

Warszawa, 14 maja 2019 r.
KL/182/88/PP/2019

Pan
Filip Świtła
Podsekretarz Stanu
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w nawiązaniu do prowadzonych konsultacji podatkowych projektu objaśnień podatkowych z dnia 12 kwietnia 2019 r. dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP box oraz w ślad za uwagami Konfederacji Lewiatan zgłoszonymi w dniu 7 maja 2019 r. w piśmie znak KL/169/80/PP/2019, przekazuję dodatkowe uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Henryka Bochniarz
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Załączniki:

Dodatkowe uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych z dnia 12 kwietnia 2019 r. dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP box.



Dodatkowe uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu objaśnień podatkowych z dnia 12 kwietnia 2019 r. dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP box

1. Str. 7-8. Pkt. 2.

„Warto również zauważyć, że do skorzystania z preferencyjnej 5% stawki podatkowej wystarczy, aby podatnik był współwłaścicielem bądź użytkownikiem posiadającym prawa do korzystania z IP na podstawie umowy licencyjnej. Nie jest więc wymagane przez ustawodawcę, aby podmiot korzystający z preferencji był właścicielem tych praw”. Opis wskazuje, iż wystarczające jest, aby podatnik był współwłaścicielem prawa kwalifikowanego (np. patentu) i wówczas również może korzystać z ulgi IP Box. Dalej wskazano „bądź użytkownikiem na podstawie umowy licencyjnej” – zasadne byłoby zastąpieniem spójnika „bądź” spójnikiem „albo”, gdyż są to prawa rozłączne i zastosowanie spójnika bądź jest mylące. Ponadto, taki zapis nie wyjaśnia czy zdanie drugie, cytowane powyżej, odnosi się również do sytuacji wspólności praw do uzyskania prawa kwalifikowanego, w związku z tym, że na podstawie art. 24d ust. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: updop) możliwość korzystania z ulgi IP Box przysługuje także w stosunku do ekspektatywy uzyskania kwalifikowanego prawa własności intelektualnej w związku ze zgłoszeniem lub złożeniem wniosku o uzyskanie takiego prawa ochronnego do właściwego organu, od dnia zgłoszenia lub złożenia wniosku (np. w sytuacji wspólności praw do uzyskania patentu (<https://www.ncbr.gov.pl/potrzebujewiedzy-uczelniainstytut/aktualnosci/szczegoly-aktualnosci/news/umowa-wspolnosci-patentu-48121/>)).

Wobec tego, w powyższych objaśnieniach należałoby uwzględnić, iż także podmioty, którym przysługuje wspólne prawo do uzyskania prawa kwalifikowanego, mogą korzystać z ulgi IP Box w przypadku posiadania ekspektatywy takiego prawa. Ponadto, należy doprecyzować objaśnienia dotyczące korzystania z prawa kwalifikowanego na podstawie licencji, tj. określić, czy korzystanie z prawa kwalifikowanego na podstawie jakiegokolwiek licencji uprawnia do korzystania z ulgi, czy tylko licencji, w której zastrzeżono wyłączność korzystania przez podatnika z tego prawa (wskazanej w art. 24d ust. 14 updop). Jednocześnie wskazane byłoby podanie przykładów sytuacji, w których zastosowanie znajdzie regulacja art. 24d ust. 14 updop, gdyż przepis ten budzi wątpliwości.

2. Str. 7. Punkt 3.2.

„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 istniejącego kwalifikowanego IP. Natomiast ulepszenie przedmiotu ochrony oznacza w szczególności poprawienie funkcjonalności (udoskonalenie) istniejącego kwalifikowanego IP. Zarówno w przypadku rozwinięcia, jak i ulepszenia



kwalikowanego 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”.

W objaśnieniach nie wskazano, czy dokonane ulepszenie lub rozwinięcie przedmiotu kwalifikowanego IP, również powinno zostać objęte kwalifikowanym IP (np. uzyskanie dodatkowego patentu na rozwinięcie), czy też wystarczające jest faktyczne ulepszenie lub rozwinięcie przedmiotu kwalifikowanego IP bez uzyskiwania dodatkowej ochrony na to ulepszenie lub rozwinięcie. W związku z tym, że w przepisie art. 24d ust. 2 updop wskazano, iż kwalifikowanymi prawami są prawa tam wymienione, których przedmiot ochrony został wytworzony, rozwinięty lub ulepszony przez podatnika, na podstawie wykładni językowej należy przyjąć, iż wystarczające jest, jeżeli podatnik ulepszy lub rozwinię przedmiot zakupionego prawa kwalifikowanego, bez konieczności uzyskiwania dodatkowej ochrony na to ulepszenie lub rozwinięcie. Istotne dla skorzystania z ulgi IP Box jest to, aby podatnik wykonał we własnym zakresie prace badawczo-rozwojowe na przedmiocie prawa kwalifikowanego (np. przedmiocie patentu) i w ich wyniku doszło faktycznie do jego ulepszenia lub rozwinięcia, w językowym znaczeniu tych słów. Ulepszenie ani rozwinięcie przedmiotu prawa kwalifikowanego nie jest bowiem definiowane w przepisach prawa, w tym w przepisach dotyczących poszczególnych rodzajów kwalifikowanych IP. Stawianie wymogu uzyskania kwalifikowanego IP na ulepszenie lub rozwinięcie mogłoby zatem uniemożliwić korzystanie z ulgi, gdyż przepisy szczególnie dotyczące kwalifikowanych IP nie przewidują np. uzyskiwania dodatkowej ochrony na „ulepszenie” przedmiotu patentu (przepis byłby pusty).

Ponadto przepisy ustawy wskazują, iż do obliczenia dochodu kwalifikowanego wliczane są koszty działalności B+R związane z kwalifikowanym IP. Objasnienia nie precyzują, czy jeżeli rozwinięcie lub ulepszenie będzie stanowić know-how podatnika wypracowane w ramach prowadzonej działalności B+R, nie będzie objęte ochroną prawną, to koszty B+R na nie poniesione można uwzględniać do obliczenia dochodu kwalifikowanego.

Ponadto, w opisie wskazane jest, iż „Zarówno w przypadku rozwinięcia, jak i ulepszenia kwalifikowanego IP znaczenie ma przełożenie takiego rozwinięcia lub ulepszenia na wzrost dochodu z kwalifikowanego IP”. Zdanie to nie ma potwierdzenia w realiach rynku. Bardzo często rozwinięcie lub ulepszenie kwalifikowanego IP ma na celu nie tyle wzrost dochodu, a utrzymanie wysokości sprzedaży, np. poprzez zaoferowanie dodatkowych funkcjonalności za taką samą cenę, zatrzymania spadków sprzedaży lub poprzez zmniejszenie kosztów - z uwagi na zastosowanie określonego rozwiązania - zaoferowanie tego samego produktu w cenie niższej niż konkurencja, co nie musi się przekładać na wzrost dochodów. **Dlatego też proponujemy usunąć ten zapis oraz dalszy odnoszący się do zwiększania dochodowości z uwagi na rozwinięcie lub ulepszenie przedmiotu**



kwalfikowanego IP. Taki wymóg nie znajduje żadnego uzasadnienia w treści przepisu (prowadzi do stworzenia dodatkowej przesłanki) ani także nie odpowiada realiom rynkowym. Ulepszenie lub rozwinięcie będzie ogólnie prowadzić do zwiększenia dochodu kwalifikowanego, o którym mowa w art. 24d ust. 1 w zw. z ust. 4 updog, gdyż pozwoli na uwzględnienie tego kwalifikowanego IP w uldze IP Box (sam zakup kwalifikowanego IP nie pozawala na korzystanie z ulgi i konieczne jest dopiero jego ulepszenie lub rozwinięcie, aby skorzystać z ulgi), natomiast ulepszenie lub rozwinięcie nie musi mieć wpływu na dochodowość z tego kwalifikowanego IP, jak wskazano w projekcie objaśnień – dochód ten zależy od aktualnych realiów rynkowych, konkurencji na rynku.

3. Str. 8. Pkt 3.3. oraz str. 9-10. Pkt 3.3.2.

a) *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. [...]*

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.”;

*„...działalność badawczo-rozwojowa to taka aktywność, która nastawiona jest na tworzenie nowych i **oryginalnych** rozwiązań, często o charakterze **unikatowym**, które nie mają odtwórczego charakteru.”*

W powyższych objaśnieniach niezasadnie postanowiony jest wymóg innowacyjności, oryginalności i unikatowości rozwiązań w ramach działalności badawczo-rozwojowej. Należy wskazać, iż przepis zawierający definicję legalną działalności badawczo-rozwojowej stawia jedynie wymóg, aby działalność badawczo-rozwojowa miała charakter twórczy. Pojęcie to nie zostało zdefiniowane w ustawie. Na gruncie ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, wskazuje się, że „działalność twórcza oznacza, że ustawodawca za przedmiot prawa autorskiego uznaje tylko rezultat (przejaw) takiego działania, **który choćby w minimalnym stopniu odróżnia się od innych rezultatów takiego samego działania, a zatem że posiada cechę nowości, której stopień nie ma znaczenia**” (za Poźniak-Niedzielska, Niewęglowski, Prawo autorskie. System prawa prywatnego, tom 13, pod redakcją prof. dr hab. Janusza Barty, wyd. 3, Warszawa 2013, str. 9). Wobec tego pojęcia



„twórczy” nie można utożsamiać z pojęciem „innowacyjny”, „unikatowy” lub „oryginalny”. Działanie o charakterze innowacyjnym, oryginalnym, czy unikatowym może być wskazane jedynie jako przykład działań twórczych (co powinno być wyraźnie zaznaczone), ale cechy te nie mogą być przedstawiane jako przesłanki działalności badawczo-rozwojowej. Należy zauważyć, że ogólnie działalność badawczo-rozwojowa ma znacznie szerszy zakres, natomiast jedynie jej wycinek będzie objęty ulgą IP Box, tj. w tym zakresie, w jakim prowadzi do uzyskania kwalifikowanych IP, które mogą charakteryzować się unikatowością czy innowacyjnością. Nie można jednakże całej działalności badawczo-rozwojowej stawiać wymogów, które odnoszą się tylko i wyłącznie do kwalifikowanych IP (np. patentu), gdyż prowadziłoby to do znacznego zawężenia stosowania ulgi badawczo-rozwojowej określonej w art. 18d updop. Z uwagi na powyższe należy poczynić też ogólną uwagę, iż w objaśnieniach nie powinno się w odniesieniu do samej działalności badawczo-rozwojowej stosować niejako zamiennie cech „twórcza”, „nierutynowa”, „innowacyjna”, o charakterze „unikatowym” czy „oryginalnym”. Każde z tych pojęć ma bowiem odmienne znaczenie i nie mogą być stosowane zamiennie. O ile działalność badawczo-rozwojowa jest działalnością twórczą, nierutynową, to na podstawie definicji ustawowej nie można do niej odnosić już pozostałych cech wymienionych powyżej (mogą one stanowić jedynie przykłady, ale nie przesłankę, którą należy spełnić). Pozostałe cechy będą natomiast adekwatne w odniesieniu do kwalifikowanych IP, jak np. patent, który powinien charakteryzować się np. oryginalnością i innowacyjnością – kwestie te określają już jednak przepisy szczególne, inne niż podatkowe.

Ponadto, przy wskazywaniu powyższych cech istotne znaczenie ma, czy chodzi o działalność twórczą, posiadającą cechy nowości na skalę przedsiębiorstwa, rynku lokalnego, rynku krajowego, czy też na skalę światową. Na potrzeby działalności badawczo-rozwojowej przyjmuje się, iż wystarczające jest działanie twórcze na skalę przedsiębiorstwa, tzn. przedsiębiorca we własnym zakresie (w ramach prowadzonych prac badawczo-rozwojowych) opracowuje nowe lub ulepszone produkty, procesy, usługi, nawet jeżeli podobne rozwiązanie zostało już opracowane przez inny podmiot. Inaczej będzie natomiast w przypadku kwalifikowanych IP, gdzie np. w odniesieniu do patentu poziom wynalazczy będzie analizowany w odniesieniu do całego kraju (kwestię tę regulują już jednak przepisy odrębne). Jak jednak wskazano powyżej, działalność dotycząca kwalifikowanych IP stanowi jedynie wycinek działalności badawczo-rozwojowej.

b) *„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.” – we fragmentach tych należałoby wyraźnie dookreślić, że „przykładowo może przejawiać się”, „przykładowo może być także”. W przeciwnym razie nie ma pewności, czy organ traktuje powyższe, jako przykłady, czy też wymaga spełnienia wszystkich określonych w danym akapicie cech, dla zakwalifikowania do działalności badawczo-rozwojowej, co byłoby nieprawidłowe. Należy wskazać, iż poprzednia definicja prac rozwojowych obejmowała „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”, jednakże w przepisie posłużono się pojęciem „w szczególności”, wobec tego był to tylko przykład, a zatem także inne prototypy i projekty pilotażowe, mogły być uznane za prace rozwojowe, jeżeli spełniały cechy wskazane w zdaniu wprowadzającym (nie było konieczne spełnienie wszystkich przesłanek określonych w wyliczeniu przykładowym po wyrażeniu „w szczególności”).

4. Str. 10. Pkt 3.3.3.

*„... 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”.*

a) Powyższe objaśnienia nakładają na podatników dodatkowe przesłanki w stosunku do pojęcia systematyczności znajdującego się w definicji działalności badawczo-rozwojowej, tym samym zawężając w sposób nieuprawniony definicję tej działalności. Należy wskazać, że działalność jest działalnością systematyczną, jeżeli jest prowadzona w sposób metodyczny, zaplanowany i uporządkowany. Definicja legalna działalności badawczo-rozwojowej, w żadnym miejscu nie stawia wymogu ciągłości, nie wskazuje czasookresu, przez jaki działalność taka ma być prowadzona, ani też nie stawia wymogu, by podatnik musiał planować podobną działalność w przyszłości. Wskazywanie powyższych cech w objaśnieniach stanowi dodawanie nowych przesłanek pozaustawowych, co jest prawnie niedopuszczalne. Należy wskazać, że wystarczające jest, iż podatnik zaplanuje i przeprowadzi chociażby jeden projekt badawczo-rozwojowy, przyjmując dla niego określone cele do osiągnięcia, harmonogram i zasoby, i na tej podstawie już można ten projekt uznać za działalność systematyczną, tj. prowadzoną w sposób metodyczny, zaplanowany i uporządkowany. Brak jest podstaw prawnych, by wymagać ciągłego lub długotrwałego prowadzenia działalności, by uznać ją za działalność badawczo-rozwojową, albo też by podatnik musiał planować tego rodzaju działalność na przyszłość.



Równie zasadne jest, aby podatnik otworzył działalność np. na okres trzech miesięcy lub nawet jednego miesiąca w celu przeprowadzenia określonego projektu badawczo-rozwojowego, jeżeli uznaje takie działania za celowe. Brak jest podstaw w definicji legalnej, aby takiej działalności odmawiać statusu działalności badawczo-rozwojowej. W tym kontekście należy również zwrócić uwagę na **pkt 3.3.4. in fine projektu objaśnień**, gdzie także jest odniesienie do „przyszłych” projektów. W naszej ocenie, stawianie wymogu prowadzenia projektów badawczo-rozwojowych w przyszłości wykracza ponad przesłanki ustawowe działalności badawczo-rozwojowej i sformułowanie to powinno zostać pominięte w objaśnieniach.

b) wyrażenie „występuje jako podmiot **niezależny prawnie** od innych podmiotów” w kontekście obowiązujących przepisów o podmiotach powiązanych w zakresie cen transferowych budzi wątpliwości, jak rozumieć niezależność prawną, w szczególności czy w sytuacji, gdy w spółce udziałowcem jest inny podmiot, który wywiera na nie dominujący wpływ, to możliwe jest skorzystanie z ulgi IP Box. Należy przy tym wskazać, że przepisy o uldze IP Box nie wskazują w żaden sposób, iż z ulgi nie mogą korzystać podmioty powiązane w rozumieniu przepisów o cenach transferowych, czy też na których działanie wpływ mają inne podmioty. W związku z powyższym sformułowaniem zastosowanym w objaśnieniach, celowe jest zatem doprecyzowanie i wskazanie przykładu, kiedy w ocenie organu podmiot prowadzący działalność badawczo-rozwojową występuje jako podmiot niezależny prawnie od innych podmiotów, a kiedy nie. W naszej ocenie, każdy podatnik jest podmiotem niezależnym prawnie od innych podmiotów i jeżeli prowadzi we własnym zakresie działalność badawczo-rozwojową, to może korzystać z ulgi IP Box, wobec tego wskazywanie, że ma być to podmiot niezależny prawnie, jest zbędne i wyrażenie to powinno zostać usunięte, by nie wprowadzać wątpliwości.

5. Str. 14. Pkt. 3.4.

– w odniesieniu do autorskiego prawa do programu komputerowego: *„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.”* – Należy wskazać, że kwalifikowane prawa oraz wymogi co do objęcia ochroną określonego przedmiotu określają przepisy szczególne, niepodatkowe – w tym wypadku prawo autorskie. Raport OECD BEPS Plan Działania nr 5 może stanowić podstawę wykładni przepisów prawa podatkowego, ale nie stanowi źródła prawa i nie modyfikuje przepisów prawa autorskiego. Wobec tego, jeżeli celem ustawodawcy było objęcie ulgą działań szerszych niż objętych ochroną prawną-autorską, to powinien w przepisach podatkowych wprost sformułować odpowiednie przesłanki. Objasnienia nie mogą prowadzić do zmiany treści obowiązujących przepisów. Obecnie, w świetle projektu objaśnień, odrzucono natomiast podejście doktryny prawa autorskiego przy jednoczesnym braku określenia konkretnych przesłanek dla oprogramowania komputerowego, pozwalających na zakwalifikowanie do ulgi IP Box, co czyni przepis i wykładnię



organu jeszcze bardziej niezrozumiałą, gdyż na podstawie objaśnień nie sposób określić kryteriów autorskiego prawa do programu komputerowego, które pozwalałyby na objęcie ulgą IP Box.

Str. 42. Pkt 4.5. „*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.*”

W pkt 4.5. objaśnień wskazano, że ulga B_R oraz IP Box mogą się kumulować, jednakże z cytowanego powyżej fragmentu wynika, że powinny one być stosowane obok siebie i nie mogą się na siebie nakładać, mimo, iż z przepisów taki zakaz nie wynika. Należy bowiem wskazać, że kwalifikowane IP mają powstać w wyniku działalności badawczo-rozwojowej. Często zatem będzie występować sytuacja, gdzie koszty uzyskania przychodu z kwalifikowanego prawa IP będą jednocześnie spełniać kryteria uznania za koszty kwalifikowane w rozumieniu przepisów o uldze badawczo-rozwojowej. W naszej ocenie brak jest przeszkód prawnych, aby taki koszt uwzględnić jako koszt uzyskania przychodu z kwalifikowanego IP do ustalenia podstawy opodatkowania preferencyjną stawką 5% (z tego względu koszt ten nie byłby już uwzględniany w kosztach uzyskania przychodu uwzględnianych do ustalenia podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych), ale jednocześnie uznać taki koszt za koszt kwalifikowany w rozumieniu art. 18d updop (jeżeli spełnia określone w tym przepisie przesłanki) i odliczyć od podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych, zgodnie z art. 18d ust. 1 updop. Wobec tego, powyższy fragment objaśnień powinien zostać zmodyfikowany tak, by nie wykluczał opisanej sytuacji i kumulowania ulg.

6. Str. 51. Pkt 5.3. – Punkt ten dotyczy przepisu znajdującego się w ustawie wprowadzającej:

Art. 23. 1. W przypadku podatników, którzy przed dniem 1 stycznia 2019 r. ponosili koszty związane z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, o których mowa w art. 30ca ust. 2 ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 24d ust. 2 ustawy zmienianej w art. 2, 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 art. 30ca i art. 30cb ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 24d i art. 24e ustawy zmienianej w art. 2 mogą przyjmując ich wartość z roku podatkowego rozpoczętego po dniu 31 grudnia 2018 r.

Objaśnienia polegają w zasadzie tylko na powtórzeniu treści przepisu bez objaśnienia, jak przepis wyklądać i stosować, wobec tego wydawanie objaśnień w takim kształcie jest niecelowe. Z kolei



przykład podany pod objaśnieniami na stronie 51 jest niejasny i w zasadzie jego treść nie jest w pełni powiązana ze stosowaniem objaśnianego przepisu. W szczególności z powyższego przepisu nie wynika, aby opłatę za czas ochrony należało rozłożyć w czasie a w przykładzie nie wyjaśniono na jakiej podstawie prawnej należy tego typu koszty rozłożyć w czasie. Z przepisu wprowadzającego wynika, iż w przypadku ponoszenia kosztów przed wdrożeniem ulgi IP Box, których podatnik nie jest w stanie wyodrębnić, na potrzeby obliczenia wskaźnika *nexus* (koszty związane z kwalifikowanym IP) można przyjąć, iż koszty za lata poprzednie, w których prowadzono prace nad kwalifikowanym IP, były na poziomie istniejącym np. w 2019 r. Wobec tego, jeżeli np. podatnik w 2019 roku poniósł koszty na kwalifikowane IP w kwocie 500 zł, a prace nad kwalifikowanym IP były prowadzone od 2017 roku, to na podstawie powyższego przepisu może przyjąć, że koszty w 2017 roku wynosiły 500 zł i w 2018 r. także wynosiły 500 zł (na potrzeby obliczania wskaźnika *nexus*). Z objaśnień nie wynika, na jakiej podstawie opłatę za okres ochronny rozliczać w okresie pięciu lat i czy w przypadku takiego obowiązku, koszty za lata poprzednie, których podatnik nie jest w stanie wyodrębnić, należy przyjąć w wysokości całej opłaty (gdyż została poniesiona w całości w roku 2019 roku i zaliczona do kosztów uzyskania przychodu), czy też koszty te ustalać jako 1/5 takiej opłaty, skoro jest ona rozliczana w czasie, więc z rokiem 2019 bezpośrednio powiązana jest tylko 1/5 opłaty.

Ponadto, tytuł Pkt 5.3. jest nieadekwatny do treści objaśnianego w nim przepisu – tytuł mógłby brzmieć np. Ustalanie kosztów związanych z kwalifikowanym IP poniesionych w latach poprzednich przed wprowadzeniem ulgi IP Box.

7. Str. 52. Pkt 5.4. Punkt ten dotyczy przepisu znajdującego się w ustawie wprowadzającej:

Art. 23.

2. Jeżeli w roku podatkowym rozpoczynającym się po dniu 31 grudnia 2018 r. podatnicy, o których mowa w ust. 1, nie ponoszą kosztów związanych z kwalifikowanymi prawami własności intelektualnej, 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.

W objaśnieniach w zasadzie tylko powtórzono treść powyższego przepisu bez objaśnienia, jak przepis wyklądać i stosować, jednakże dodano dodatkowe zastrzeżenie, „o ile wydatki te nie zostały już ujęte w kosztach uzyskania przychodów, które pomniejszyły dochód”. W naszej ocenie takie zastrzeżenie jest bezpodstawne w odniesieniu do obliczania wskaźnika *nexus* i nie wynika z przepisów regulujących ulgę IP Box ani z powyższego przepisu ustawy wprowadzającej. Zastrzeżenie takie mogłoby mieć zastosowanie jedynie w stosunku do ustalania podstawy opodatkowania korzystającej z preferencyjnej stawki 5%, tj. do ustalenia dochodu z kwalifikowanego IP. W przypadku obliczania wskaźnika *nexus*, należy natomiast wliczać wszelkie koszty bezpośrednio związane z wytworzeniem, rozwinięciem lub ulepszeniem kwalifikowanego IP, bez względu na to czy koszty takie stanowią koszty uzyskania przychodu, czy też nie (z art. 24d ust. 4 updop wynika, iż chodzi o koszty faktycznie poniesione) oraz bez względu na to, czy dane koszty zostały już wcześniej ujęte w kosztach uzyskania



przychodu. Wobec tego, objaśnienia powinny zostać doprecyzowane poprzez wskazanie, że przepis może mieć zastosowanie zarówno do ustalania podstawy opodatkowania na potrzeby IP Box oraz do ustalania wskaźnika *nexus*, przy czym w przypadku ustalania dochodu z kwalifikowanego IP, nie można uwzględnić kosztów z lat poprzednich, jeżeli były one już ujęte w kosztach uzyskania przychodu, które pomniejszyły dochód. Koszty takie należy natomiast uwzględnić przy wskaźniku *nexus*.

W uzasadnieniu do projektu ustawy wprowadzającej wskazano bowiem, że przepis stosuje się, gdy podatnicy „na podstawie prowadzonej ewidencji nie są w stanie określić wysokości tych kosztów w odniesieniu do poszczególnych kwalifikowanych składników aktywów **na potrzeby obliczenia podstawy opodatkowania**. W drodze wyjątku podatnik może wówczas przyjąć ich wartość na poziomie wartości z roku podatkowego, w którym skorzysta z ulgi. **Zasada ta miałaby obowiązywać w stosunku do kosztów poniesionych począwszy od roku podatkowego rozpoczynającego się po dniu 31 grudnia 2012 r.**” Odesłanie zawarte w art. 24 ustawy wprowadzającej obejmuje „art. 30ca i art. 30cb ustawy zmienianej w art. 1 oraz art. 24d i art. 24e ustawy zmienianej w art. 2”, tj. pełną regulację dotyczącą IP Box. Wobec tego przepis ogólnie może mieć zastosowanie zarówno do ustalania podstawy opodatkowania, jak i do ustalania wskaźnika *nexus*. W uzasadnieniu do projektu ustawy wprost wskazano na stosowanie do ustalania podstawy opodatkowania, natomiast w objaśnieniach – do ustalania wskaźnika *nexus*. W naszej ocenie celowe byłoby wskazanie w objaśnieniach wprost, że przepis ten stosuje się zarówno do ustalenia wskaźnika *nexus*, jak i do ustalenia podstawy opodatkowania (dochodu z kwalifikowanego IP), do której można zastosować stawkę preferencyjną, z uwzględnieniem różnicy, iż do podstawy opodatkowania nie można uwzględnić kosztów, które już uprzednio były ujęte w kosztach uzyskania przychodu i pomniejszyły dochód, natomiast należy te koszty uwzględnić we wskaźniku *nexus*.

Ponadto, tytuł Pkt 5.4. jest nieadekwatny do treści objaśnianego w nim przepisu – tytuł mógłby brzmieć np. Ustalanie kosztów związanych z kwalifikowanymi IP w oparciu o koszty z lat poprzednich przed wprowadzeniem ulgi IP Box.

8. Str. 54. Pkt. 5.5. „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).”

Powyższy wymóg stawiany w objaśnieniach nie wynika w żaden sposób z przepisów prawa i jest sprzeczny z wypracowaną wykładnią na gruncie przepisów o uldze badawczo-rozwojowej, z której wynika, iż znaczenie ma faktyczne wykonywanie działalności badawczo-rozwojowej i nie jest konieczne stosowanie odpowiednich zapisów w umowach o pracę czy też innych dokumentach. Ponadto, zapis ten jest w zupełności nieadekwatny do praktyki rynkowej w zakresie prowadzenia



prac badawczo-rozwojowych, w tym prowadzących do wytworzenia kwalifikowanych IP, która wskazuje, iż do prowadzenia tego typu działalności angażowana jest znaczna część pracowników, którzy na co dzień nie zajmują się działalnością B+R. Wprowadzenie wymogu wyodrębnienia wynagrodzenia na podstawie umów o pracę, opisu stanowiska lub regulaminu pracy w sytuacji, gdy na etapie zatrudnienia, czy planowania działalności B+R nie można przewidzieć do końca, którzy pracownicy, w jakim wymiarze czasu pracy oraz jakie zadania będą wykonywać, uniemożliwiłoby korzystanie z preferencji podatkowej wielu podatnikom ze względu na konieczność opracowania dodatkowych dokumentów, które nie zmieniają nic w stanie faktycznym a ponadto w znacznej części są trudne do stworzenia z wyprzedzeniem. Do celów ustalenia wysokości kosztów wystarczające jest określenie, ile czasu pracy pracownik poświęcił na działalność B+R prowadzącą do wytworzenia kwalifikowanego IP (co można ustalić na podstawie prowadzonej ewidencji czasu pracy) i określenie na tej podstawie faktycznej wysokości wynagrodzenia związanego z wytworzeniem kwalifikowanych IP.

Niezrozumiałe jest też, na jakiej podstawie w objaśnieniach przywołano definicję kosztów kwalifikowanych z przepisów o uldze badawczo-rozwojowej: „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.” Przepisy o IP Box w żaden sposób nie odwołują się do kosztów kwalifikowanych określonych na potrzeby ulgi badawczo-rozwojowej. Wobec tego przez koszty należy rozumieć koszty uzyskania przychodu, a nie tylko wyszczególnione kategorie kosztów kwalifikowanych do ulgi badawczo-rozwojowej.

W odniesieniu do fragmentu: „Udzielanie pracownikom urlopu oraz przebywanie pracownika na zwolnieniu chorobowym jest w dalszym ciągu pozostawaniem określonego pracownika w stosunku pracy.”, należy wskazać, że pozostawanie w stosunku pracy nie jest tożsame z czasem pracy. Wobec tego czasu urlopu czy zwolnienia chorobowego nie uwzględnia się w ogólnym czasie pracy pracownika – w tym czasie pracownik nie pozostaje bowiem do dyspozycji pracodawcy. Należy zatem uwzględniać, w jakiej proporcji pozostaje czas pracy poświęcony na prace badawczo - rozwojowe prowadzące do wytworzenia kwalifikowanego IP w stosunku do faktycznego czasu wykonywania pracy w danym miesiącu (ogólny czas pracy). Czasu absencji pracownika nie wlicza się do czasu pracy. Wobec tego, jeżeli pracownik w danym miesiącu w ogóle nie będzie wykonywał prac prowadzących do wytworzenia kwalifikowanych IP (w tym także z uwagi na absencję przez cały miesiąc), to jego wynagrodzenie w ogóle nie będzie stanowić kosztów kwalifikowanych IP. Jednakże jeżeli przez ¼ miesiąca będzie wykonywał prace prowadzące do wytworzenia kwalifikowanych IP, przez ¼ miesiąca będzie wykonywał inną pracę, a przez pół miesiąca pracownik będzie nieobecny, to proporcja czasu pracy poświęconego na prace badawczo-rozwojowe prowadzące do wytworzenia IP w stosunku do ogólnego czasu pracy będzie wynosić ½ i w takiej proporcji ustalone powinny być



koszty kwalifikowane przy uldze badawczo-rozwojowej. Przepis dotyczący kosztów kwalifikowanych w uldze badawczo-rozwojowej nie stosuje się natomiast do ulgi IP Box.

Wobec tego całość objaśnień na stronie 54 projektu w pkt 5.5. jest nieadekwatna do przepisów o IP Box i powinna zostać usunięta.

Konfederacja Lewiatan, KL/182/88/PP/2019

