone w powyżej wskazanych literach, nie zalicza się odsetek, opłat finansowych, kosztów związanych z nieruchomościami i innych kosztów, które nie są bezpośrednio związane z kwalifikowanym IP.[40] Tym samym do kosztów, o których nowa we wskaźniku *nexus* nie zostaną zaliczone wydatki, które nie są w sposób bezpośredni związane z kwalifikowanym IP. Podatnik nie ujmie we wskaźniku *nexus* np. kosztów utrzymania nieruchomości, w której

[40] Art. 24d ust. 5 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 5 ustawy o PIT.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

prowadzona jest działalność badawczo-rozwojowa zmierzająca do wytworzenia kwalifikowanego IP, jak również odsetek od kredytu zaciągniętego na zakup tej nieruchomości.

Zastosowanie we wskaźniku (w liczniku) **mnożnika o wartości 1,3** prowadzi do podwyższenia o 30% sumy wartości z *lit. a* i *lit. b.* Podwyższenie kwoty stanowiącej wynik dodawania wartości oznaczonych w liczniku literami *a* i *b* nie może jednak powodować, że wartość wskaźnika będzie wyższa niż 1.[41] Zatem w sytuacji, gdy wartość wskaźnika obliczonego według wzoru $\frac{(a+b)\ x\ 1{,}3}{a+b+c+d}$ jest większa od 1, przyjmuje się, że wynosi ona maksymalnie 1.

Należy zauważyć, że zgodnie z Raportem 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 i elastyczniej (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,
- kwalifikowanymi IP,
- dochodami uzyskanymi z kwalifikowanych IP,
- terytorium państwa przyznającego preferencję z IP Box.

Ważne!

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 kwalifikowanego, który jest przemnażany przez ten wskaźnik.

Przykład 1:

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

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

[41] Zob. art. 24d ust. 6 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 6 ustawy o PIT.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

***800 000 zł** - wartość wydatków poniesionych na rzecz podmiotu powiązanego (lit. **c**);*
*Brak nabytego prawa IP (lit. **d**)*

$$\frac{(1\,000\,000 + 200\,000) * 1{,}3}{1\,000\,000 + 200\,000 + 800\,000} = \frac{1200000 * 1{,}3}{2000000} = \frac{1\,560\,000}{2\,000\,000}$$
$$= \mathbf{0,78}\ (wskaźnik)$$

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

Przykład 2:
***1 000 000 zł** - wartość wydatków poniesionych bezpośrednio (tzw. własnych, nie zlecanych 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 wartość 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.

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), na których opiera się konstrukcja polskiego wskaźnika w preferencji IP Box.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji
PROJEKT

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).[42] 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.

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 lub art. 23o i 23p ustawy o PIT)[43] . 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 pokryte/zrefundowane z dotacji na potrzeby obliczania wskaźnika nexus

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

Nie ma zatem przeciwskazań, 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 np. uwzględniane w

[42] Zob. przepis art. 24 ustawy wprowadzającej.
[43] W tym 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), 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).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

kalkulacji ulgi B+R), lub w innej formie np. ze środków uzyskanych od inwestora. Warto zauważyć, że 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, co *de facto* stanowi istotną część wszystkich podatników prowadzących w Polsce taką działalność.

4.2.3 Koszty pracy własnej na potrzeby obliczania wskaźnika nexus

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).

W przeciwieństwie do wydatków zwróconych w jakiejkolwiek formie (zob. podrozdział 4.2.2 powyżej), koszty pracy własnej nie mogą być brane pod uwagę do kalkulacji wskaźnika *nexus*, ponieważ w przypadku środków zwróconych w jakiejkolwiek formie mamy do czynienia z kwotami faktycznie wydatkowanymi/ponoszonymi przez podatnika, natomiast w przypadku pracy własnej takich kwot nie ma. Niemniej jednak warto wskazać, że w praktyce niemożliwość brania pod uwagę kosztów pracy własnej przed podatników na potrzeby obliczania wskaźnika *nexus* najczęściej nie będzie obniżać tego wskaźnika. Otóż sytuacje, w których u podatników PIT zdecydowana większość kosztów to koszty pracy własnej dotyczą wytworzenia kwalifikowanego IP od początku przez tzw. start up'y. Co do zasady, w takich sytuacjach 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. W konsekwencji, 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.

PROJEKT

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.

100 000 zł *- wartość wydatków poniesionych bezpośrednio (tzw. własnych, nie zlecanych 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)***

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

Dzięki zastosowaniu podwyższenia wartości w liczniku poprzez jej pomnożenie przez wartość 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

Wniesienie kwalifikowanego IP jako wkładu niepieniężnego (aport) następuje w zamian za uzyskanie udziałów lub akcji spółki kapitałowej. Wniesienie aportu 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, tj. prawa autorskie, patenty, inne prawa własności intelektualnej.

Aport wnoszony 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;

PROJEKT

3) mieć wartość ekonomiczną możliwą do ustalenia wyceny;
4) mieć zdolność bilansową, tj. zostać ujęty w księgach spółki jako aktywa.

Zgodnie z art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o CIT i 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, umowie albo innym dokumencie o podobnym charakterze, za przychód uważa się wartość rynkową takiego wkładu określoną na dzień przeniesienia własności przedmiotu wkładu niepieniężnego.

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.

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 odpowiednio, 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 zlecanych 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****)*

$$\frac{(250\,000 + 80\,000) * 1{,}3}{250\,000 + 80\,000 + 1\,000\,000 + 20\,000} = \frac{330\,000 * 1{,}3}{1\,350\,000} = \frac{429\,000}{1\,350\,000}$$
$$= \mathbf{0,31}\ (wskaźnik)$$

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

Dzięki zastosowaniu podwyższenia wartości w liczniku poprzez jej pomnożenie przez wartość 1,3, podatnik podwyższył swój wskaźnik, którym będzie mnożył dochód kwalifikowany o 0,31.

Przykład dla przyjęcia wartości nabycia aportem kwalifikowanego IP po cenie nominalnej:
250 000 zł *- wartość wydatków poniesionych bezpośrednio (tzw. własnych, nie zlecanych 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****)*

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

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

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

4.3 Obliczanie dochodu z kwalifikowanego IP

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,
- 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.

Obliczając wysokość dochodu z kwalifikowanego IP, który w dalszej kolejności zostanie przemnożony przez wskaźnik *nexus* w celu obliczenia końcowego dochodu

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji
PROJEKT

podlegającego 5% stawce podatku niezbędne jest określenie związanych z kwalifikowanym IP przychodów oraz kosztów. Konieczne jest więc wskazanie przez podatnika przychodów osiąganych 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.

W myśl art. 24d ust. 9 ustawy o CIT i 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.

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. podrozdział 4.4).

Ważne!

Dochód z kwalifikowanego IP „zawarty" w cenie danego towaru winien być ustalany w oparciu o zasadę ceny rynkowej (zgodnie z przepisami art. 11c ustawy o CIT oraz odpowiednio art. 23o ustawy o PIT[44]). 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 zakresie[45].

Zasady cen transferowych powinny być stosowane do ustalania pozostałych kategorii dochodu z kwalifikowanego IP, w przypadku, gdy dochód ten wynika z transakcji z podmiotami powiązanymi, tj. dochodu z opłat lub należności wynikających z umów licencyjnych (zawartych z podmiotami powiązanymi), dotyczących kwalifikowanego IP, oraz dochodu ze sprzedaży kwalifikowanego IP (do podmiotów powiązanych).

[44] Art. 24d ust. 8 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 8 ustawy o PIT.

[45] 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).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

Powyższe wynika z ogólnych zasad dotyczących ustalania cen transferowych w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi.

Przykład 1:

Podatnik w roku 2019 prowadził bezpośrednio działalność badawczo-rozwojową nad wynalezieniem środka ochronnego roślin cebulkowatych. W 2019 r. podatnik poniósł koszty z kwalifikowanych 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 x 1,3/700 000 = 1,3 = ***1***

Dochód z 2020 r. 1 300 000 zł -500 000 zł -150 000 zł = 650 000 zł

Dochód z IP w 2020 r. – 650 000 zł x 1 = 650 000 zł

Podatek do zapłaty: 650 000 x 5% = 32 500 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 roku, dochód z sprzedaży oprogramowania wyniósł 200 000 zł

Wskaźnik = 300 000 zł x 1,3 / 300 000 zł + 20 000 zł = 1,22 zgodnie z art. 24d ust. 6 ustawy o CIT (odpowiednik 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."

PROJEKT

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

Przepisy art. 24d ust. 10 ustawy o CIT i art. 30ca ust. 10 ustawy o PIT regulują rozliczenia straty z kwalifikowanych IP.

Poniesienie przez podatnika straty będzie możliwe między innymi w sytuacji, gdy 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. Jeżeli 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.

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. Może wówczas wystąpić sytuacja, w której dochody uzyskane w danym roku podatkowym z kwalifikowanego IP będącego następstwem prowadzonych prac przez podatnika będą wyższe od przychodów z tego kwalifikowanego IP. Wówczas podatnik poniesie stratę z kwalifikowanego IP.

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

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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 i 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:

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

PROJEKT

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**

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 podatkowej wynikającej z przepisów o 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.

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 (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

PROJEKT

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	0zł	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

PROJEKT

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

Strata z kwalifikowanego IP (np. prawa ochronnego na wzór przemysłowy) pozostała do rozliczenia	-5 000 000 zł	-4 000 000 zł	-4 000 000 zł	-3 000 000 zł	-1 000 000 zł	0 zł	0 zł
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

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 (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 świadczono 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 (por. rozdział 5 poniżej).

PROJEKT

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 (np. patent) na pewne rozwiązanie techniczne, które jest wykorzystywane do produkcji drukarek różnego typu (np. 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 (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).

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. Wówczas podatnik może rozliczyć taką stratę tylko poprzez obniżenie dochodu z tego samego kwalifikowanego IP, jeżeli taki osiągnie w następnych latach podatkowych.

Przykład:

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 w 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.

PROJEKT

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

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. wyżej sekcje 4.2–4.4). Na tym tle pojawia się istotne zagadnienie interakcji ulgi B+R oraz preferencji IP Box.

Podatnik ma prawo skorzystać z ulgi B+R i preferencji IP Box w następujących po sobie latach podatkowych, co w efekcie kumulacji może być dla niego bardzo korzystne. W związku z tym, że jednocześnie ulga i preferencja to prawo, a nie obowiązek podatnika, podatnik może zadecydować o skorzystaniu tylko z ulgi B+R, lub tylko z preferencji IP Box, lub z obu korzyści, w zależności od jego sytuacji faktycznej. W tym zakresie mogą pojawić się dwa podstawowe scenariusze wyborów.

Pierwszy scenariusz: 100% działalności podatnika kwalifikuje się do obu korzyści, ulgi i preferencji. W takim scenariuszu nie jest wykluczone zastosowanie ulgi i preferencji w procesie ich kumulacji na przestrzeni następujących po sobie lat podatkowych, ponieważ preferencje te mają zastosowanie na różnym etapie – 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) (możliwość wyboru 5% stawki podatkowej również w zeznaniu rocznym).

Jeśli w 2019 r. podatnik ponosi więcej kosztów niż uzyskuje przychodów, czyli nie ma dochodu lecz stratę, lub koszty bilansują się z przychodem na zero (lub blisko zera), to może to wynikać z wyboru ulgi B+R (efektywne zwiększenie kosztów uzyskania przychodów o 150%).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

Jeśli w 2020 r. ten sam podatnik wie, że będzie mieć niewielkie koszty a wysokie przychody, to może wybrać preferencję IP Box i skorzystać z preferencyjnego 5% opodatkowania. Przy czym przy preferencji IP Box, zaliczki na podatek dochodowy płaci się na bieżąco w roku podatkowym na zasadach ogólnych i dopiero w zeznaniu podatkowym za dany rok podatkowy dokonuje się korekty, np. z 19% na 5% (przykładowo wg podstawowej stawki w CIT lub wg stawki liniowej w PIT), w efekcie której powstanie nadpłata.

W omawianym scenariuszu, podatnik w 2019 r stosuje w pełni ulgę B+R, ponieważ to jest dla niego bardziej opłacalne ze względu na to, że wybór tej ulgi nie prowadzi do opodatkowania. W 2020 r. płaci zaliczki 19% na podatek dochodowy, ale w zeznaniu składanym w 2021 r. wobec opodatkowania dochodów uzyskanych w 2020 r. stosuje stawkę 5%, uzyskując nadpłatę wobec kwoty zapłaconego podatku dochodowego w formie zaliczek w 2020 r.

Drugi scenariusz: 60% działalności podatnika kwalifikuje się do ulgi B+R i 40% do preferencji IP Box (proporcje mogą być różne, ta jest tylko przykładowa). W takim scenariuszu może się powtórzyć schemat rozliczenia wskazany powyżej w pierwszym scenariuszu. Dodatkowo podatnik może wobec 40% dochodu uzyskanego w 2019 r. zastosować stawkę 5% z IP Box, rozliczając się w zeznaniu podatkowym składanym w 2020 r. za rok 2019. W tym scenariuszu więc, ten sam 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.

To pokazuje, że ulgę i preferencyjne opodatkowanie można łączyć w różnych latach podatkowych na zasadzie synergii/kumulacji efektów działalności 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

W dniu 30 czerwca 2018 r. weszła w życie ustawa o wspieraniu nowych inwestycji[46], która reguluje udzielanie przedsiębiorcom wsparcia w formie zwolnienia od podatku

[46] Ustawa z dnia 10 maja 2018 r. o wspieraniu nowych inwestycji (Dz. U. poz. 1162).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

dochodowego PIT i CIT dochodów uzyskiwanych przez podatników podejmujących nowe inwestycje na terytorium całej Polski.

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

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

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[47].

Podobnie zarysowane zwolnienie z opodatkowania podatkiem dochodowym PIT i CIT wynika z art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT (analogicznie art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy PIT). Zgodnie z tymi przepisami, zwalnia się z PIT oraz CIT 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[48].

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

[47] 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).

[48] 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).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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 na wyznaczonych obszarach.

W przypadku gdy dochody IP Box są konsekwencją prowadzenia inwestycji wynikającej z zezwolenia lub decyzji o wsparciu, dochody te mogą być objęte zwolnieniem z opodatkowania podatkiem CIT i PIT na podstawie ww. 17 ust. 1 pkt 34 ustawy o CIT (art. 21 ust. 63a ustawy o PIT) albo art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy o CIT (analogicznie art. 21 ust. 1 pkt 63b ustawy o PIT).

Przykład 1.

Podatnik 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 dokonana inwestycji, tj. poniesie wydatki inwestycyjne na nabycie wartości niematerialnych i prawnych związanych z transferem technologii przez nabycie praw patentowych, licencji, know-how 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 zł x 10%= 7 800 000 zł (maksymalna pomoc publiczna)

W powyższym przykładzie przedsiębiorca ma możliwość wyboru

- zwolnienie dochodu IP Box na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 34a ustawy CIT; lub
- opodatkowanie dochodu IP Box o którym mowa w art. 24d ustawy CIT 5% stawką podatku.

Warto zwrócić uwagę, iż **dla podatnika prowadzącego działalność gospodarczą na podstawie decyzji o wsparciu lub na podstawie zezwolenia objęcie preferencyjną 5% stawką podatku IP Box zamiast całkowitego zwolnienia tych dochodów *może być* niekorzystne. Skutkiem 5% opodatkowania może być bowiem mniejsze wykorzystanie dopuszczalnej pomocy publicznej, co jednak nie wydłuża okresu prawa do korzystania ze zwolnienia, gdyż okres obowiązywania zwolnienia jest wskazany decyzji i nie może być wydłużony zastosowaniem mniejszej stawki podatkowej.**

PROJEKT

Przykład 2.

Przedsiębiorca uzyskał zezwolenie w ramach którego poniesiono koszty kwalifikowane w wysokości 50 000 000 zł, intensywność pomocy określono na 35%, co oznacza, iż maksymalna wartość pomocy publicznej z jakiej może skorzystać podmiot wynosi 17 500 000 zł.

W wyniku zakończenia inwestycji w roku podatkowym podatnik uzyskał następujące kwoty dochodów:

5 000 000 zł w ramach dochodów IP BOX opodatkowanej 5% podatkiem CIT;

10 000 000 zł z pozostałej działalności operacyjnej opodatkowanej 19% podatkiem CIT.

Wariant 1 – podatnik zadecydował, iż odliczy całość uzyskanego dochodu z tytułu SSE.

Stosując uproszczony sposób wyliczenia pomocy, wykorzystana pomoc wyniesie 2 150 000 zł za rok, co przy założeniu iż dochody w następnych latach będą kształtowały się na podobnym poziomie, wykorzystanie dopuszczalnej pomocy nastąpi po 8 latach. Po upływie tego okresu podatnik będzie zobowiązany do opodatkowania całości uzyskanego dochodu wg odpowiednich stawek. Podatek od tych dochodów wyniesie 2 150 000 zł.

Wariant 2 – podatnik zadecydował, iż odliczy dochód uzyskany z działalności operacyjnej, natomiast dochody uzyskane z IP BOX zostaną opodatkowane stawką 5%.

W tym przypadku wykorzystana pomoc wyniesie 1 900 000 zł rocznie, co oznacza, iż ma możliwość korzystania ze zwolnienia przez okres 9 lat, co w porównaniu z wariantem 1 oznacza brak obowiązku zapłacenia podatku w wysokości 1 900 000 zł

Po wykorzystaniu udzielonej pomocy publicznej, w postaci zwolnienia z podatku dochodowego, podatnik może korzystać ze stawki 5%, o ile spełni warunki niezbędne dla korzystania z preferencji IP Box.

Należy jednocześnie zauważyć, iż przyjęty w jednym roku sposób rozliczania uzyskanego dochodu nie musi być stosowany w następnych latach.

4.7 Opodatkowanie dochodu z kwalifikowanego IP w podatkowej grupie kapitałowej

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.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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 IP.

Spółki zależne raportują do spółki dominującej przychody, koszty i dochody osiągnięte z kwalifikowanego IP, dla każdego kwalifikowanego IP odrębnie, które spółka dominującą 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 tę stratę z tego kwalifikowanego IP. Strata na danym kwalifikowanym IP, musi być rozliczona przez pięć kolejno następujących po sobie 5 lat podatkowych z tego samego kwalifikowanego IP (art. 24d ust. 10 ustawy o CIT).

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* (por. podrozdział 4.2.1 powyżej).

W przypadku utraty statusu PGK należy skorygować przeszłe rozliczenia podatkowe tak jakby PGK nigdy nie istniała. Spółki tworzące uprzednio PGK korygują kwoty zaliczek i podatku za poszczególne okresy rozliczeniowe, wpłacone przez poszczególne PGK, i zaliczają proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek, w tym dochodów z kwalifikowanych IP, na poczet ich należnych zaliczek i należnego podatku.

5 Ewidencja zdarzeń gospodarczych dla celów IP Box

Podatnicy, którzy opodatkowują dochody z kwalifikowanych IP stawką 5%, mają obowiązek prowadzenia odrębnej ewidencji dla wszystkich operacji finansowych związanych z uzyskiwaniem tych dochodów.[49] Przepisy o IP Box nie narzucają podatnikom konkretnej formy ewidencjonowania zdarzeń na cele stosowania preferencji IP Box. Sposoby prowadzenia

[49] Zob. art. 30cb ust. 1 pkt 1 ustawy o PIT i art. 24e ust. 1 pkt 1 ustawy o CIT

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

takiej ewidencji można jednak wyinterpretować z różnych przepisów ustawy o PIT oraz ustawy o CIT.

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 rachunkowości[50] (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 CIT, są obowiązani w ewidencji, o której mowa w ust. 1, wyodrębnić koszty działalności badawczo-rozwojowej (art. 9 ust. 1b ustawy o CIT).

Podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, przedsiębiorstwa w spadku[51], 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).

[50] (Dz. U. z 2018 r. poz. 395 z późn. zm.).

[51] Przepisy ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 1629) regulują kwestie związane funkcjonowaniem firmy po śmierci jej właściciela. Umożliwia 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.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

Przepis art. 13 ustawy z o rachunkowości zawiera katalog elementów składających się na księgi rachunkowe. Zgodnie z tym przepisem prawa, 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 (inwentarz).

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.

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.

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.
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.

Księgi rachunkowe należy wydrukować nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji, przez czas nie krótszy od wymaganego dla przechowywania ksiąg rachunkowych.

5.1 Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe

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,

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

umożliwiającego uzyskanie informacji wymaganych w zakresie rozliczania przychodów, kosztów uzyskania przychodów oraz dochodu lub straty.

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

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 VAT[52], ustawę o rachunkowości oraz przepisy wykonawcze do tych ustaw,
- Techniczne możliwości posiadanego przez siebie systemu księgowego.

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

Wymagana jest wyodrębniona ewidencja zarówno dla kont przychodów, kosztów uzyskania przychodów, dochodów (strat) z kwalifikowanych IP, kont dotyczących środków trwałych, jak i rozrachunków[53].

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.

[52] Ustawa z dnia 11 marca 2014 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 z późn. zm.).
[53] Rozrachunki są to należności lub/i zobowiązania zaakceptowane przez kontrahentów co do kwoty, a termin zapłaty został uzgodniony pomiędzy stronami lub wynika z obowiązujących przepisów.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

5.2 Podatnicy nieprowadzący ksiąg rachunkowych

W przypadku podatników nieprowadzących ksiąg rachunkowych wymóg zapewnienia wyodrębnionej dla projektu dotyczącego kwalifikowanego IP ewidencji może być spełniony poprzez sporządzanie techniką komputerową w postaci arkusza kalkulacyjnego kumulatywnego, comiesięcznego zestawienia dokumentów potwierdzających poniesione wydatki dotyczące projektu kwalifikowanego IP na koniec danego miesiąca. Zestawienie kumulatywne obejmuje wydatki od początku realizacji działalności badawczo-rozwojowej prowadzącej do/zmierzającej do wytworzenia kwalifikowanego IP do końca danego miesiąca kalendarzowego. Zestawienie to sporządzane jest poprzez narastające ujęcie wydatków dotyczących poszczególnych zadań. Należy je sporządzać w oparciu o zestawienie dokumentów potwierdzających poniesione wydatki. Po zakończeniu każdego miesiąca kalendarzowego omawiane zestawienie powinno zostać wydrukowane i podpisane przez osobę sporządzającą i zatwierdzającą oraz dołączone do dokumentacji potwierdzającej poniesione wydatki przypadające na każde kwalifikowane IP. Wersja elektroniczna powinna zostać zarchiwizowana lub konstrukcja arkusza kalkulacyjnego powinna umożliwiać uzyskanie danych w okresie późniejszym według stanu na koniec poszczególnych, minionych miesięcy kalendarzowych.

Ponadto należy zaznaczyć, iż 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 dochodowego. Dzięki temu narzędziu możliwe jest ustalenie wysokości dochodu z działalności gospodarczej.

Dotacja celowa – jako jeden z rodzajów dotacji, o których mowa w art. 127 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[54] (dalej: **„ustawa o finansach publicznych”**) – jest wolna od podatku dochodowego od osób prawnych na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 47 i 53 ustawy o CIT oraz od podatku dochodowego od osób fizycznych – na podstawie art. 21 ust.1 pkt 129 i 137 ustawy o PIT. W efekcie powyższego, dotacja nie stanowi przychodu podatnika, a wydatek z niej poniesiony nie stanowi kosztu uzyskania przychodu przez tego podatnika. Otrzymane środki z tytułu dotacji nie stanowią przychodu w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i nie należy ich ujmować w księdze przychodów i rozchodów. Jednocześnie poniesione wydatki do wysokości otrzymanego wsparcia nie są kosztem uzyskania przychodów i również nie należy ich ujmować w podatkowej księdze przychodów i

[54] (Dz. U. z 2017 r. poz. 2077 z późn. zm.).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

rozchodów. Niemniej jednak wartość wydatków (kosztów faktycznie poniesionych) sfinansowanych jakimkolwiek wsparciem, nie wyklucza uwzględnienia tego wydatku (kosztu faktycznie poniesionego), w obliczeniu wskaźnika *nexus* (zob. podrozdział 5.2.2 powyżej).

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

W przypadku podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2019 r. ponosili koszty związane z kwalifikowanym IP, których 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 B+R zakończył prace nad budową super-lasera. W grudniu do Urzędu Patentowego RP podatnik złożył dokumentację zgłoszeniową w sprawie udzielenia patentu. W styczniu 2019 r. podatnik poniósł wydatki związane z rejestracją wzoru przemysłowego, 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. w ramach działalności IP.

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 z ściśle określonym czasem trwania powyższej ochrony. W związku z powyższym 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.

PROJEKT

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

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.

Przykład:

Podatnik w latach 2013-2015 prowadził prace związane z wytworzeniem nowego programu komputerowego. W lutym 2016 r. zarejestrował wytworzony program komputerowy w Urzędzie Patentowym. Podatnik ewidencjonował odrębnie jako prace badawcze zdarzenia gospodarcze związane z wytworzeniem nowego programu komputerowego.

Dla celów uzyskania preferencji IP Box podatnik (obliczenie wskaźnika) może uwzględnić wartość poniesionych kosztów[55].

5.5 Ewidencja projektów badawczo-rozwojowych

Podatnicy prowadzący działalność badawczo-rozwojową, w szczególności ci podatnicy, którzy pracują nad wytworzeniem więcej niż jedno kwalifikowane IP, powinni prowadzić ewidencję projektów badawczo-rozwojowych, która składałaby się z 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.

Przykład:

Jednym z możliwych rozwiązań prowadzenia przez podatnika – pracodawcę ewidencji czasu pracy, jest możliwość jej prowadzenia w arkuszu kalkulacyjnym, na wszystkich prowadzonych projektach. Pracownik podatnika systematycznie wypełnia kartę czasu pracy, zaznaczając np.

[55] Zob. art. 24 ust. 2 ustawy wprowadzającej.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

procentowo, ile czasu danego dnia poświęcił na dany projekt. Po zakończeniu wskazanego przez pracodawcę (tutaj: podatnika) okresu np. 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 wytwarzaniem prac badawczo-rozwojowych prowadzących do wytworzenia kwalifikowanego IP, wówczas nie ma potrzeby prowadzenia ewidencji czasu pracy pracownika. W przypadku jednak absencji pracownika, pracodawca zalicza do kosztów kwalifikowanych wynagrodzenie pracownika, w takiej części w jakiej czas przeznaczony na realizację działalności badawczo-rozwojowej pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu[56]*.*

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

Luty 2019 r.	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%	urlop (0%)	55.15%	
Pozostała działalność	x	x	20%	50%	10%	5%	27%	x	x	92%	34%	19%	urlop (100%)	44,85%	
Razem	x	x	100%	100%	100%	100%	100%	x	x	100 %	100 %	100 %	100%		

Przykładowa karta czasu pracy pracownika za m-c luty 2019 r., w której wyodrębniono czas pracy poświęcony na wytworzenie IP oraz czas pracy poświęcony na pozostałą działalność. W Tabeli 1 wykazano także absencję pracownika z tytułu urlopu w dniu 28 lutego 2019 r., którą nie wlicza się do czasu pracy związanej z wytworzeniem IP. Z przykładowej ewidencji czasu pracy wynika, że dany pracownik w miesiącu lutym 2019 r. przepracował 55,15% czasu pracy na wytworzenie IP, zaś 44,85% czasu pracy poświęcił na pozostałą działalność podatnika. Znakiem „x" oznaczono dni wolne od pracy.

[56] Zob. art. 18d ust. 2 pkt 1 i 2 CIT i art. 26e ust. 2 pkt 1 i 2 PIT

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

Dodatkowo z umowy o pracę, opisu stanowiska pracy, lub z odpowiednich zapisów w regulaminie pracy, powinno wynikać jaka część wynagrodzenia stanowi wynagrodzenie z tytułu wykonywania prac związanych z wytwarzaniem prac badawczo-rozwojowych prowadzących do wytworzenia IP, a jaka stanowi wynagrodzenie za wykonywanie obowiązków pracowniczych, w efekcie których nie powstają kwalifikowane IP (np. wynagrodzenie chorobowe, wynagrodzenie za urlop, inne dodatki).

Za koszty kwalifikowane uznaje się poniesione w danym miesiącu należności z tytułów, o których mowa w art. 12 ust. 1 ustawy o PIT, oraz sfinansowane przez płatnika składki z tytułu tych należności określone w ustawie o ubezpieczeniach społecznych, w takiej części, w jakiej czas przeznaczony na realizację prac badawczo-rozwojowych prowadzących do wytworzenia IP pozostaje w ogólnym czasie pracy pracownika w danym miesiącu.

Udzielanie pracownikom urlopu oraz przebywanie pracownika na zwolnieniu chorobowym jest w dalszym ciągu pozostawaniem określonego pracownika w stosunku pracy. Wskazać należy jednak, że pojęcie czasu pracy przeznaczonego na realizację prac badawczo-rozwojowych prowadzących do wytworzenia IP, odnosi się do czasu faktycznie poświęconego przez pracownika na tę działalność.

Odliczeniu nie będą podlegały kwoty wynagrodzeń oraz składek proporcjonalnie przypadających na dni/okresy nieobecności pracownika (z powodu urlopu czy też wynagrodzenie za czas choroby). W sytuacji więc, gdy w danym miesiącu pracownik realizujący prace badawczo-rozwojowe otrzyma wyłącznie wynagrodzenie za czas choroby oraz/lub urlopu wypoczynkowego, a zatem za czas, w którym nie realizował faktycznie prac badawczo-rozwojowych prowadzących do wytworzenia IP, wówczas to wynagrodzenie wraz ze sfinansowanymi przez płatnika składkami od wspomnianego przychodu, określonymi w ustawie o ubezpieczeniu społecznym, nie będzie stanowiło kosztów kwalifikowanych IP.

6 Okres stosowania preferencji IP Box

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 korekty zobowiązania podatkowego za okres, w którym podatnik korzystał z preferencyjnego opodatkowania zgodnie z przepisami o IP Box, ale nie uzyskał ochrony prawnej, zob. podrozdział 3.7.2 powyżej).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

7 Zeznanie roczne dla celów preferencji IP Box

Podatnicy korzystający z preferencyjnej 5% stawki opodatkowania dochodu z kwalifikowanych IP są obowiązani do wykazania dochodu (straty) z kwalifikowanego IP w zeznaniu za rok podatkowy, w którym osiągnięto ten dochód (poniesiono stratę).[57]

Podatnik, który osiągnął w ciągu roku dochód na kwalifikowanym 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 te dochody zostały osiągnięte. 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, iż w sytuacji poniesienia straty na danym kwalifikowanym IP nie będzie mógł tej straty rozliczyć na zasadach ogólnych, tj. w działalności opodatkowanej stawką 9% lub 19% ustawy o CIT oraz stawką 18% i 32% lub 19% ustawy o PIT (zob. podrozdział 4.4).

Ważne!

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.

Przepisy podatkowe przewidują możliwość skorzystania z preferencji IP Box w zeznaniu rocznym. 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 (np. 2019 r.) jest zobowiązany do zapłaty podatków od takich dochodów na zasadach ogólnych, tj. uiszcza zaliczki 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 (np. 2020 r.) podczas składania zeznania podatkowej wobec roku poprzedniego, podatnik wskazuje 5% stawkę podatkową wobec dochodu z IP Box, 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

[57] Art. 24d ust. 11 ustawy o CIT oraz art. 30ca ust. 11 ustawy o PIT.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

lub części należnej mu sumy na przyszłe podatki. Analogiczna sytuacja występuje w przypadku ulgi B+R.

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

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, np. na działalność B+R, podyktowane jest względami głównie biznesowymi, jak np. 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 zostałoby oparte na zasadzie *success fee*[58].

Tytułem uzupełnienia, należy zauważyć, że zakres oraz mechanizm funkcjonowania preferencji IP Box ogranicza skorzystanie z preferencyjnego 5% opodatkowania wyłącznie wobec 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.

[58] Zob. Objaśnienia do MDR, s. 6 i 21, https://www.podatki.gov.pl/mdr/objasnienia-podatkowe-mdr/.

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

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

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. [59] W konsekwencji, niniejsze Objaśnienia nie mogą przyznawać podatnikom ochrony prawno-podatkowej wskazanej w sekcji 1.3 powyżej.

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.

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 B+R 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 regulowanym przepisami prawa podatkowego oraz innych ustaw (prowadzenie działalności B+R oraz spełnienie przesłanek kwalifikowanego IP (zob. podrozdział 3 powyżej).

[59] 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).

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

Po drugie,. trudno sobie wyobrazić, aby prowadzenie działalności badawczo-rozwojowej na terytorium Polski, 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 5% opodatkowania będzie uznane przez organ podatkowy za jeden z głównych motywów prowadzenia przez podatnika działalności badawczo-rozwojowej prowadzącej do wytworzenia, rozwinięcie lub ulepszenia kwalifikowanego IP, tego typu działania, co do zasady, nie spełnią przesłanki sztuczności, koniecznej do efektywnego zastosowania ww. klauzul.

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, koniecznie jest prowadzenie działalności B+R na terytorium Polski (związek podatnika PIT lub CIT 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.

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 (por. podrozdział 4.2 powyżej). Co więcej, do takich sytuacji będą mieć zastosowanie zasady cen transferowych (zob. podrozdział 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 B+R związanej z kwalifikowanym IP (co do zasady na terytorium Polski) – taka działalność nie jest związana ze sztucznymi transferami, lub nabyciem wyników prac B+R związanych z kwalifikowanym IP od podmiotów niepowiązanych. Trudno, aby podatnik ustalił i zrealizował sztuczny transfer z podmiotem

Projekt – wyłącznie do celów dyskusji

PROJEKT

niepowiązanym, a więc z podmiotem, którego nie kontroluje (zwłaszcza w świetle definicji podmiotu powiązanego obowiązującej na gruncie ustawy o PIT oraz ustawy o CIT w przepisach o cenach transferowych).

Tym samym, konstrukcja przepisów o IP Box praktycznie prawie całkowicie wyklucza uzyskanie możliwości 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 Objaśnienia nie sugerują wykluczenia zastosowania ww. klauzul wobec podatników zmierzających do uzyskania preferencji IP Box, a jedynie wskazuję powody, dla których zastosowanie ww. klauzul będzie najczęściej bezprzedmiotowe.

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

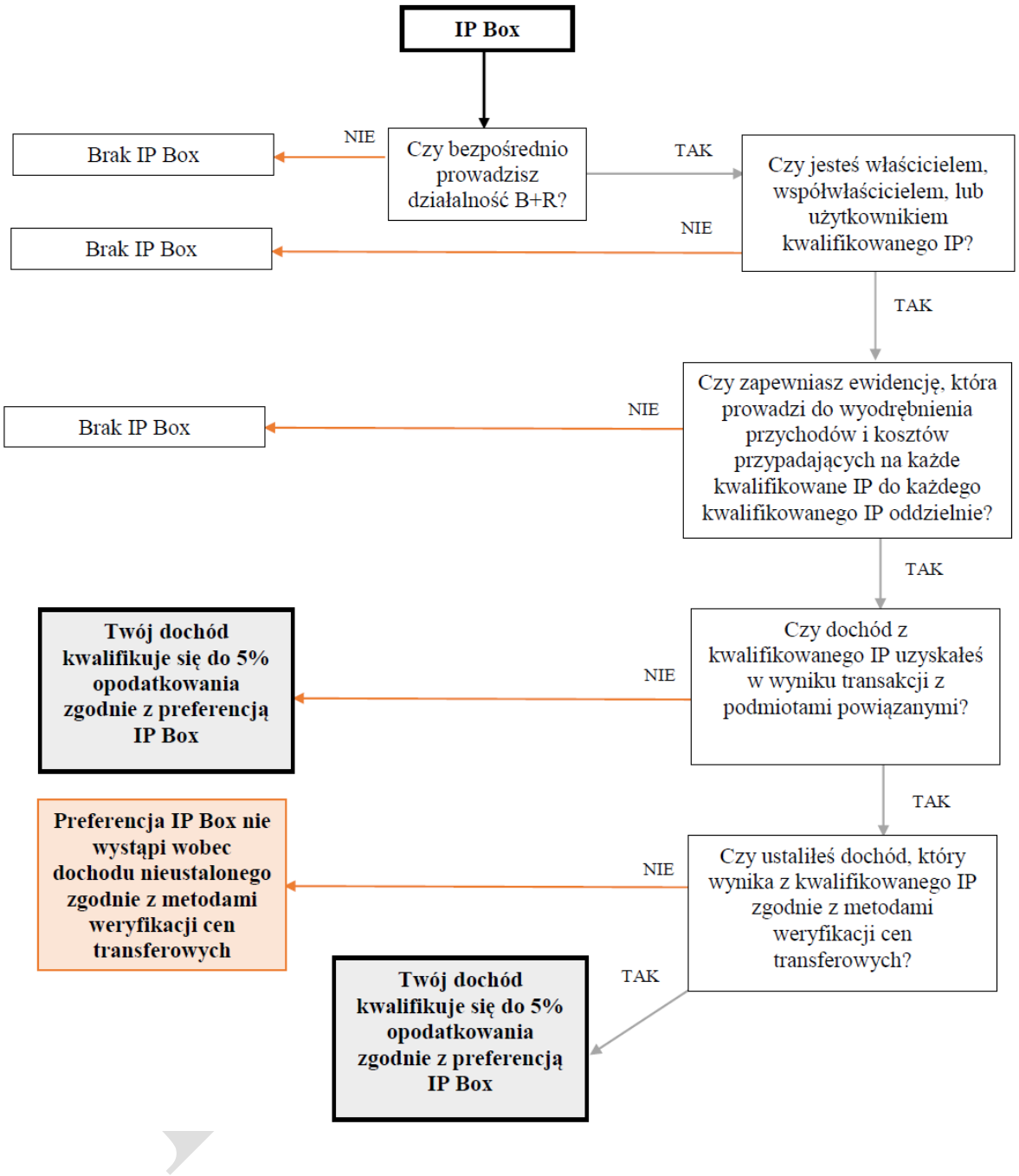
W celu skorzystania z preferencji IP Box należy spełnić przesłanki zastosowanie tej preferencji, omówione w rozdziałach 3 i 4, oraz warunki ewidencyjne odnoszące się do prowadzenia ewidencji, opisane w rozdziale 5 powyżej. Podatnik musi wyodrębnić każde kwalifikowane IP w prowadzonych księgach rachunkowych w celu łatwego monitorowania i umożliwiającego obliczenia podstawy opodatkowania, włączając powiązane koszty ponoszone na prace B+R 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.

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 do każdego kwalifikowanego IP oddzielnie.

PROJEKT

Poniższy flow-chart może „nawigować” podatnika w kierunku efektywnego zastosowania przepisów o IP Box.



Projekt – wyłącznie do celów dyskusji