

## STANOWISKO

## Polskiej Izby Informatyki i Telekomunikacji [PIIT]

**w przedmiocie Objasnień podatkowych z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box**

## WSTĘP

W nawiązaniu do opublikowanych przez Ministerstwo Cyfryzacji (dalej jako: „MC”) *Objasnień podatkowych z dnia 15 lipca 2019 r. dotyczących preferencyjnego opodatkowania dochodów wytwarzanych przez prawa własności intelektualnej – IP Box* (dalej jako: „Objasnienia”), przedstawiamy stanowisko Polskiej Izby Informatyki i Telekomunikacji w tym przedmiocie.

Objasnienia zawierają wytyczne co do stosowania przepisów przyznających preferencyjne opodatkowanie 5% stawką podatkową dochodów uzyskiwanych przez podatnika z kwalifikowanych praw własności intelektualnej, tj. art. 30ca i art. 30cb ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych z dnia 26 lipca 1991 r. (dalej: „**ustawa o PIT**”) oraz art. 24d i art. 24e ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (dalej „**ustawa o CIT**”). Regulacje te obowiązują od dnia 1 stycznia 2019 r., tj. od dnia wejścia w życie ustawy 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.

Celem wydania Objasnień, zgodnie z informacją zawartą w Objasnieniach, jest zbudowanie prawidłowego rozumienia przepisów o IP Box już na początku ich stosowania i wykształcenie się w tym zakresie prawidłowej, przewidywalnej i jednolitej praktyki. Jednocześnie objaśnienia zostały wydane na podstawie art. 14a § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej, co oznacza, że podatnicy stosujący się do takich objaśnień podatkowych, objęci są ochroną przewidzianą w art. 14k-14m tej ustawy.

Wśród kwalifikowanych praw własności intelektualnej podlegających preferencyjnemu opodatkowaniu **znalazło się autorskie prawo do programu komputerowego**, które także pozostaje przedmiotem Objasnień i które jest szczególnie ważne dla członków PIIT.

Chcąc zapewnić pewność stosowania przepisów o IP Box przez podmioty zrzeszone w PIIT, w ocenie Izby **konieczna staje się dokładna analiza zagadnień wskazanych niżej, a także zmiana Objasnień, uwzględniająca uwagi dotyczące:**

- 1) zakresu pojęcia „*autorskie prawo do programu komputerowego*”, określonego w Objasnieniach i uniknięcia konieczności uzyskiwania w każdym przypadku interpretacji indywidualnej w celu zapewnienia stosownej ochrony prawopodatkowej,
- 2) funkcjonalnego znaczenia ww. pojęcia,
- 3) wykładni charakteru prac badawczo-rozwojowych w kontekście IT,

4) ulgi IP Box w przypadku oprogramowania udostępnianego w modelu SaaS i usług serwisowych,

**Wobec powyższego, zwracamy się z prośbą do Ministerstwa Finansów o szczegółową analizę poniższych uwag i uwzględnienie ich w zaktualizowanej wersji Objaśnień.**

Jednocześnie deklarujemy gotowość przeprowadzenia warsztatów w tym przedmiocie, które z jednej strony mogą ułatwić zrozumienie prezentowanego przez Izbę stanowiska i powodów wyróżnienia konkretnych uwag, jak również umożliwić przedstawienie szerszego komentarza wobec proponowanych zmian Objaśnień.

Niniejsze stanowisko zostało opracowane przez zespół roboczy PIIT przy wsparciu Kancelarii Traple Konarski Podrecki i Wspólnicy.

## UWAGI

### 1) Pojęcie „autorskiego prawa do programu komputerowego”

W treści Objaśnień (pkt 73) znajduje się stwierdzenie dotyczące braku precyzyjnego określenia znaczenia pojęcia „autorskie prawo do programu komputerowego” zarówno w polskich ustawach, w tym ustawie z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (dalej: „**ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych**”), jak i w praktyce stosowania tego pojęcia na świecie. Na tej podstawie został wysnuty wniosek o konieczności uzyskiwania w każdym przypadku interpretacji indywidualnej w celu zapewnienia prawopodatkowej ochrony przy stosowaniu preferencyjnych stawek opodatkowania wynikających z IP Box.

Powyższe stanowisko Ministerstwa Finansów ocenić należy jako zdecydowanie niewystarczające. W związku z dynamicznymi zmianami technologicznymi, w ustawodawstwie krajowym bądź unijnym, brak jest legalnej definicji programu komputerowego - to jednak nie oznacza to, że ten przedmiot ochrony nie jest możliwy do zidentyfikowania. Na potrzeby jednolitego podejścia wszystkich organów skarbowych rekomendowane byłoby sformułowanie odpowiednich kryteriów, które w wystarczający sposób określiłyby, co można kwalifikować jako program komputerowy na potrzeby stosowania ulgi IP Box. Wyeliminowano by w ten sposób występujące obecnie wątpliwości, co umożliwiłoby jasne kryteria ochrony prawopodatkowej, przynajmniej dla pewnego kręgu podmiotów zainteresowanych ulgą. Przyczyniłoby się to do braku konieczności każdorazowego składania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej celem potwierdzenia zasadności skorzystania z preferencyjnej stawki opodatkowania.

Należy zaznaczyć, że pojęcie „autorskiego prawa do programu komputerowego” może przybierać **odmienne znaczenia w zależności od przyjętego kryterium interpretacji**. Najbliższą dla tego pojęcia dziedziną prawa są przepisy prawa autorskiego – ustawa o prawie autorskim i prawach pokrewnych posługuje się w art. 74 ust. 4 pojęciem „autorskich praw majątkowych do programu komputerowego”. W tym znaczeniu, prawa te dotyczą programu komputerowego wyrażonego w postaci kodu źródłowego, wynikowego czy dokumentacji pozwalającej na odtworzenie kodu.

Podkreślić jednak należy, że nie jest jasne, bowiem nie wynika to ani z ustaw podatkowych ani z Objasnień, iż znaczenie tego pojęcia na gruncie ustawy o PIT i ustawy o CIT ma być zbieżne z tym wypracowanym w doktrynie prawa autorskiego w odniesieniu do art. 74 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Jednocześnie, wobec braku ustalenia jednoznacznej definicji programu komputerowego na gruncie Objasnień czy w treści przepisów podatkowych, w obecnym stanie prawnym powstają wątpliwości jakie kryterium rozumienia „autorskiego prawa do programu komputerowego” przyjąć należy stosując art. 30ca i art. 30cb ustawy o PIT oraz art. 24d i art. 24e ustawy o CIT.

Mając powyższe na uwadze, należy dodać, że nie jest oczywistym, że w omawianym przypadku, interpretacja pojęcia „autorskiego prawa do programu komputerowego” w zgodzie z przepisami ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych jest jedyną i konieczną. Wręcz przeciwnie, przepisy prawa podatkowego są na tyle odrębną od prawa autorskiego dziedziną, że nie jest wykluczone interpretowanie pojęć w nich wskazanych w swoisty sposób, odmienny od zakresu pojęć wypracowanych na gruncie doktryny prawnautorskiej.

Wobec powyższego, możliwe jest stworzenie właściwej dla przepisów prawa podatkowego dot. IP Box wykładni znaczenia pojęcia „autorskiego prawa do programu komputerowego”, która uwzględniałaby – oprócz zagadnień istotnych z autorskoprawnego punktu widzenia - kwestie mające znaczenie także z perspektywy ekonomicznej, czyli podejścia typowego dla przepisów podatkowych i właściwego ich stosowania oraz celu, dla którego zostały wprowadzone.

Konstruując taką wykładnię, pod uwagę powinna zostać także wzięta praktyczna możliwość zastosowania przepisów, w tym funkcjonalne ujęcie pojęcia „autorskiego prawa do programu komputerowego”, które swym zakresem **powinno objąć programy komputerowe jako funkcjonalną całość – produkt, który zostaje przekazany klientowi, a więc nie tylko kod źródłowy stanowiący jego podstawę, ale też wszystkie inne elementy osadzone w programie**. Dzięki temu, przepisami dot. IP Box mógłby zostać objęty szereg innowacyjnych programów komputerowych mających zastosowanie we wszystkich dziedzinach życia (np. gry komputerowe, programy księgowo, oprogramowanie służące do obsługi maszyn, programy komputerowe służące doświadczeniom medycznym itp.).

Mimo przeprowadzonych przez Ministerstwo Finansów konsultacji społecznych, wydaje się, że w objaśnieniach pominięto aspekt praktycznego zastosowania przepisów o IP Box w konkretnych, odnoszących się do aspektów rynkowych, przypadkach. Kwestię tę rozwiązano poprzez odwołanie się do konieczności każdorazowego składania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, a wszelkie wyjaśnienia dotyczące definicji „autorskiego prawa do programu komputerowego”, które znalazły się w Objasnieniach, służyć mają zdaniem jej autorów wyłącznie „zapewnieniu maksymalnej przewidywalności w zastosowaniu preferencji IP Box wobec kwalifikowanego IP w postaci autorskiego prawa do programu komputerowego”.

Wydaje się jednak, że możliwe jest, nawet bez konieczności odnoszenia się do konkretnej definicji programu komputerowego, sformułowanie cech właściwych dla tego pojęcia na gruncie przepisów o IP Box. Co więcej, taka wykładnia, która zostałaby skonstruowana wyłącznie na potrzeby przepisów o IP Box, z uwzględnieniem zarówno prawnautorskiego, jak i podatkowego kontekstu,

uwzględniałyby w większym stopniu skorzystanie z tej ulgi w praktyce. Dzięki temu, z pewnością przyczyniłaby się do większej pewności prawa w tym zakresie, a co za tym idzie - do szerszych możliwości zastosowania IP Box przez przedsiębiorców.

Próba określenia cech właściwych dla programu komputerowego, została podjęta w Objasnieniach, jednak jak wskazywano już powyżej, nie w celu sformułowania ostatecznych wniosków przeznaczonych dla praktycznego zastosowania przepisów o IP Box, a jedynie jako pewne wskazówki". Cechy charakterystyczne, które wymieniono w kontekście pojęcia programu komputerowego to:

1. Program komputerowy stanowić musi utwór w rozumieniu ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych tj. stanowić przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze;
2. Dla uznania indywidualnego charakteru pracy twórczej nad programem komputerowym, nie wystarczają wyłącznie postanowienia umowne, lecz oceniany jest faktyczny wkład twórczy;
3. Elementem chronionym programu komputerowego jest z pewnością „zestaw instrukcji przeznaczonych do wykonywania bezpośrednio lub pośrednio w komputerze (czy innym nośniku – przyp. PIIT) czynności w celu osiągnięcia określonego rezultatu”;
4. Bez wątpliwości ochronie podlega forma programu tj. kod źródłowy i wynikowy, informacje z opisu procedur operacyjnych, zestawienia danych, a także informacje konwersacyjne i dialogowe;
5. Ochronie podlega także *interface* w przypadku, gdy związany jest z programem komputerowym, który bez niego nie mógłby działać i który powoduje połączenie i oddziaływanie na siebie „różnych elementów programu, innego oprogramowania i sprzętu komputerowego”;
6. Pod ochroną pozostaje także software i hardware. Prawodawca, szczególnie europejski nie rozróżnia pojęć „oprogramowanie” od „program komputerowy”, stad należy traktować je równoważnie;
7. Nawiązując do akap. 34 Raportu BEPS Plan Działania nr 5, w ramach IP Box, „autorskie prawo do programu komputerowego” należy rozumieć szerzej jako: „oprogramowanie chronione prawem autorskim”, ekwiwalentne do patentu, jakiej to ochrony ono nie posiada mimo wykazywania istotnie zbieżnych z nim cech;
8. Z dostępnych źródeł prawa, które powinny stanowić podstawę do interpretacji pojęcia „programu komputerowego” wynika, że powinno ono być rozumiane szeroko;
9. Objasnienia stanowią wprost, że za program komputerowy uznać można jego „funkcjonalne części składowe, takie jak: kod źródłowy, opis procedur operacyjnych, zestawienie danych w informacjach konwersacyjnych i dialogowych oraz kod wynikowy i interfejs.”

Na podstawie powyższych ustaleń poczynionych w Objasnieniach określić można cechy programu komputerowego, które należy wziąć pod uwagę przy formułowaniu ostatecznych wniosków dotyczących pojęcia „autorskiego prawa do programu komputerowego” w kontekście przepisów o IP Box. Podkreślić jednak należy, że wymienione wyżej cechy nie zostały opisane w sposób jednoznaczny i wystarczający dla określenia, **co w praktyce może być kwalifikowane jako program komputerowy**

**na potrzeby problematyki podatkowej w omawianym kontekście.** W szczególności, wydają się one nie uwzględniać właściwego dla nich kontekstu funkcjonalnego, a jedynie obejmować teoretyczne rozważania na gruncie prawa autorskiego, które w zakresie zastosowania przepisów o IP Box w praktyce, wydają się mieć mniejsze znaczenie.

Z tych powodów, należy ocenić je jako niewystarczające w zakresie w jakim mogłyby znaleźć samodzielne zastosowanie przy ocenie możliwości zastosowania przez podatnika preferencyjnej stawki opodatkowania.

W celu zapewnienia właściwej wykładni przepisów o IP Box, a także wystarczającej pewności prawa w tym zakresie, a co za tym idzie, szerszego zastosowania ulgi podatkowej przez podatników, **rekomendujemy doprecyzowanie cech charakterystycznych dla „autorskiego prawa do programu komputerowego” na potrzeby przepisów o IP Box, o elementy praktyczne – zwłaszcza potwierdzenie, że IP Box odnosi się do programów komputerowych jako funkcjonalnej całości powiązanych ze sobą różnych elementów, a nie tylko elementów kodu źródłowego.** Jako kwestie, które powinny zostać wzięte pod uwagę przy formułowaniu końcowych wniosków, uwzględnić należy pojawiające się w praktyce wątpliwości co do stosowania przepisów o IP Box oraz wydane do tej pory interpretacje indywidualne.

Jednocześnie, **rekomendujemy usunięcie z Objaśnień sugestii dot. konieczności każdorazowego składania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, które wydają się być sprzeczne z celem wydania samych Objaśnień.** Objaśnienia zmierzać powinny do wyjaśnienia przepisów podatkowych w możliwie najpełniejszym zakresie, tak aby kluczowe wątpliwości podatników **nie musiały być wyjaśniane w drodze interpretacji indywidualnych.** Wydaje się zresztą, że celem wydania Objaśnień było zminimalizowanie sytuacji, w których konieczne byłoby wydanie interpretacji indywidualnych, które jedynie wspomagająco mogłyby wyjaśniać wątpliwości w konkretnych stanach faktycznych. Tymczasem rekomendacja dot. występowania o wydanie interpretacji indywidualnej w zasadzie w każdym przypadku, w którym program komputerowy ma być przedmiotem skorzystania z ulgi IP Box, wprowadza większą niepewność możliwości skorzystania z ulgi przez twórców oprogramowania, zmniejszając tym samym atrakcyjność tej preferencji dla całej branży IT, co wydaje się stać w sprzeczności z celem wprowadzenia preferencyjnej stawki opodatkowania.

## **2) „Autorskie prawo do programu komputerowego”, a gry komputerowe**

W kontekście definicji „autorskiego prawa do programu komputerowego”, na szczególną uwagę zasługuje jego znaczenie w odniesieniu do rynku gier komputerowych – do którego Objaśnienia się wprost nie odnoszą, mimo że w wypowiedziach prasowych przedstawicieli rządu wyraźnie podkreślano, że IP Box ma także służyć branży gier komputerowych.

Głównym problemem związanym ze zdefiniowaniem programu komputerowego w kontekście gier komputerowych wydaje się znalezienie odpowiedzi na pytanie, czy inne elementy gry komputerowej niż kod źródłowy, takie jak osadzone w grze elementy graficzne, które w wielu przypadkach stanowią nieodłączną i bardzo istotną część gry komputerowej (w szczególności w ostatnim okresie, kiedy gry komputerowe swoją grafiką dorównują filmom), stanowić mogą część programu komputerowego

w rozumieniu przepisów właściwych dot. IP Box i tym samym, umożliwić zastosowanie preferencyjnego opodatkowania.

Pytanie to wydaje się tym bardziej aktualne, mając na uwadze istniejące niejasności już na gruncie przepisów prawa autorskiego. Zagadnienie gry komputerowej jako przedmiotu prawa autorskiego jest problematyczne ze względu na złożoność przedmiotu ochrony, brak przepisów regulujących w sposób jednolity zagadnienie gry komputerowej oraz polskiego orzecznictwa w tym przedmiocie.

Po pierwsze, istnieją kontrowersje, czy właściwym jest kwalifikowanie całości gry komputerowej, jako utworu multimedialnego (nie wskazanego wprost w przepisach prawa), czy też należy przyporządkować ją do jednej z istniejących kategorii utworów określonych w prawie autorskim, tj. programu komputerowego, utworu audiowizualnego czy może bazy danych. Część doktryny odrzuca pogląd o przyporządkowaniu gry komputerowej do istniejących kategorii, zauważana jest bowiem złożoność gry komputerowej z punktu widzenia prawa autorskiego i nieprzydatność przepisów dostosowanych do innych kategorii utworów<sup>1</sup>. Powstają także propozycje zakwalifikowania jej do kategorii utworów multimedialnych, czyli niezdefiniowanego w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych, otwartego katalogu utworów<sup>2</sup>.

Powyższe wątpliwości dotyczące statusu gry komputerowej na gruncie prawa autorskiego, nie muszą być jednak kluczowe dla interpretacji przepisów podatkowych. Jak zaznaczano wyżej, przepisy prawnoautorskie mogą stanowić wytyczne dla stosowania przepisów na gruncie IP Box, nie muszą jednak być jedynym wyznacznikiem tej wykładni. Pod uwagę należy wziąć bowiem autonomiczność przepisów prawnopodatkowych, a także konieczność uwzględnienia ich praktycznego zastosowania.

Zdaniem przedstawicieli Izby w przypadku gier komputerowych – ulga wynikająca z IP BOX powinna mieć zastosowanie do całego gotowego produktu multimedialnego jakim jest gra komputerowa, z którego uzyskiwane są dochody i który przekazywany jest nabywcom czy licencjobiorcom, jako spójna całość. Należy bowiem zaznaczyć, że gra komputerowa (jak i każdy inny program) w postaci jedynie kodu źródłowego, bez warstwy graficznej, byłaby bezużyteczna. Co istotne, częstokroć w przypadku uzyskiwania przychodów z przeniesienia praw autorskich lub udzielania licencji na korzystanie z gry komputerowej, **niemożliwym jest ustalenie jaki procent sprzedawanych praw dotyczy warstwy audiowizualnej, a jaki samego programu komputerowego rozumianego w sposób sugerowany w Objaśnieniach (patrz s. 4 pkt 9)**. Takie podjęcie wydaje się być skrajnie niepraktyczne, a w zasadzie niemożliwe do zastosowania. Należy zatem dojść do wniosku, że podejście funkcjonalne nakazujące traktować grę komputerową jako jeden utwór prawa autorskiego, który tworzy gospodarczą całość, z którego uzyskiwane są dochody jest w praktyce - jedynym możliwym do przyjęcia, który nie niweczy sensu zastosowania tej ulgi do gier komputerowych .

<sup>1</sup> I. Matusiak, *Gra komputerowa jako przedmiot prawa autorskiego*, Warszawa, 2013, s. 84., A. Wachowska, [w:] E. Traple (red.), *Ochrona gry komputerowej*, Warszawa, 2015, s. 19 i n., D. Flisak, *Utwór multimedialny w prawie autorskim*, Warszawa, 2008, s. 83-84.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 1231 z późn. zm.).



W kontekście przedstawionym powyżej, wydaje się **konieczne objęcie zakresem definicji programu komputerowego na potrzeby zastosowania przepisów IP Box, obok *interface*, także innych elementów bezpośrednio związanych z programem i w nim osadzonych**, jak np. elementów graficznych, w szczególności mając na uwadze sposób ich dystrybucji (oprogramowanie wraz z tymi elementami jest jednym całościowym produktem) jak i praktyczne trudności w ich oddzieleniu od programu komputerowego w jego wąskim rozumieniu (tj. kodu źródłowego). Interpretacja ta wydaje się tym bardziej zasadna, że w Objaśnieniach znajduje się odniesienie do możliwości szerokiego wykładania rozumienia tego pojęcia, co wydaje się wynikać z „*pozaustawowych źródeł interpretacji tego pojęcia*” (patrz pkt 89 Objaśnień).

Obok zagadnień związanych z wątpliwościami dotyczącymi dochodów z gier komputerowych pojawia się szereg innych sytuacji, które dotyczą jej wytworzenia. **Istotnym wydaje się podjęcie w Objaśnieniach szerszego wywodu na temat prawa do uwzględnienia w ramach IP Box całkowitych kosztów poniesionych celem wytworzenia danego kwalifikowanego prawa własności intelektualnej.** W szczególności chodzi o potwierdzenie, że wynagrodzenie za prace, inne niż programistyczne, a związane z tworzeniem programu komputerowego, jak np. czynności analityczne, tworzenie grafiki na potrzeby oprogramowania, które prowadzą do stworzenia finalnego produktu w postaci oprogramowania – **mogą być uwzględniane w ramach IP Box.**

Reasumując, konieczne wydaje się, szczególnie z punktu widzenia producentów gier komputerowych, jak i innych programów komputerowych wzbogaconych np. o elementy graficzne, **uzupełnienie Objaśnień o kwestie związane z rozumieniem pojęcia „autorskiego prawa do programu komputerowego”,** uwzględniając w szczególności zasadność objęcia tych pojęciem prawa do elementów osadzonych w programie komputerowym – innych niż kod źródłowy, który stanowi jego podstawę.

Ponadto, w ocenie członków Izby właściwym wydaje się uzupełnienie Objaśnień i **podkreślenie rozumienia programu komputerowego jako produktu oferowanego na rynku jako funkcjonalna całość, z mniejszym skoncentrowaniem się na interpretacji pojęcia programu komputerowego na gruncie przepisów prawa autorskiego.** W efekcie, postuluje się stworzenie odrębnego w stosunku do przepisów ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, rozumienia pojęcia „*autorskiego prawa do programu komputerowego*” na potrzeby IP Box, uwzględniającego funkcjonalne podejście do tego zagadnienia.

### 3) Wykładnia charakteru prac badawczo-rozwojowych w kontekście IT

Zdaniem Izby, w Objaśnieniach nie odniesiono się do zagadnienia prac badawczo rozwojowych w kontekście, w którym program komputerowy jest jedynie narzędziem do wprowadzenia innowacyjnych technologii w innych dziedzinach niż IT. Problematyka ta wydaje się tym bardziej interesująca, że w Objaśnieniach Ministerstwo Finansów podkreśla podobieństwo autorskiego prawa do programu komputerowego do patentu, który służyć ma podobnym celom – zapewnieniu ochrony prawnej innowacyjnym rozwiązaniom.

Jak wskazuje się bowiem w interpretacji indywidualnej z dnia 1 sierpnia 2019 r.:

*OECD wskazuje, że oprogramowanie chronione prawem autorskim dzieli podstawowe cechy patentów, ponieważ jest nowatorskie, nieoczywiste i użyteczne, a zatem zasadniczo wynika z prowadzenia innowacyjnej działalności badawczo-rozwojowej, której prowadzenie powinny stymulować przepisy o IP Box. OECD stwierdza także, że 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 chronionego prawem autorskim do definicji funkcjonalnie równoważnych kwalifikowanych IP zapewnia również, że różne traktowanie oprogramowania na mocy prawa patentowego różnych jurysdykcji nie ma wpływu na to, czy dochody z oprogramowania mogą korzystać z różnych regulacji IP Box.*

Interpretacja indywidualna z dnia 1 sierpnia 2019 r. nr 0115-KDIT3.4011.242.2019.3.MR

Mimo tego w Objaśnieniach nie zostało jednoznacznie przesądzone, czy w sytuacji gdy oprogramowanie służy jedynie wprowadzeniu innowacyjnych technologii, a samo *per se*, mając na uwadze standardowe metody i języki programowania nie może być określone jako innowacyjne, będzie miało charakter badawczo-rozwojowy, który uzasadniałby zastosowanie do niego przepisów o IP Box.

W nawiązaniu do powyższego, podobnie jak w punkcie 1) i 2) niniejszego Stanowiska, przedstawiciele Izby **rekomendują przeprowadzenie wykładni, która weźmie pod uwagę przede wszystkim element praktycznego zastosowania tych przepisów i ich funkcjonalny charakter**. Należy bowiem zauważyć, że często trudnym jest przesądzenie, w przypadku, gdy nie ma wątpliwości, że określone przedsięwzięcie gospodarcze ma badawczo-rozwojowy charakter, czy poszczególne jego składniki także będą cechowały się innowacyjnością. Problem ten dotyczy bardzo często oprogramowania, które w wielu nowoczesnych projektach jest podstawą działania całego rozwiązania, lecz samo rozwiązanie techniczne w postaci programu komputerowego nie może zostać uznane za innowacyjne, a cechą tą określić można jedynie jego sposób działania (zastosowane algorytmy czy usprawnienia).

Ponownie konieczne jest wobec tego spojrzenie na program komputerowy jako na całościowe rozwiązanie, a nie jako wyłącznie część składową całego projektu mającego badawczo-rozwojowy charakter. Perspektywa ta uwzględnia wątpliwości, z którymi obecnie mierzyć się muszą przedstawiciele branży IT chcący skorzystać z preferencyjnego opodatkowania na podstawie przepisów o IP Box.. Co więcej, ocena, czy dany składnik całego rozwiązania ma badawczo-rozwojowy charakter czy też nie, może zupełnie uniemożliwić skorzystanie z ulgi IP Box, ze względu na brak możliwości właściwego udokumentowania poszczególnych składników całego rozwiązania i oceny w jakim stopniu posiada on bądź nie, badawczo-rozwojowy charakter.

Wobec powyższego, **rekomendujemy jednoznaczne przesądzenie w Objaśnieniach, że zakres zastosowania ulgi IP Box dotyczy także sytuacji, w której badawczo-rozwojowy charakter nie koncentruje się w całości na charakterze, samej cesze oprogramowania, ale także na skutkach jego**



**zastosowania**, co umożliwi zastosowanie ulgi na wytworzenie oprogramowania służącego innowacjom także i w takich przypadkach.

#### 4) Ulga IP Box w przypadku oprogramowania udostępnianego w modelu SaaS

Z przepisów<sup>3</sup> dotyczących IP Box wynika, że:

*Dochodem (stratą) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej jest obliczony zgodnie z art. 9 zakres opodatkowania dochodów ust. 2 dochód (strata) z pozarolniczej działalności gospodarczej w zakresie, w jakim został osiągnięty:*

- 1) z opłat lub należności wynikających z umowy licencyjnej, która dotyczy kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;*
- 2) ze sprzedaży kwalifikowanego prawa własności intelektualnej;*
- 3) z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej uwzględnionego w cenie sprzedaży produktu lub usługi;*
- 4) z odszkodowania za naruszenie praw wynikających z kwalifikowanego prawa własności intelektualnej, jeżeli zostało uzyskane w postępowaniu spornym, w tym postępowaniu sądowym albo arbitrażu.*

Niniejszy przepis wydaje się pomijać kwestię uzyskiwania przychodów z praw autorskich do oprogramowania udostępnianego w modelu SaaS – w postaci usługi chmurowej, dostępnej najczęściej na zasadzie subskrypcji.

Ujęcie we wskazanym katalogu takiego sposobu dystrybucji oprogramowania jest istotne zwłaszcza z uwagi na istniejące w doktrynie prawa autorskiego rozbieżności, dotyczące tego, czy udzielając dostępu do oprogramowania w modelu SaaS, dystrybutor udziela licencji prawnoautorskiej na rzecz użytkowników, czy też udzielenie licencji nie jest konieczne.

Część z przedstawicieli doktryny prawa autorskiego jasno wyraża stanowisko w tym zakresie:

*Korzystanie z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS nie wiąże się ze zwielokrotnianiem utworu (programu) w infrastrukturze użytkownika, a tym samym z wkroczeniem w zakres autorskich praw majątkowych. Zatem, co do zasady, korzystanie z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS powinno odbywać się na podstawie **umowy niebędącej umową licencyjną**.<sup>4</sup>*

Nie brakuje także głosów przeciwnych, potwierdzających że również w modelu SaaS udzielana jest licencja:

<sup>3</sup> Art. 30ca ust. 7 ustawy o PIT oraz analogicznie art. 24d ust. 7 ustawy o CIT.

<sup>4</sup> Modrzejewski Michał. Podatkowe aspekty korzystania z oprogramowania komputerowego w modelu SaaS (Software as a Service). Przegląd Podatkowy, 2016, nr 8. s. 15-21.

*Są jednak sytuacje, w których uruchomienie danej aplikacji wymaga zainstalowania jej komponentów, np. w postaci tzw. wtyczek (ang. plug-in) na komputerze. Należy się przychylić do stanowiska, że w takim przypadku **nie powinno być wątpliwości co do konieczności zawarcia licencji**.<sup>5</sup>*

Mając na uwadze powyższe wątpliwości związane z kwestią licencjonowania oprogramowania w modelu SaaS, a jednocześnie coraz powszechniejszą dystrybucję oprogramowania w modelu chmurowym, **jako przedstawiciel branży IT zwracamy się z prośbą o jednoznacznie potwierdzenie w Objaśnieniach, że ulga IP Box może zostać zastosowana również w jego przypadku – dystrybucję oprogramowania w modelu SaaS należy traktować równorzędnie w stosunku do umowy licencyjnej**, bez względu na ustalenie na podstawie przepisów prawa autorskiego kwalifikacji świadczenia usługi SaaS jako umowy licencyjnej. Jest to o tyle istotne, że z biznesowego czy gospodarczego punktu widzenia nie mają znaczenia istniejące kontrowersje prawne na gruncie ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych, zakres obowiązków dostawcy jest bowiem co do zasady taki sam.

## 5) Wyliczanie ulgi podatkowej IP Box

Kolejny istotny problem interpretacyjny dot. ulgi podatkowej IP Box, który nie został wyjaśniony w Objaśnieniach powstaje w przypadku świadczenia całej wiązki usług dla jednego podmiotu w sytuacji, gdy usługi te nie mogą zostać właściwie od siebie rozdzielone, co ma miejsce w szczególności w odniesieniu do świadczenia usług serwisu oprogramowania razem z dostarczaniem do niego aktualizacji. Problem ten pokazuje poniższy przykład:

### Przykład 1.

Firma informatyczna prowadząca działalność badawczo-rozwojową udzieliła kilku klientom w 2019 roku licencji na swój produkt (program komputerowy), który powstał w wyniku prac B+R (badawczo-rozwojowych). Jednocześnie podpisała z tymi klientami umowę na serwis tego programu. Umowa jest bezterminowa z coroczną opłatą za serwis i w ramach serwisu obejmuje:

- wsparcie techniczne,
- zarządzanie incydentami i dostarczanie poprawek do programu komputerowego,
- otrzymywanie kolejnych wersji programu komputerowego wraz z licencjami.

Jak widać powyżej, wśród świadczeń firmy znajduje się także dostawa kolejnych wersji programu komputerowego, a opłata za serwis, mająca charakter ryczałtowy jest również związana z ich wytworzeniem. Nowe wersje oprogramowania i licencje do tych wersji są przekazywane poprzez podpisanie przez strony protokołu odbioru. Na potrzeby podatkowe firma określiła, że udział przychodów z tytułu sprzedaży licencji na nowe wersje w ramach tej umowy wynosi 30% całości

<sup>5</sup> Molenda-Kropielnicka Ewa. Cloud Computing - zagadnienia prawne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego, 2013, nr 1. s. 109-149.

uzyskanych z niej przychodów. W celu określenia tej wartości wyliczono uśredniony realny koszt wsparcia technicznego i zarządzania incydentami dla kilku programów komputerowych i porównano go z przychodem uzyskanym z umów serwisowych.

W październiku 2019 roku uruchomiono projekt B+R, mający na celu stworzenie nowej ulepszonej wersji programu. Projekt zakończył się w marcu 2020 roku, dostawę nowej wersji do klientów wykonano do końca 2020 roku.

Koszty za rok 2019 rozliczono w ramach ulgi podatkowej B+R.

Firma postanowiła w 2020 roku skorzystać z preferencji IP Box. Do wyliczenia wskaźnika nexus za 2020 rok wzięto pod uwagę:

- koszty prac B+R za 2020 rok (od stycznia do marca), tj. koszty bezpośrednio związane z kwalifikowanym IP, które nie uwzględniają odsetek, opłat finansowych oraz kosztów związanych z nieruchomościami.

Do wyliczenia dochodu i podatku za 2020 rok wzięto pod uwagę:

- koszty prac B+R za 2020 rok (od stycznia do marca),
- 30% przychodów z umów serwisowych za rok 2020.

W nawiązaniu do powyższego przykładu trudność stanowi ustalenie odpowiedniego procentu prac prowadzonych w ramach kwalifikowanych praw własności intelektualnej i odpowiedź na pytanie, **w jaki sposób oszacować procent przychodów osiągniętych z tytułu korzystania z autorskiego prawa do programu komputerowego, tj. z udzielenia licencji na nowe wersje oprogramowania.** Wobec powyższego, pytaniem pozostaje właściwa interpretacja art. 24 ust. 8 ustawy o CIT, który brzmi: „*Do ustalenia dochodów, o których mowa w ust. 7 pkt 3, przepis art. 11c [ustalenie cen transferowych przez podmioty powiązane – przyp. aut.] stosuje się odpowiednio.*”. W szczególności problematyczna wydaje się interpretacja sformułowania nakazu odpowiedniego stosowania przepisów o cenach transferowych w przypadku szacowania przychodów oraz ciągle otwarte pozostaje pytanie jaki klucz podziału przyjąć, aby pozostać w zgodzie z treścią cytowanego wyżej przepisu.

Wobec powyższego, konieczne wydaje się dookreślenie stosowania ww. regulacji prawnej w Objaśnieniach, których zadaniem jest rozwiązywanie pojawiających się w praktyce niejasności w stosowaniu uchwalonych przepisów.

Podobny problem powstaje także w przypadku różnego zaangażowania pracownika w prace nad stworzeniem całości produktu jakim jest program komputerowy. Zobrazować to może poniższy przykład:

**Przykład 2.**

Firma informatyczna prowadząca działalność badawczo-rozwojową zdecydowała w listopadzie 2019 roku, że chce zakwalifikować jeden ze swoich produktów jako kwalifikowane IP. Produkt był wytworzony w poprzednich latach, ale stwierdzono, że wymaga on znaczących ulepszeń, w związku

z tym zaplanowano nowy projekt rozwojowy na okres listopad 2019 – maj 2020. Projekt jest ujęty w ewidencji projektów B+R (w tym KIP), w której znajduje się:

- opis projektu,
- czas rozpoczęcia i zakończenia projektu,
- wykaz osób zaangażowanych w pracę w poszczególnym projekcie, wykaz prac w danym projekcie z imiennym przyporządkowaniem do konkretnej osoby wykonującej daną pracę, stworzony post factum (po faktycznym wykonaniu prac przez daną osobę).

Do projektu firma wydelegowała 3 osoby:

- osoba 1 – w wymiarze 100% swojego etatu,
- osoba 2 – w wymiarze 50% swojego etatu,
- osoba 3 – w nieregularnym wymiarze.

Oddelegowanie zostało udokumentowane stosownym dokumentem („Oddelegowanie pracownika do pracy w projekcie”), podpisanym przez pracodawcę i danego pracownika.

Należy zaznaczyć, że w sytuacji, gdy nastąpiło oddelegowanie pracownika w określonym wymiarze etatu celem realizacji prac badawczo-rozwojowych prowadzących do wytworzenia, rozwinięcia lub ulepszenia kwalifikowanego IP, wówczas nie ma potrzeby prowadzenia ewidencji czasu pracy pracownika. W przypadku jednak, gdy pracownik realizuje prace badawczo-rozwojowe prowadzące do wytworzenia kwalifikowanego IP w nieregularnym wymiarze czasu pracy, wówczas podatnik (pracodawca) zalicza do kosztów kwalifikowanej działalności badawczo-rozwojowej wynagrodzenie pracownika, w takiej części w jakiej czas przeznaczony na realizację tej działalności pozostaje w stosunku do ogólnego czasu pracy pracownika w danym miesiącu. Ponadto, w celu zachowania wszelkich obowiązków nakazanych prawem, osoba upoważniona przez pracodawcę sporządza na koniec każdego miesiąca raport zaangażowania pracowników firmy w aktualne projekty B+R. Raport jest tabelą, która zawiera imię i nazwisko, nazwę projektu i ilość godzin poświęconych przez pracownika w ten projekt. Z raportu wynika skuteczne zaangażowanie pracownika nr 3 w interesujący nas projekt.

Koszty wynagrodzeń są wyliczane na podstawie:

- stałego oddelegowania osób 1 i 2, jako ww. wymiar przyłożony do kosztów wynagrodzenia zasadniczego w danym miesiącu (rozumianego jako wynagrodzenie za samą pracę, bez urlopów i zwolnień);
- skutecznego zaangażowania osoby nr 3, wykazanego w ww. raporcie, przyłożonego do całości kosztów wynagrodzenia pracownika za dany miesiąc.

Koszty i przychody rozłożyły się następująco:

- w roku 2019 koszt 20 000 zł, przychód 0 zł

- w roku 2020 koszt 60 000 zł, przychód 200 000 zł

Koszty za rok 2019 rozliczono w ramach ulgi podatkowej B+R. Firma postanowiła w 2020 roku skorzystać z preferencji IP Box:

1. Do wyliczenia wskaźnika nexus za rok 2020 przyjęto koszt wynagrodzeń z tego roku, tj. 60 000 zł, co po przeliczeniu oznaczało efektywny wskaźnik nexus z wartością 1,
2. Dochód w 2020 r. wyliczano jako: 200 000 zł - 60 000 zł = 140 000 zł,
3. Dochód z IP w 2020 r.: 140 000 zł x 1 = 140 000 zł,
4. Podatek do zapłaty: 140 000 zł x 5% = 7 000 zł

Po analizie ww. przykładu powstaje pytanie o właściwe rozliczenie kosztów zaangażowania Osoby nr 3, która pracowała w nieregularnym wymiarze pracy – jaka część nakładów na jej pracę może zostać uwzględniona w ramach IP Box oraz czy przeprowadzone w powyższym przykładzie wyliczenia należy uznać za poprawne.

Wydaje się, że te istotne dla podatnika kwestie związane bezpośrednio z możliwością prawidłowego stosowania tych przepisów w praktyce, pozostają nadal niewyjaśnione w stopniu, który powodowałby możliwość ich prawidłowego stosowania. Podobnie jak w Przykładzie nr 1, istnieje konieczność szerszego rozwinięcia wyjaśnień dot. przepisów ustawy o PIT i CIT, które w obecnym kształcie nie są pozwalają przedsiębiorcom na ich zastosowanie bez konieczności składania wniosków o interpretację indywidualną.

Wobec powyższego, **aby zwiększyć praktyczność Objaśnień, a tym samym zwiększyć przejrzystość w korzystaniu z ulgi IP Box zwracamy się z prośbą o uzupełnienie Objaśnień o szczegółowy opis sposobu wyliczania przychodów i kosztów jakie powinny być uwzględniane przy rozliczaniu ulgi IP Box wraz z podaniem przykładów uwzględniających różne sytuacje mogące mieć miejsce w praktyce.**

## PODSUMOWANIE

Mając na uwadze wyżej zgłoszone uwagi, **rekomendujemy dokonanie przeglądu Objaśnień, celem ich uzupełnienia o kwestie zasygnalizowane powyżej.** Wydaje się to być nie tylko uzasadnione, ale wręcz niezbędne do wypełnienia podstawowego celu Objaśnień, jak i całości założeń ulgi IP Box, która miała za zadanie motywować przedsiębiorców do inwestowania w inicjatywy związane z nowymi technologiami.

Brak wprowadzenia zmian do obecnego brzmienia Objaśnień, a tym samym brak uwzględnienia specyfiki podmiotów z branży IT, zwłaszcza w kontekście argumentacji dot. zakresu pojęcia „*autorskiego prawa do programu komputerowego*”, **prowadzić będzie w ocenie Izby do zwiększenia niepewności prawnej u podmiotów chcących skorzystać z ulgi, a tym samym będzie je raczej zniechęcać, niż zachęcać do jej stosowania.**

Analogiczny skutek zostanie osiągnięty, jeśli Objaśnienia będą odsyłać do konieczności składania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej celem przesądzenia kwestii kluczowych dla zastosowania ulgi. Działanie takie wydaje się być zresztą niecelowe i zwiększające nakłady pracy zarówno po stronie przedsiębiorców, jak i po stronie publicznej wydającej indywidualne interpretacje podatkowe.

**Tym samym zwracamy się z prośbą do Ministerstwa Finansów o szczegółową analizę poniższych uwag i uwzględnienie ich w zaktualizowanej wersji Objaśnień.**

Jednocześnie, jak wskazaliśmy na wstępie deklarujemy gotowość przeprowadzenia warsztatów w tym przedmiocie, które z jednej strony mogą ułatwić zrozumienie prezentowanego przez Izbę stanowiska i powodów wyróżnienia konkretnych uwag, jak również umożliwić przedstawienie szerszego komentarza wobec proponowanych zmian Objaśnień.