Komercjalizacja B+R dla praktyków

PRZEWODNIK

Komercjalizacja B+R dla praktyków

INNOWACYJNA GOSPODARKA
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI

MINISTERSTWO NAUKI I SZKOLNICTWA WYŻSZEGO

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ ROZWOJU REGIONALNEGO

INNOWACYJNA GOSPODARKA
NARODOWA STRATEGIA SPÓJNOŚCI

MINISTERSTWO NAUKI I SZKOLNICTWA WYŻSZEGO

UNIA EUROPEJSKA
EUROPEJSKI FUNDUSZ ROZWOJU REGIONALNEGO

Publikacja finansowana ze środków projektu systemowego „Wsparcie systemu zarządzania badaniami naukowymi i ich wynikami", realizowanego przez MNiSW w ramach PO IG 2007–2013

Redakcja
Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego
Departament Wdrożeń i Innowacji

Partnerzy

PricewaterhouseCoopers

Kancelaria Salans

Skład i łamanie
JJP Studio

© by Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego, Warszawa 2010

ISBN 978-83-61100-29-4

1. wydanie

Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego
ul. Wspólna 1/3
00-529 Warszawa
tel. 22 529 27 18 (centrala)
fax 22 628 09 22
http://www.nauka.gov.pl

Szanowni Państwo,

Wiele mówi się o tym, że ciężka praca polskich naukowców zbyt rzadko przekłada się na sukces rynkowy. Znamy przykłady znakomitych naukowych opracowań, których nie potrafiliśmy wdrożyć. Wielokrotnie polskie technologie przewyższały jakością koncepcje z innych krajów, a mimo to na podstawie tych zagranicznych powstawały produkty podbijające światowe rynki. Wdrażana obecnie reforma nauki i przygotowana reforma szkolnictwa wyższego mają pomóc w zmianie tego niekorzystnego trendu i doprowadzić do bardziej efektywnego wykorzystania ogromnego potencjału naszej nauki.

Wierzę, że również obecny boom inwestycyjny w infrastrukturę badawczą pozwoli stworzyć naszym uczonym odpowiednie warunki do pracy nad ich projektami naukowymi. To jednak od samych naukowców, uczelni i jednostek naukowych w największym stopniu zależy skala sukcesów naukowych w wymiarze gospodarczym. Nową rolą środowiska naukowego staje się dziś przełożenie własnego potencjału intelektualnego na efekty wdrożeń nowoczesnych technologii w zamian za wymierne finansowe korzyści, które osiągnąć można z ich komercjalizacji. W Polsce ciągle jeszcze uczymy się reguł wolnego rynku, bolączką finansowania prac B+R jest niski udział kapitału prywatnego, dopiero raczkują u nas fundusze typu venture capital, a wielu naukowców nie zdaje sobie nawet sprawy, jak wielki potencjał komercyjny ma ich własna wiedza.

Niniejszy przewodnik po komercjalizacji badań stanowi swoistą mapę drogową po meandrach praw autorskich, przepisów księgowych i procesu sprzedaży wyników prac naukowych. Jestem przekonana, że to wydawnictwo przyczyni się do upowszechnienia w naszych uczelniach i jednostkach naukowych dobrych praktyk komercjalizacji wyników badań. ***Odpowiadanie na nieznane dotąd wyzwania gospodarcze i potrzeby społeczne to przecież także ważna misja nauki. Misja, której realizacja przewiduje również dzielenie się własnymi osiągnięciami i odkryciami naukowymi oraz rozwiązaniami technologicznymi. Dla dobra naukowców, jednostek naukowych, ale też dla dobra kraju.***

Prof. Barbara Kudrycka
Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego

Spis treści

1. Wprowadzenie ... 13
1.1. Informacje podstawowe ... 13
1.2. Schematy komercjalizacji ... 14

2. Państwowa Jednostka Badawcza jako podmiot komercjalizujący ... 33
2.1. Uczelnie a dopuszczalność komercjalizacji wyników prac B+R ... 33
2.2. Instytuty naukowe PAN a dopuszczalność komercjalizacji wyników prac B+R ... 34
2.3. Instytuty badawcze a dopuszczalność komercjalizacji wyników prac B+R ... 36
2.4. Ograniczenia współpracy pomiędzy PJB a podmiotami gospodarczymi ... 39
2.4.1. Wprowadzenie ... 39
2.4.2. Ograniczenia wynikające z ustawy o finansach publicznych ... 39
2.4.3. Ograniczenia wynikające z ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa – transakcje powyżej 50 000 € ... 41
2.4.4. Inne transakcje wymagające zgody lub zgłoszenia – transakcje powyżej 20 000 € ... 43
2.4.5. Sprzedaż środków trwałych przez instytuty badawcze w drodze przetargu publicznego ... 44
2.5. Państwowe Jednostki Badawcze – wprowadzenie do zagadnień księgowych ... 45
2.5.1. Uczelnie ... 46
2.5.2. Instytuty naukowe PAN ... 47
2.5.3. Instytuty badawcze ... 47
2.5.4. Sprawozdawczość finansowa w PJB ... 49
2.6. Status podatkowy Państwowej Jednostki Badawczej ... 51
2.6.1. Podatek dochodowy od osób prawnych ... 51
2.6.2. Podatek od towarów i usług ... 58

3. Wyniki prac badawczych i rozwojowych jako przedmiot komercjalizacji ... 67
3.1. Wyniki prac badawczych i rozwojowych oraz zasady ich ochrony ... 67
3.1.1. Wyniki prac B+R jako wynalazki ... 71
3.1.2. Uzyskanie patentu ... 76
3.1.3. Wyniki prac B+R a wzory użytkowe ... 81
3.1.4. Wyniki prac B+R a wzory przemysłowe ... 83
3.1.5. Wyniki prac B+R jako inne dobra chronione prawami własności intelektualnej ... 86
3.1.6. Wyniki prac B+R jako utwory w rozumieniu prawa autorskiego ... 87

3.1.7. Wyniki prac B+R jako tajemnica przedsiębiorstwa 90
3.2. Prace badawcze i rozwojowe w ujęciu ustawy o rachunkowości 92
3.3. Wartości niematerialne i prawne w ujęciu Ustawy o rachunkowości 101
3.4. Wartości niematerialne w ujęciu Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 38 „Wartości niematerialne” 108

4. Nabywanie przez PJB praw do wyników prac B+R 113
4.1. Prawne aspekty nabywania przez PJB praw do wyników prac B+R 113
4.1.1. Swoboda umownego podziału praw do wyników prac B+R między PJB i jej pracownikiem, a prawo do zgłoszenia wyników prac badawczych do rejestracji 113
4.1.2. Nabycie praw autorskich do wyników prac badawczych (przez twórcę oraz PJB) 115
4.1.3. Przeniesienie praw dotyczących wyników prac badawczych 118
4.2. Aspekty księgowe nabywania przez PJB praw do wyników prac B+R 119
4.2.1. Wprowadzenie do zagadnień pozyskiwania wartości niematerialnych i prawnych przez PJB 119
4.2.2. Wytworzenie WNiP przez PJB we własnym zakresie 120
4.2.3. Nabycie składnika WNiP przez jednostkę w drodze oddzielnej transakcji 124
4.2.4. Nabycie składnika WNiP przez PJB w transakcji połączenia jednostek gospodarczych 126
4.2.5. Późniejsze nakłady na przejęty, trwający projekt badawczo-rozwojowy 127
4.2.6. Nabycie w drodze dotacji rządowej 128
4.2.7. Ustalenie wartości początkowej składników WNiP nabytych lub wytworzonych przez PJB 129
4.2.8. Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla WNiP 137
4.3. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form pozyskania praw do wyników prac B+R przez PJB 142
4.3.1. Wytworzenie praw do wyników prac B+R we własnym zakresie 143
4.3.2. Nabycie praw do wyników prac B+R od innych podmiotów ... 156

5. Wycena wyników prac badawczych i rozwojowych 167
5.1. Podstawowe informacje o ocenie wartości majątkowej praw własności intelektualnej 167
5.2. Sytuacje, kiedy prawo wymaga wykonania wyceny wartości praw własności intelektualnej 168
5.3. Sytuacje, kiedy sporządzenie wyceny praw własności intelektualnej jest wskazane 169

5.4. Wycena wyników prac B+R ... 171

6. Komercjalizacja bezpośrednia wyników prac B+R ... 179
6.1. Uwagi ogólne ... 179
6.2. Sprzedaż wyników prac B+R ... 181
6.2.1. Umowy odpłatnego przenoszenia (sprzedaży) praw własności intelektualnej ... 181
6.2.2. Ujęcie księgowe sprzedaży wyników prac B+R ... 186
6.2.3. Ujęcie podatkowe sprzedaży wyników prac B+R ... 191
6.3. Udzielenie licencji na wyniki prac B+R ... 194
6.3.1. Ogólne uwagi o udzielaniu licencji. ... 194
6.3.2. Rodzaje licencji ... 196
6.3.3. Odpłatność licencji ... 199
6.3.4. Ujęcie księgowe licencjonowania wyników prac B+R ... 200
6.3.5. Ujęcie podatkowe licencjonowania wyników prac B+R ... 202

7. Komercjalizacja pośrednia wyników prac B+R ... 205
7.1. Rodzaje spółek które mogą być tworzone przez PJB z podmiotem prywatnym ... 205
7.2. Spółki kapitałowe ... 206
7.2.1. Status PJB w spółce kapitałowej ... 206
7.2.2. Dopuszczalność zawarcia umowy przez PJB z innymi wspólnikami w spółce kapitałowej ... 209
7.3. Spółki osobowe ... 209
7.3.1. Status PJB w spółce osobowej ... 209
7.3.2. Możliwość zastosowania spółki osobowej do komercjalizacji wyników prac B+R ... 211
7.4. Zasady transferu praw własności intelektualnej do spółek tworzonych z podmiotami prywatnymi ... 212
7.4.1. Uwagi ogólne ... 212
7.4.2. Wniesienie praw własności intelektualnej do spółki kapitałowej ... 213
7.4.3. Wniesienie praw własności intelektualnej do spółki osobowej ... 218
7.5. Zagadnienia księgowe związane z pośrednią komercjalizacją wyników prac B+R ... 219
7.5.1. Wniesienie prac B+R aportem i utrata wpływu na te prace. ... 221
7.5.2. Wniesienie prac B+R aportem i uzyskanie znaczącego wpływu lub współ-kontroli. ... 223
7.5.3. Wniesienie prac B+R aportem i pozostawienie kontroli po stronie PJB ... 225
7.5.4. Wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa ... 226
7.6. Zagadnienia podatkowe związane z pośrednią komercjalizacją wyników prac B+R ... 235

8. Podsumowanie ... 239

Aneks Nr 1 Pomoc publiczna a organizacje badawcze w Rozporządzeniu 800 ... 245

Aneks Nr 2 Podstawowe etapy komercjalizacji pośredniej – wnoszenie prawa własności intelektualnej do nowo tworzonej spółki ... 247

Aneks Nr 3 Spółki kapitałowe oraz spółki osobowe ... 251
1.1. Spółki kapitałowe ... 251
1.1.1. Spółka z o.o. ... 252
1.1.2. Spółka akcyjna ... 255
1.2. Spółki osobowe ... 257
1.2.1. Spółka jawna ... 257
1.2.2. Spółka komandytowa ... 258
1.2.3. Spółka komandytowo-akcyjna ... 259

Aneks Nr 4 Konsekwencje podatkowe działalności spółek komercjalizujących wyniki prac B+R zakładanych przez Państwowe Jednostki Badawcze ... 261
1.1. Status podatkowy spółek z udziałem PJB ... 261
1.1.1. Podatek dochodowy ... 261
1.1.2. Podatek od towarów i usług ... 267
1.2. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form pozyskania praw do wyników prac B+R przez spółki z udziałem PJB ... 268
1.2.1. Wyniki prac B+R prowadzonych we własnym zakresie ... 268
1.2.2. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form nabycia praw do wyników prac B+R od innych podmiotów (od osób fizycznych lub prawnych) ... 268
1.2.3. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form zbycia praw do wyników prac B+R przez spółki z udziałem PJB. ... 270

Aneks Nr 5 Pakiet ustaw z 30 kwietnia 2010 r., reformujących system nauki ... 271
1.1. Podstawowe założenia reformy obszaru B+R ... 271
1.2. Reforma nauki a prawa do wyników prac B+R ... 272

Spis rysunków

Rys. 1.1. Przygotowanie komercjalizacji – aspekty prawne ... 16
Rys. 1.2. Przygotowanie komercjalizacji – aspekty księgowe ... 17
Rys. 1.3. Przygotowanie komercjalizacji – aspekty podatkowe ... 18
Rys. 1.4. Sprzedaż jako forma komercjalizacji – aspekty prawne ... 21
Rys. 1.5. Sprzedaż jako forma komercjalizacji – aspekty księgowe ... 23
Rys. 1.6. Sprzedaż jako forma komercjalizacji – aspekty podatkowe ... 24

Rys. 1.7. Udzielenie licencji jako forma komercjalizacji – aspekty prawne ... 26
Rys. 1.8. Udzielenie licencji jako forma komercjalizacji – aspekty księgowe ... 27
Rys. 1.9. Udzielenie licencji jako forma komercjalizacji – aspekty podatkowe ... 28
Rys. 1.10. Wniesienie wyników prac B+R aportem do spółki jako forma komercjalizacji – aspekty prawne ... 30
Rys. 1.11. Wniesienie wyników prac B+R aportem do spółki jako forma komercjalizacji – aspekty księgowe ... 31
Rys. 1.12. Wniesienie wyników prac B+R aportem do spółki jako forma komercjalizacji – aspekty podatkowe ... 32
Rys. 4.1. Komercjalizacja wyników prac B+R – perspektywa podatkowa... 144
Rys. 7.1. Prawa i obowiązki PJB w spółce kapitałowej ... 205
Rys. 7.2. Przykładowa struktura wkładów w spółce z udziałem PJB ... 216
Rys. 8.1. Metody komercjalizacji wyników prac B+R ... 238
Rys. A.4.1. Komercjalizacja wyników prac B+R przez spółkę z udziałem PJB – perspektywa podatkowa ... 266

Spis tabel

Tabela 3.1. Zalety i wady procedur patentowych ... 79
Tabela 3.2. Przykładowe opłaty w postępowaniu o udzielenie patentu... 80
Tabela 3.3. Etapy procedur patentowych ... 81
Tabela 5.1. Zalecane metody wyceny w zależności od rodzaju wyników prac B+R ... 171
Tabela 6.1. Rodzaje licencji Vs rodzaje praw własności intelektualnej ... 194
Tabela 8.1. Wady i zalety poszczególnych metod komercjalizacji wyników prac B+R ... 238
Tabela 8.2. Konsekwencje podatkowe poszczególnych metod komercjalizacji B+R ... 240

1. Wprowadzenie

1.1. Informacje podstawowe

Przewodnik *Komercjalizacja B+R dla praktyków* jest adresowany do następujących kategorii Państwowych Jednostek Badawczych (dalej „PJB" lub „Jednostka"): **1**

1. Instytuty badawcze (do 1 października 2010 r. jednostki badawczo-rozwojowe).
2. Uczelnie.
3. Instytuty naukowe Polskiej Akademii Nauk.

Przewodnik stanowi wsparcie dla osób zaangażowanych w proces komercjalizacji wyników *prac badawczo-rozwojowych* (dalej „prac B+R" lub „prac badawczych i rozwojowych"), takich jak: kierownicy projektów badawczych, kwestorzy, główni księgowi, inni pracownicy służb księgowych, pracownicy działów prawnych oraz, *last but not least*, członkowie gremiów decydujących w Państwowych Jednostkach Badawczych (rektorzy, prorektorzy, kanclerze, dyrektorzy instytutów, członkowie senatów uczelni, członkowie rad naukowych). Przewodnik ma charakter praktyczny i powinien być narzędziem, które ww. osoby będą mogły wykorzystywać w swojej codziennej pracy lub w procesach podejmowania decyzji angażujących PJB w komercjalizację wyników badań. **2**

Przewodnik nie powinien być traktowany jako kompendium wiedzy na temat różnych obszarów tematycznych składających się na komercjalizację wyników prac B+R, czy też z nią związanych. Przewodnik zawiera starannie wybrane informacje przydatne na różnych etapach komercjalizacji. Dzięki numerom akapitów, użytkownik ma możliwość szybkiego dostępu do szukanych treści. Przedstawione poniżej schematy komercjalizacji (zob. akapit 9), dodatkowo usprawniają szybkie i sprawne dotarcie do potrzebnej informacji, poprzez powiązanie procesów przedstawionych na wykresach z treściami w publikacji (za pomocą numerów akapitów zlokalizowanych w komentarzach do wykresów). **3**

Przewodnik *Komercjalizacja B+R dla praktyków*, w założeniach ma być publikacją, która w przyszłości będzie regularnie aktualizowana, w celu dostosowania jej do zmieniających się realiów prawnych oraz biznesowych. Aktualizacje pozwolą również na uwzględnienie w treści Przewodni- **4**

ka uwag oraz spostrzeżeń zgłaszanych przez jej użytkowników. Dlatego też, zachęcamy czytelników przewodnika do odwiedzania strony internetowej poświęconej przewodnikowi (http://www.mnisw.gov.pl/praktyczna_komercjalizacja). Na przedmiotowej stronie dostępne będą: formularz służący do zgłaszania uwag oraz zadawania pytań dotyczących przewodnika, elektroniczna interaktywna wersja przewodnika, materiały dodatkowe, które powstaną w późniejszym okresie (np. interaktywne wzory umów i innych dokumentów przydatnych w procesie komercjalizacji, formularz zamówienia na papierowy egzemplarz przewodnika, itp.).

5 Pragniemy podkreślić, że treści zawarte w przewodniku nie stanowią urzędowej wykładni prawa. Niniejsza publikacja ma na celu **wskazanie możliwych, zgodnych z prawem ścieżek komercjalizacji wyników prac B+R, które w opinii Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego mogą i powinny być stosowane przez Państwowe Jednostki Badawcze**. Ponadto, w przewodniku opisane są konkretne problemy, jakie PJB mogą napotkać w procesie komercjalizacji oraz przedstawione zostały sposoby ich rozwiązania.

6 Dla zapewnienia najwyższej jakości przewodnika, Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego nawiązało współpracę z dwoma renomowanymi partnerami: kancelarią prawniczą Salans oraz firmą doradczą PricewaterhouseCoopers. Eksperci tych firm są autorami części merytorycznej przewodnika.

1.2. Schematy komercjalizacji

Istnieją trzy podstawowe sposoby komercjalizacji wyników prac badawczych i rozwojowych.

1. Sprzedaż wyników prac badawczych i rozwojowych.
2. Udzielenie licencji na wyniki prac B+R.
3. Wniesienie wyników prac badawczych i rozwojowych do spółki.

8 Należy pamiętać, że komercjalizacja nie rozpoczyna się w momencie przeprowadzenia którejś z czynności wskazanych powyżej (dalej „komercjalizacja sensu *stricto*"). **Krytyczne znaczenie dla procesu komercjalizacji ma podjęcie szeregu działań na etapie poprzedzającym komercjalizację sensu stricto.** Chodzi tu zarówno o czynności prawne (np. formalne nabycie przez PJB praw do wyników prac badawczych i rozwojowych, czy też skorzystanie z mechanizmów ochrony posiadanych praw), jak i księgowo-

-podatkowe (np. odpowiednie ujęcie wyników prac badawczych i rozwojowych w bilansie PJB oraz jej rachunku zysków i strat). Proces komercjalizacji uwzględniający czynności, o których mowa powyżej, w niniejszej publikacji określany będzie mianem „komercjalizacji sensu *largo*".

Rysunki 1.1 do 1.12 obrazują kolejne etapy komercjalizacji sensu largo. Rysunki 1.1 do 1.3 pokazują najistotniejsze działania, o podjęciu których PJB musi pamiętać przed rozpoczęciem procesu komercjalizacji. Rysunki 1.4 do 1.12 przekrojowo obrazują różne możliwe warianty komercjalizacji, poczynając od zbycia wyników prac badawczych i rozwojowych, poprzez ich licencjonowanie, a kończąc na najbardziej zaawansowanej formie komercjalizacji, jaką jest wniesienie przez PJB wyników prac B+R do spółki. **9**

Jak to już zostało wspomniane na wstępie, przed rozpoczęciem komercjalizacji sensu stricto PJB musi podjąć szereg czynności, które ją umożliwią (zob. rys. 1.1 do 1.3). **10**

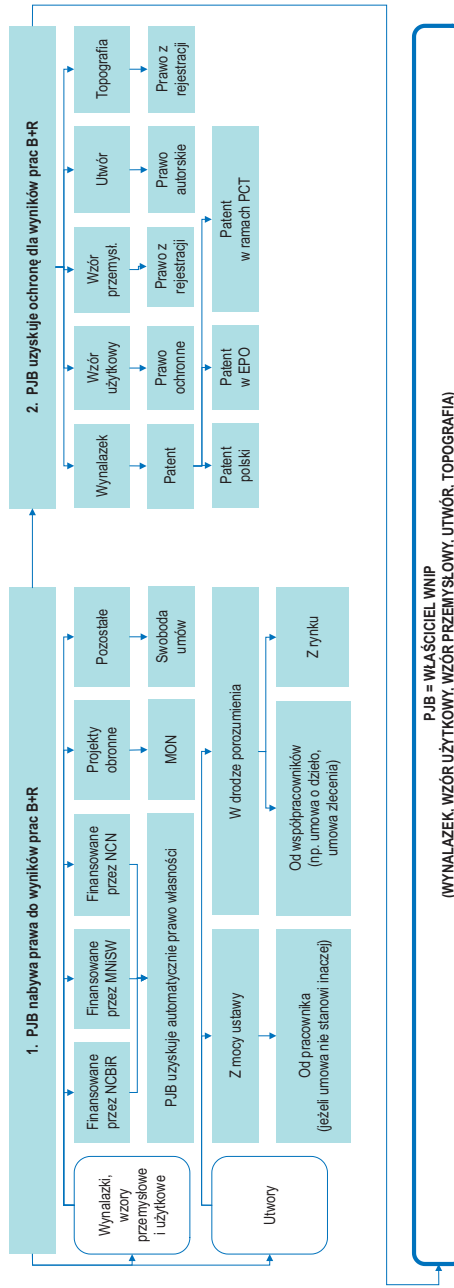
Po pierwsze, PJB powinna formalnie wejść w posiadanie wyników prac badawczych i rozwojowych. W sytuacji, gdy PJB zatrudnia naukowca na umowę o pracę, wszelkie wygenerowane przez niego wyniki prac badawczych i rozwojowych automatycznie stają się własnością PJB (o ile umowa z naukowcem nie stanowi inaczej, zob. akapit 331). **11**

W sytuacji, gdy PJB współpracuje z naukowcem na podstawie umowy cywilno-prawnej (np. umowa o dzieło, umowa-zlecenia), wówczas PJB musi zapewnić sobie w umowie z naukowcem formalne przeniesienie praw do wytworzonych przez naukowca wyników prac badawczych i rozwojowych chronionych umową prawa autorskiego (zob. akapit 332). **12**

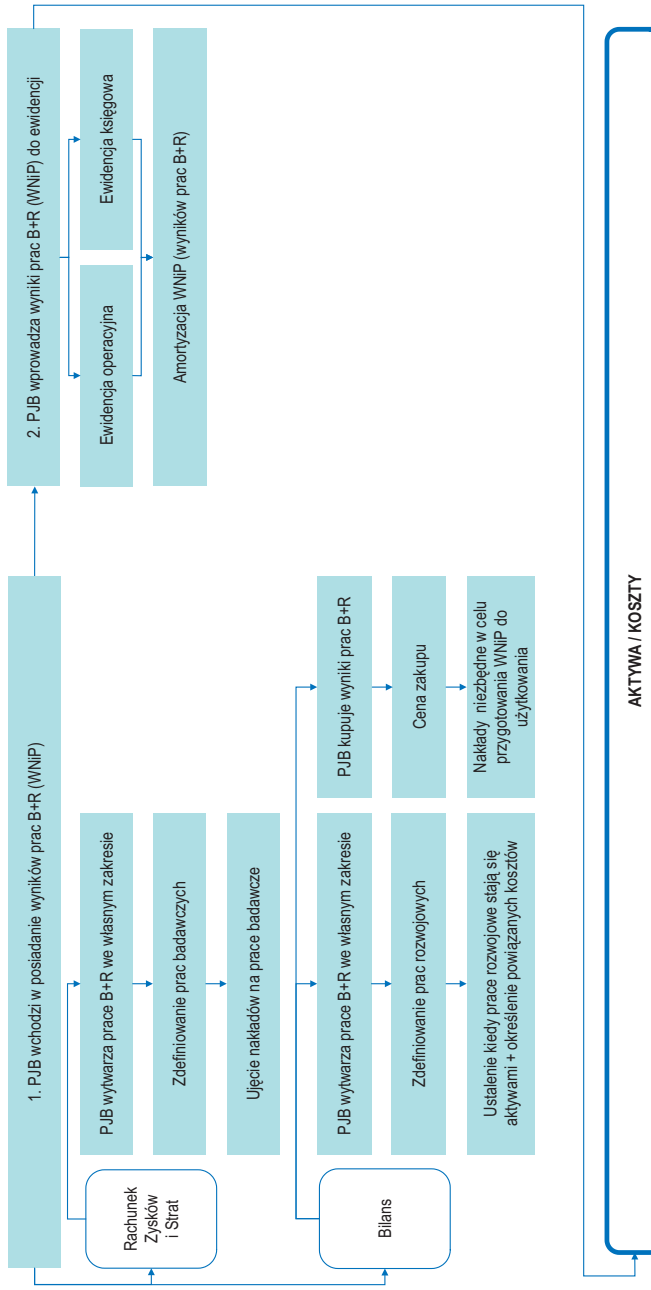
Należy pamiętać, że w odniesieniu do wyników prac badawczych i rozwojowych powstałych w wyniku projektów dofinansowanych ze środków publicznych, nabywanie praw własności do tych wyników może być uregulowane ustawowo w sposób odmienny od powyższego (zob. akapit 325). **13**

Po drugie, PJB powinna zapewnić prawną ochronę posiadanych wyników prac badawczych i rozwojowych. Wyniki prac badawczych i rozwojowych podlegające ochronie można podzielić na dwie kategorie: a) wyniki prac B+R podlegające ochronie jako **własność przemysłowa**, oraz b) wyniki prac B+R stanowiące **utwory** w rozumieniu Prawa autorskiego (zob. akapit 162). **14**

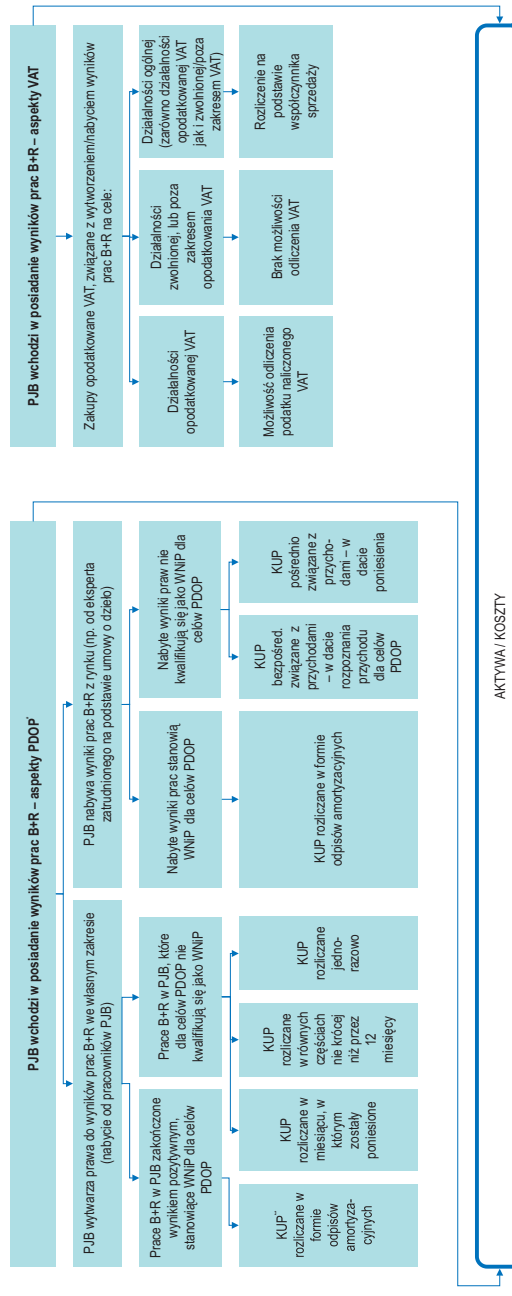
RYS. 1.1. PRZYGOTOWANIE KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY PRAWNE



RYS. 1.2. PRZYGOTOWANIE KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY KSIĘGOWE



RYS. 1.3. PRZYGOTOWANIE KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY PODATKOWE



* PDOP – Podatek dochodowy od osób prawnych

** KUP – Koszt uzyskania przychodu

Własność przemysłowa obejmuje: **15**

1. **Wynalazki**, które PJB może chronić za pomocą patentu. W zależności od obszaru geograficznego, na którym wynalazek ma być objęty ochroną, PJB może uzyskać patent krajowy (zob. akapit 198), patent w Europejskim Urzędzie Patentowym (EPO[1]) (zob. akapit 201) lub patent w ramach PCT[2] (zob. akapit 203).
2. **Wzory przemysłowe,** na które PJB może uzyskać tzw. prawa z rejestracji (zob. akapit 219).
3. **Wzory użytkowe** oraz topografie układów scalonych, na które PJB może uzyskać prawo ochronne (zob. akapit 209 i 229).

Utwory podlegają ochronie na mocy prawa autorskiego (zob. akapit 233). **16**

Poza omówionymi powyżej krokami o charakterze prawnym, PJB musi podjąć również szereg działań o charakterze księgowo-podatkowym. Przede wszystkim PJB musi prawidłowo ocenić i zaksięgować nakłady poniesione w celu wytworzenia wyników prac badawczych i rozwojowych. PJB musi pamiętać, że **z księgowego punktu widzenia prace badawcze oraz prace rozwojowe stanowią dwie odrębne kategorie prac**. Prace badawcze, co do zasady stanowią koszt PJB i powinny być ujmowane w rachunku zysków i strat, podczas gdy prace rozwojowe stanowią aktywa PJB (dalej „wartości niematerialne i prawne" lub „WNiP") i jako takie powinny być ujmowane w bilansie PJB. **Rozróżnienie przedstawione powyżej ma kapitalne znaczenie dla wyniku finansowego PJB oraz dla wyniku finansowego, jaki PJB osiągnie z komercjalizacji** (zob. akapit 253). Ponadto, pochodną decyzji PJB o zakwalifikowaniu fragmentu prac B+R jako działalności rozwojowej stanowi konieczność dokonania prawidłowej amortyzacji jej wyników. **17**

Z perspektywy podatku dochodowego (zob. akapit 440), na tym etapie, PJB musi prawidłowo rozliczyć koszty uzyskania przychodów. Sposób rozliczania kosztów uzyskania przychodów będzie różny w zależności od tego, czy: **18**

1. Prawa do wyników prac B+R zostały przez PJB wytworzone/nabyte na zewnątrz.

---

[1] Z ang. *European Patent Office* – Europejski Urząd Patentowy. Jest to organ wykonawczy Europejskiej Organizacji Patentowej, który ocenia zgłoszenia wniosków o patenty europejskie i je przyznaje.

[2] Z ang. *Patent Cooperation Treaty* – w skrócie „PCT".

2. Prawa do wyników prac B+R są/nie są wartościami niematerialnymi i prawnymi.

19 Nabywając/wytwarzając wyniki prac B+R PJB musi określić, czy czynność ta:
1. Podlega podatkowi VAT (zob. akapit 135 pkt 1.).
2. Jest zwolniona z opodatkowania podatkiem VAT (zob. akapit 135 pkt 2.).
3. Leży poza zakresem opodatkowania podatkiem VAT (zob. akapit 135 pkt 3.).

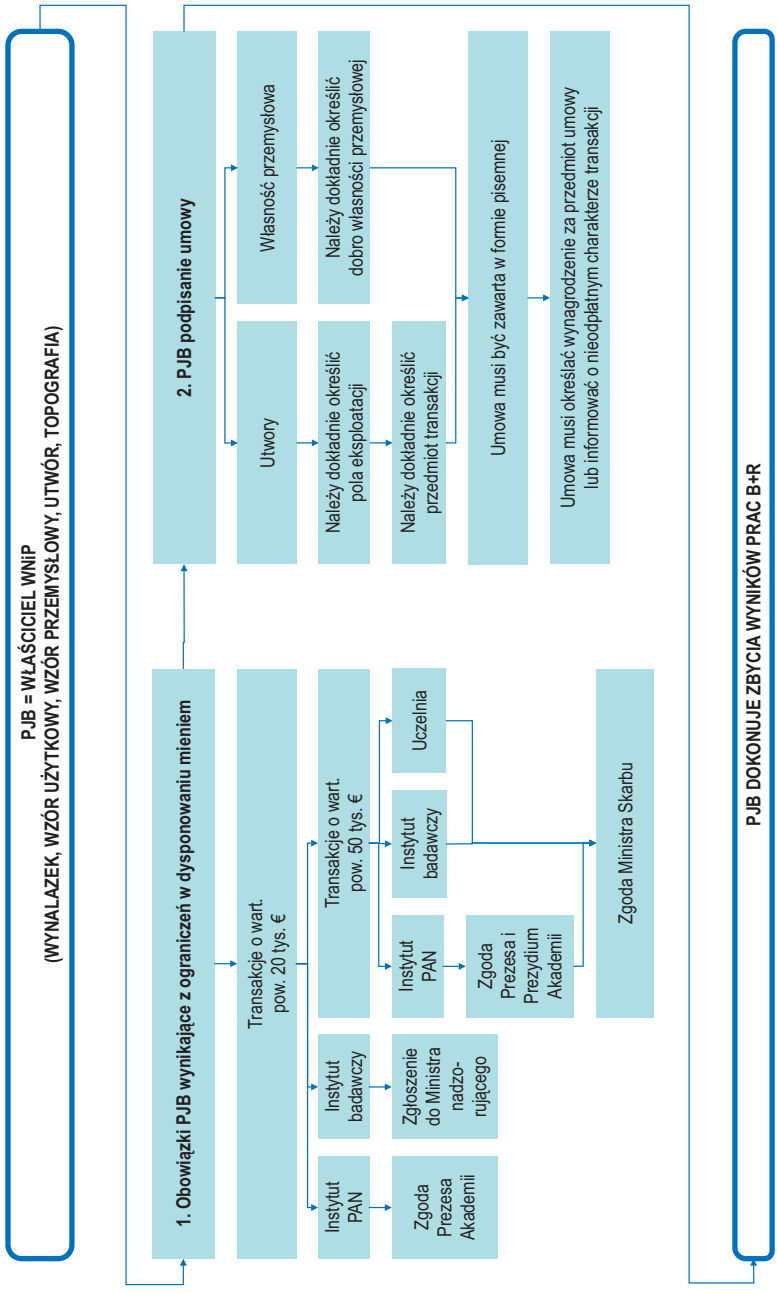
20 **Sprzedaż wyników prac badawczych i rozwojowych** przez PJB stanowi najprostszą formę komercjalizacji. Należy jednak pamiętać, iż w porównaniu z innymi formami komercjalizacji sprzedaż jest metodą najmniej dochodową.

21 Przygotowując się do sprzedaży wyników prac badawczych i rozwojowych, PJB w pierwszej kolejności powinna dokonać wyceny wyników prac B+R, które mają być przedmiotem sprzedaży. W celu dokonania wyceny PJB może skorzystać z usług profesjonalnego rzeczoznawcy specjalizującego się w wycenie wartości niematerialnych i prawnych (zob. akapit 541). **Należy pamiętać, iż brak wyceny wyników prac B+R finansowanych ze środków publicznych może zostać uznany za przejaw niegospodarności środkami publicznymi** (zob. akapit 557).

22 Znając wartość wyników prac B+R mających być przedmiotem sprzedaży, PJB może stwierdzić czy planowana transakcja sprzedaży przekracza równowartość 50 000 €, podlegając tym samym obowiązkowi uzyskania zgody Ministra Skarbu (zob. akapit 68). Dodatkowo, w przypadku instytutów naukowych PAN transakcje o wartości przekraczającej równowartość 20 000 € podlegają obowiązkowi uzyskania zgody Prezesa PAN (zob. akapit 74). Podobny obowiązek spoczywa na instytutach badawczych, które muszą zgłaszać zamiar dokonania transakcji o wartości powyżej 20 000 € do nadzorującego je ministra (zob. akapit 76).

23 Po uzyskaniu stosownej zgody lub dokonaniu zgłoszenia (jeżeli taki wymóg ma zastosowanie), PJB może przystąpić do przeprowadzenia transakcji sprzedaży. W tym celu PJB musi zawrzeć pisemną umowę z nabywcą. Jeżeli umowa dotyczy sprzedaży wyników prac B+R stanowiących własność przemysłową, PJB musi określić w umowie przedmiot

RYS. 1.4. SPRZEDAŻ JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY PRAWNE



prawa własności przemysłowej (patent, wzór przemysłowy, wzór użytkowy, topografia układu scalonego). Jeżeli umowa dotyczy sprzedaży utworu w rozumieniu ustawy Prawo autorskie, PJB musi bezwzględnie wskazać w umowie pola eksploatacji utworu, na których następuje przeniesienie praw (pod rygorem nieważności umowy, zob. akapit 241). Formułując pola eksploatacji, PJB może uwzględnić w nich również prawo do tworzenia oraz rozporządzania utworami zależnymi, jeżeli leży to w interesie PJB (zob. akapit 583).

24 W zależności od rodzaju transakcji, PJB rozpoznaje całkowity przychód z transakcji oraz koszt z nią związany (w przypadku sprzedaży jednorazowej) lub przychód i koszty z transakcji w części przypadającej na dany okres (sprzedaż wielokrotna).

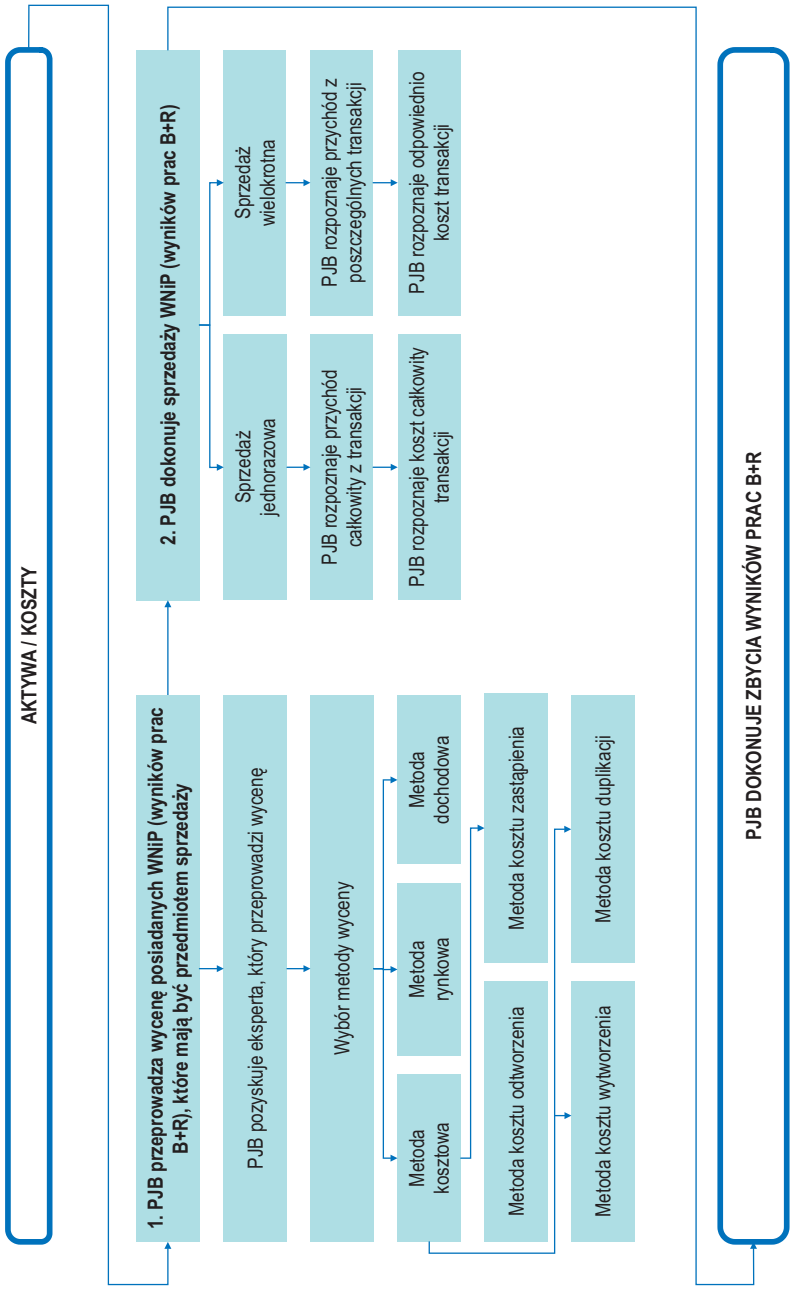
25 **Udzielenie licencji na wyniki prac B+R** stanowi bardziej zaawansowaną metodę komercjalizacji. Ta forma komercjalizacji z jednej strony wymaga większych nakładów ze względu na długoterminowy charakter relacji pomiędzy licencjodawcą (PJB) a licencjobiorcą, z drugiej strony jest ona jednak potencjalnie znacznie bardziej dochodowa niż sprzedaż. Dodatkowo, zaletą licencjonowania jest utrzymanie przez PJB kontroli nad przedmiotem licencji.

26 Podobnie jak w przypadku sprzedaży omówionej powyżej, również w przypadku licencjonowania wyników prac badawczych i rozwojowych PJB musi rozpocząć cały proces od dokonania wyceny wartości wyników prac B+R, które mają być przedmiotem licencji (zob. akapit 527). Wycena powinna być dokonana w taki sam sposób, jak w przypadku sprzedaży.

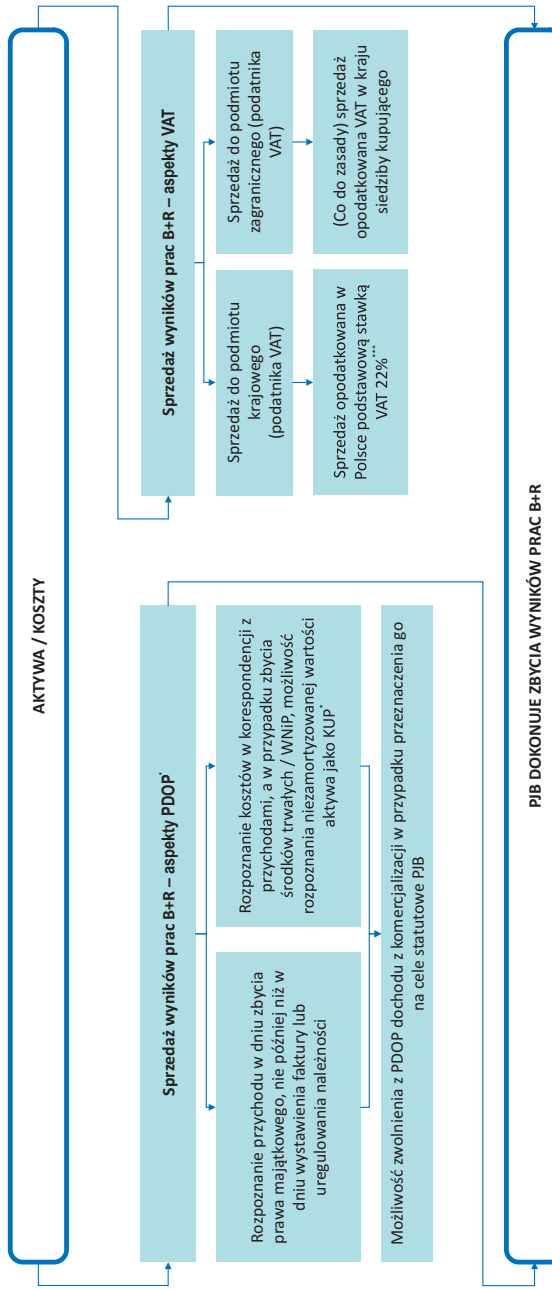
27 Analogicznie do procesu sprzedaży, również w przypadku udzielenia licencji, PJB znając wartość przedmiotu licencji (wyników prac B+R), powinna wystąpić o stosowną zgodę lub dokonać zgłoszenia zamiaru udzielenia licencji[3] (jeżeli zachodzi taka potrzeba – zob. akapit 67, 73 i następne).

[3] Przepisy Ustawy o PAN i Ustawy o instytutach badawczych w przypadku ograniczenia dokonywania czynności, których wartość przekracza równowartość 20 000 €, odnoszą się do czynności, które mogą być zakwalifikowane jako rozporządzenie. W doktrynie toczy się spór co do charakteru prawnego umowy licencyjnej – czy jest ona czynnością upoważniającą, czy rozporządzającą. Na potrzeby niniejszego przewodnika zostało przyjęte, że udzielenie licencji jest czynnością rozporządzającą.

RYS. 1.5 SPRZEDAŻ JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY KSIĘGOWE



RYS. 1.6 SPRZEDAŻ JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY PODATKOWE



* PDOP – Podatek dochodowy od osób prawnych
** KUP – Koszt uzyskania przychodu
*** od 1 stycznia 2011 r. planowane jest podwyższenie podstawowej stawki VAT do 23%

Umowa licencyjna powinna również wskazywać na przedmiot prawa własności intelektualnej (w przypadku własności przemysłowej) lub identyfikować pola eksploatacji (w przypadku utworu w rozumieniu prawa autorskiego). Dodatkowo, umowa licencyjna powinna wskazywać również na typ udzielanej licencji (por. akapit 621). **28**

Istnieją następujące rodzaje licencji: **29**

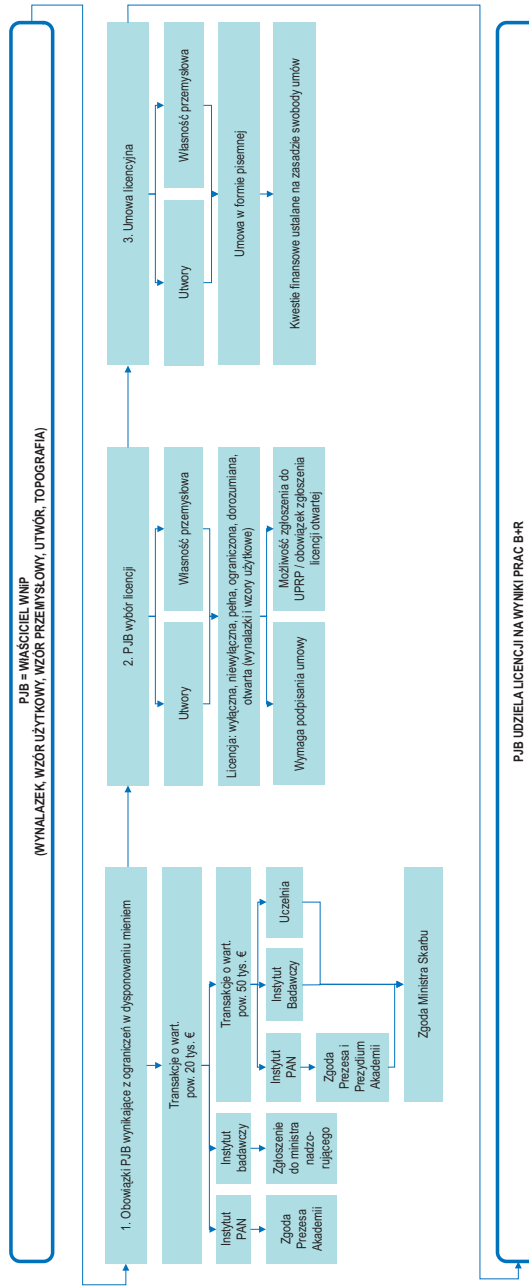
1. **Wyłączna.** W ramach licencji wyłącznej licencjobiorca będzie jedynym uprawnionym do korzystania z wyników prac B+R.
2. **Niewyłączna.** W ramach licencji niewyłącznej licencjodawca może udzielić licencji także innym osobom.
3. **Pełna.** W ramach licencji pełnej uprawnienia licencjobiorcy odpowiadają co do zakresu prawom licencjodawcy.
4. **Ograniczona.** W ramach licencji ograniczonej licencjobiorca uzyskuje tylko część praw, które przysługują licencjodawcy.
5. **Otwarta.** Licencja otwarta jest licencją pełną i niewyłączną, a opłata licencyjna nie może przekraczać 10% korzyści uzyskanych przez licencjobiorcę w każdym roku korzystania z wynalazku lub innych wytworów (po potrąceniu nakładów). Licencja otwarta wymaga zgłoszenia do Urzędu Patentowego RP (dalej „UPRP") (po dokonaniu zgłoszenia licencjodawca nie może go cofnąć). Dotyczy wynalazków i wzorów użytkowych.

Umowa licencyjna powinna być zawierana w formie pisemnej. Umowa licencyjna pozostawia stronom (licencjodawcy/PJB oraz licencjobiorcy) pełną swobodę określania warunków finansowych licencjonowania (zob. akapit 631). **30**

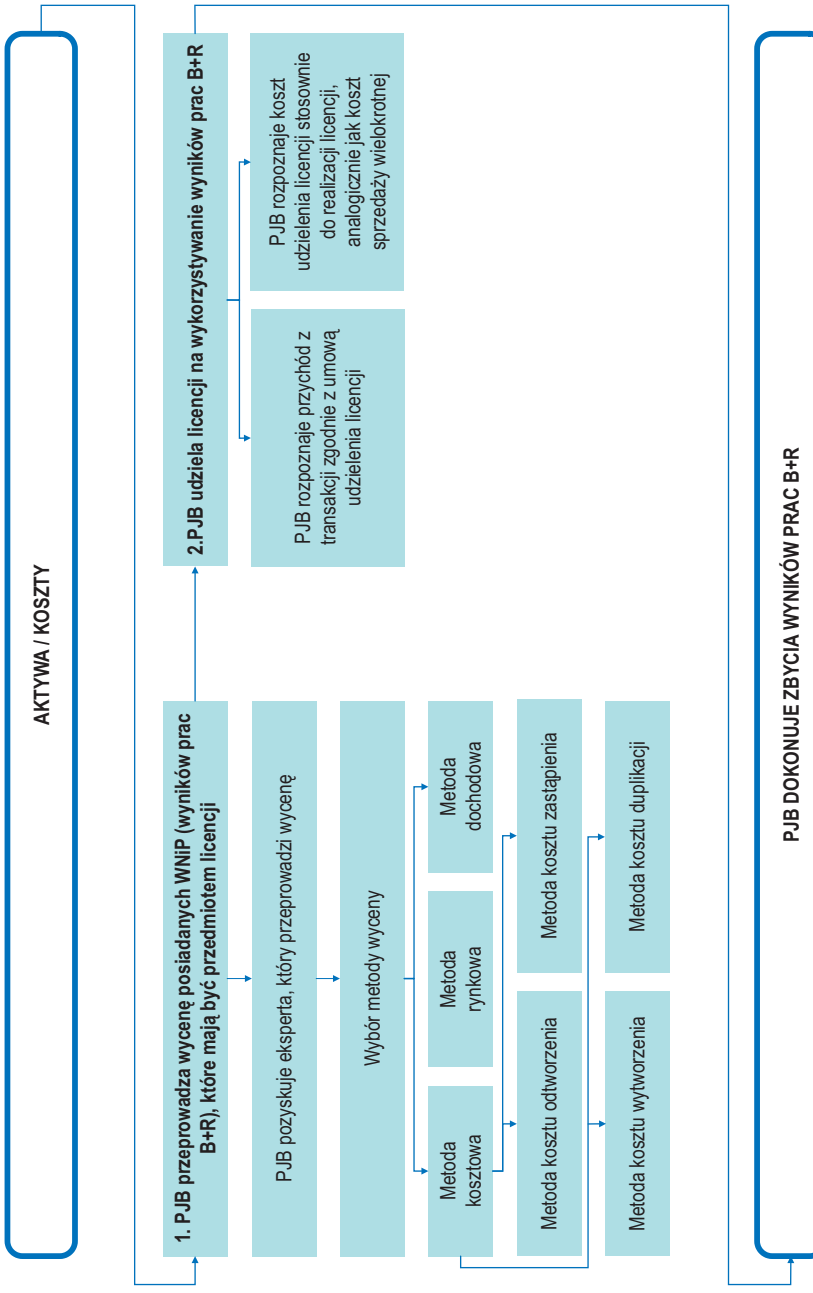
Z księgowego punktu widzenia, udzielenie licencji nakłada na PJB obowiązek rozpoznania całkowitego przychodu z transakcji oraz rozpoznania kosztów udzielenia licencji, w części w jakiej przypadają one na dany okres licencjonowania (i rozpoznawania kolejnych części kosztów w kolejnych okresach, por. akapit 634). **31**

Podobnie jak w przypadku sprzedaży, również w przypadku udzielenia licencji PJB musi dokonać wyceny wyników prac B+R, które będą przedmiotem licencji. **32**

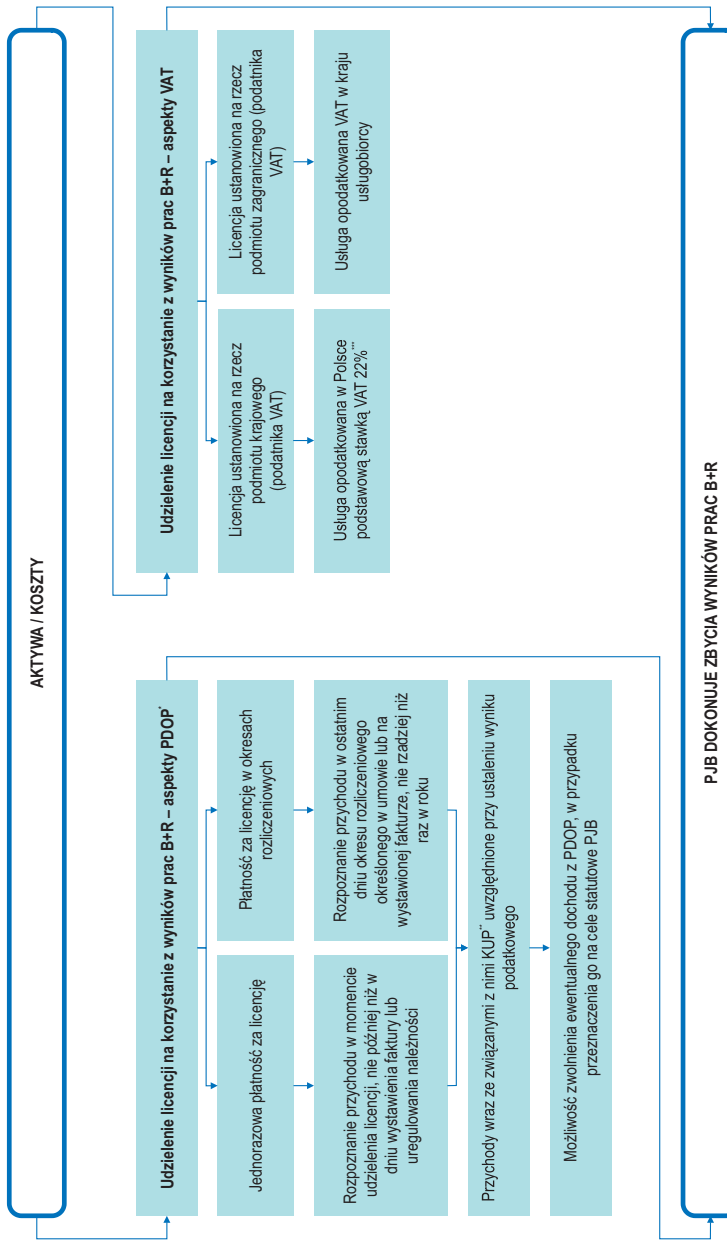
RYS. 1.7 UDZIELENIE LICENCJI JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY PRAWNE



RYS. 1.8 UDZIELENIE LICENCJI JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY KSIĘGOWE



RYS. 1.9 UDZIELENIE LICENCJI JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY PODATKOWE



* PDOP – Podatek dochodowy od osób prawnych
** KUP – Koszt uzyskania przychodu
*** od 1 stycznia 2011 r. planowane jest podwyższenie podstawowej stawki VAT do 23%

Wniesienie wyników prac B+R przez PJB jako aportu do spółki stanowi najbardziej zaawansowaną metodę komercjalizacji. Mowa tutaj zarówno o wniesieniu wyników prac B+R do istniejącej spółki lub o założeniu zupełnie nowej spółki przez PJB (tzw. *spin-off*). **33**

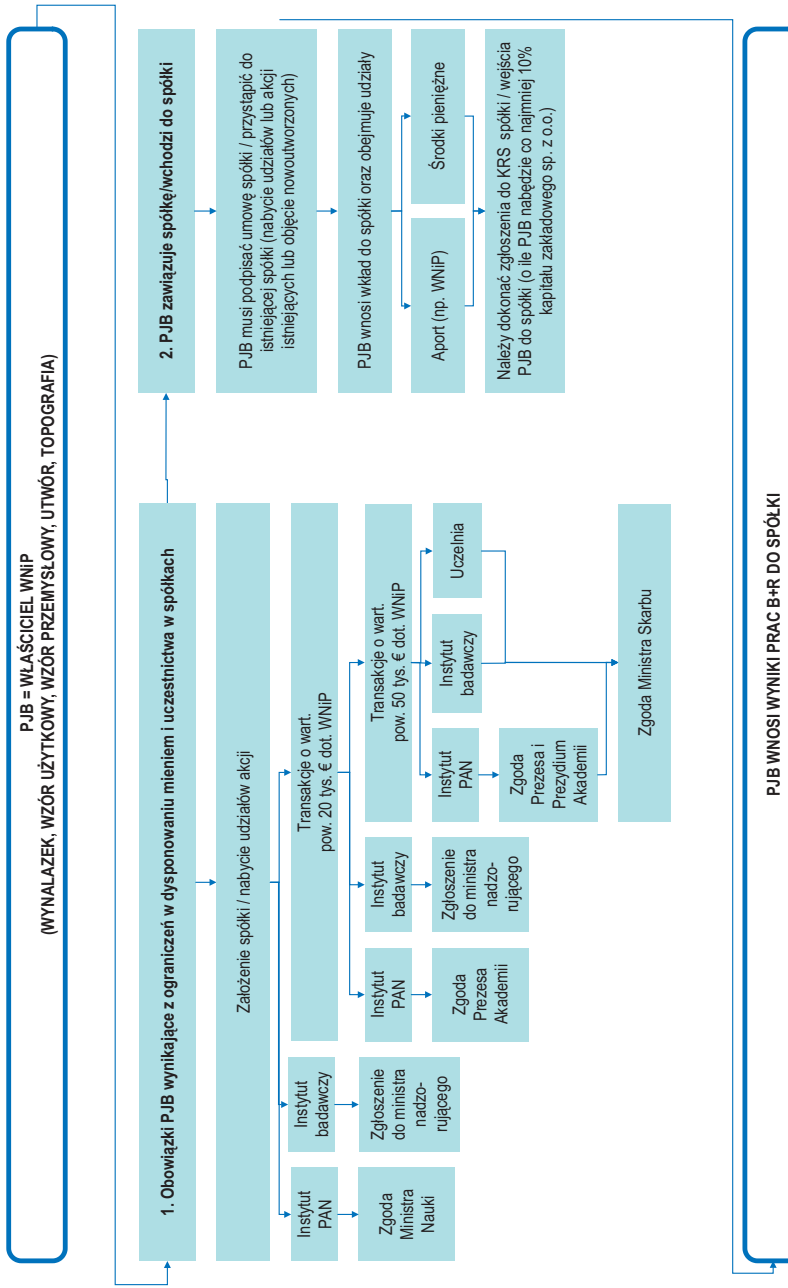
Podobnie jak w przypadku innych omówionych wcześniej form komercjalizacji, również ta metoda komercjalizacji musi zostać poprzedzona wyceną wyników prac B+R, które mają być przedmiotem aportu. Jeżeli po przeprowadzeniu wyceny okaże się, że wartość wyników prac B+R wnoszonych do spółki przekracza progi, o których wspomniano przy okazji omawiania komercjalizacji przez sprzedaż, to PJB musi uzyskać stosowne zgody lub dokonać zawiadomienia (por. akapit 22). W przypadku tej ścieżki komercjalizacji, dodatkowy obowiązek spoczywa na PAN, instytutach naukowych i instytutach badawczych, które muszą uzyskać zgodę właściwego ministra[4] na założenie spółki lub wejście do spółki już istniejącej (bez względu na wartość wkładu) (zob. akapit 46 i 53). **34**

Dokonanie wyceny jest istotne nie tylko ze względu na ww. ustawowe obowiązki notyfikacyjne. W zamian za wniesienie do spółki aportu w formie wyników prac badawczych i rozwojowych, PJB powinna objąć udziały w spółce, zwykle proporcjonalne do wartości wniesionego aportu. Bez dokonania wyceny określenie wielkości udziałów, jakie powinna objąć PJB, może być obarczone błędem i powodować uszczerbek w majątku PJB. **35**

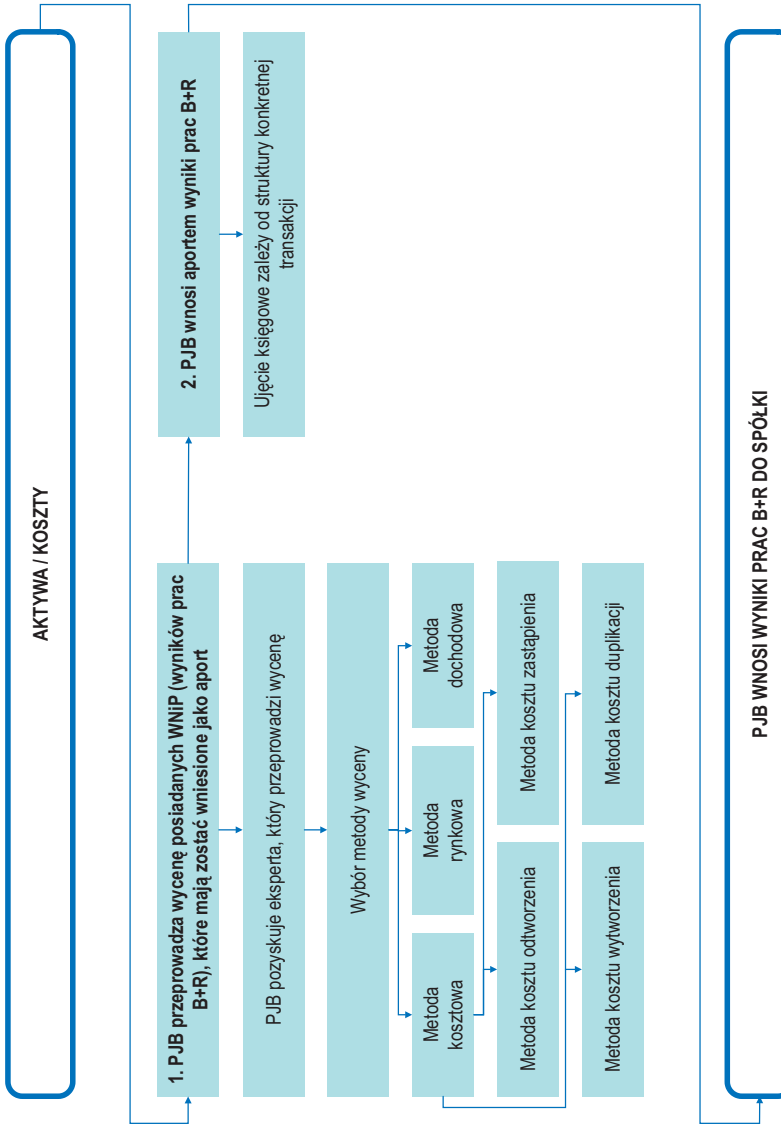
Z księgowego punktu widzenia wniesienie aportu traktowane jest jako sprzedaż jednorazowa, w związku z czym PJB powinno rozpoznać przychód i koszt całkowity z transakcji. **36**

[4] PAN i instytuty naukowe PAN muszą uzyskać zgodę ministra właściwego do spraw nauki (art. 83 ust. 1 Ustawy o PAN), zaś instytuty badawcze muszą uzyskać zgodę ministra nadzorującego (art. 17 ust. 5 Ustawy o instytutach badawczych). Aktualnie w obu przypadkach ministrem tym jest Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego

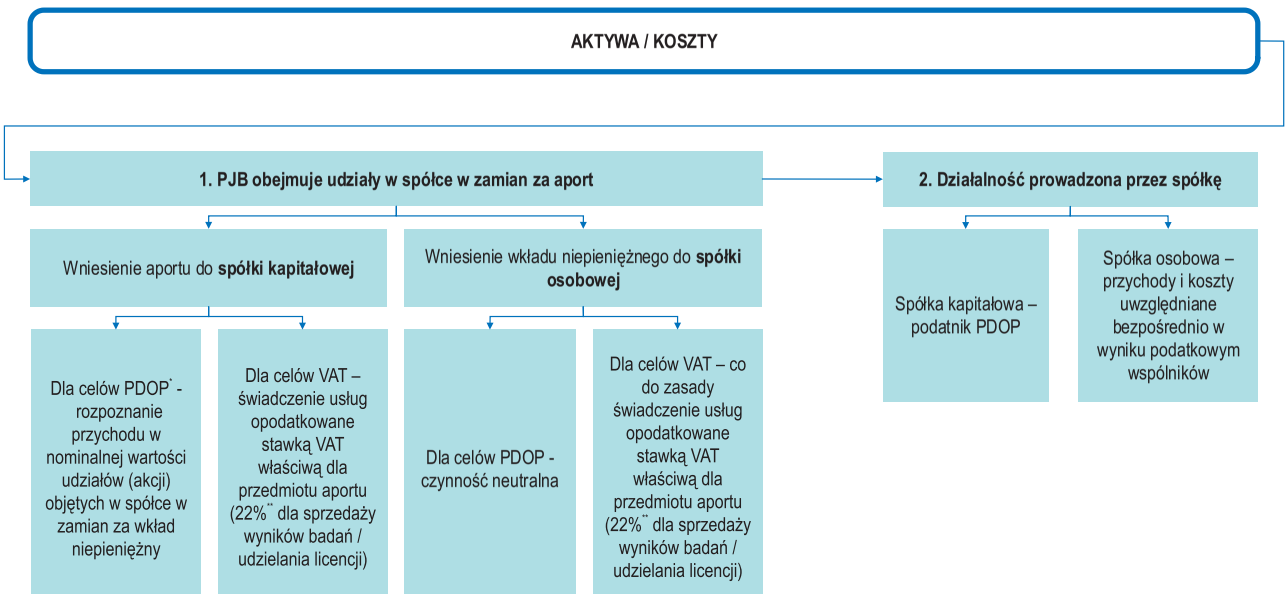
RYS. 1.10. WNIESIENIE WYNIKÓW PRAC B+R APORTEM DO SPÓŁKI JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY PRAWNE



RYS. 1.11. WNIESIENIE WYNIKÓW PRAC B+R APORTEM DO SPÓŁKI JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY KSIĘGOWE



RYS. 1.12. WNIESIENIE WYNIKÓW PRAC B+R APORTEM DO SPÓŁKI JAKO FORMA KOMERCJALIZACJI – ASPEKTY PODATKOWE



* PDOP – Podatek dochodowy od osób prawnych

** od 1 stycznia 2011 r. planowane jest podwyższenie podstawowej stawki VAT do 23%

2. Państwowa Jednostka Badawcza jako podmiot komercjalizujący

2.1. Uczelnie a dopuszczalność komercjalizacji wyników prac B+R

Ustrój i zasady funkcjonowania uczelni (publicznych[1] i niepublicznych[2]) reguluje Prawo o szkolnictwie wyższym. Uczelnie **posiadają osobowość prawną i mogą prowadzić działalność gospodarczą.** Działalność gospodarcza uczelni musi być oddzielona organizacyjnie i finansowo od działalności edukacyjnej i oświatowej. Działalność gospodarcza powinna być prowadzona w formach określonych w statucie, uchwalonym przez senat uczelni. 37

Dla wykorzystania swojego potencjału intelektualnego i technicznego oraz transferu wyników prac B+R do gospodarki, uczelnie mogą prowadzić **akademickie inkubatory przedsiębiorczości** oraz **centra transferu technologii**. Przedsięwzięcia te realizowane są w formie jednostki ogólnouczelnianej, fundacji lub spółki handlowej, prowadzących działalność usługową, szkoleniową lub naukową[3]. Centra transferu technologii tworzy się w celu sprzedaży lub nieodpłatnego przekazywania wyników prac rozwojowych do gospodarki. 38

Uczelnie mogą także przystępować do spółek, spółdzielni lub innych organizacji gospodarczych[4], a także nabywać, zbywać i obciążać mienie o wartości określonej w statucie. 39

Należy jednak pamiętać, iż do każdej czynności wiążącej się z rozporządzeniem przez uczelnię składnikami aktywów trwałych o wartości przekraczającej 50 000 € (np. poprzez wniesienie aportu do spółki lub inną formę udostępnienia majątku uczelni spółce), znajdą zastosowanie przepisy Ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (por. akapit 67)[5]. Przepisy te nakładają na PJB wymóg uzyskania zgody Ministra Skarbu na wykonanie takiej czynności. 40

---

[1] Uczelnia utworzona przez państwo, reprezentowane przez właściwy organ władzy lub administracji publicznej.
[2] Uczelnia utworzona przez osobę fizyczną albo osobę prawną niebędącą państwową ani samorządową osobą prawną.
[3] Art. 62 ust. 1 pkt 8 Prawa o szkolnictwie wyższym.
[4] Art. 62 ust. 2 pkt 4 lit. b Prawa o szkolnictwie wyższym.
[5] Art. 90 ust. 4 Prawa o szkolnictwie wyższym.

41 Przychody z działalności gospodarczej oraz z udziałów są przychodami uczelni publicznej[6].

42 UWAGA!
Uczelnie mogą prowadzić działalność gospodarczą.
Uczelnie mogą tworzyć spółki.
Uczelnie mogą przystępować do istniejących spółek.

43 **Źródła:**

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2005 r. Nr 164, poz. 1365, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (Dz. U. z 1996 r. Nr 106, poz. 493, z późn. zm.)

2.2. Instytuty naukowe PAN a dopuszczalność komercjalizacji wyników prac B+R

44 Polska Akademia Nauk (dalej „PAN" lub „Akademia") jest państwową instytucją naukową, która działa na podstawie Ustawy o PAN[7] i posiada **osobowość prawną**. Podstawowymi placówkami naukowymi Akademii są **instytuty naukowe**, które posiadają odrębną osobowość prawną[8]. Instytut naukowy nie odpowiada za zobowiązania PAN, a PAN nie odpowiada za zobowiązania instytutu naukowego[9].

45 W celu komercjalizacji wyników badań naukowych, a także w celu prowadzenia działań z zakresu transferu technologii i promocji nauki, **PAN i jej instytuty naukowe za zgodą ministra właściwego do spraw nauki mogą tworzyć spółki handlowe**, obejmować, nabywać i posiadać udziały oraz akcje spółek handlowych[10]. Ustawa o PAN nie zawiera ograniczenia co do formy spółek, które PAN i jej instytuty mogą tworzyć, zatem do-

[6] Art. 98 ust. 1 pkt 7 i 8 Prawa o szkolnictwie wyższym.
[7] Ustawa o PAN uchyliła Ustawę o PAN z 1997 r. przy czym art. 60-67 Ustawy o PAN z 1997 r. (Rozdział 6 – Finanse Akademii), odnoszące się m.in. do komercjalizacji wyników prac B+R, tracą moc z dniem 31 grudnia 2010 r.
[8] Art. 3 ust. 1 Ustawy o PAN.
[9] Art. 46 ust. 3 Ustawy o PAN.
[10] Art. 83 ust. 1 Ustawy o PAN.

stępny jest katalog spółek handlowych określony w Kodeksie spółek handlowych (zob. aneks 3).

46 Jeżeli utworzenie spółki przez PAN lub instytut naukowy będzie wiązało się z rozporządzeniem składnikami aktywów trwałych, wówczas, w zależności od wartości tych aktywów, będą miały zastosowanie przepisy ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa[11]. Oznacza to, iż dysponowanie mieniem o wartości powyżej 50 000 € wymaga zgody Ministra Skarbu (zob. akapit 67)[12]. Dodatkowo, przed wystąpieniem o zgodę do Ministra Skarbu, dyrektor instytutu naukowego zobowiązany jest uzyskać zgodę Prezesa i Prezydium Akademii na dokonanie planowanej czynności. Ponadto, rozporządzenie składnikami aktywów trwałych instytutu naukowego o wartości rynkowej przekraczającej 20 000 € wymaga zgody Prezesa Akademii[13] (zob. akapit 73). Takie obostrzenia mają znaczenie np. w przypadku wniesienia przez instytut naukowy PAN aportu w postaci wartości niematerialnych i prawnych (dalej „WNiP") do spółki, tworzonej w celu komercjalizacji wyników badań B+R. Jeżeli wycena praw wykaże wartość przewyższającą kwoty wskazane powyżej, instytut naukowy PAN będzie zobowiązany uzyskać wymagane zgody. W przeciwnym wypadku czynność taka będzie nieważna[14].

47 Wpływy z tytułu dywidend oraz z tytułu zbycia udziałów lub akcji spółek handlowych stanowią przychody PAN albo jej instytutów naukowych[15].

48 UWAGA!
PAN i jej instytuty mogą prowadzić działalność gospodarczą.
PAN i jej instytuty mogą tworzyć spółki.
PAN i jej instytuty mogą przystępować do istniejących spółek.

49 **Źródła:**

Akty prawne:

– Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619)

[11] Art. 24 ust. 3 oraz art. 54 ust. 2 Ustawy o PAN.
[12] Art. 24 ust. 3 oraz art. 54 ust. 2 Ustawy o PAN.
[13] Art. 24 ust. 2 oraz art. 54 ust. 4 Ustawy o PAN.
[14] Art. 24 ust. 4 Ustawy o PAN.
[15] Art. 83 ust. 2 Ustawy o PAN.

– Ustawa z dnia 25 kwietnia 1997 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 1997 r. Nr 75, poz. 469, z późn. zm.)
– Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.)

2.3. Instytuty badawcze a dopuszczalność komercjalizacji wyników prac B+R

50 Instytuty badawcze to państwowe jednostki organizacyjne, tworzone w celu prowadzenia badań naukowych oraz prac rozwojowych ukierunkowanych na wdrożenie i zastosowanie w praktyce wyników tych badań. Działalność instytutów badawczych reguluje Ustawa o instytutach badawczych[16]. Na podstawie ustawy Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki (Rozdział 6), do kategorii instytutów badawczych włączone zostały jednostki badawczo-rozwojowe oraz państwowe instytuty badawcze, działające na podstawie Ustawy o JBR.

51 Instytuty badawcze mogą współpracować z podmiotami gospodarczymi w ramach centrów naukowo-przemysłowych. Centra naukowo-przemysłowe mają za zadanie usprawnienie współpracy naukowo-gospodarczej, niezbędnej w celu realizacji zadań instytutów badawczych[17]. Centrum może być utworzone przez co najmniej jeden instytut badawczy i jeden podmiot gospodarczy. Instytuty badawcze posiadają **osobowość prawną**[18]**.**

52 W celu komercjalizacji wyników badań naukowych, a także w celu prowadzenia działań z zakresu transferu technologii i promocji nauki, **instytuty badawcze mogą tworzyć spółki kapitałowe**[19] **(spółki z o.o. i spółki akcyjne, zob. aneks 3), obejmować i nabywać udziały lub akcje w takich spółkach oraz osiągać przychody z tego tytułu**[20]**.**

53 Utworzenie spółki kapitałowej lub nabycie udziałów wymaga uzyskania zgody ministra sprawującego nadzór nad instytutem badawczym. Instytut badawczy musi także uzyskać zgodę ministra sprawującego nadzór na wykonywanie praw z tytułu posiadanych udziałów. Brak zgody ministra na

[16] Ustawa o instytutach badawczych uchyliła ustawę o JBR z 1985 r.
[17] Art. 38 ust. 1 Ustawy o instytutach badawczych.
[18] Art. 1 ust. 2 Ustawy o instytutach badawczych.
[19] Na temat spółek kapitałowych zob. aneks 3.
[20] Art. 17 ust. 5 Ustawy o instytutach badawczych.

dokonanie ww. czynności skutkuje ich nieważnością[21]. Przedmiot działalności ww. spółek musi być związany z prowadzonymi przez instytut badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi.

Instytuty badawcze są wyłączone z sektora finansów publicznych, jednak Ustawa o finansach publicznych ma do nich zastosowanie w takim zakresie, w jakim podmioty te gospodarują środkami publicznymi[22] (zob. akapity 60 do 65). Oznacza to, że gospodarowanie majątkiem przez instytuty badawcze podlega pewnym ograniczeniom. Mieniem instytutu badawczego są m.in. jego wartości niematerialne i prawne. Dlatego wiele czynności związanych z komercjalizacją B+R (np. wniesienie aportu) będzie podlegać następującym obostrzeniom:

1. Utworzenie spółki oraz objęcie udziałów i akcji w istniejącej spółce przez instytut badawczy wymaga zgody ministra nadzorującego.
2. Do wykonywania praw z posiadanych akcji i udziałów w spółkach utworzonych przez instytut badawczy w celu komercjalizacji wyników badań naukowych lub w celu prowadzenia działań z zakresu transferu technologii i promocji nauki, instytut badawczy jest obowiązany uzyskać zgodę ministra sprawującego nad nim nadzór[23]. Wykonywanie praw z posiadanych udziałów może polegać np. na wykonywaniu prawa głosu na zgromadzeniach wspólników, czy na udziale w zysku spółki (zob. akapity 658 do 666).
3. Instytut badawczy musi zgłosić ministrowi sprawującemu nad nim nadzór zamiar dokonania czynności prawnej, mającej za przedmiot mienie instytutu zaliczone zgodnie z odrębnymi przepisami do aktywów trwałych o wartości rynkowej wyższej niż równowartość 20 000 € (zob. akapit 76). Minister sprawujący nadzór może, w terminie miesiąca od dnia otrzymania zgłoszenia, nie wyrazić zgody na dokonanie czynności prawnej objętej zgłoszeniem. Przedmiotowe ograniczenie dotyczy następujących rodzajów czynności prawnych:
   a) wniesienia do spółki lub fundacji,
   b) dokonania darowizny,
   c) nieodpłatnego oddania do używania innym podmiotom w drodze umów prawa cywilnego.

[21] Art. 17 ust. 8 Ustawy o instytutach badawczych.
[22] Art. 4 ust. 1 pkt 2 Ustawy o finansach publicznych.
[23] Art. 17 ust. 7 Ustawy o instytutach badawczych.

4. Rozporządzenie przez instytut badawczy składnikami aktywów trwałych o wartości przekraczającej równowartość 50 000 € wymaga zgody Ministra Skarbu (zob. akapit 67 do 72)[24].
5. Sprzedaż składników aktywów trwałych innym podmiotom na podstawie umów prawa cywilnego ma następować w drodze publicznego przetargu[25] na zasadach określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 46 ust. 4 Ustawy o przedsiębiorstwach państwowych (zob. akapit 78).

55 Czynności dokonane bez zachowania powyższych wymogów są **nieważne**, stąd istotne jest, aby przy rozporządzaniu mieniem publicznym instytuty badawcze działały zgodnie z powyższymi uregulowaniami.

56 UWAGA!
Instytuty badawcze mogą prowadzić działalność gospodarczą.
Instytuty badawcze mogą tworzyć spółki kapitałowe.
Instytuty badawcze mogą przystępować do istniejących spółek kapitałowych.

57 **Źródła:**

Akty prawne:
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 620, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 159, poz. 993, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 240, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 25 września 1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2002 r. Nr 112, poz. 981, z późn. zm.)

[24] Art. 5a ust. 1 Ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa, w związku z art. 17 ust. 1 Ustawy o instytutach badawczych.
[25] Art. 17 ust. 2 Ustawy o instytutach badawczych.

2.4. Ograniczenia współpracy pomiędzy PJB a podmiotami gospodarczymi

2.4.1. Wprowadzenie

Na PJB, które są podmiotami publicznymi prowadzącymi działalność gospodarczą, spoczywa obowiązek szczególnej staranności w gospodarowaniu majątkiem publicznym[26] oraz realizacji interesu publicznego[27]. Dopuszczalność prowadzenia działalności gospodarczej przez PJB podlega ograniczeniom ze względu na fakt, że gospodarują one środkami publicznymi. Także inne niż prowadzenie działalności gospodarczej czynności dotyczące mienia państwowego podlegają ograniczeniom. Do czynności tych należy na przykład wnoszenie mienia do spółek handlowych, czy zawieranie umów cywilnoprawnych mogących skutkować powstaniem po stronie PJB zobowiązania dotyczącego tego mienia. 58

Generalnie PJB mogą prowadzić działalność gospodarczą lub inną aktywność mającą na celu uzyskiwanie przychodów (np. posiadać udziały w spółkach), w takim zakresie, w jakim są do tego upoważnione. Takie upoważnienie i jego zakres wynika w szczególności z ustaw regulujących ustrój i działanie danego podmiotu (zob. akapit aneks 5). Zasady prowadzenia działalności gospodarczej przez państwowe osoby prawne wynikają m.in.: 59

a) z Ustawy o finansach publicznych w takim zakresie, w jakim dotyczą gospodarowania środkami publicznymi,
b) z ustaw regulujących zasady wykonywania nadzoru właścicielskiego przez Skarb Państwa (w tym z Ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa) oraz
c) z ustaw regulujących ustrój i zasady działania poszczególnych PJB.

2.4.2. Ograniczenia wynikające z ustawy o finansach publicznych

Do uczelni publicznych, PAN i tworzonych przez nią jednostek organizacyjnych oraz do innych państwowych i samorządowych osób prawnych 60

[26] Prawo nie definiuje pojęcia „własności publicznej". Kodeks cywilny zawiera definicję „mienia państwowego", które przysługuje Skarbowi Państwa i państwowym osobom prawnym (art. 44 § 1 Kodeksu cywilnego).

[27] A. Pakuła, *Interes publiczny i użyteczność publiczna jako kryteria zadań samorządu terytorialnego*, w: Administracja i prawo administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia, Łódź 2000, str. 357.

wykonujących zadania publiczne stosuje się Ustawę o finansach publicznych. Ustawę tę stosuje się również do innych podmiotów w zakresie, w jakim podmioty te wykorzystują środki publiczne lub dysponują tymi środkami[28]. Do tej kategorii podmiotów należy zaliczyć instytuty badawcze (a niekiedy także spółki handlowe).

61 Jako ogólną zasadę dotyczącą jednostek finansów publicznych, Ustawa o finansach publicznych wprowadza zakaz posiadania, obejmowania lub nabywania przez te jednostki udziałów lub akcji w spółkach oraz nabywania obligacji emitowanych przez podmioty inne niż Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a także udziałów w spółdzielniach. Niemniej jednak, **przepis art. 49 obecnej Ustawy o finansach publicznych wyraźnie umożliwia PJB posiadanie, obejmowanie nabywanie udziałów lub akcji, jeśli przepis szczególny na to zezwala[29].**

62 Ustawa o finansach publicznych z 2005 r. (poprzednia ustawa o finansach publicznych) nie zawierała takiego upoważnienia, przez co pojawiały się wątpliwości, czy podmioty takie jak PJB mogą uczestniczyć w spółkach handlowych. Możliwość taka wynikała bowiem z ustaw regulujących działanie tych podmiotów (np. z Prawa o szkolnictwie wyższym, które dopuszcza uczestniczenie uczelni w spółce kapitałowej), ale była zakazana na gruncie Ustawy o finansach publicznych z 2005 r.[30]

63 Minister Finansów, w celu wyjaśnienia przepisów, wydał opinię, w której stwierdził, że Prawo o szkolnictwie wyższym jest ustawą szczególną (*lex specialis*) w stosunku do Ustawy o finansach publicznych z 2005 r., a zatem uczelnia może uczestniczyć w spółkach handlowych, jeżeli Prawo o szkolnictwie wyższym dopuszcza taką możliwość[31].

64 Na gruncie obecnej Ustawy o finansach publicznych, dopuszczalność zakładania spółek przez uczelnie nie budzi wątpliwości ze względu na istnienie wyraźnego przepisu w Prawie o szkolnictwie wyższym[32] (zob. akapit 39). Szczególne upoważnienie zezwalające PAN i jej instytutom na

[28] Art. 4 ust. 1 pkt 2 Ustawy o finansach publicznych.
[29] Art. 49 ust. 1 Ustawy o finansach publicznych, który wszedł w życie 1 lipca 2010 r.
[30] Art. 37 ust. 1 Ustawy o finansach publicznych z 2005 r.
[31] http://www.nauka.gov.pl/nauka/nauka-dla-kazdego/raporty-i-publikacje/sprawy-nauki/vademecum/vademecum/artykul/spolki-prawa-handlowego-a-uczelnie-publiczne-wyjasnienie/ (pobrano: 2010/10/26).
[32] Art. 62 ust. 1 pkt 8 i art. 62 ust. 2 pkt 4 Prawa o szkolnictwie wyższym.

uczestnictwo w spółkach handlowych zostało wprowadzone przepisami Ustawy o PAN[33] (zob. akapit 45). Do uczestniczenia w spółkach kapitałowych (określone rodzaje spółek handlowych) zostały również upoważnione instytuty badawcze na mocy przepisów ustawy o instytutach badawczych[34] (zob. akapit 52).

Ustawa o finansach publicznych zakazuje natomiast tworzenia fundacji ze środków publicznych[35]. 65

UWAGA! 66

PJB mogą tworzyć spółki prawa handlowego oraz nabywać udziały w spółkach prawa handlowego na zasadach określonych w:
- **Prawie o szkolnictwie wyższym.**
- **Ustawie o instytutach badawczych.**
- **Ustawie o PAN.**

2.4.3. Ograniczenia wynikające z ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa – transakcje powyżej 50 000 €

Ustawa o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa nakłada na PJB obowiązek uzyskania zgody Ministra Skarbu dla skutecznego dokonania niektórych czynności dysponowania majątkiem państwowym[36]. 67

Zgodnie z art. 5a tej ustawy, **zgody ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa** wymaga rozporządzenie przez PJB składnikami aktywów trwałych w rozumieniu przepisów o rachunkowości, zaliczonymi do: 68

a) wartości niematerialnych i prawnych (np. wyniki prac B+R),
b) rzeczowych aktywów trwałych (np. nieruchomości, urządzenia techniczne),
c) inwestycji długoterminowych,

[33] Art. 83 ust. 1 Ustawy o PAN.
[34] Art. 17 ust. 5 Ustawy o instytutach badawczych.
[35] Art. 45 Ustawy o finansach publicznych.
[36] Odesłanie do Ustawy o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa zawarte jest w: art. 17 ust. 1 Ustawy o instytutach badawczych, art. 24 ust. 3 Ustawy o PAN, art. 90 ust. 4 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym.

d) jeżeli wartość rynkowa przedmiotu rozporządzenia przekracza, wyrażoną w złotych, równowartość kwoty **50 000 €**, obliczoną na podstawie średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski według stanu z dnia wystąpienia o zgodę.

69 Zgody wymaga także oddanie wymienionych składników do korzystania innym podmiotom na podstawie umów prawa cywilnego lub ich wniesienie jako wkładu do spółki lub spółdzielni. **Czynność dokonana bez uzyskania zgody jest nieważna**[37]**.**

70 Wniosek o wyrażenie zgody na rozporządzenie przez PJB składnikami aktywów o wartości powyżej 50 000 €, w tym wniesienia wkładu do spółki, powinien zawierać następujące elementy:

1) wskazanie przedmiotu (prawa), który będzie przedmiotem rozporządzenia, z wyszczególnieniem danych ewidencyjnych identyfikujących składniki aktywów trwałych;
2) wartość rynkową przedmiotu rozporządzenia;
3) sposób rozporządzenia (np. wskazanie, że przedmiot rozporządzenia zostanie wniesiony do spółki lub oddany do korzystania na podstawie umowy prawa cywilnego);
4) wskazanie podmiotu, na rzecz którego nastąpi rozporządzenie;
5) uzasadnienie gospodarcze czynności prawnej.

71 Do wniosku dołącza się:

1) dokumenty potwierdzające:
   a) że PJB jest państwową osobą prawną, chyba że osobowość prawna została nadana wnioskodawcy ustawą,
   b) prawo do przedmiotu rozporządzenia,
   c) wycenę wartości rynkowej przedmiotu rozporządzenia;
2) **wycenę rzeczoznawcy** albo oświadczenie PJB:
   a) jeżeli wartość rynkową przedmiotu rozporządzenia można ustalić na podstawie opublikowanych cenników lub notowań giełdowych, albo
   b) jeżeli koszt wyceny przewyższa 20% wartości bilansowej przedmiotu rozporządzenia;
3) projekt umowy, na podstawie której ma być dokonane rozporządzenie;

[37] Ustawa określa sytuacje, kiedy uzyskanie zgody nie jest konieczne. Sytuacje te zasadniczo nie mają zastosowania do czynności omawianych w niniejszej publikacji.

4) inne dokumenty potwierdzające dane i informacje zawarte we wniosku[38].

72 Jeżeli złożony wniosek nie spełni wymagań określonych powyżej, Minister Skarbu wezwie PJB do usunięcia braków w wyznaczonym terminie, pod rygorem zwrotu wniosku. Rozpatrzenie wniosku następuje w terminie miesiąca od dnia jego doręczenia Ministrowi Skarbu wraz z kompletem wymaganych dokumentów, ale termin ulega zawieszeniu do dnia usunięcia braków.

2.4.4. Inne transakcje wymagające zgody lub zgłoszenia – transakcje powyżej 20 000 €

73 Ustawa o PAN i Ustawa o instytutach badawczych wyróżnia czynności dotyczące składników aktywów trwałych o wartości przekraczającej, wyrażoną w złotych, równowartość kwoty 20 000 €, jako podlegające obostrzeniu, ale nie wymagające zgody Ministra Skarbu.

74 Dysponowanie przez Kanclerza Akademii składnikami aktywów trwałych PAN oraz dysponowanie przez dyrektora instytutu naukowego składnikami aktywów trwałych będących własnością instytutu o wartości rynkowej przekraczającej (wyrażoną w złotych) kwotę 20 000 €[39] wymaga zgody Prezesa Akademii. Zgody wymagają czynności polegające na:

a) zbyciu, wydzierżawieniu, wynajmie, przeniesieniu mienia,
b) wniesieniu tego mienia do spółki lub fundacji,
c) dokonaniu darowizny,
d) nieodpłatnym oddaniu do użytkowania innym podmiotom w drodze umowy cywilnoprawnej[40].

75 Czynności dotyczące dysponowania mieniem PAN dokonane bez uzyskania zgody są nieważne. Ustawa o PAN nie wprowadza sankcji nieważności w odniesieniu do czynności dyrektora instytutu naukowego, dokonanych bez zgody Prezesa PAN, jednakże na podstawie ogólnych przepisów kodeksu cywilnego takie czynności będą również nieważne[41].

---

[38] Instytut naukowy PAN powinien dołączyć ponadto zgodę Prezesa i Prezydium Akademii.
[39] Wartość oblicza się na podstawie średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski wg stanu z dnia wystąpienia do Prezesa Akademii o zgodę.
[40] Art. 24 ust. 2 i art. 54 ust. 4 Ustawy o PAN.
[41] Art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego.

76 Ustawa o instytutach badawczych wymaga natomiast **zgłoszenia ministrowi nadzorującemu instytut badawczy zamiaru dokonania czynności** prawnej, mającej za przedmiot składnik aktywów trwałych (zob. akapit 96) o wartości przekraczającej (wyrażoną w złotych) kwotę 20 000 €[42], jeżeli czynności te polegają na:

a) wniesieniu mienia do spółki lub fundacji,
b) dokonaniu darowizny,
c) nieodpłatnym oddaniu do używania innym podmiotom w drodze umów prawa cywilnego.

77 W terminie miesiąca od dnia otrzymania zgłoszenia minister nadzorujący instytut może nie wyrazić zgody na dokonanie takiej czynności prawnej[43]. Czynności prawne dokonane z naruszeniem powyższego obowiązku zgłoszenia są nieważne[44].

2.4.5. Sprzedaż środków trwałych przez instytuty badawcze w drodze przetargu publicznego

78 Zgodnie z art. 17 ust. 2 Ustawy o instytutach badawczych, sprzedaż składników aktywów trwałych[45] na podstawie umów prawa cywilnego (w tym WNiP w trakcie procesu komercjalizacji), musi następować w drodze publicznego przetargu na zasadach określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 46 ust. 4 Ustawy o przedsiębiorstwach państwowych.

79 Przetarg na sprzedaż wartości niematerialnych i prawnych powinien zostać przeprowadzony na zasadach określonych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 5 października 1993 r. w sprawie zasad organizowania przetargu na sprzedaż środków trwałych przez przedsiębiorstwa państwowe oraz warunków odstąpienia od przetargu. Przetarg publiczny może być prowadzony w formie przetargu ustnego (licytacji) lub przetargu pisemnego (zbierania ofert). Koniecznym etapem organizacji przetargu jest ustalenie **ceny oszacowania** WNiP, przy uwzględnieniu ich aktualnej wartości rynkowej. Wycena ta może być dokonana przez rzeczoznawców.

---

[42] Wartość oblicza się na podstawie średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski wg stanu z dnia wystąpienia o zgodę.
[43] Art. 17 ust. 3 i 4 Ustawy o instytutach badawczych.
[44] Art. 17 ust. 8 Ustawy o instytutach badawczych.
[45] Wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych.

Źródła:

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2005 r. Nr 164, poz. 1365, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (Dz. U. z 1996 r. Nr 106, poz. 493, z późn. zm)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)
- Ustawa z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 159, poz. 993, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 249, poz. 2104, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 5 października 1993 r. w sprawie zasad organizowania przetargu na sprzedaż środków trwałych przez przedsiębiorstwa państwowe oraz warunków odstąpienia od przetargu (Dz. U. z 1993 r. Nr 97, poz. 443, z późn. zm.)

Inne źródła:

- Pakuła A., *Interes publiczny i użyteczność publiczna jako kryteria zadań samorządu terytorialnego*, w: Administracja i prawo administracyjne u progu trzeciego tysiąclecia, Łódź, 2000 r.
- http://www.nauka.gov.pl/nauka/nauka-dla-kazdego/raporty-i-publikacje/sprawy-nauki/vademecum/vademecum/artykul/spolki-prawa-handlowego-a-uczelnie-publiczne-wyjasnienie/ (pobrano: 2010/10/26)

2.5. Państwowe Jednostki Badawcze – wprowadzenie do zagadnień księgowych

Niniejszy podrozdział przedstawia podstawowe informacje dotyczące specyficznych zasad rachunkowości obowiązujących PJB. 81

82

UWAGA!

Ustawa o rachunkowości jest podstawowym aktem polskiego prawa bilansowego. Informacje dodatkowe, mające charakter wytycznych, można znaleźć w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej oraz w standardach rachunkowości sektora publicznego IPSAS.

2.5.1. Uczelnie

83 Funkcjonowanie uczelni określa Prawo o szkolnictwie wyższym (zob. akapit 37).

84 Uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od działalności podstawowej. Działalność uczelni publicznej finansowana jest z dotacji przekazywanych z budżetu państwa na zadania ustawowo określone. Działalność uczelni może być również finansowana z przychodów własnych.

85 UWAGA!
Uczelnia może prowadzić działalność gospodarczą wyodrębnioną organizacyjnie i finansowo od działalności podstawowej.

86 Uczelnia publiczna może osiągać przychody m.in. z[46]:

1) odpłatności za świadczone usługi edukacyjne (np. wykonanie szkolenia z obsługi oprogramowania będącego przedmiotem komercjalizacji);
2) **zastosowania technologii wytworzonej w toku prac B+R**;
3) odpłatności za:
   a) usługi badawcze i specjalistyczne,
   b) specjalistyczne i wysokospecjalistyczne usługi diagnostyczne,
   c) usługi rehabilitacyjne lub lecznicze, a także
   d) opłaty licencyjne i przychody z działalności kulturalnej;
4) działalności gospodarczej;
5) udziałów i odsetek (np. dywidenda otrzymana z tytułu udziałów w spółce otrzymanych w zamian za wniesione aportem zakończone prace rozwojowe);
6) sprzedaży składników własnego mienia oraz z odpłatności za korzystanie z tych składników przez osoby trzecie na podstawie umowy najmu, dzierżawy albo innej umowy (np. przychody z tytułu sprzedaży opracowanego we własnym zakresie urządzenia bądź technologii).

[46] Art. 98 Prawa o szkolnictwie wyższym.

2.5.2. Instytuty naukowe PAN

87 Polska Akademia Nauk działa w oparciu o Ustawę o PAN (zob. akapit 44). Działalność Akademii jest finansowana ze środków budżetowych i pozabudżetowych[47].

88 Instytuty naukowe PAN prowadzą samodzielną gospodarkę finansową, pokrywając koszty działalności z przydzielonych im środków budżetowych (na zasadach określonych w odrębnych przepisach) oraz ze środków pozabudżetowych pozyskiwanych przez te placówki. Instytut naukowy PAN może uczestniczyć w wynikach ekonomicznych osiąganych z tytułu stosowania i upowszechniania efektów jego działalności.

89 UWAGA!
Instytuty naukowe PAN mogą uczestniczyć w wynikach ekonomicznych osiąganych z tytułu stosowania i upowszechniania efektów ich działalności.

2.5.3. Instytuty badawcze

90 Działalność instytutów badawczych jest regulowana przez Ustawę o instytutach badawczych (zob. akapit 50).

91 Instytuty badawcze mogą prowadzić działalność gospodarczą na zasadach określonych w przepisach Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, w zakresie i formach określonych w statucie instytutu. Na mocy art. 2 ust. 4 Ustawy o instytutach badawczych, działalność gospodarcza prowadzona przez instytut badawczy musi być wydzielona pod względem finansowym i rachunkowym z działalności podstawowej (zob. akapity 51 do 53).

92 UWAGA!
Instytut badawczy może prowadzić inną niż podstawową (ustawowo określoną) działalność gospodarczą, na zasadach określonych w przepisach Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej.

[47] Art. 78 ust. 1 Ustawy o PAN.

93 Ustawa o instytutach badawczych przewiduje **szczególne procedury kontrolne**, mające istotne znaczenie z punktu widzenia rachunkowego podejścia do komercjalizacji wyników prac B+R, dotyczące rozporządzania składnikami aktywów trwałych przekraczającymi przyjętą w ustawie wartość[48]:

1) **rozporządzenie** składnikiem aktywów trwałych o wartości rynkowej **powyżej 50 000 €** może nastąpić po uzyskaniu zgody Ministra Skarbu (czynność prawna dokonana z naruszeniem tego obowiązku jest nieważna – por. akapit 67);
2) **sprzedaż bądź odpłatne oddanie do użytkowania** składnika aktywów trwałych innym podmiotom na podstawie umowy prawa cywilnego, może nastąpić jedynie w drodze publicznego przetargu (por. akapit 78).

94 Ustawa o instytutach badawczych nakłada również na instytut obowiązek poinformowania ministra nadzorującego instytut o zamiarze dokonania czynności prawnej, mającej za przedmiot mienie zaliczone, zgodnie z odrębnymi przepisami, do aktywów trwałych o wartości rynkowej przewyższającej (wyrażoną w zł) kwotę 20 000 € (zob. akapit 76). Równowartość przedmiotowej kwoty oblicza się na podstawie średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski, według stanu z dnia wystąpienia o zgodę do ministra nadzorującego. Ograniczenie dotyczy następujących kategorii czynności[49]:

a) wniesienia mienia do spółki lub fundacji,
b) dokonania darowizny,
c) nieodpłatnego oddania do używania innym podmiotom w drodze umów prawa cywilnego.

95 Procedury kontrolne przewidziane przy rozporządzaniu składnikami aktywów instytucji badawczych są istotne z punktu widzenia rachunkowości. W przypadku kapitalizacji nakładów poniesionych na prace rozwojowe (a zatem ujęcia jako składników aktywów), ich komercjalizacja powinna uwzględniać ścieżkę postępowania wyznaczoną właśnie przez procedury kontrolne omówione powyżej.

---

[48] Art. 17 ust. 1 Ustawy o instytutach badawczych.
[49] Art. 17 ust. 3 Ustawy o instytutach badawczych.

96

UWAGA!
Prace badawcze traktowane księgowo nie są ujmowane jako aktywa, ale powodują uwzględnienie wszystkich przeznaczonych na nie nakładów jako koszt danego okresu. W związku z powyższym, transakcje dotyczące wyników prac badawczych nie podlegają restrykcjom, o których mowa w akapicie 76 wynikającym z ustawy o instytutach badawczych, ponieważ z księgowego punktu widzenie nie są one aktywem trwałym.

97

Instytut badawczy może osiągać przychody m.in. ze sprzedaży[50]:
a) wyników prac badawczych i prac rozwojowych,
b) patentów, praw ochronnych oraz licencji na stosowanie wynalazków i wzorów użytkowych,
c) prac wdrożeniowych, w tym nadzoru autorskiego,
d) produkcji urządzeń i aparatury oraz innej produkcji lub usług.

98

UWAGA!
Instytut badawczy może osiągać przychody m.in. ze sprzedaży wyników badań naukowych i prac rozwojowych.

2.5.4. Sprawozdawczość finansowa w PJB

99

Zasady sprawozdawczości finansowej, jak również zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych przez PJB pozostają w ścisłym związku z kwestią komercjalizacji wyników prac B+R. Prawidłowe ujęcie prac badawczych i rozwojowych w księgach rachunkowych jest warunkiem koniecznym, bez którego poprawne wdrożenie zasad sprawozdawczości finansowej nie jest możliwe. Zadanie to jest łatwiejsze do wykonania, jeśli jednostka prowadzi w odpowiedni sposób (tj. przejrzysty) księgi rachunkowe.

100

Specyficzne **zasady sprawozdawczości PJB** określa rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej oraz rozporządzenie z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych.

[50] Art. 18 ust. 7 Ustawy o instytutach badawczych.

101 Uczelnie państwowe, instytuty badawcze, jak również Polska Akademia Nauk i tworzone przez nią jednostki organizacyjne są zobowiązane do sporządzania sprawozdań w zakresie własnych zobowiązań oraz poręczeń i gwarancji[51].

102 **Sprawozdanie finansowe** jednostki ma dostarczać informacje o sytuacji finansowej, zmianach sytuacji finansowej oraz wynikach działalności jednostki, które będą użyteczne dla szerokiego kręgu użytkowników przy podejmowaniu decyzji gospodarczych[52]. Innymi słowy, **sprawozdanie finansowe stanowi uporządkowane przedstawienie sytuacji finansowej i finansowych wyników działalności jednostki[53]. Sprawozdanie finansowe powinno spełniać również pewne wymogi jakościowe[54]. Między innymi sprawozdanie powinno być: zrozumiałe, przydatne przy podejmowaniu decyzji, istotne (tzn. w sprawozdaniu nie mogą zostać pominięte bądź zniekształcone informacje, które mają wpływ na decyzje gospodarcze), wiarygodne, wiernie odzwierciedlające rzeczywistość i niezawierające błędów, sprawozdanie powinno cechować się przewagą treści nad formą, neutralne.**

103 Mając na uwadze powyższe, ważne jest zaprojektowanie planu kont w sposób umożliwiający ciągłe monitorowanie z perspektywy zarządczej całości poniesionych nakładów na prowadzone przez PJB prace badawcze i rozwojowe.

104 **Źródła:**

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2005 r. Nr 164, poz. 1365, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)
- Ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2007 r. Nr 155, poz. 1095, z późn. zm.)

[51] Art. 10 ust. 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej.

[52] § 7 Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (dalej „MSR") 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych".

[53] § 7 MSR 1 „Prezentacja sprawozdań finansowych".

[54] I. Olchowicz, *Podstawy rachunkowości*, Warszawa, Diffin, 2000 r., str. 340.

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.)
- Rozporządzenie Ministra Nauki z 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych warunków i sposobu gospodarki finansowej jednostek badawczo-rozwojowych (Dz. U. z 2001 r. Nr 153, poz. 1764)
- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 3 lutego 2010 r. w sprawie sprawozdawczości budżetowej (Dz. U. z dnia 8 lutego 2010 r. Nr 20, poz. 103)
- Rozporządzenie z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie sprawozdań jednostek sektora finansów publicznych w zakresie operacji finansowych (Dz. U. z dnia 19 marca 2010 r. Nr 43 poz. 247)

Inne źródła:

- Olchowicz I., *Podstawy rachunkowości*, Warszawa, Diffin, 2000 r.

2.6. Status podatkowy Państwowej Jednostki Badawczej

2.6.1. Podatek dochodowy od osób prawnych

Państwowe Jednostki Badawcze, do których należą instytuty badawcze, uczelnie i instytucje naukowe Polskiej Akademii Nauk, posiadają osobowość prawną[55]. Na gruncie przepisów podatkowych oznacza to, że PJB podlegają przepisom Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. 105

UWAGA! 106
Państwowe Jednostki Badawcze są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych.

W związku z powyższym, PJB rozliczają się z fiskusem na zasadach ogólnych, określonych w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych. W niektórych przypadkach zastosowanie znajdują również zwolnienia podatkowe zawarte w ustawach odrębnych[56]. 107

Przedmiot opodatkowania. Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest, co do zasady, dochód bez względu na rodzaj źródeł 108

[55] Por. art. 12 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym, art. 3 ust. 1 Ustawy o PAN oraz art. 1 ust. 3 Ustawy o instytutach badawczych.

[56] W przypadku uczelni zwolnienie z podatku dla działalności statutowej przewiduje art. 91 ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym. W obowiązujących od dnia 1 października 2010 r. ustawie o PAN oraz Ustawie o instytutach badawczych brak jest analogicznych przepisów na temat zwolnienia działalności statutowej z podatku, należy w tym względzie kierować się bezpośrednio przepisami ustaw podatkowych.

przychodów z jakich dochód ten został osiągnięty[57]. Dochodem jest **nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania**, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, PJB generuje stratę.

109 Co do zasady, przychodami podatkowymi są m.in. otrzymane pieniądze oraz wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo nieodpłatnie rzeczy lub praw[58].

110 Kosztami uzyskania przychodów (KUP) dla celów Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych[59] są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (z wyjątkiem kosztów wymienionych enumeratywnie w art. 16 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

111 **Zwolnienia przedmiotowe.** Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje szereg zwolnień podatkowych, które mogą znaleźć zastosowanie w odniesieniu do dochodów PJB.

112 W szczególności, dochody PJB mogą podlegać zwolnieniu na zasadach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie z tym przepisem, wolne od podatku są dochody podatników, których **celem statutowym jest działalność** społecznie użyteczna, m.in. **naukowa, naukowo-techniczna**, oświatowa (w części przeznaczonej na te cele). Zwolnienie to ma charakter warunkowy, tzn. aby z niego skorzystać, PJB musi swój dochód w całości lub w części **przeznaczyć i rzeczywiście wydatkować (bez względu na termin) na cele statutowe** wskazane przez ustawodawcę.

113 Co do zasady nie ma przy tym znaczenia, z jakiego źródła pochodzą dochody PJB[60]. Może to być zarówno działalność statutowa, jak i działalność

[57] Por. art. 7 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[58] Por. art. 12 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[59] Por. art. 15 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[60] Wyjątek od tej zasady (brak możliwości zwolnienia dla dochodów) stanowią dochody z działalności gospodarczej, o których mowa w art. 17 ust. 1a pkt 1, pkt 1a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, pochodzące: z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego, paliwowego, tytoniowego, spirytusowego, winiarskiego, piwowarskiego; a także pozostałych wyrobów alkoholowych o zawartości alkoholu powyżej 1,5% oraz wyrobów z metali szlachetnych albo z udziałem

gospodarcza (w tym komercjalizacja wyników prac B+R) – choć od tej zasady istnieją pewne wyjątki. Ważne jest jednak, aby PJB wydatkowała swój dochód zgodnie z zasadami zawartymi w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych.

UWAGA!
PJB może korzystać ze zwolnienia podatkowego w odniesieniu do dochodów uzyskanych w procesie komercjalizacji wyników prac B+R w części, w jakiej zostały one przeznaczone i wydatkowane na cele zawarte w statucie PJB.

114

115 Ustawowy katalog typów wydatków jest otwarty. Przykładowo, PJB może wydatkować dochód na cele statutowe, poprzez:

a) nabycie środków trwałych,
b) nabycie wartości niematerialnych i prawnych,
c) opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodu.

116 Poza lokowaniem dochodów PJB w cele statutowe sensu *stricto*, za wydatkowanie zgodne z celem statutowym uznaje się również lokowanie dochodów PJB (w tym dochodów pochodzących z komercjalizacji wyników prac B+R) w pewne rodzaje papierów wartościowych, wymienione enumeratywnie w art. 17 ust. 1e Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Należą do nich: obligacje Skarbu Państwa, bony skarbowe, obligacje wyemitowane przez jednostki samorządu terytorialnego, szczególne typy papierów wartościowych i instrumentów finansowych.

117 Należy zwrócić uwagę, że jedną z form komercjalizacji wyników prac B+R przez PJB jest zawiązanie spółki prawa handlowego z udziałem innego podmiotu (zob. akapity 38–39, 45, 51–52, 652), co wymaga wniesienia przez PJB wkładu (np. w postaci środków pieniężnych uzyskanych w związku z dochodem wygenerowanym na prowadzonej działalności) lub nabycia udziałów w spółce. Niemniej, zgodnie z obecnymi interpreta-

tych metali lub dochodów uzyskanych z handlu tymi wyrobami. Jako wyjątek od wskazanego ograniczenia, w przypadku PJB zwolnienie podatkowe przysługuje w przypadku dochodów uzyskanych z działalności polegającej na wytwarzaniu wyrobów przemysłu elektronicznego – w tym w ramach komercjalizacji wyników prac B+R (np. sprzedaż prototypu).

cjami indywidualnymi Ministra Finansów[61], **przeznaczenie przez PJB części jej dochodu na wkład do spółki nie stanowi realizacji celów statutowych jednostki**. Dzieje się tak nawet w sytuacji, gdy spółka, do której wnoszony jest wkład (spółka kapitałowa lub osobowa) ma zamiar przeznaczyć przedmiot aportu na cele zbieżne z działalnością statutową PJB. Argumentem organów podatkowych za przyjęciem powyższego stanowiska w przytaczanych interpretacjach był brak odpowiednich zapisów w statutach określających profil działalności PJB.

118 Cel, na który PJB ma zamiar przeznaczyć dochód oraz cel faktycznego wydatkowania powinny być tożsame. Jednak samo zadeklarowanie przez PJB, że przeznaczy ona dochód na swoje cele statutowe (następuje to w rocznym zeznaniu podatkowym) i moment wydatkowania mogą być rozdzielone w czasie (tj. nie muszą wystąpić w jednym okresie rozliczeniowym). Ustawodawca nie ograniczył czynności wydatkowania żadnym terminem.

119 **Utrata zwolnienia** następuje w wypadku, gdy dochód przeznaczony na działalność statutową PJB zostanie wykorzystany na inne cele. **Opodatkowaniu podlega wtedy dochód w wysokości spożytkowanej niezgodnie z deklaracją**. Dopiero bowiem stwierdzenie, że dochód wskazany w zeznaniu podatkowym jako zwolniony (zadeklarowanie woli o skorzystaniu ze zwolnienia) został faktycznie przeznaczony na inne cele, powoduje utratę zwolnienia od podatku w tej części[62].

120 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ wydatkował w minionym roku podatkowym środki przewyższające przychody uzyskane w tym samym okresie rozliczeniowym (poniósł stratę w znaczeniu ekonomicznym).

Część wydatków instytutu nie została uznana za poniesione na jego cel statutowy (przeznaczenie 10 000 zł na wkład do spółki z o.o. komercjalizującej wyniki prac B+R powstających w instytucie).

W związku z tym, pomimo faktu, że instytut poniósł stratę w sensie ekonomicznym, część jego dochodu równa wartości wkładu wniesio-

[61] Np. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 17 lipca 2009 r. – IPPB5/423-192/09-6/AS, interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 9 lutego 2010 r. – IPPB5/423-752/09-4/AM.

[62] Por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 11 lutego 2010 r. – IBPBI/2/423-1331/09/PC.

nego do spółki podlega opodatkowaniu, ponieważ wydatkowanie opisane powyżej zostanie uznane przez urzędy skarbowe jako wydatkowanie na pozastatutowe cele instytutu.

121

UWAGA!
Jeśli PJB ponosi wydatki (w tym również wydatki finansowane ze źródeł uzyskanych w związku z komercjalizacją wyników prac B+R) na cele pozastatutowe, niemieszczące się w ustawowym katalogu celów społecznie użytecznych, jednostka będzie musiała uiścić podatek od kwoty dochodu równoważnej ww. wydatkom. Obowiązek ten ciąży na jednostce nawet w sytuacji wystąpienia straty na jej wyniku finansowym.

122

Mając na uwadze powyższe, PJB jest zobowiązana, na podstawie prowadzonej ewidencji rachunkowej[63], do jednoznacznego przypisywania każdego wydatku do rodzaju prowadzonej przez siebie działalności. Pozwoli to na ustalenie, czy dochód zadeklarowany jako przeznaczony na cele statutowe, rzeczywiście został w ten sposób przez jednostkę wydatkowany. Tym samym, dla jednostki komercjalizującej wyniki prac B+R kluczowe będzie podjęcie decyzji o sposobie wydatkowania środków finansowych już w momencie ich uzyskania.

123

Przeznaczenie dochodu uzyskanego z komercjalizacji wyników prac B+R na cele pozastatutowe skutkuje obowiązkiem obliczenia i zapłaty podatku w trybie art. 25 ust. 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Zgodnie bowiem z dyspozycją zawartą w tym przepisie, jeżeli podatnicy[64] uprzednio zadeklarowali, że przeznaczą dochód na cele statutowe i dochód ten wydatkowali na inne cele – podatek od tego dochodu (bez wezwania) wpłacają do 20 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonali wydatku. Przepis ten stosuje się również do dochodów za lata poprzedzające rok podatkowy, zadeklarowanych i niewydatkowanych w tych latach, na cele określone w art. 17 ust. 1b.

---

[63] Na podstawie art. 9 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, podatnicy mają obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy. Ustawa ta wprowadza również obowiązek uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości podatkowych odpisów amortyzacyjnych.

[64] Wymienieni w art. 17 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

124 **PRZYKŁAD**
Uczelnia LMN uzyskała w 2009 r. dochód z komercjalizacji wyników prac B+R. Jednostka postanowiła przeznaczyć dochód z przedmiotowej działalności gospodarczej na swój cel statutowy, tj. zakup aparatury specjalistycznej koniecznej do prowadzenia badań naukowych.
Uczelnia LMN zadeklarowała przeznaczenie ww. dochodu na cele statutowe w informacji o dochodach wolnych od podatku (formularz CIT-8/O), załączonej do rocznego zeznania podatkowego uczelni za rok podatkowy kończący się 31 grudnia 2009 r. (formularz CIT-8).
W maju 2010 r., w wyniku powodzi, pomieszczenia dydaktyczne uczelni zostały zalane. Uczelnia LMN była zmuszona wykonać w czerwcu 2010 r. remont lokali, przeznaczając na ten cel omówione na wstępie dochody z komercjalizacji wyników prac B+R, uzyskane w 2009 r.
Władze finansowe uczelni, świadome, iż takie wydatkowanie dochodu nie stanowi realizacji celów statutowych uczelni, uiściły podatek dochodowy od dochodu stanowiącego równowartość wydatków poniesionych na remont. Wpłata należnego podatku, zgodnie z przepisami Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nastąpiła do 20 lipca 2010 r.

125 Ponadto, PJB jest również zobowiązana do opłacania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy i składania rocznych deklaracji. Niemniej w przypadku, gdy całość osiąganych dochodów (w tym również dochody z tytułu komercjalizacji wyników prac B+R) PJB zamierza przeznaczyć wyłącznie na działalność statutową, może ona uzyskać zwolnienie z obowiązku miesięcznego wpłacania zaliczek. Warunkiem skorzystania z tego zwolnienia jest złożenie właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego pisemnego oświadczenia, że PJB jest podatnikiem uprawnionym do skorzystania ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i wydatkuje zrealizowane dochody wyłącznie na określone w ustawie cele statutowe.

126 UWAGA!
Ze zwolnienia przedmiotowego na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nie mogą skorzystać określone grupy podatników (np. spółki).

Brak możliwości korzystania ze zwolnienia przedmiotowego będzie miał zatem istotny wpływ na wzrost obciążeń podatkowych w przypadku komercjalizacji wyników prac B+R poprzez tworze-

nie spółek komercjalizujących z udziałem PJB (zob. akapity 652 i 764).

127 Zwolnienie dochodów ze względu na ich przeznaczenie na cel statutowy nie jest jedynym, z którego w praktyce mogą korzystać PJB. W szczególności, zwolnieniem bezwarunkowym objęte są dochody PJB uzyskane m.in. w formie[65]:

1) **dotacji** otrzymanych z budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego;
2) **środków bezzwrotnej pomocy** uzyskanych od rządów państw obcych, organizacji międzynarodowych lub międzynarodowych instytucji finansowych, w tym także środków z programów ramowych badań, rozwoju technologicznego i demonstracji Unii Europejskiej oraz z programów NATO;
3) **środków otrzymanych od agencji rządowych lub agencji wykonawczych**, jeżeli agencje otrzymały środki na ten cel z budżetu państwa;
4) środków finansowych otrzymanych przez uczestnika projektu jako pomoc udzielona w ramach programu finansowego **z udziałem środków europejskich**, o których mowa w Ustawie o finansach publicznych.

128 UWAGA!

Zgodnie z art. 7 ust. 3 pkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, wydatki i koszty bezpośrednio sfinansowane środkami zwolnionymi z opodatkowania będą również wyłączone z kosztu uzyskania przychodu dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (ograniczenie dotyczy również kosztów związanych z przychodami wygenerowanymi z komercjalizacji wyników prac B+R).

129 **PRZYKŁAD**

Uczelnia LMN uzyskała dotację, którą wydatkowała na szkolenie pracowników zaangażowanych w proces komercjalizacji wyników prac B+R.

Uczelnia sprzedała następnie prawa do wyników prac B+R.

[65] Art. 17 ust. 1 pkt 23, pkt 47, pkt 53 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Uczelnia nie będzie mogła obniżyć wartości przychodu ze sprzedaży tych wyników o wydatki poniesione na szkolenie pracowników, gdyż zostało ono sfinansowane z dotacji (tj. środków zwolnionych z opodatkowania).

2.6.2. Podatek od towarów i usług

130 **Status PJB jako podatników VAT.** Ustawa o VAT w art. 15 ust. 1, jako podatników wymienia „osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, […], bez względu na cel lub rezultat takiej działalności". Zgodnie z ust. 2 tego przepisu „działalność gospodarcza obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, […]. Działalność gospodarcza obejmuje również czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych".

131 UWAGA!
Na gruncie Ustawy o VAT obowiązuje autonomiczna definicja działalności gospodarczej. W świetle tej definicji każdy rodzaj działalności PJB (np. w zakresie komercjalizacji wyników prac B+R) wymaga indywidualnej weryfikacji, czy podlega on opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług.
Z perspektywy podatku od towarów i usług, działalność PJB można podzielić na czynności opodatkowane VAT, czynności zwolnione z VAT i czynności niepodlegające VAT.

132 Status PJB jako podatnika VAT zależy od rodzaju podejmowanej przez nią działalności.

133 Komercjalizacja wyników prac B+R polegająca np. na ich sprzedaży lub udzieleniu licencji do korzystania z tych wyników, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu Ustawy o VAT. W rezultacie, ww. działalność co do zasady podlega opodatkowaniu VAT.

134 W praktyce, z perspektywy definicji działalności gospodarczej zawartej w Ustawie o VAT, większość PJB prowadzi jednak działalność mieszaną. Oznacza to, że PJB równolegle wykonuje czynności, które są bądź opodatkowane, bądź zwolnione z VAT lub w ogóle nie podlegają temu podat-

kowi. Wyróżnienie tych dwóch ostatnich kategorii jest również istotne w kontekście komercjalizacji wyników badań B+R, gdyż umożliwia określenie, w jakim zakresie PJB ma prawo do odliczenia podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług, zwłaszcza w przypadku tzw. wydatków ogólnych[66] (zob. akapit 470).

A zatem, wśród typów działalności prowadzonej przez PJB, można z perspektywy VAT wyróżnić m.in.: 135

1. Działalność komercyjną, do której oprócz **sprzedaży/udzielania licencji na korzystanie z wartości niematerialnych i prawnych,** należy przykładowo odpłatne świadczenie usług naukowo-badawczych, wynajem pomieszczeń, prowadzenie szkoleń, organizacja konferencji, itp. **Działalność ta, co do zasady, stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu ww. ustawy i podlega opodatkowaniu VAT**.
2. Usługi edukacyjne, które są zwolnione z VAT.
3. Działalność statutową, finansowaną w szczególności z **dotacji podmiotowych,** która co do zasady powinna pozostawać **poza zakresem VAT**.

PJB wykonująca czynności opodatkowane VAT (np. w zakresie komercjalizacji wyników prac B+R) ma zasadniczo obowiązek rejestracji w urzędzie skarbowym jako tzw. **podatnik VAT czynny**. 136

Natomiast w przypadku, gdy PJB świadczy wyłącznie usługi zwolnione z VAT (np. usługi edukacyjne), powyższe zgłoszenie rejestracyjne nie jest obowiązkowe. Zwolnienie z VAT i brak obowiązku rejestracji dla celów VAT dotyczy również czynności opodatkowanych VAT, jeżeli sprzedaż z tego tytułu w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła kwoty 50 000 zł netto (tj. bez VAT)[67]. Brak konieczności rejestracji VAT może mieć znaczenie dla nowopowstających PJB, które jeszcze nie osiągają istotnych przychodów z tytułu komercjalizacji wyników prac B+R. 137

PJB musi jednak pamiętać o tym, że brak rejestracji PJB jako podatnika VAT wiąże się z niemożnością odliczenia przez jednostkę podatku naliczonego przy dokonywanych zakupach, PJB musi dokonać kalkulacji, 138

[66] Prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje PJB jedynie w zakresie wykonywanych przez nią czynności opodatkowanych VAT.

[67] Przy czym w latach 2010-2011 obowiązuje okres przejściowy – tj. za 2010 r. limit wynosi 100 000 zł, a za 2011 r. i lata następne 150 000 zł przy zachowaniu określonych obowiązków formalnych.

które rozwiązanie (tj. skorzystanie/nie skorzystanie ze zwolnienia z VAT ze względu na nieprzekroczenie limitu sprzedaży) jest dla niej bardziej opłacalne – zarówno pod względem ekonomicznym, jak i ze względu na związane z rejestracją obciążenia administracyjne.

139 **Działalność naukowo-badawcza PJB jako czynność opodatkowana VAT.** Realizacja projektu badawczego przez PJB nie stanowi działalności gospodarczej (i w konsekwencji nie łączy się z czynnościami opodatkowanymi VAT) w sytuacji, gdy jednostka nie ma zamiaru skomercjalizowania wyników badań.

140 Jedynie w przypadku, gdy czynności badawcze prowadzone są na zlecenie zewnętrznych podmiotów lub w celu późniejszego zbycia efektów tych prac, powinny one stanowić czynność opodatkowaną VAT w ramach działalności gospodarczej PJB (zob. akapit 141).

141 Zgodnie z przepisami o VAT[68], przez **świadczenie usług** rozumie się każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi dostawy towarów. Przez świadczenie usług rozumie się również **przeniesienie praw do wartości niematerialnych i prawnych**, bez względu na formę, w jakiej dokonano czynności prawnej.

142 Powyższe oznacza, że w obrocie krajowym, **komercjalizacja wyników prac B+R polegająca na transferze praw własności intelektualnej** w formie np. zbycia autorskich praw majątkowych lub udzielenia licencji do korzystania z tych praw, **na gruncie Ustawy o VAT** zasadniczo **będzie stanowić świadczenie usług[69].**

143 **Stawki VAT.** Od 1 stycznia 2006 r. obowiązuje **22% stawka VAT na usługi naukowo-badawcze** (wcześniej korzystały one ze zwolnienia z VAT). Od 1 stycznia 2011 r. planowana jest przez rząd podwyżka stawek VAT o jeden punkt procentowy na okres trzyletni, w oparciu o założenia przedstawione w ramach Wieloletniego Planu Finansowego Państwa.

---

[68] Art. 8 ust. 1 Ustawy o VAT.

[69] Natomiast zbycie rzeczy ruchomej (np. prototypu innowacyjnego urządzenia) stanowić będzie, co do zasady, odpłatną dostawę towaru.

144 W przypadkach określonych Ustawie o VAT istnieje możliwość zastosowania stawek obniżonych. Przykładowo, **7% stawka VAT** obejmuje **usługi świadczone przez twórców** i artystów wykonawców (osoby fizyczne) w rozumieniu przepisów ustawy Prawo autorskie. Usługi te muszą być jednak wynagradzane w formie **honorariów** za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania[70]. Przepis ten ma znaczenie w odniesieniu do ewentualnego pozyskania przez PJB praw do wyników prac B+R od osób fizycznych, np. naukowców współpracujących z jednostką na podstawie umowy o dzieło lub umowy-zlecenia (zob. akapit 512).

145 UWAGA!
Świadczenie usług przez PJB w ramach działalności gospodarczej zasadniczo podlega 22% stawce VAT.

146 **Moment powstania obowiązku podatkowego.** Zgodnie z ogólną zasadą[71], obowiązek podatkowy z tytułu komercjalizacji wyników prac B+R powstaje z chwilą wystawienia faktury, nie później niż 7 dnia od wykonania tej usługi (w rozumieniu Ustawy o VAT) przez PJB.

147 **PRZYKŁAD**
Instytut XYZ wniósł do spółki ABC aport, którego przedmiotem była licencja (wartość niematerialna i prawna). Aport wartości niematerialnych i prawnych stanowi świadczenie usługi za wynagrodzeniem w formie udziałów (w rozumieniu Ustawy o VAT).
Instytut XYZ wystawił z tytułu wniesienia aportu fakturę VAT w dniu 15 listopada z terminem płatności do 30 listopada. Wniesienie aportu (wykonanie usługi) nastąpiło w dniu 20 listopada. Płatność, w formie wydania udziałów spółki ABC do Instytutu XYZ, nastąpiła 25 listopada. Obowiązek podatkowy powstał w dniu 15 listopada – z chwilą wystawienia faktury przez Instytut XYZ.

148 Jeżeli przed wykonaniem usługi (np. przed zbyciem patentu) PJB otrzymała część należności (w charakterze zaliczki, przedpłaty raty itp.), obowiązek podatkowy w tej części powstaje z chwilą otrzymania zaliczki.

[70] Załącznik 3 do Ustawy o VAT, pozycja 162.
[71] Art. 19 ust. 4 Ustawy o VAT.

Ustawa o VAT przewiduje szczególny moment powstania obowiązku podatkowego[72] w zakresie:
- usług sprzedaży praw lub udzielania licencji i sublicencji,
- przeniesienia lub cesji praw autorskich, patentów, praw do znaków towarowych (usługowych),
- oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego,
- albo innych pokrewnych praw.

149 W przypadku tych usług, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze.

150 **PRZYKŁAD**
Uczelnia LMN sprzedała autorskie prawa majątkowe do wynalazku firmie ABC.
Umowa sprzedaży została zawarta w dniu 15 listopada. W tym samym dniu, uczelnia LMN wystawiła fakturę z tytułu sprzedaży ww. praw, z terminem płatności do 30 listopada. Uczelnia otrzymała zapłatę w dniu 25 listopada. Obowiązek podatkowy powstał w dniu 25 listopada – z chwilą otrzymania przez uczelnię zapłaty.

151 **Działalność PJB zwolniona z VAT.** PJB, które komercjalizują wyniki prac B+R, oprócz działalności opodatkowanej VAT, mogą również wykonywać czynności zwolnione z VAT lub w ogóle niepodlegające temu podatkowi. Fakt prowadzenia przez PJB działalności zwolnionej z VAT ma wpływ na możliwość odliczenia VAT naliczonego w związku z zakupami realizowanymi przez PJB. Dotyczy to przede wszystkim zakupów o charakterze ogólnym, które wiążą się zarówno z działalnością zwolnioną z VAT (np. usługi edukacyjne świadczone przez PJB) oraz działalnością podlegającą opodatkowaniu VAT (np. realizowane w ramach działalności komercjalizującej udzielenie licencji lub sprzedaż praw do wyników prac B+R, zob. akapity 602 i 640).

152 W powyższym kontekście, w odniesieniu do PJB zastosowanie może znaleźć zwolnienie dotyczące usług w obszarze edukacji. Art. 43 ust. 1 pkt 1 Ustawy o VAT, zwalnia od podatku usługi wymienione w załączniku nr 4

[72] Art. 19 ust. 13 pkt 9 w związku z art. 28 pkt 1 Ustawy o VAT.

do Ustawy, w tym usługi w obszarze edukacji (PKWiU[73] ex 80)[74]. Zwolnienie to ma charakter przedmiotowy, a nie podmiotowy. Nie dotyczy ono zatem wszystkich świadczeń wykonywanych np. przez uczelnię, lecz „wyłącznie tych, które stanowią istotę usługi edukacyjnej bądź są z nią ściśle związane”[75].Obecnie planowane jest doprecyzowanie zakresu zwolnienia w zakresie usług edukacyjnych[76].

153 **Dotacje na działalność statutową PJB a VAT.** Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w ustawie o VAT[77], do podstawy opodatkowania czynności opodatkowanych VAT (np. polegających na komercjalizacji wyników prac B+R) doliczane są **otrzymane dotacje**, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze, **mające bezpośredni wpływ na cenę** usług świadczonych przez PJB.

154 Jednak **dotacje** otrzymywane przez PJB **na działalność statutową powinny pozostawać poza zakresem VAT** w przypadku, gdy nie wiążą się z usługami świadczonymi przez PJB (np. gdy jednostki badawcze nie dokonują przeniesienia własności wyników prac B+R).

155 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ posiada status instytutu badawczego, prowadzącego działalność naukową i badawczą.

Instytut otrzymuje z Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego **dotację podmiotową na dofinansowanie działalności statutowej** oraz **dotacje celowe na dofinansowanie programów badawczych**. Ponadto, instytut otrzymuje z Ministerstwa Rolnictwa i Rozwoju Wsi dotację celową na finansowanie programu wieloletniego Państwowego Ins-

[73] Polska Klasyfikacja Wyrobów i Usług.

[74] Dział 80 PKWiU „Usługi w zakresie edukacji” zawiera m.in. grupowanie 80.3 „Usługi szkolnictwa wyższego”, jak również grupowanie 80.4 „Usługi kształcenia ustawicznego dla dorosłych i pozostałych form kształcenia”.

[75] Wyrok WSA w Białymstoku, z dnia 7 grudnia 2007 r. – I SA/Bk 528/07.

[76] Zgodnie z projektem ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług, który skierowano 23 lipca 2010 r. do Komisji Finansów Publicznych, proponowane jest zwolnienie usług oraz dostawy towarów ściśle z takimi usługami związanej świadczonych przez uczelnie, placówki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz instytuty badawcze, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym. Celem zmian zaproponowanych w projekcie jest przede wszystkim uwzględnienie w przepisach ustawy o VAT nomenklatury oraz symboli statystycznych PKWiU z 2008 r. Zmiana pozwoli podatnikom podatku VAT na prowadzenie jednolitych zasad ewidencji zarówno dla potrzeb podatku od towarów i usług, jak i w dokumentacji statystycznej.

[77] Art. 29 ust. 1 Ustawy o VAT.

tytutu Badawczego. Dysponentem **wyników prac badawczych jest instytut, nie są one własnością Ministerstwa, które udzieliło dotacji**.
Z uwagi na to, że Ministerstwa jedynie finansują projekty badawcze (nie są ich zleceniodawcą), to **nie występują tu czynności (świadczenie usług) podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT** w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Instytut XYZ nie opodatkowuje podatkiem od towarów i usług wymienionych dotacji, traktując je jako przychody nie podlegające opodatkowaniu.
(por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, z dnia 3 lutego 2010 r. – ILPP2/443-1535/09-3/BA.).

156 Odmiennie przedstawia się sytuacja, gdy uzyskane przez PJB środki finansowe stanowią część lub całość np. dopłaty do ceny (kwoty należnej) za np. transfer wartości niematerialnych i prawnych, stanowiących na gruncie VAT usługę świadczoną na rzecz podmiotu zewnętrznego (np. przedsiębiorcy). Wówczas kwota dopłaty wliczana jest u PJB do podstawy opodatkowania VAT i **podlega opodatkowaniu VAT według stawki właściwej świadczeniu, którego dopłata dotyczy[78]. Obowiązek podatkowy powstaje w tej sytuacji z chwilą uznania rachunku bankowego podatnika[79].**

157 UWAGA!
Dotacje i subwencje dla PJB, które mają charakter dopłaty do ceny usług świadczonych przez PJB, powiększają kwotę należną stanowiącą podstawę opodatkowania VAT (np. dopłata dla PJB w celu zmniejszenia ceny po której PJB sprzedawać będzie licencję na software wytworzony w ramach działalności B+R).

158 **Źródła:**
Akty prawne:
– Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)

[78] Por. interpretacja ogólna Ministra Finansów dotycząca opodatkowania usług naukowo-badawczych, z dnia 10 lutego 2006 r. – PP3-812– 94/2006/BU/203.
[79] Art. 19 ust. 21 Ustawy o VAT.

- Ustawa z dnia 25 kwietnia 1997 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 1997 r. Nr 75, poz. 469, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 159, poz. 993, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz. U. z 2005 r. Nr 164, poz. 1365, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2004 r. Nr 54 poz. 535, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2010 r. Nr 96 poz. 615)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)

Orzecznictwo:

- Wyrok WSA w Białymstoku, z dnia 7 grudnia 2007 r. – I SA/Bk 528/07
- Interpretacja ogólna Ministra Finansów, z dnia 10 lutego 2006 r., dotycząca opodatkowania usług naukowo-badawczych – PP3-812– 94/2006/BU/203
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 17 lipca 2009 r. – IPPB5/423-192/09-6/AS
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 9 lutego 2010 r. – IPPB5/423-752/09-4/AM
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 11 lutego 2010 r. – IBPBI/2/423-1331/09/PC
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów – wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, z dnia 3 lutego 2010 r. – ILPP2/443-1535/09-3/BA

3. Wyniki prac badawczych i rozwojowych jako przedmiot komercjalizacji

3.1. Wyniki prac badawczych i rozwojowych oraz zasady ich ochrony

Wyniki (rezultaty) prac badawczych i rozwojowych, jako wytwory działalności intelektualnej człowieka, są uznawane i chronione na podstawie przepisów szeregu różnych ustaw. 159

Niezależnie od tego, z jakim rodzajem wyniku (rezultatu) prac badawczych i rozwojowych mamy do czynienia (odnośnie różnic między poszczególnymi kategoriami wyników prac B+R zob. akapit 178 i następne), wyniki prac badawczych chroni Kodeks cywilny. Na mocy art. 23 Kodeksu cywilnego, twórczość naukowa, wynalazcza lub racjonalizatorska podlega ochronie jako dobra osobiste człowieka. 160

W zależności od cech konkretnego wytworu[1] ludzkiej myśli, a więc charakteru, jaki przybiorą rezultaty prac B+R, mogą być one dodatkowo chronione na podstawie jeszcze innych regulacji prawnych. 161

W szczególności, wyniki prac B+R, na podstawie ustaw szczególnych, mogą stanowić m.in.: 162

1. Wynalazki chronione patentami (np. urządzenia techniczne, substancje chemiczne, wynalazki biotechnologiczne).
2. Wzory użytkowe chronione prawami ochronnymi (np. urządzenia techniczne mniej nowatorskie niż wynalazki).
3. Wzory przemysłowe chronione prawami z rejestracji (np. projekt nadwozia pojazdu mechanicznego).
4. Topografie układów scalonych chronione prawami z rejestracji.
5. Bazy danych chronione na podstawie Ustawy o ochronie baz danych, a w niektórych przypadkach także jako utwory chronione Prawem autorskim (np. encyklopedia, która jest nie tylko usystematyzowanym zbiorem danych, ale może odznaczać się twórczym charakterem struktury lub treści haseł).
6. Utwory (opisy, projekty, rysunki, artykuły naukowe itp.) chronione Prawem autorskim.

---

[1] Dla odróżnienia efektu prac badawczych i rozwojowych od praw, które do nich przysługują, konkretne efekty lub rezultaty tych prac będą określane mianem „wytworu".

163 UWAGA!
Wyniki (rezultaty) prac badawczych i rozwojowych mogą także stanowić tajemnicę przedsiębiorstwa (odpowiednio, tajemnicę PJB).

164 Nie jest także wykluczone (co do zasady) łączne stosowanie ww. systemów ochrony w stosunku do określonych rezultatów badań, o ile wytwory te spełniają łącznie cechy dwóch lub więcej chronionych dóbr intelektualnych.

165 Należy również podkreślić, że poniższe uwagi odnoszą się przede wszystkim do prawa polskiego. Trzeba jednak pamiętać, że:
- wpływ na polskie przepisy, a także praktykę (sądów czy urzędów) wywierają przepisy Unii Europejskiej (często stosowane wprost, np. w wypadku Wspólnotowych Wzorów Przemysłowych – zob. akapity 177 i 228) oraz postępowanie unijnych organów,
- Polskę wiążą ponadto liczne umowy międzynarodowe dotyczące własności intelektualnej.

166 UWAGA!
Zgodnie z zasadą terytorialności praw własności intelektualnej (zob. akapit 174), do określonej kwalifikacji wyników (rezultatów) prac badawczych i rozwojowych oraz sposobów, wymogów czy zakresu ich ochrony będą miały przede wszystkim zastosowanie przepisy poszczególnych państw, w których PJB zamierza chronić swoje dobra.

167 Szczególna ochrona rezultatów prac B+R, w szczególności jej zakres, warunki lub przesłanki, zależy od kwalifikacji danych rezultatów do odpowiedniej kategorii własności intelektualnej.

168 Ochrona własności intelektualnej wymaga najczęściej podjęcia dodatkowych starań, **i to niezależnie od tego do jakiej kategorii będzie zaliczać się dany wytwór** stanowiący efekt (rezultat) prac badawczych. Te dodatkowe działania polegają w szczególności na rejestracji wyniku określonych prac B+R w Urzędzie Patentowym RP (dalej „UPRP") lub innej instytucji (międzynarodowej, unijnej lub w analogicznym do UPRP organie w innym państwie, w którym PJB zamierza chronić swoje rozwiązanie).

Rejestracja jako warunek ochrony dotyczy w szczególności dóbr zaliczonych do własności przemysłowej (kategorii węższej niż własność intelektualna), tj.: 169

a) wynalazków,
b) wzorów użytkowych,
c) wzorów przemysłowych,
d) znaków towarowych,
e) oznaczeń geograficznych,
f) topografii układów scalonych.

Do własności przemysłowej zalicza się także projekty racjonalizatorskie, które jednak nie wymagają rejestracji. Stanowią one rozwiązania, które nie wchodzą w skład żadnej z wymienionych wyżej kategorii. Nadają się one jednak do wykorzystania z innych względów w ramach działalności gospodarczej (drobne zmiany i usprawnienia, takie jak pomysły na nową organizację pracy, zasady obiegu dokumentów, modyfikacje ustawienia maszyn itp.). 170

Wyżej wymieniony katalog obejmuje m.in. znaki towarowe (oznaczenia towarów lub usług) oraz oznaczenia geograficzne (wskazujące na miejsce pochodzenia produktów), które nie mają jednak większego znaczenia z punktu widzenia prac B+R. Pozostałe dobra (wynalazki, wzory użytkowe, wzory przemysłowe oraz topografie układów scalonych) będą w dalszej części określane łącznie jako „dobra własności przemysłowej”. 171

Czasem ochrona nie wymaga jednak żadnych dodatkowych starań (tak jak w przypadku praw autorskich) lub wymaga wyłącznie podjęcia pewnych działań faktycznych (tak jak w przypadku tajemnicy przedsiębiorstwa). 172

PRZYKŁAD 173

I

Dr Jan Kowalski opisał w swojej publikacji powstałą według własnego pomysłu koncepcję (ideę) zagospodarowania przestrzeni miejskiej wokół nowopowstałych budynków mieszkalnych w Warszawie. Nie będąc pewnym odbioru swojego utworu, nie rozpowszechnił go jednak i, czasowo, odłożył „do szuflady”. Tym niemniej, już od momentu ustalenia, tj. w tym przypadku przelania koncepcji na papier tak, iż przynajmniej teoretycznie, ktoś inny niż autor może zapoznać się

z jego treścią (chociaż oprócz autora nikt jego utworu nie widział), przedmiotowy utwór podlega ochronie Prawa autorskiego.
II
Uczelnia LMN weszła w posiadanie wyników badań, które mogą stanowić podstawę do dalszych prac, a których wynikiem może okazać się możliwy do opatentowania wynalazek. Do chwili zakończenia prac nad wynalazkiem pojawia się jednak problem ochrony dotychczasowych, częściowych wyników. Uczelnia powinna więc podjąć działania mające na celu ochronę tych wyników jako tajemnicy przedsiębiorstwa. W tym celu Uczelnia LMN podejmuje szereg działań zabezpieczających, w tym m.in.: składuje ww. wyniki w miejscu o ograniczonym i ewidencjonowanym dostępie (np. w sejfie), instaluje ograniczenia dostępu do wyników gromadzonych w formie elektronicznej (hasła, inne systemy identyfikacyjne), zobowiązuje pracowników (na piśmie, np. w formie aneksu do umowy o pracę) do zachowania poufności w odniesieniu do ww. danych. Wszystkie działania wymienione powyżej, poza zwiększeniem bezpieczeństwa danych sprawiają, iż w wypadku ich „wycieku" lub innego udostępnienia bez zgody uczelni, uczelni będzie przysługiwała ochrona prawna (np. roszczenie odszkodowawcze wobec naruszyciela tajemnicy).

174 Typową cechą praw własności intelektualnej jest ich terytorialny charakter. Oznacza to, że, z zastrzeżeniem kilku wyjątków (zob. akapity 176 i 228), prawa własności intelektualnej zapewniają ochronę określonym wytworom, wyłącznie na terytorium danego państwa. Jeżeli uprawniony korzysta lub ubiega się o ochronę w kilku państwach, uprawnienia, które będą mu przysługiwać będą w istocie stanowić zbiór pojedynczych, niezależnych od siebie praw obowiązujących w poszczególnych państwach. Nawet Patent Europejski (zob. akapit 201) przyznawany jest na poszczególne państwa wskazane przez uprawnionego.

175 Po pierwsze, powyższe stwierdzenie oznacza, że każdy, komu zależy na jak najszerszym zakresie ochrony (pod względem terytorialnym), powinien ubiegać się o patent (lub inne prawo) we wszystkich państwach, w których ochronę uważa za istotną dla swoich interesów (np. zamierza prowadzić tam swoją działalność, w szczególności eksploatować tam ekonomicznie swoje rozwiązanie lub obawia się jego bezprawnego wykorzystania). Po drugie, wskazana reguła sprawia, że decyzja (np. o udzieleniu patentu) odpowiedniego organu (zwłaszcza urzędu patentowego) jednego państwa nie ma, formalnie rzecz biorąc, wpływu na decyzję organu

w innym państwie. Może się więc zdarzyć, że decyzje te będą się różniły. Ponadto, w przypadku, w którym dany urząd udzieli prawa (np. patentu), zasady ochrony (prawa i obowiązki osoby/spółki, której prawa udzielono) będą określone przepisami obowiązującymi państwie, na terenie którego urząd działa.

Najpowszechniej chronione są prawa autorskie do utworów, ponieważ większość państw na świecie uznaje utwory powstałe w innym państwie za objęte ochroną także na ich terytorium. Zakres ochrony praw autorskich, pomimo ich prawie powszechnej wzajemnej uznawalności, może się jednak różnić w zależności od kraju ze względu na różnice wynikające z ustawodawstwa krajowego (przykładowo, w Polsce prawo do żądania bycia wymienionym jako autor jest niezbywalne, twórca nie może się go więc nieodwołalnie zrzec, rozwiązanie takie nie jest jednak wcale powszechne). **176**

Pewnymi wyjątkami od zasady terytorialności są, jak dotąd wyłącznie: Wspólnotowy Znak Towarowy oraz Wspólnotowy Wzór Przemysłowy, na które prawa udzielane są przez Urząd ds. Harmonizacji Rynku Wewnętrznego w Alicante (dalej „**OHIM**”[2]) na obszar całej Unii Europejskiej. W pewnym sensie jest to więc rozszerzenie zasady terytorialności na całe terytorium Unii (więcej na temat Wspólnotowego Wzoru Przemysłowego – zob. akapit 228). **177**

3.1.1. Wyniki prac B+R jako wynalazki

Wynalazki. Wynikiem (rezultatem) prac badawczych i rozwojowych może być wynalazek. Wynalazek to: **178**

a) rozwiązanie techniczne stanowiące określony wytwór (np. urządzenie), lub
b) sposób wytwarzania danego wytworu (np. sposób otrzymywania określonej substancji chemicznej).

W pierwszym przypadku ochronie podlegają właściwości samego wytworu (np. funkcje danego urządzenia), w drugim zdatność danego sposobu (metody) do otrzymania wytworu o określonych właściwościach. Jeżeli wynalazek dotyczy sposobu wytwarzania wytworów, wówczas patent obejmuje także wytwory powstałe według tego sposobu. **179**

[2] Z ang. *Office for Harmonization in the Internal Market.*

180 Z powyższego wynika, że ekonomiczna eksploatacja wynalazku, w zależności od jego rodzaju, może polegać na:

1) **wytwarzaniu** (i, przykładowo, sprzedaży) określonych wytworów (na przykład urządzeń elektronicznych, których konstrukcja stanowi wynalazek), lub
2) **korzystaniu** w inny sposób z tych wytworów (na przykład świadczeniu usług przy ich użyciu), lub
3) jeżeli wynalazek sprowadza się do sposobu wytwarzania określonych wytworów (przykładowo, istotą wynalazku jest sposób otrzymywania określonej substancji chemicznej), **stosowaniu** (na zasadzie wyłączności) ww. metody,
4) dodatkowo także na sprzedaży lub innej formie uzyskiwania korzyści (na przykład na wyłącznym stosowaniu wytworów powstałych na skutek zastosowania tej metody).

181 Ekonomiczna eksploatacja wynalazku może być podejmowana przez samego właściciela patentu lub przez inne osoby, jeżeli:

a) patent zostanie na nie przeniesiony (np. sprzedany),
b) właściciel patentu zezwoli na korzystanie z wynalazku innej osobie (udzieli licencji).

182 Wynalazek może być chroniony patentem. Patentów na wynalazki udziela UPRP (a w innych państwach ich krajowe urzędy patentowe), a także EPO[3] z siedzibą w Monachium (zob. akapit 201).

183 Wynalazkiem w rozumieniu Prawa własności przemysłowej są rozwiązania techniczne, które łącznie spełniają następujące cechy[4]:

1. **Są nowe.** Nowość wynalazku oznacza, że nie jest on w chwili zgłoszenia (lub innym czasie, według którego oznacza się na zasadzie wyjątku pierwszeństwo do uzyskania patentu – zob. akapit 184) częścią stanu techniki. Przez stan techniki rozumie się wszystko to, co zostało udostępnione do wiadomości powszechnej. Dotyczy to, co do zasady, całego świata. Przykładowo, nie można więc opatentować koła, choć nikt nigdy nie udzielił na koło patentu.

---

[3] Z ang. *European Patent Office* – Europejski Urząd Patentowy. Jest to organ wykonawczy Europejskiej Organizacji Patentowej, który ocenia zgłoszenia wniosków o patenty europejskie i je przyznaje.

[4] Każda z ww. cech wynalazków (warunków uznania za wynalazek) została w szczegółowy sposób zdefiniowana ustawowo.

2. **Posiadają poziom wynalazczy.** Wynalazek uważa się za posiadający poziom wynalazczy, jeżeli nie wynika on dla znawcy (specjalisty w danej dziedzinie) w sposób oczywisty ze stanu techniki (tzw. nieoczywistość wynalazku). Przykładowo, substancja uzyskana z kilku istniejących wcześniej składników, której wszystkie właściwości stanowią sumę właściwości substancji składowych nie będzie miała poziomu wynalazczego.
3. **Nadają się do przemysłowego stosowania.** Wynalazek uważany jest za nadający się do przemysłowego stosowania:
   a) jeżeli według wynalazku może być uzyskiwany wytwór (tj. można odtworzyć wynalazek w realnym świecie, przykładowo, konstruować urządzenia odpowiadające wynalazkowi, co do zasady, w nieograniczonej liczbie), lub
   b) jeżeli według wynalazku może być realizowany sposób w rozumieniu technicznym (tzn. jeżeli wynalazek daje wskazówki, jakie czynności należy podjąć, aby osiągnąć efekt – na przykład uzyskać określony wytwór), rozwiązanie, którego nie da się odtworzyć w procesie przemysłowym (przykładowo, ze względu na konieczność wykorzystania substancji, która nie istnieje w naturalnym świecie) nie będzie możliwe do opatentowania.

Zgłoszenie wynalazku (podobnie jak i pozostałych dóbr własności przemysłowej) wymaga wykazania, że zgłaszającemu przysługuje prawo pierwszeństwa do jego zgłoszenia, to znaczy, że jako pierwszy dokonuje on zgłoszenia danego dobra. **184**

Pierwszeństwo jest rozumiane szeroko. Nie oznacza bowiem wyłącznie tego, że przed zgłaszającym nikt inny nie dokonał zgłoszenia w UPRP. Ten sam skutek, co zgłoszenie dobra własności przemysłowej do UPRP wywołuje pierwsze prawidłowe zgłoszenie tego dobra w innym państwie. Zgłaszający może wówczas zgłosić swój wynalazek (lub inne dobro) w okresie 12 miesięcy (dla wynalazków i wzorów użytkowych) lub 6 miesięcy (dla wzorów przemysłowych) od daty zgłoszenia w innym państwie do UPRP. Jeżeli w ww. okresie ktoś inny zgłosiłby takie dobro, to zgłoszenie to będzie nieskuteczne a zgłaszający będzie wówczas traktowany, jakby to jemu przysługiwało pierwszeństwo (jest to tzw. uprzednie pierwszeństwo). **185**

Uprzednie pierwszeństwo przysługuje również w przypadku wystawienia wynalazku, wzoru użytkowego, albo wzoru przemysłowego w Polsce lub **186**

za granicą, na oficjalnej lub oficjalnie uznanej wystawie międzynarodowej, jeżeli zgłoszenie w UPRP nastąpi w okresie 6 miesięcy od tej daty.

187 Opisane powyżej prawo uprzedniego pierwszeństwa, przysługuje twórcy dobra własności przemysłowej. Niemniej omawiane prawo może być przeniesione na inne podmioty. Nabywca takiego prawa będzie mógł wówczas powoływać się na nie przed UPRP. Przeniesienie prawa pierwszeństwa ma jednak sens w wypadku (jednoczesnego) przeniesienia prawa do zgłoszenia wynalazku, wzoru użytkowego albo wzoru przemysłowego. Są to jednak prawa niezależne (zob. akapit 340).

188 **Za wynalazki nie uważa się** jednak[5]:

1) odkryć, teorii naukowych i metod matematycznych;
2) wytworów o charakterze wyłącznie estetycznym;
3) planów, zasad i metod dotyczących działalności umysłowej lub gospodarczej oraz gier;
4) wytworów, których niemożliwość wykorzystania może być wykazana w świetle powszechnie przyjętych i uznanych zasad nauki (np. perpetuum mobile);
5) programów do maszyn cyfrowych, w szczególności programów komputerowych;
6) przedstawienia informacji.

189 **Patentów nie udziela się na**:

1) wynalazki, których wykorzystywanie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym lub dobrymi obyczajami[6];
2) odmiany roślin lub rasy zwierząt oraz czysto biologiczne sposoby hodowli roślin lub zwierząt (tj. w szczególności przez krzyżowanie lub selekcjonowanie), nie dotyczy to mikrobiologicznych sposobów hodowli ani wytworów uzyskiwanych takimi sposobami[7];
3) sposoby leczenia ludzi i zwierząt metodami chirurgicznymi lub terapeutycznymi oraz sposoby diagnostyki stosowane na ludziach lub zwierzętach, chociaż nie dotyczy to produktów, a w szczególności substancji lub mieszanin stosowanych w diagnostyce lub leczeniu[8].

---

[5] Art. 28 Prawa własności przemysłowej.
[6] Art. 29 ust. 1 pkt 1 Prawa własności przemysłowej.
[7] Art. 29 ust. 1 pkt 2 Prawa własności przemysłowej.
[8] Art. 29 ust. 1 pkt 3 Prawa własności przemysłowej.

Przez uzyskanie patentu, PJB nabywa prawo wyłącznego korzystania z wynalazku w sposób zarobkowy na całym obszarze Polski lub w każdym innym kraju, w którym uzyskuje patent (wyłączne prawo do zarabiania na wynalazku). Czas trwania ochrony patentowej wynosi 20 lat od daty dokonania zgłoszenia wynalazku w UPRP (ewentualnie w EPO lub w UPRP w celu zainicjowania procedury przed EPO – zob. akapit 195). Dwudziestoletnia ochrona patentowa jest obecnie najczęściej stosowanym rozwiązaniem na świecie (przynajmniej w przypadku członków Światowej Organizacji Handlu). 190

Szczególną kategorię stanowią wynalazki biotechnologiczne dotyczące wytworu składającego się z materiału biologicznego lub zawierającego taki materiał albo sposobu, za pomocą którego materiał biologiczny jest wytwarzany, przetwarzany lub wykorzystywany. Za **wynalazki biotechnologiczne, na które mogą być udzielane patenty**, uważa się przede wszystkim: 191

1) wynalazki stanowiące materiał biologiczny, który jest wyizolowany ze swojego naturalnego środowiska lub wytworzony sposobem technicznym, nawet jeżeli poprzednio występował w naturze (np. komórka *Brassica oleracea* i sposób otrzymywania komórki *Brassica oleracea* – wynalazek dotyczy komórek rośliny *B.oleracea*, do cytoplazmy których wprowadzono drogą fuzji protoplastów mitochondria zawierające DNA, który przynajmniej częściowo pochodzi z komórek rośliny *B.napus*);
2) wynalazki stanowiące element wyizolowany z ciała ludzkiego lub w inny sposób wytworzony sposobem technicznym, włącznie z sekwencją lub częściową sekwencją genu, nawet jeżeli budowa tego elementu jest identyczna z budową elementu naturalnego (przykładowo, komórka otrzymana z ludzkiej embrionalnej komórki nerki poprzez fuzję ludzkich embrionalnych komórek nerki i zmodyfikowanych komórek chłoniaka Burkitta, a także sposób jej wytwarzania oraz linia komórkowa);
3) wynalazki dotyczące roślin lub zwierząt, jeżeli możliwości techniczne stosowania wynalazku nie ograniczają się do szczególnej odmiany roślin lub rasy zwierząt (Krebsmaus/mysz do badań nad rakiem – genom zwierzęcia zmodyfikowano tak, aby u potomstwa bezpośrednio po narodzinach pojawiały się dziedziczne choroby nowotworowe).

Wynalazek tajny. Wynalazek dokonany przez polskiego obywatela może być uznany za tajny, jeżeli dotyczy obronności lub bezpieczeństwa Pań- 192

stwa. Dotyczy to w szczególności: rodzajów broni lub sprzętu wojskowego oraz sposobów walki; środków technicznych stosowanych przez służby państwowe; nowych rodzajów wyposażenia i sprzętu oraz sposobów ich wykorzystywania przez te służby. Wynalazek tajny stanowi tajemnicę państwową. O tajności wynalazku dotyczącego obronności lub bezpieczeństwa Państwa postanawiają Minister Obrony Narodowej, Minister Spraw Wewnętrznych lub Szef Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego.

193 Uznanie wynalazku za tajny oznacza, że jego zgłoszenia można dokonać tylko w celu zastrzeżenia pierwszeństwa do uzyskania patentu, lecz w okresie jego tajności UPRP nie rozpatruje tego zgłoszenia. Przede wszystkim jednak, prawo do uzyskania patentu na wynalazek tajny zgłoszony w Urzędzie Patentowym w celu zastrzeżenia pierwszeństwa przechodzi, za odszkodowaniem, na Skarb Państwa. Decyzja ta pociąga więc za sobą rodzaj wywłaszczenia uprawnionego.

194 Za tajny może również zostać uznany wzór użytkowy dotyczący obronności lub bezpieczeństwa państwa (wzorami takimi mogą być np. wzory broni, pojazdów mechanicznych, umocnień, specjalnych środków łączności przewodowej i bezprzewodowej)[9].

3.1.2. Uzyskanie patentu

195 Uzyskanie patentu może polegać na skorzystaniu z jednej z trzech dostępnych w Polsce procedur, odpowiadających trzem systemom ochrony wynalazków, tj.:

1. **System krajowy.** Postępowanie przed UPRP w celu uzyskania patentu wyłącznie na terytorium Polski.
2. **System regionalny.** Postępowanie przed EPO, lecz z możliwością jego wszczęcia także przed UPRP, w celu uzyskania Patentu Europejskiego na wybrane przez zgłaszającego (PJB) kraje.
3. **System międzynarodowy.** Postępowanie wszczynane przed UPRP/EPO, w celu wstępnego uzyskania informacji na temat możliwości opatentowania wynalazku we wskazanych krajach, a następnie

[9] § 13 ust. 1 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2002 r. w sprawie wynalazków i wzorów użytkowych dotyczących obronności lub bezpieczeństwa Państwa (Dz. U. z 2002 r. Nr 123, poz. 1056).

przejście do fazy postępowań rejestracyjnych w poszczególnych państwach wybranych przez zgłaszającego (PJB).

196 W każdym przypadku ochrona wynalazku trwa 20 lat i jest liczona od daty dokonania zgłoszenia rozwiązania (a więc wszczęcia procedury rejestracyjnej).

197 Za zgłoszenie wynalazku w UPRP należy wnieść opłatę w wysokości 550 zł (500 zł w przypadku zgłoszeń dokonywanych w postaci elektronicznej). W przypadku postępowania przed EPO opłata podstawowa wynosi 105 € (w wypadku zgłoszenia w formie elektronicznej), lub 190 € (w wypadku zgłoszenia w formie pisemnej). Należy jednak liczyć się z dodatkowymi kosztami obejmującymi publikacje, prowadzenie badań i poszukiwań.

198 W celu uzyskania patentu należy dokonać zgłoszenia wynalazku w UPRP. Zgłoszenie powinno zawierać m.in.[10]:

1) opis rozwiązania ujawniający jego istotę;
2) zastrzeżenia patentowe określające w sposób zwięzły i jednoznaczny (przez podanie cech technicznych rozwiązania) zakres przedmiotowy rozwiązania, który ma być zastrzeżony;
3) rysunki jeżeli są one niezbędne do zrozumienia wynalazku;
4) skrótowy opis, będący zwięzłą i jasną informacją, określającą przedmiot i charakterystyczne cechy techniczne rozwiązania.

199 Zgłoszenia można dokonać na piśmie, w tym także za pomocą telefaksu lub w postaci elektronicznej, przy użyciu specjalnego oprogramowania oraz bezpiecznego podpisu elektronicznego. W przypadku zgłoszenia telefaksem należy dostarczyć oryginał zgłoszenia w terminie 30 dni od daty nadania.

200 Decyzja o udzieleniu bądź o odmowie udzielenia patentu zostaje wydana po przeprowadzeniu badań przez ekspertów UPRP (ewentualnie EPO lub innych urzędów patentowych w wypadku pozostałych procedur). Badania prowadzi się w celu sprawdzenia, czy zgłoszone rozwiązanie stanowi wynalazek podlegający patentowaniu. W szczególności, czy jest ono nowym rozwiązaniem technicznym, nadającym się do przemysłowego stosowania i posiadającym poziom wynalazczy (zob. akapit 183). Urząd sprawdza

[10] Art. 31 Prawa własności przemysłowej.

także, czy rozwiązanie takie nie zostało już opatentowane lub zgłoszone wcześniej.

201 Procedura uzyskania Patentu Europejskiego polega na tym, że PJB może złożyć wniosek o patent w dowolnym krajowym urzędzie patentowym (także w UPRP) wskazując, dla których państw europejskich (stron Konwencji o patencie europejskim) zgłaszający domaga się ochrony. Patent Europejski wywiera w kraju wskazanym przez wnioskodawcę te same skutki, co patenty krajowe. Procedura przed EPO pozwala na znaczną oszczędność czasu i środków, w porównaniu z prowadzeniem odrębnych postępowań w celu uzyskania patentu w poszczególnych krajach.

202 UWAGA!
Przydatne adresy internetowe:
Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej (UPRP): www.uprp.pl
Europejski Urząd Patentowy (EPO): www.epo.org

203 W celu łatwiejszego uzyskania patentu w więcej niż jednym państwie oraz prowadzenia równoległych postępowań w przedmiocie udzielenia patentu, PJB może skorzystać także z międzynarodowej procedury wynikającej z Układu o współpracy patentowej (dalej „procedura PCT")[11], którego stronami jest obecnie ponad 140 państw na całym świecie. Podstawową zaletę procedury PCT stanowi możliwość przeprowadzenia wstępnych badań co do możliwości opatentowania danego wynalazku na szerokim planie międzynarodowym. W ramach przedmiotowej procedury PJB składa jeden wniosek do krajowego urzędu i dopiero po uzyskaniu weryfikacji jego potencjału, podejmuje decyzję o wszczęciu poszczególnych, krajowych postępowań patentowych.

204 Procedura PCT nie prowadzi do uzyskania nowego rodzaju patentu (tak jak ma to miejsce w przypadku Patentu Europejskiego). Jej celem jest jedynie ułatwienie uzyskania ochrony wynalazków przez patenty krajowe w innych państwach. Omawiana procedura składa się z dwóch faz:

1) **fazy międzynarodowej**, w której określone urzędy patentowe (np. australijski, chiński, kanadyjski, japoński, rosyjski, amerykański, europejski) prowadzą poszukiwania wynalazków zbliżonych do rozwiązania zgłoszonego przez PJB (w celu wstępnego sprawdzenia, czy wy-

[11] Z ang. *Patent Cooperation Treaty* – w skrócie „PCT".

nalazek może uzyskać ochronę, czy też podobne rozwiązanie już opatentowano);

2) **fazy krajowej**, w której (oddzielnie we wszystkich krajach, w których PJB zamierza uzyskać patent) krajowe urzędy patentowe dokonują pełnego badania wynalazku i wydają decyzję o udzieleniu (lub odmowie udzielenia) patentu, decyzje poszczególnych urzędów są w tej kwestii zupełnie niezależne od siebie.

Procedura PCT eliminuje konieczność wszczynania pełnej procedury przed urzędem patentowym w każdym państwie, w którym PJB chce chronić swoje rozwiązanie. W zamian PJB otrzymuje możliwość wstępnego sprawdzenia, gdzie możliwe będzie uzyskanie ochrony na jej wynalazek. Dopiero po sprawdzeniu potencjału wynalazku, PJB podejmuje decyzję o skierowaniu rozwiązania do drugiej fazy, w wyniku której może uzyskać patenty w wybranych krajach. 205

W tabeli 3.1 zamieszczono najważniejsze zalety i wady poszczególnych procedur. 206

TABELA 3.1. ZALETY I WADY PROCEDUR PATENTOWYCH

Rodzaj procedury	Zalety	Wady
Procedura krajowa	– najniższe koszty	– ochrona tylko na terytorium Polski
Procedura przed EPO	– możliwość uzyskania patentu we wszystkich wybranych państwach (na podstawie jednego wniosku)	– wyższe koszty niż przypadku procedury krajowej (oraz koszty dodatkowe)
Procedura PCT	– możliwość uzyskania patentu we wszystkich wybranych państwach (na podstawie jednego wniosku) – możliwość wstępnego sprawdzenia potencjału wynalazku – niższe koszty i mniej formalności niż w przypadku odrębnych postępowań przed poszczególnymi urzędami patentowymi	– stosunkowo wysokie koszty w porównaniu z pojedynczym zgłoszeniem krajowym

207 Tabela 3.2 przedstawia przykładowe zestawienie kosztów w postępowaniu o udzielenie patentu. Szczegółowe wyliczenie kosztów danego postępowania zależy od konkretnego przypadku. Opłaty w postępowaniu ulegają także zmianom w czasie. Więcej informacji można uzyskać na stronach UPRP oraz EPO (zob. ramkę w akapicie 202)

TABELA 3.2. PRZYKŁADOWE OPŁATY W POSTĘPOWANIU O UDZIELENIE PATENTU

Rodzaj procedury	Przykładowe opłaty
Procedura krajowa	– opłata za zgłoszenie: 500/550 zł – opłata za publikację informacji o udzielonym patencie: 90 zł – opłata za publikację oświadczenia o gotowości udzielenia licencji: 100 zł
Procedura przed EPO	– opłata za zgłoszenie: 105/190 € – opłata za przeprowadzenie poszukiwań: 1 105 € – opłata za wyznaczenie jednego lub większej liczby państw członkowskich: 525 € – opłata za przeprowadzenie badań: 1 480 € – opłata za udzielenie patentu: 830 €
Procedura PCT (opłaty ponoszone, gdy zgłoszenie dokonywane jest w UPRP)	– opłata za przekazanie zgłoszenia patentowego dokonanego w UPRP do procedury międzynarodowej: 300 zł – opłata za zgłoszenie: 1 330 franków szwajcarskich – opłata za przeprowadzenie poszukiwań: 1 785 € – opłata za przeprowadzenie badania wstępnego: 1 760 €

208 Tabela 3.3 przedstawia porównanie najważniejszych etapów poszczególnych procedur.

TABELA 3.3. ETAPY PROCEDUR PATENTOWYCH

Procedura krajowa	Procedura przed EPO	Procedura PCT
– dokonanie zgłoszenia w UPRP – badania formalno-prawne – badanie stanu techniki z dziedziny, której dotyczy rozwiązanie (sporządzenie raportu z poszukiwań) – ogłoszenie o zgłoszeniu wynalazku w Biuletynie UPRP – badanie merytoryczne zdolności patentowej wynalazku (czy rozwiązanie ma cechy wynalazku) – wydanie decyzji (o udzieleniu lub odmowie udzielenia patentu)	– dokonanie zgłoszenia w UPRP – przekazanie zgłoszenia do EPO – badania formalno-prawne – badanie stanu techniki z dziedziny, której dotyczy rozwiązanie – publikacja zgłoszenia wraz z raportem o stanie techniki – badanie merytoryczne zdolności patentowej wynalazku (czy rozwiązanie ma cechy wynalazku) – wydanie decyzji (o udzieleniu lub odmowie udzielenia patentu)	– dokonanie zgłoszenia w UPRP – przekazanie zgłoszenia do fazy międzynarodowej – faza międzynarodowa (poszukiwania prowadzone przez wybrane urzędy patentowe) oraz sporządzenie raportu – faza krajowa (pełne badanie rozwiązania przez krajowe urzędy patentowe wskazane przez wnioskodawcę lub EPO)

3.1.3. Wyniki prac B+R a wzory użytkowe

Wynikiem (rezultatem) prac badawczych nie zawsze jest wynalazek. Prace badawcze mogą doprowadzić do powstania nieco mniej nowatorskiego wytworu lub rozwiązania określanego mianem **wzoru użytkowego**. Wzór użytkowy stanowi odrębne (niezależne) od wynalazku rozwiązanie, chociaż niektóre cechy wzorów użytkowych zbliżają je do wynalazków. 209

Wzorem użytkowym (zwanym czasem „małym wynalazkiem") jest nowe i użyteczne rozwiązanie o charakterze technicznym, dotyczące kształtu, budowy lub zestawienia przedmiotu o trwałej postaci. W szczególności, wzór taki uważa się za rozwiązanie użyteczne, jeżeli pozwala ono na osiągnięcie celu mającego praktyczne znaczenie przy wytwarzaniu lub korzystaniu z wyrobów. Ponadto, tak jak w przypadku wynalazku, nowość wzoru użytkowego oznacza, że w chwili zgłoszenia (lub innym czasie, według którego określa się, na zasadzie wyjątku, pierwszeństwo do uzyskania prawa ochronnego) nie jest on częścią stanu techniki (por. akapit 183). 210

211 Tak samo jak w przypadku wynalazków, **za wzory użytkowe nie uważa się** jednak: odkryć, teorii naukowych i metod matematycznych, wytworów o charakterze jedynie estetycznym, planów, zasad i metod dotyczących działalności umysłowej lub gospodarczej oraz gier, wytworów, których niemożliwość wykorzystania może być wykazana w świetle powszechnie przyjętych i uznanych zasad nauki, programów do maszyn cyfrowych; przedstawienia informacji (por. akapit 188).

212 Na wzór użytkowy UPRP może udzielić prawo ochronne. Czas trwania prawa ochronnego wynosi 10 lat od daty dokonania zgłoszenia wzoru użytkowego w urzędzie. Tak jak w przypadku patentu, prawo ochronne uprawnia do wyłącznego korzystania ze wzoru użytkowego w sposób zarobkowy lub zawodowy na całym obszarze Polski.

213 Podobnie jak w przypadku wynalazków, praw ochronnych nie udziela się na wzory użytkowe, których wykorzystywanie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym lub dobrymi obyczajami, na odmiany roślin lub rasy zwierząt oraz czysto biologiczne sposoby hodowli roślin lub zwierząt, na sposoby leczenia ludzi i zwierząt metodami chirurgicznymi lub terapeutycznymi oraz na sposoby diagnostyki stosowane na ludziach lub zwierzętach (por. akapit 189).

214 Postępowanie w przedmiocie udzielenie prawa ochronnego na wzór użytkowy przypomina postępowanie dotyczące udzielenia patentu (wynikiem prac badawczych może być np. wzór użytkowy na urządzenie do wymiany ciepła, lub wzór użytkowy ochronnego skafandra filtrowentylacyjnego). W celu uzyskania prawa ochronnego należy więc dokonać zgłoszenia wzoru użytkowego w UPRP.

215 Zgłoszenie wzoru użytkowego powinno zawierać m.in.:
1) opis rozwiązania ujawniający jego istotę;
2) zastrzeżenia ochronne określające w sposób zwięzły i jednoznaczny, przez podanie cech technicznych rozwiązania, zakres przedmiotowy rozwiązania, który ma być zastrzeżony;
3) rysunki;
4) skrótowy opis będący zwięzłą i jasną informacją określającą przedmiot i charakterystyczne cechy techniczne rozwiązania.

216 Zgłoszenia można dokonać na piśmie (w tym również za pomocą telefaksu) lub w postaci elektronicznej, przy użyciu specjalnego oprogramowa-

nia oraz bezpiecznego podpisu elektronicznego. W przypadku zgłoszenia telefaksem należy dostarczyć oryginał zgłoszenia w terminie 30 dni od daty nadania. Należy również wnieść opłatę (550 zł za zgłoszenia pisemne lub 500 zł w przypadku zgłoszeń dokonywanych w postaci elektronicznej). Decyzja o udzieleniu bądź o odmowie udzielenia prawa ochronnego zostaje wydana po przeprowadzeniu przez ekspertów UPRP badań obejmujących przesłanki jego udzielenia.

217 Dodatkowo, prawo przewiduje, że PJB zgłaszająca wynalazek może również złożyć wniosek o udzielenie prawa ochronnego na wzór użytkowy dla tego samego wytworu, jeżeli ma on również cechy wzoru użytkowego. Przedmiotowe zgłoszenie może nastąpić w toku rozpatrywania zgłoszenia o przyznanie patentu, lub w okresie 2 miesięcy od daty uprawomocnienia się decyzji o odmowie udzielenia patentu. Zgłoszenie wzoru użytkowego uważa się wtedy za dokonane w dniu zgłoszenia wynalazku. Tym sposobem możliwie jest więc „uratowanie" rozwiązania, które nie będąc wynalazkiem, stanowi „przynajmniej" wzór użytkowy. Możliwość ta jest o tyle ważna, że wraz ze zgłoszeniem wynalazku (a dokładniej wraz z publikacją informacji o zgłoszeniu przez UPRP), wytwór traci cechę nowości. Bez wskazanej wyżej możliwości nie byłoby więc możliwe ponowne zgłoszenie tego wytworu jako wzoru użytkowego.

218 Tak jak w przypadku wynalazków, wzór użytkowy może zostać uznany za tajny (zob. akapit 192).

3.1.4. Wyniki prac B+R a wzory przemysłowe

219 Wyniki prac badawczych i rozwojowych mogą podlegać ochronie także jako wzór przemysłowy (zwłaszcza gdy ich rezultatem jest wytwór materialny taki jak, urządzenie techniczne np. pojazd mechaniczny, radar, innego rodzaju sprzęt). Dotyczy to sytuacji, w której powstałe urządzenie odznacza się nie tyle (lub nie tylko) unikalnymi właściwościami technicznymi (tak, iż może uzyskać ochronę patentową jako wynalazek), ale szczególnymi walorami zewnętrznymi (w szczególności estetycznymi, ale i praktyczną funkcjonalnością). Możliwe jest wówczas uzyskanie na taki wzór przyznawanego przez UPRP prawa z rejestracji.

220 Udzielenie ochrony wymaga wykazania przez PJB, że wzór przemysłowy ma cechy określone w ustawie Prawo własności przemysłowej, tj. stanowi nową i posiadającą indywidualny charakter postać wytworu lub jego czę-

ści, nadaną mu w szczególności przez cechy linii, konturów, kształtów, kolorystykę, strukturę lub materiał wytworu oraz przez jego ornamentację. Wzór przemysłowy w rozumieniu ww. ustawy zbliżony jest więc do pochodzącego z języka angielskiego pojęcia *design* (z ang. projekt, wzór, model). Cechy wzoru przemysłowego, stanowiące zarazem przesłanki jego rejestracji, zostały szczegółowo opisane w ustawie Prawo własności przemysłowej.

221 Warto zaznaczyć, że w przypadku wzoru przemysłowego pojęcie wytworu (mogącego być nośnikiem wzoru) ma swoją ustawową definicję. Jest nim każdy przedmiot wytworzony w sposób przemysłowy lub rzemieślniczy, taki jak: opakowania; symbole graficzne; kroje pisma typograficznego; a także przedmioty składające się z wielu wymienialnych części składowych umożliwiających ich rozłożenie i ponowne złożenie; jak również część składowa, widoczna w trakcie używania danego przedmiotu lub mogąca być przedmiotem samodzielnego obrotu (np. części zamienne do urządzeń technicznych, które służą funkcjonowaniu tego sprzętu, ale sprzedawane mogą być zupełnie oddzielnie).

222 Wzór przemysłowy uważa się z kolei za **nowy**, jeżeli przed jego zgłoszeniem (a ściślej datą, według której oznacza się pierwszeństwo do uzyskania prawa z rejestracji – zob. akapit 184), nie został udostępniony publicznie wzór identyczny lub różniący się jedynie nieistotnymi szczegółami. Dotyczy to w szczególności udostępnienia wzoru osobom zajmującym się zawodowo dziedziną, której wzór dotyczy. Wzór przemysłowy nie traci cechy nowości (a więc może zostać zgłoszony do rejestracji mimo ujawnienia) jeżeli został ujawniony osobie trzeciej, która była zobowiązana do zachowania poufności (w szczególności tajemnicy przedsiębiorstwa). Cecha nowości nie podlega utracie również w sytuacji, gdy wzór przemysłowy został ujawniony w ciągu 12 miesięcy przed datą zgłoszenia, przez twórcę lub za jego zgodą, jak również, jeżeli ujawnienie nastąpiło w wyniku nadużycia popełnionego wobec twórcy lub jego następcy prawnego.

223 Wzór przemysłowy odznacza się **indywidualnym charakterem**, jeżeli ogólne wrażenie, jakie wywołuje, różni się od ogólnego wrażenia wywołanego przez inny wzór. Chodzi tutaj o ocenę dokonaną przez potencjalnego, zorientowanego użytkownika, a więc osobę, dla której istotne (i wyróżniające) mogą okazać się cechy niedostrzegalne dla laika. Przy ocenie indywidualnego charakteru wzoru przemysłowego bierze się pod uwagę zakres swobody twórczej przy opracowywaniu wzoru. Oznacza to, że im

większy wpływ na poszczególne elementy wzoru miały narzucone założenia czy wymogi techniczne, tym mniej indywidualny charakter tych elementów, a wiec tym większą rolę muszą odgrywać elementy twórcze, tak aby ogólne wrażenie wywoływane przez wzór odróżniało go od innych wytworów.

224 Ochrona wzoru przemysłowego polega na udzieleniu prawa z rejestracji przez UPRP. Praw z rejestracji nie udziela się jednak na wzory przemysłowe, których wykorzystywanie byłoby sprzeczne z porządkiem publicznym lub dobrymi obyczajami. Warto zaznaczyć, że wytwory, zarejestrowane jako wzory przemysłowe, wprowadzone do obrotu po wygaśnięciu prawa z rejestracji nie są chronione Prawem autorskim.

225 Podobnie jak w przypadku pozostałych praw własności przemysłowej, zgłoszenie wzoru przemysłowego wymaga złożenia wniosku wskazującego zgłaszającego (PJB) i określającego przedmiot zgłoszenia. Do wniosku należy dołączyć opis wzoru wraz z ilustracją. Zgłoszenie włókienniczego wzoru przemysłowego może także zawierać próbki materiału.

226 Zgłoszenie może być dokonane pisemnie, a także faksem (oryginał zgłoszenia należy wówczas dostarczyć w terminie 30 dni od daty nadania). Opłata za zgłoszenie wzoru przemysłowego wynosi obecnie 300 zł. Warto dodać, że jednym wnioskiem o rejestrację można dokonać zgłoszenia kilku postaci wzoru przemysłowego (do dziesięciu, chyba że odmiany te tworzą w całości komplet wytworów), pod warunkiem, że charakteryzują się one wspólnymi cechami istotnymi.

227 Po udzieleniu prawa z rejestracji wzoru przemysłowego uprawniony otrzymuje świadectwo rejestracji. Prawa z rejestracji udziela się na 25 lat. Podobnie jak w pozostałych przypadkach, przez uzyskanie prawa z rejestracji uprawniony nabywa prawo wyłącznego korzystania ze wzoru przemysłowego w sposób zarobkowy lub zawodowy na całym obszarze Rzeczypospolitej Polskiej. Uprawniony uzyskuje więc analogiczne w stosunku do pozostałych dóbr własności przemysłowej, wyłączne prawo zarabiania na wzorze przemysłowym.

228 Przepisy prawa Unii Europejskiej pozwalają również na uzyskanie rejestracji Wspólnotowego Wzoru Przemysłowego dokonywanej przez OHIM. Udzielone przez OHIM prawo przyznaje uprawnionemu ochronę na terenie całej Unii. Pod pewnymi warunkami Wspólnotowy Wzór Przemysłowy

podlega ochronie bez konieczności rejestracji, jedynie na skutek jego upublicznienia.

3.1.5. Wyniki prac B+R jako inne dobra chronione prawami własności intelektualnej

229 Wyniki prac badawczych mogą także przyjmować postać innych dóbr własności intelektualnej niż omówione powyżej (podlegając ochronie właściwej dla tych dóbr). W szczególności, jeżeli prowadzone prace pozwolą na stworzenie nowej koncepcji topografii układu scalonego, Prawo własności przemysłowej umożliwia uzyskanie ochrony na tę topografię. Zgodnie z ww. ustawą, przez topografię układu scalonego rozumie się rozwiązanie polegające na przestrzennym, wyrażonym w dowolny sposób, rozplanowaniu elementów, z których co najmniej jeden jest elementem aktywnym, oraz wszystkich lub części połączeń układu scalonego[12].

230 Na oryginalną topografię (tj. będącą wynikiem pracy intelektualnej twórcy i nieznaną powszechnie w chwili jej powstania) udzielane jest prawo z rejestracji dające wyłączność na korzystanie z tej topografii w sposób zarobkowy lub zawodowy na obszarze Polski. Rejestracja nie będzie jednak możliwa, jeżeli przed zgłoszeniem w UPRP, topografia była wykorzystywana jawnie w celach handlowych w okresie dłuższym niż 2 lata, a także, jeżeli od jej dokonania i utrwalenia w dowolnej formie minęło 15 lat i nie była ona wykorzystywana w celach handlowych.

231 Powyższe, stanowi kryterium nowości swoiste dla tej kategorii praw własności przemysłowej. Kryterium to jest dla zgłaszającego o wiele mniej restryktywne niż kryterium nowości stosowanie w przypadku form własności przemysłowej omówionych powyżej (przede wszystkim ze względu na możliwość rejestracji topografii już ujawnionej publicznie). Możliwe jest także uzyskanie prawa z rejestracji na topografię składającą się z elementów powszechnie znanych, jednakże tylko w takim zakresie, w jakim kombinacja tych elementów jest oryginalna (rejestracji i ochronie podlega więc tylko oryginalność samej kombinacji, a nie pozostałe elementy)[13].

232 W celu uzyskania prawa z rejestracji topografii układu scalonego, PJB musi złożyć w UPRP podanie zawierające materiał identyfikujący topogra-

[12] Art. 196 Prawa własności przemysłowej.
[13] Art. 196 i następne Prawa własności przemysłowej.

fię, obejmujący dane niezbędne do jednoznacznego określenia topografii, a także oświadczenie dotyczące daty wprowadzenia topografii do obrotu, jeżeli miało ono miejsce przed dokonaniem zgłoszenia. Warto dodać, że zgłaszający nie ma obowiązku ujawniania informacji, które stanowią tajemnicę produkcyjną lub handlową, o ile nie są niezbędne do identyfikacji topografii. Jedno zgłoszenie topografii może dotyczyć tylko jednego rozwiązania. UPRP wydaje decyzję o udzieleniu prawa z rejestracji, jeżeli po sprawdzeniu zgłoszenia nie stwierdzi przeszkód do uzyskania prawa z rejestracji.

3.1.6. Wyniki prac B+R jako utwory w rozumieniu prawa autorskiego

Prawo autorskie chroni utwory, tj. każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia. Nie podlegają jednak ochronie odkrycia, idee, procedury, metody i zasady działania oraz koncepcje matematyczne. Należy podkreślić, że Prawo autorskie chroni wyłącznie sposób wyrażenia danej koncepcji (idei), a nie samą koncepcję. **233**

Powyższe oznacza, że rezultaty (zwłaszcza postrzegalne efekty) prac badawczych będą utworami (a więc będą chronione), jeżeli: **234**

1) powstały w wyniku twórczej działalności człowieka (przykładowo, nie będzie utworem skan/odbitka powierzchni badanego przedmiotu czy muszla mięczaka);
2) mają indywidualny charakter, tj. sposób ich wyrażenia odróżnia je od innych utworów (przykładowo, zjawisko opisane w artykule naukowym musi zostać przedstawione przez autora jego „własnymi słowami”);
3) zostały ustalone w jakiejkolwiek postaci, tj. w formie pisemnej, graficznej, na różnorakich nośnikach itp. (utwór, który pozostaje „w głowie” twórcy nie podlega ochronie).

Istotne jest zastrzeżenie, że w Polsce (jak i w całej Unii Europejskiej) programy komputerowe podlegają ochronie prawa autorskiego, a nie prawa patentowego (nie można, co do zasady, opatentować oprogramowania). Ochronie podlega więc sposób wyrażenia programu (kod źródłowy/maszynowy), a nie funkcje czy właściwości algorytmu stworzonego przez programistę. **235**

236 UWAGA!
W Polsce (a także w Unii Europejskiej) nie można opatentować oprogramowania.

237 Prawa autorskie przysługują twórcy (zob. akapit 339) bez konieczności spełnienia jakichkolwiek formalności. Nie jest wymagane zarejestrowanie lub zgłoszenie utworu do jakiegokolwiek rejestru, ani też oznaczanie utworu w jakikolwiek sposób (choć jest dopuszczalne).

238 Prawo autorskie nie chroni opublikowanych opisów patentowych lub ochronnych, nawet jeżeli można je uznać za utwory ze względu na ich cechy.

239 Prawa autorskie przyjmują postać:
1) **niezbywalnych praw osobistych** (m.in. prawo do autorstwa, oznaczenia utworu nazwiskiem lub pseudonimem, nienaruszalności treści i formy, nadzoru nad sposobem korzystania z utworu, itp.);
2) **zbywalnych praw majątkowych** (prawo do korzystania z utworu i rozporządzania nim na wszystkich polach eksploatacji oraz do wynagrodzenia za korzystanie z utworu).

240 Prawa osobiste przysługują twórcy za jego życia. Prawa majątkowe wygasają, co do zasady, po upływie 70 lat od śmierci twórcy (w przypadku utworów współautorskich – po upływie 70 lat od śmierci ostatniego współtwórcy).

241 Jednym z najważniejszych pojęć Prawa autorskiego są **pola eksploatacji**. Pole eksploatacji stanowi sposób, w jaki można korzystać z utworu. Prawo autorskie nie zawiera definicji tego pojęcia, jednak przykładowo wskazuje następujące pola:
1) w zakresie **utrwalania i zwielokrotniania utworu** – wytwarzanie określoną techniką egzemplarzy utworu, w tym techniką drukarską, reprograficzną, zapisu magnetycznego oraz techniką cyfrową;
2) w zakresie **obrotu oryginałem albo egzemplarzami**, na których utwór utrwalono – wprowadzanie do obrotu, użyczenie lub najem oryginału albo egzemplarzy;
3) w zakresie **rozpowszechniania utworu** w sposób inny niż określony powyżej – publiczne wykonanie, wystawienie, wyświetlenie, odtwo-

rzenie oraz nadawanie i re-emitowanie, a także publiczne udostępnianie utworu w taki sposób, aby każdy mógł mieć do niego dostęp w miejscu i w czasie przez siebie wybranym.

242 Przykładowe pola eksploatacji wskazane powyżej odnoszą się przede wszystkim do utworów w tradycyjnym rozumieniu (dzieł literackich, muzycznych itp.). Możliwe jest sformułowanie także innych pól eksploatacji dla bardziej niestandardowych utworów, w szczególności tych o zastosowaniach technicznych, naukowych. Do takich pól eksploatacji (przykładowo) można zaliczyć:

1) prawo do **jednokrotnego, publicznego odczytu cudzego opracowania** (referatu) lub **prawo cytatu** znacznych fragmentów cudzego opracowania;
2) **wykonywanie i rozpowszechnianie wytworów** (np. urządzeń mechanicznych) według projektów (w przypadku braku ochrony patentowej);
3) prawo do **wykorzystania utworu** (np. artykułu) lub jego części w **publikacji zbiorowej**, określonej serii wydawniczej, podręczniku akademickim itp.

243 Rozwój nowych technologii, w tym środków komunikacji, sprawia także, że powstają nowe pola eksploatacji, które nie istniały w chwili powstania utworu.

244 UWAGA!
Każda umowa dotycząca przeniesienia (a także licencji) majątkowych praw autorskich musi koniecznie zawierać wskazanie pól eksploatacji, na których dochodzi do przeniesienia.

245 O ile utwory nie są przeznaczone na własny użytek twórcy, mogą one przynosić dochód przede wszystkim przez: ich rozpowszechnianie; wprowadzanie do obrotu; użyczenie lub najem; ewentualnie publiczne wykonywanie; wystawianie czy wyświetlanie; a także publiczne udostępnianie w taki sposób, aby każdy mógł mieć do nich dostęp (w szczególności w Internecie). Ekonomiczne wykorzystanie utworów może polegać także na ich licencjonowaniu celem umożliwienia pełniejszego[14] niż w wypadku

[14] Określonego w umowie licencyjnej.

obrotu egzemplarzem, wykorzystania tych utworów przez licencjobiorcę (zob. akapit 615 i następne).

3.1.7. Wyniki prac B+R jako tajemnica przedsiębiorstwa

246 Rezultat prac badawczych może podlegać ochronie także jako tajemnica przedsiębiorstwa. Każda informacja, która ma wartość gospodarczą, a która, według jej posiadacza nie powinna, w jego interesie, zostać upubliczniona lub choćby przekazana innemu podmiotowi może być chroniona jako tajemnica przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 11 Ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. W świetle unormowań tej ustawy, przez tajemnicę przedsiębiorstwa rozumie się nieujawnione do wiadomości publicznej informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą. Naruszenie tajemnicy stanowi czyn nieuczciwej konkurencji. Ochrona prawna tajemnicy przedsiębiorstwa wymaga jednak podjęcia pewnych działań faktycznych.

247 Dane lub informacje, stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa, mogą obejmować nie tylko opisane powyżej dobra własności przemysłowej, ale także wszelkiego rodzaju koncepcje, idee, pomysły, metody, jak również *know-how*, które rzadko lub z trudem mogłyby zaliczać się do którejś z wymienionych wyżej kategorii. **Dla ochrony prawnej wystarczy, że będą one posiadały rzeczywistą wartość ekonomiczną oraz że przedsiębiorca (PJB) podejmie działania mające na celu ich ochronę.** Do działań takich można zaliczyć, m.in. stosowanie technicznych środków zabezpieczania danych (haseł dostępowych, innych systemów identyfikacji bądź ewidencji osób, które mają dostęp do danych, stosowania innych ograniczeń, gwarancje prawne takie jak umowy o zachowaniu poufności z pracownikami lub kontrahentami itp.).

248 UWAGA!
Przepisy dotyczące tajemnicy przedsiębiorstwa odnoszą się również do instytutów badawczych oraz innych PJB.

249 Szczególnym dobrem, chronionym najczęściej w ramach tajemnicy przedsiębiorstwa, jest tzw. *know-how*, który przepisy polskiego prawa (głównie ustaw podatkowych i rachunkowych) definiują jako uzyskane informacje, związane z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, na-

ukowej lub organizacyjnej, które mogą stanowić wkłady niepieniężne o określonej wartości. W ramach tej kategorii mieści się m.in. wiedza wynikająca z doświadczenia, zgromadzona w toku prowadzonej działalności. Posiadanie tej wiedzy powinno być zawsze dokumentowane. O ile, zgromadzony przez przedsiębiorcę kapitał intelektualny i doświadczenie nie zalicza się do żadnego z praw własności intelektualnej, ochronę *know-how* może zapewnić tajemnica przedsiębiorstwa.

250 Chociaż PJB nie są, co do zasady, przedsiębiorcami, to jednak przepisy o tajemnicy przedsiębiorstwa stosuje się również do nich. Ustawa o instytutach badawczych stanowi, że członkowie ich rad naukowych, zatrudnieni poza instytutem, są zobowiązani do nieujawniania uzyskanych informacji, stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa w rozumieniu Ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Ponadto, zgodnie z art. 15 Ustawy o zasadach finansowania nauki, wnioski, recenzje, umowy i raporty z realizacji zadań finansowych ze środków na naukę stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji i mogą być udostępniane wyłącznie przez uprawniony podmiot, który otrzymał środki finansowe na realizację tych zadań. Ma to znaczenie nie tylko dla samej PJB, ale i dla jej ewentualnych kontrahentów, którym zależy na zachowaniu w poufności wyników (rezultatów) prac badawczych podlegających komercjalizacji.

Źródła: 251

Akty prawne:

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615)
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (Tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117. z późn zm.)
- Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o ochronie baz danych (Dz. U. z 2001 r. Nr 128, poz. 1402 z późn. zm.)

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 lipca 2002 r. w sprawie wynalazków i wzorów użytkowych dotyczących obronności lub bezpieczeństwa Państwa (Dz U. z 2002 r. Nr 123, poz. 1056)
- Konwencja o udzielaniu patentów europejskich – Konwencja o patencie europejskim z dnia 5 października 1973 r. (Dz. U. z 2004 r. Nr 79, poz. 737, z późn. zm.)
- Układ o Współpracy Patentowej z dnia 19 czerwca 1970 r. (Dz. U. z 1991 r. Nr 70, poz. 303)
- Rozporządzenie Rady (WE) NR 6/2002 z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie wzorów wspólnotowych (Dz. U. UE L 3 z dnia 5 stycznia 2002, str. 1, z późn. zm.)
- Rozporządzenie Rady (WE) nr 207/2009 z dnia 26 lutego 2009 r. w sprawie wspólnotowego znaku towarowego (Tekst jedn.: Dz. U. UE L 78 z dnia 24 marca 2009 r.)

3.2. Prace badawcze i rozwojowe w ujęciu ustawy o rachunkowości

252 Wyniki prac badawczych i rozwojowych o których mowa w poprzednich rozdziałach prowadzą do powstania składników wartości niematerialnych i prawnych, o kluczowym znaczeniu dla procesu komercjalizacji (wartości niematerialne i prawne omówione zostaną w następnymi podrozdziale). Dlatego niezwykle istotne jest przyjrzenie się pracom badawczym i rozwojowym z perspektywy księgowej, w szczególności, z perspektywy ustawy o rachunkowości.

253 Rozróżnienie między pracami badawczymi a pracami rozwojowymi jest istotne z punktu widzenia rachunkowości. Rozróżnienie to ma również duży wpływ na wynik finansowy jednostki. To właśnie wyniki prac badawczych i rozwojowych mogą być przedmiotem ewentualnej komercjalizacji przez PJB, dlatego ważne jest zapoznanie się z problematyką ich prawidłowego definiowania i ujmowania księgowego.

254 UWAGA!

Definicje prac badawczych i rozwojowych, przedstawione w niniejszym podrozdziale, są konstrukcjami stworzonymi z punktu widzenia rachunkowości. Definicje prac badawczych i rozwojowych są również przedstawione w części prawnej niniejszej publikacji. Pojęcia te w ujęciach rachunkowym (zob. akapit 257) i prawnym nie są tożsame.

Koszty poniesione na realizację prac rozwojowych to jedyny przypadek aktywowania w bilansie, składników wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie i na własne potrzeby[15]. 255

PRZYKŁAD 256

Przykładowo, rezultatem poniesionych kosztów prac rozwojowych powinny być:

- wyższa jakość produktów (np. rozszerzenie funkcjonalności oprogramowania stosowanego do planowania kampanii reklamowych),
- zdobycie nowych rynków zbytu (np. przystosowanie oprogramowania do współpracy z niemieckimi systemami księgowymi),
- rozszerzenie kręgu odbiorców (np. stworzenie nowej wersji systemu magazynowego kompatybilnego nie tylko z programem księgowym X, lecz również z programami Y i Z),
- zmniejszenie liczby napraw gwarancyjnych (np. wprowadzenie nowej wersji oprogramowania powodującej znacznie mniej awarii systemów księgowych).

(por. E. Radawiecka, *Koszty prac badawczych i rozwojowych w prawie bilansowym oraz międzynarodowych standardach rachunkowości*, w: Zeszyty Naukowe nr 2 (2008/12) Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej).

Art. 33 ust. 2 Ustawy o rachunkowości wymienia warunki, po spełnieniu których koszty zakończonych prac rozwojowych poniesione przez jednostkę na własne potrzeby przed podjęciem produkcji lub zastosowaniem technologii zalicza się do wartości niematerialnych i prawnych: 257

a) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone,

b) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii,

c) według przewidywań, koszty prac rozwojowych zostaną pokryte przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Szczegółowe wytyczne w tym zakresie zaprezentowane są w MSR 38 „Wartości niematerialne” (zob. akapit 260–266). 258

[15] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz.*

259 Ze względu na fakt, iż Ustawa o rachunkowości oprócz wyżej wymienionych warunków, nie przedstawia dalszych wytycznych, w celu wyjaśnienia kwestii budzących wątpliwości (np. definicja terminu prace rozwojowe czy moment rozpoczęcia aktywowania kosztów prac rozwojowych) jednostka może, na mocy art. 10 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, odwołać się do MSR 38 „Wartości niematerialne".

260 MSR 38 definiuje[16]:

1. **Prace badawcze** jako nowatorskie i zaplanowane poszukiwanie rozwiązań podjęte z zamiarem zdobycia i przyswojenia nowej wiedzy naukowej i technicznej.
2. **Prace rozwojowe** jako praktyczne zastosowanie odkryć badawczych lub też osiągnięć innej wiedzy w planowaniu lub projektowaniu produkcji nowych lub znacznie udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów technologicznych, systemów lub usług, które ma miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem.

261 MSR 38 identyfikuje również podstawowe problemy związane z oceną czy składnik majątkowy wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie kwalifikuje się do ujęcia jako składnik wartości niematerialnych i prawnych:

a) określenie, czy w ogóle powstał – a jeśli tak, to w jakim momencie – możliwy do zidentyfikowania składnik aktywów, który wytworzy prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne, oraz
b) wiarygodne ustalenie kosztu wytworzenia tego składnika aktywów.

262 UWAGA!
Poza spełnieniem ogólnych wymogów dotyczących ujęcia aktywa i spełnienia definicji składnika wartości niematerialnych, w przypadku WNiP wytworzonych we własnym zakresie, PJB musi spełnić dodatkowe wymogi i wytyczne zawarte w akapitach poniżej.

263 Zgodnie z MSR 38 nie ujmuje się jako składnika WNiP żadnego elementu majątkowego powstałego w wyniku prac badawczych[17] (lub w wyniku realizacji etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we włas-

[16] § 8 MSR 38.

nym zakresie). Wynika to z faktu, iż na etapie prac badawczych prowadzonego przedsięwzięcia, jednostka nie jest w stanie udowodnić istnienia elementu majątkowego, który będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Istnienie elementu majątkowego jest warunkiem koniecznym dla ujęcia takiego elementu jako składnika wartości niematerialnych i prawnych.

264

UWAGA!
Nakłady poniesione na prace badawcze (lub na realizację etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się w kosztach w momencie ich poniesienia.

265

Za MSR 38 można sformułować listę przykładowych prac badawczych[17]:
- działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy,
- poszukiwanie, ocena i końcowa selekcja sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju,
- poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług, oraz
- formułowanie, projektowanie, ocena i końcowa selekcja nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

266

MSR 38 zakłada, iż składnik wartości niematerialnych powstały **w wyniku prac rozwojowych** (lub realizacji etapu prac rozwojowych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie) ujmuje się wyłącznie w sytuacji, gdy jednostka jest w stanie udowodnić[18]:
1. **Możliwość ukończenia** (z technicznego punktu widzenia) składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży.
2. **Zamiar ukończenia** składnika wartości niematerialnych oraz jego użytkowania lub sprzedaży.
3. **Zdolność do użytkowania** lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych.
4. Sposób, w jaki składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne **przyszłe korzyści ekonomiczne**. Między innymi jednostka może udowodnić istnienie rynku na produkty powstające

[17] § 56 MSR 38.
[18] § 57 MSR 38

dzięki składnikowi wartości niematerialnych lub na sam składnik lub – jeśli składnik ma być użytkowany przez jednostkę – użyteczność składnika wartości niematerialnych.

5. **Dostępność stosownych środków** technicznych, finansowych i innych, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych.
6. **Możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów** poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych.

267 Warunki zawarte w punktach 1. – 6. Stanowią rozszerzenie kryteriów wynikających z Ustawy o rachunkowości (zob. akapit 256).

268 **PRZYKŁAD**

Instytut medyczny XYZ prowadzi prace badawcze i rozwojowe nad nową wersją leku przeciwko zespołowi π na bazie leku Ω, który skutecznie usuwał objawy zespołu π, jednak obciążony był wieloma skutkami ubocznymi. Celem Instytutu jest usunięcie efektów ubocznych w nowej wersji leku. Instytut XYZ będzie mógł ująć składnik powstały w wyniku prac rozwojowych, ponieważ:

1) **jednostka ma możliwość (z technicznego punktu widzenia) ukończenia składnika wartości niematerialnych tak, aby nadawał się do użytkowania lub sprzedaży** – jest to bowiem tylko nowa wersja leku, który został już wcześniej ukończony, zaakceptowany i wprowadzony do obrotu;
2) **jednostka wykazuje zamiar ukończenia tego leku** – w budżecie na kolejny rok zaplanowane są nakłady na dalsze prace rozwojowe oraz na marketing nowo wyprodukowanego leku;
3) istnieje zdolność **do użytkowania lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych** – poprzednia wersja leku cieszyła się dużym powodzeniem na rynku, więc można oczekiwać, iż również na nową udoskonaloną wersję leku będzie popyt;
4) istnieje sposób, w jaki **składnik wartości niematerialnych będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne** – poprzednia wersja leku generowała przychody roczne na poziomie xxx mln zł, można oczekiwać, iż podobnie będą kształtować się przychody osiągane z nowej wersji leku,
5) **dostępne są stosowne środki techniczne, finansowe i inne, które mają służyć ukończeniu prac rozwojowych oraz użytkowaniu lub sprzedaży składnika wartości niematerialnych** – jednostka

dysponuje odpowiednio wykwalifikowanymi pracownikami, laboratoriami, a przeprowadzone testy kliniczne zakończyły się sukcesem;

6) istnieje **możliwość wiarygodnego ustalenia nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych, które można przyporządkować temu składnikowi wartości niematerialnych** – jednostka posiada odpowiednio szczegółowy plan kont pozwalający na właściwe przypisanie nakładów poniesionych w czasie prac rozwojowych.

Katalog przykładowych prac rozwojowych przedstawiony w MSR 38[19]: 269

1) projektowanie, wykonanie i testowanie prototypów i modeli doświadczalnych (przed ich wdrożeniem do produkcji seryjnej lub użytkowania);
2) projektowanie narzędzi, przyrządów do obróbki, form i matryc z wykorzystaniem nowej technologii;
3) projektowanie, wykonanie i funkcjonowanie linii pilotażowej, której wielkość nie umożliwia prowadzenia, ekonomicznie uzasadnionej, produkcji przeznaczonej na sprzedaż;
4) projektowanie, wykonanie i testowanie wybranych rozwiązań w zakresie nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

PRZYKŁAD 270

W przypadku PJB z sektora ochrony zdrowia, najczęściej jako koszty rozwojowe traktuje się m.in.:

- materiały medyczne użyte w trakcie prac rozwojowych i testów klinicznych,
- wynagrodzenia pracowników zaangażowanych w prace rozwoje oraz testy,
- odszkodowania dla uczestników testów lub ich rodzin,
- obsługę prawną związaną z ubieganiem się o zatwierdzenie leku przez odpowiednie władze,
- ubezpieczenia od ryzyka wystąpienia nieprzewidywanych efektów ubocznych wśród pacjentów uczestniczących w testach klinicznych.

[19] § 59 MSR 38.

271 UWAGA!
Jako składnika wartości niematerialnych nie ujmuje się: znaków firmy, tytułów czasopism, tytułów wydawniczych, wykazów odbiorców i pozycji o podobnej istocie, wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie.

272 Zarówno Ustawa o rachunkowości jak i MSR 38 nie dają jednostkom szerokich możliwości kapitalizowania nakładów poniesionych na prace rozwojowe (aktywowania kosztów prac rozwojowych), gdy prace te są wytwarzane przez jednostkę we własnym zakresie. **Możliwość aktywowania** tych kosztów dotyczy jedynie pewnej ograniczonej części kosztów ponoszonych w ostatnich etapach realizacji projektów innowacyjnych (tj. po zakończeniu tych prac), które potwierdzają cechy unikalne nowych produktów oraz uwiarygodniają przypuszczenia jednostki dotyczące przyszłych korzyści. W praktyce może się zdarzyć, iż warunki te są spełnione dopiero po zakończeniu prac rozwojowych, gdy jednostka nie ponosi żadnych kosztów, które mogłyby podlegać aktywowaniu[20].

273 Należy również pamiętać, że samo spełnienie definicji prac rozwojowych nie oznacza spełnienia kryteriów kapitalizacji, konieczne jest również spełnienie kryteriów ujęcia składników jako WNiP zgodnie z Ustawą o rachunkowości (zob. akapit 298) lub MSR (zob. akapit 313).

274 UWAGA!
Jeśli koszty poniesione w trakcie realizacji prac rozwojowych, ze względu na niespełnienie ww. kryteriów, nie zostały ujęte jako wartości niematerialne w danym okresie, nie mogą zostać aktywowane w okresie późniejszym.

275 Kwestia prawidłowego księgowego ujęcia prac badawczych i rozwojowych ma znaczenie z punktu widzenia podstawowych zasad sprawozdawczości finansowej. Zgodnie z art. 65 Ustawy o rachunkowości, sprawozdanie powinno rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową, jak również wynik finansowy PJB. Błędne ujęcie prac powoduje nie spełnienie tego wymogu, prowadzi również do nierzetelnej prezentacji wyniku na komercjalizacji. Należy zaznaczyć, iż odpowiedzialność za spo-

[20] § 59 MSR 38.

rządzenie sprawozdania finansowego zgodnego z wymogami spoczywa na kierownictwie jednostki.

PRZYKŁAD

Instytut medyczny XYZ opracowuje szczepionkę α przeciwko rakowi płuc, pozwalającą organizmowi człowieka rozpoznawać i niszczyć komórki nowotworowe. Pierwszy etap testów wypadł obiecująco, w chwili obecnej jednostka przeprowadza drugi etap testów.

1. **Wariant A:** Przedstawiciele jednostki, mimo pomyślnej pierwszej fazy testów, mają wątpliwości czy szczepionka zostanie zatwierdzona przez Urząd Rejestracji Produktów Leczniczych (URPL). Czy instytut powinien zacząć już na tym etapie kapitalizować koszty prac rozwojowych?
2. **Wariant B:** Przedstawiciele jednostki nie mają wątpliwości, że lek zostanie zatwierdzony przez Urząd Rejestracji Produktów Leczniczych. W przeszłości Urząd pozytywnie opiniował produkty jednostki, które w pierwszej fazie testów przynosiły zbliżone rezultaty do szczepionki α. Czy Instytut powinien zacząć już na tym etapie kapitalizować koszty prac rozwojowych?
3. **Wariant C:** Instytut otrzymał już pozytywną opinię organu regulującego wprowadzanie nowych leków na rynek w kraju X, mającym podobne wymagania rejestracji jak w Polsce. W chwili obecnej instytut przeprowadza dodatkowe procedury, aby zyskać akceptację URPL w Polsce. Instytut jest przekonany, że będzie to jedynie formalność. Czy instytut powinien zacząć już na tym etapie kapitalizować koszty prac rozwojowych?

Rozwiązanie:

1. **Wariant A:** Instytut nie powinien jeszcze rozpoczynać kapitalizacji kosztów prac rozwojowych, ponieważ nie są spełnione wymogi MSR 38.
2. **Wariant B:** Instytut może rozpocząć kapitalizację kosztów prac rozwojowych – kryteria MSR 38 wydają się być spełnione. Wymagane jest jednak przeprowadzenie dokładnej analizy jak bardzo prawdopodobne jest uzyskanie wszystkich koniecznych pozwoleń. Należy pamiętać, iż w praktyce w branży farmaceutycznej, zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny, często koszty badań rozwojowych nie są kapitalizowane, ale ujmowane w rachunku zysków i strat.
3. **Wariant C:** Instytut może kapitalizować dodatkowe koszty rozwojowe. Istnieje duże prawdopodobieństwo, że, biorąc pod uwagę reje-

strację w kraju X o podobnych wymogach, szczepionka α zostanie zarejestrowana również w Polsce.

277 **PRZYKŁAD**
Instytut medyczny XYZ opracował i posiada lek antydepresyjny Ω stosowany w terapii dorosłych. Instytut zamierza rozszerzyć stosowanie leku również na terapię dzieci. W tym celu muszą zostać przeprowadzone dodatkowe prace rozwojowe niezbędne w celu uzyskania akceptacji URPL. Czy instytut może kapitalizować dodatkowe koszty rozwojowe związane z rozszerzeniem zastosowania produktu?
Biorąc pod uwagę fakt, iż instytut uzyskał akceptację URPL w przypadku tego samego leku skierowanego do dorosłych, przypuszczać można, iż podobna decyzja zostanie podjęta w tym przypadku. Z tego powodu instytut powinien rozpocząć kapitalizowanie kosztów nie później niż w momencie złożenia końcowego wniosku o zatwierdzenie leku.

278 Zgodnie z art. 33 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, **okres dokonywania odpisów kosztów prac rozwojowych** nie może przekroczyć 5 lat od daty oddania do użytku. Wprowadzenie takiego ograniczenia wynika z zasady ostrożności przyjętej przez ustawodawcę – założono, iż rezultaty działalności innowacyjnej ze względu na swój charakter mają krótki cykl życia, a zatem powinny przynosić korzyści w relatywnie w krótkich okresach.

279 Jednostka powinna w swojej polityce rachunkowości określić m.in.:
a) definicję oraz zakres prac badawczych i rozwojowych,
b) zasady ich wyceny i prezentacji,
c) warunki aktywowania prac rozwojowych w danej jednostce, w tym jasne kryteria (opracowane przez działy badawcze) pozytywnego zakończenia prac.

280 **Źródła:**
Akty prawne:
– Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.)

Inne źródła:
– Radawiecka E., *Koszty prac badawczych i rozwojowych w prawie bilansowym oraz międzynarodowych standardach rachunkowości*, w: Zeszyty Naukowe nr 2 (2008/12) Instytutu Ekonomii i Zarządzania Politechniki Koszalińskiej
– Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”

3.3. Wartości niematerialne i prawne w ujęciu Ustawy o rachunkowości

Z księgowego punktu widzenia, wyniki prac B+R po spełnieniu pewnych kryteriów opisanych w niniejszym podrozdziale, mogą stanowić składnik wartości niematerialnych i prawnych. 281

Wartości niematerialne i prawne są prezentowane w bilansie jako składniki aktywów trwałych, dlatego istotne jest zdefiniowanie pojęcia **aktywa**. 282

Definicja ta ma kluczowe znaczenie ponieważ, w zależności od jej spełnienia, inaczej pod względem księgowym traktowane będą nakłady ponoszone na prace badawcze, a inaczej na prace rozwojowe. Odmienne traktowanie polegać będzie na kapitalizacji poniesionych nakładów i ujęciu ich w bilansie (w przypadku prac rozwojowych, przy założeniu spełnienia przez nie definicji aktywów), bądź na uwzględnieniu ich w rachunku zysków i strat jako kosztów (w przypadku prac badawczych, przy założeniu nie spełnienia przez nie definicji aktywów). 283

Podsumowując, rozróżnienie pomiędzy pracami badawczymi (zwykle definicja aktywa nie jest spełniona) i pracami rozwojowymi (zwykle definicja aktywa jest spełniona), w kolejnym kroku prowadzi nas do rozróżnienia między **kosztami** oraz **aktywami** – część nakładów jest bowiem wykazywana jako koszty, a pozostała część, po spełnieniu określonych kryteriów, kapitalizowana i wykazywana jako aktywa. 284

Skapitalizowane koszty (aktywa) są następnie wykorzystywane i rozliczane poprzez amortyzację (rozumianą jako zużycie danego aktywa powstałego w wyniku prac rozwojowych we własnym zakresie bądź licencjonowanie takiego aktywa) lub poprzez zbycie (np. sprzedaż). 285

Zaprezentowanie komercjalizacji B+R od strony księgowej wymaga **całościowego podejścia do procesu komercjalizacji** (komercjalizacja sensu *largo*). Komercjalizacja sensu largo obejmuje: nabycie (w tym również wytworzenie we własnym zakresie), ujęcie początkowe, odpisy amortyzacyjne oraz poniesienie dodatkowych nakładów i dopiero na samym końcu komercjalizację sensu *stricto*. Kluczem do zrozumienia komercjalizacji sensu largo jest omówienie definicji podstawowych procesów księgowych przedstawionych poniżej. Reasumując, zaprezentowanie księgowego podejścia do komercjalizacji, a przede wszystkim **wyniku na komercjaliza-** 286

cji (zysk/strata) wymaga przejścia od początkowego ujęcia (a więc podstawowych definicji, kryteriów) do końca, którym w tym przypadku jest komercjalizacja sensu stricto.

287 Zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 12 Ustawy o rachunkowości, przez aktywa rozumie się:

- **kontrolowane przez jednostkę** zasoby majątkowe (zob. akapit 288–289, 316–317),
- o wiarygodnie określonej **wartości** (zob. akapit 290–291),
- powstałe w wyniku **przeszłych zdarzeń** (zob. akapit 292–293),
- które spowodują w przyszłości **wpływ do jednostki** korzyści ekonomicznych (zob. akapit 294).

288 **Możliwość kontrolowania** danego składnika aktywów powinna być rozpatrywana w **wymiarze rzeczywistym**, a nie w sensie prawnym[21]. Przez możliwość kontroli rozumiane jest prawo jednostki do czerpania korzyści ekonomicznych z tytułu użytkowania składnika majątku, albo zdolność do ograniczenia tego prawa innym podmiotom, jak również ponoszenie wynikającego z tego ryzyka (ww. nie zawsze wiąże się z posiadaniem tytułu własności)[22].

289

PRZYKŁAD

Składniki majątku użytkowane przez instytut XYZ na podstawie umowy leasingu finansowego lub umów o podobnym charakterze np. najem, dzierżawa – mimo iż instytut nie posiada prawa własności, to kontroluje dany składnik.

290 Drugim warunkiem wskazanym przez definicję aktywów jest możliwość **wiarygodnego** (tj. obiektywnego i sprawdzalnego) **określenia wartości** danego składnika. Oznacza to możliwość ustalenia za ile nabyto danych składnik aktywów lub jaka jest jego wartość. Najbardziej wiarygodną formą wyceny w rachunkowości jest wartość nakładów poniesionych na dany składnik aktywa, **cena rynkowa** ustalana na aktywnym rynku, bądź **cena wynikająca z zawartych umów**. Innym przykładem wyceny jest określenie wartości posiadanego aktywa poprzez wartość rynkową aktywa otrzymanego w zamian. W przypadku braku informacji o cenie równowagi rynkowej, jednostka ma do dyspozycji różnego typu metody i instru-

[21] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 96.
[22] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz.*

menty oszacowania wartości godziwej, czyli ekwiwalentu wartości, jaka zostałaby ustalona w transakcji rynkowej, między niepowiązanymi stronami działającymi przy pełnej swobodzie wyboru (szersze omówienie kwestii wyceny – zob. akapit 539)[23].

291

PRZYKŁAD

Uczelnia LMN opracowała we własnym zakresie Zintegrowany System Sterowania Produkcją, który następnie sprzedała spółce ABC. System księgowy uczelni nie pozwala na wiarygodne określenie nakładów poniesionych na Zintegrowany System Sterowania Produkcją. W tym przypadku, ze względu na wytwarzanie aktywa we własnym zakresie nie jest spełniona przesłanka wiarygodnej wyceny i w rezultacie nie można ująć aktywa.

Jednakże gdyby jednostka nabyła technologię w zamian z inne swoje aktywo to chcąc wiarygodnie ocenić wartość systemu można zgodnie z ustawą o rachunkowości wziąć pod uwagę:

a) cenę rynkową, co jest możliwe jedynie, jeśli istnieje aktywny rynek danego składnika, na którym wielokrotnie przeprowadzano podobne transakcje,
b) cenę wynikającą z umowy zawartej pomiędzy uczelnią LMN a spółką ABC,
c) wartość uzyskanego w zamian składnika – w sytuacji, w której np. notowana na giełdzie spółka ABC w zamian za Zintegrowany System Sterowania Produkcją przekazuje instytutowi 10% swoich akcji.

292

Trzecim warunkiem zawartym w definicji aktywów jest wymóg, by aktywa były **rezultatem przeszłych zdarzeń**. Oznacza to, iż:

a) aktywami nie mogą być oczekiwane przyszłe transakcje czy zdarzenia jak również oczekiwane przychody z tytułu komercjalizacji, oraz

b) jednostka musi wykazać źródło pochodzenia aktywów[24] (np. wytworzenie we własnym zakresie, nabycie czy nieodpłatne otrzymanie).

293

PRZYKŁAD

Zamiar zakupu lub wstępne uzgodnienie zakupu składnika aktywów nie spełnia definicji ustawowej.

[23] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz.*
[24] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz.*

294 Czwartym komponentem definiującym aktywo jest prawdopodobieństwo wpływu do jednostki **korzyści ekonomicznych**, które mogą mieć różny charakter:

1) wpływy ze sprzedaży (np. PJB może sprzedać na podstawie umowy sprzedaży wytworzone we własnym zakresie oprogramowanie);
2) zmniejszenie kosztów (np. PJB wytworzyła we własnym zakresie oprogramowanie umożliwiające zmniejszenie o 20% czasu analizy próbek gleby, co pozwala ograniczyć koszty związane z wynagrodzeniami pracowników oraz eksploatacją sprzętu);
3) zamiana na inny składnik aktywów (np. PJB opracowała nowy sposób wytwarzania masełka lnianego, technologia ta została udostępniona prywatnemu przedsiębiorstwu w zamian za otrzymany nowoczesny sprzęt do estryfikacji związków z formy triacyloglicerolowej do formy etanolowej[25]);
4) spłata zobowiązania[26] (PJB przekazuje przedsiębiorstwu zajmującemu się produkcją materiałów bakteriostatycznych i antystatycznych nową technologię wytwórczą jako uregulowanie zobowiązań handlowych wynikających ze wcześniejszej współpracy).

295 UWAGA!

W przypadku zidentyfikowania składnika aktywów, który nie przyczynia się ani bezpośrednio (jako strumień przyszłych przepływów pieniężnych) ani pośrednio (poprzez oszczędności kosztów lub wydatków) do zwiększenia korzyści ekonomicznych, jednostka powinna usunąć dany składnik z bilansu.

296 W przypadku wyników badań rozwojowych czwarty warunek wskazany przez definicję aktywów zostaje spełniony w momencie ustalenia, że wyniki tych badań mogą być w przyszłości komercjalizowane.

297 Kolejną definicją, istotną z księgowego punktu widzenia, jest definicja wartości niematerialnych i prawnych. Wartości niematerialne i prawne są aktywem i pozycją bilansową, do której zaliczane są prace rozwojowe. Spełnienie przez prace rozwojowe warunków określonych w definicji wartości niematerialnych i prawnych ma zatem istotny wpływ na ujęcie po-

[25] http://www.forumzdrowia.pl/id,102,art,9235,ptitle,prozdrowotne-maslo-i-ser---z-kwasami-omega-z-oleju-lnianego.htm (pobrano: 2010/10/26).

[26] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 96.

czątkowe składnika majątkowego, a przez to również na wynik na komercjalizacji.

298 Zgodnie z art. 3 pkt 14 Ustawy o rachunkowości przez **wartości niematerialne i prawne** należy rozumieć:

1) **nabyte** przez PJB (czyli zakupione, otrzymane nieodpłatnie lub wniesione aportem, wytworzone we własnym zakresie prace rozwojowe, z możliwością późniejszej ich komercjalizacji) **zaliczane** do **aktywów trwałych** (zob. akapity 287–296);
2) prawa majątkowe nadające się do **gospodarczego wykorzystania** (zob. akapit 303), o przewidywanym okresie ekonomic**znej użyteczności dłuższym n**iż rok (zob. **akapit** 306);
3) **przeznaczone do używania** na potrzeby jednostki (np. wartości niematerialne i prawne produkcyjne, użytkowane dla celów zaopatrzenia, produkcji i zbytu oraz wartości niematerialne i prawne nieprodukcyjne wykorzystywane dla celów ogólnego zarządu i socjalnych).

299 **PRZYKŁAD**
Instytut naukowy XYZ prowadzi prace rozwojowe nad innowacyjnymi technologiami produkcji biopreparatów na bazie nowej generacji jaj. Kryterium gospodarczego wykorzystania takich technologii przez instytut jest spełnione, ponieważ na ich bazie powstaną preparaty biomedyczne oraz suplementy diety pomocne w zapobieganiu chorobom cywilizacyjnym, w tym chorobom otępiennym mózgu, chorobom serca i krążenia oraz chorobom nowotworowym.

300 W szczególności za wartości niematerialne i prawne uznaje się:

a) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
b) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
c) *know-how*.

301 **PRZYKŁAD**
W praktyce, przykładem jednej z najczęstszych pomyłek w identyfikacji wartości niematerialnych i prawnych jest błędna identyfikacja licencji na oprogramowanie komputerowe typu OEM (licencja udzielona na konkretny egzemplarz urządzenia, identyfikowany po numerze seryjnym, numerze fabrycznym lub w inny sposób). Licencje takie podwy-

ższają wartość środka trwałego, na którym zostały zainstalowane, gdyż samodzielnie nie spełniają warunku identyfikowalności.
(por. E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*)

302 UWAGA!
Katalog praw majątkowych, które zgodnie z Ustawą o rachunkowości mogą być ujęte jako wartości niematerialne i prawne nie jest katalogiem zamkniętym.

303 W świetle krajowych przepisów bilansowych i podatkowych, za wyjątkiem kosztów zakończonych prac rozwojowych, **nie można wytworzyć wartości niematerialnych i prawnych we własnym zakresie**[27]**. Przepisy księgowe, co do zasady, nie dopuszczają możliwości wytworzenia przez jednostkę we własnym zakresie składnika aktywów, pozwalając jedynie na jego nabycie od strony trzeciej. Wyjątkiem** od tej zasady jest możliwość kapitalizacji i ujęcia w bilansie kosztów zakończonych prac rozwojowych. Z punktu widzenia komercjalizacji wyjątek ten oznacza, iż jednostka musi uwzględnić wszystkie poniesione nakłady związane z konkretnym projektem, by było możliwe określenie zysku bądź straty na komercjalizacji. Jest to również związane z faktem, iż w przypadku kapitalizacji i uwzględnienia w bilansie nakładów poniesionych na prace rozwojowe, jednostka jest prawnie zobligowana do postępowania w czasie komercjalizacji zgodnie z procedurami kontrolnymi wynikającymi z właściwych ustaw (zob. akapit 58 i następne).

304 UWAGA!
Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się programy komputerowe (są to autorskie prawa majątkowe lub licencje, por. A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 99), ze względu na ich autorski charakter i bez względu czy są nabywane z zewnątrz czy opracowane przez jednostkę we własnym zakresie.

Zdarza się, że stawki amortyzacji oprogramowania komputera są określone maksymalnie na 50% rocznie (okres amortyzacji wynosi wówczas 24 miesiące, por. A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne*, str. 102).

[27] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.

305

PRZYKŁAD
Uczelnia LMN opracowała program komputerowy badania, monitorowania i prognozowania aktywności burzowej Program ten, po spełnieniu odpowiednich kryteriów, powinien zostać zaliczony do wartości niematerialnych i prawnych i objęty stawką amortyzacją w wartości maksymalnej 50%.

306

Kryterium dłuższego niż jeden rok okresu użyteczności ekonomicznej, a zatem możliwości osiągania korzyści ekonomicznych przez okres dłuższy niż 12 miesięcy, nie sprowadza się jedynie do posiadania tytułu prawnego. Jednostka powinna analizując ten warunek ocenić ekonomiczny cykl życia wartości niematerialnej objętej takim tytułem, kierując się m.in. czynnikami o charakterze rynkowym. Zasadniczo, czas na jaki PJB otrzymała tytuł prawny nie ma charakteru rozstrzygającego[28].

307

PRZYKŁAD
Instytut XYZ opracował technologię modyfikacji warstw wierzchnich części maszyn. Instytut ocenia, że osiąganie korzyści ekonomicznych możliwe będzie jedynie przez okres 10 miesięcy (instytut wie, iż technologia ta zdezaktualizuje się w ciągu 10 miesięcy). W tym czasie bowiem na rynku pojawi się konkurencyjna technologia. Instytut nie może wykazać takiej technologii jako wartości niematerialnej i prawnej, a poniesione nakłady związane z pracami badawczymi i rozwojowymi powinny zostać wykazane jako koszty w rachunku zysków i strat.

308

W przypadku wartości niematerialnych i prawnych oddanych do używania na podstawie umowy **najmu, dzierżawy lub leasingu**, wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy[29].

309

Ostatnia część art. 3 pkt 14 Ustawy o rachunkowości określa inne wartości niematerialne i prawne, które można nazwać „pozycjami" księgowymi, aktywami traktowanymi jako wartości niematerialne i prawne dla potrzeb rachunkowości. Są **to nabyta wartość firmy i koszty zakończonych prac rozwojowych** (zob. akapit 257)[30].

---

[28] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 98.
[29] Art. 3 pkt 14 Ustawy o rachunkowości.
[30] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.

310 Ustawa o rachunkowości definiuje aktywa, WNiP oraz zawiera podstawowe regulacje dotyczące ujęcia księgowego (m.in. prac badawczych i rozwojowych). Szerzej zagadnienia te uregulowane zostały w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości, które również zawierają więcej wytycznych. W związku z tym, w celu klaryfikacji pojęcia wartości niematerialnych i prawnych, warto odwołać się do MSR 38 „Wartości niematerialne"

Źródła:

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.)

Inne źródła:

- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne"
- Walińska E. (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, 2009
- Korczyn A., *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody: klasyfikacji i ewidencji*, Wydawnictwo Sigma, Skierniewice 2010
- Jarugowa A. (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Szkolenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2005

3.4. Wartości niematerialne w ujęciu Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 38 „Wartości niematerialne"

311 W poprzednim podrozdziale zaprezentowane zostało ujęcie wartości niematerialnych i prawnych wg polskiej ustawy o rachunkowości. Cennych wytycznych w tym obszarze dostarczają również Międzynarodowe Standardy Rachunkowości.

312 UWAGA!
Dodatkowe wytyczne pozwalające lepiej zrozumieć zagadnienie wartości niematerialnych i prawnych znajdzie się w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (np. MSR 38).

313 Zgodnie z MSR 38 na definicję składnika wartości niematerialnych składają się następujące kryteria[31]:

- możliwość zidentyfikowania takiego składnika (zob. akapit 314),
- możliwość sprawowania nad składnikiem kontroli (zob. akapit 316, 287–288),

[31] § 10 MSR 38.

– istnienie przyszłych korzyści ekonomicznych (zob. akapit 318).

314 Składnik aktywów finansowych jest **identyfikowalny**, jeśli[32]:

1) można go wyodrębnić, tzn. wyłączyć lub wydzielić z jednostki i sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim, zarówno pojedynczo, jak też łącznie z powiązaną z nim umową, składnikiem aktywów lub zobowiązaniem; lub
2) wynika z tytułów umownych lub innych tytułów prawnych, bez względu na to, czy są one zbywalne lub możliwe do wyodrębnienia z jednostki lub z innych tytułów lub zobowiązań.

315 UWAGA!

Z księgowego punku widzenia, możliwość komercjalizacji wyników prac badawczych i rozwojowych nie jest równoznaczna z możliwością traktowania ich jako aktywo, tj. ujęcia takich prac w bilansie.

316 Jednostka **kontroluje** składnik aktywów, jeśli[33]:

a) jest uprawniona do uzyskiwania przyszłych korzyści ekonomicznych powstających za przyczyną danego środka (może wynikać to np. z tytułu prawnego podlegającego egzekucji na drodze sądowej, ochrony wiedzy technicznej za pomocą praw autorskich czy prawnego zobowiązania pracowników do zachowania poufności), oraz
b) jest w stanie ograniczyć dostęp do tych korzyści osobom trzecim.

317 UWAGA!

Warunek sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów sprawia często jednostkom problemy interpretacyjne. Jego prawidłowa interpretacja jest istotna o tyle, że przekłada się ona bezpośrednio na problematykę komercjalizacji sensu largo (nie spełnienie tego warunku oznacza, iż dane prace rozwojowe nie mogą zostać ujęte w bilansie, a w konsekwencji mogą przyczynić się negatywnie do wyniku finansowego jednostki, trafiając bezpośrednio w koszty danego okresu).

W praktyce uznaje się istnienie kontroli nad aktywem, jeżeli jednostka posiada ochronę prawną (np. zgłoszenie patentowe) lub

[32] § 12 MSR 38.
[33] § 13 MSR 38.

ma prawne możliwości ograniczenia dostępu do aktywa przez strony trzecie.

318 **Przyszłe korzyści ekonomiczne** osiągane ze składnika wartości niematerialnych obejmują m.in.[34]:

a) przychody ze sprzedaży produktów lub usług,
b) oszczędności kosztów lub inne korzyści wynikające z używania składnika aktywów przez jednostkę.

319 **Ujmowanie składnika aktywów zgodnie z MSR 38.** Jeśli dany składnik aktywów obejmuje elementy materialne i niematerialne, wówczas jednostka, kierując się własnym osądem musi zdecydować, który element jest bardziej znaczący i odpowiednio stosować MSR 38 „Wartości niematerialne" bądź MSR 16 „Rzeczowe aktywa trwałe".

320 **PRZYKŁAD**
Spółka ABC specjalizująca się w hodowli roślin szklarniowych posiada system nawadniania sterowany komputerowo przez program Ω. Program Ω jest jedynym programem umożliwiającym sterowaniem systemem nawadniania Spółki. W takiej sytuacji program Ω jest integralną częścią danego urządzenia – dlatego powinien być traktowany jak składnik rzeczowych aktywów trwałych.

321 UWAGA!
MSR 38 stosowany jest między innymi do działalności badawczej i rozwojowej, która może prowadzić do powstania aktywów posiadających postać fizyczną (np. prototypu). W takiej sytuacji element fizyczny jest drugorzędny w stosunku do składnika niematerialnego, czyli zebranej w danym aktywie wiedzy, a zatem aktywo to powinno być ujęte jako wartość niematerialna.

322 Jednostka może ujmować dany element jako składnik WNiP tylko jeśli spełnione są kryteria definicji wartości niematerialnych (zob. akapit 313) oraz następujące warunki[35]:

[34] § 17 MSR 38.
[35] § 21 MSR 38.

a) prawdopodobne jest, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów, oraz
b) można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.

Źródła:

Akty prawne:

– Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.)

Inne źródła:

– Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”
– Walińska E. (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, 2009

4. Nabywanie przez PJB praw do wyników prac B+R

4.1. Prawne aspekty nabywania przez PJB praw do wyników prac B+R

4.1.1. Swoboda umownego podziału praw do wyników prac B+R między PJB i jej pracownikiem, a prawo do zgłoszenia wyników prac badawczych do rejestracji

Ogólną zasadą polskiego prawa jest swoboda umownego podziału praw do wyników prac B+R. Strony mogą bowiem dowolnie regulować między sobą te kwestie poprzez odpowiednie umowy. **324**

Tym niemniej, w przypadku PJB, zasada jest najczęściej odwrotna. Ustawy szczególne (Ustawa o NCBiR, Ustawa o NCN, Ustawa o instytutach badawczych, Ustawa o zasadach finansowania nauki) wprowadzają tu następujące reguły: **325**

1. W razie dokonania wynalazku, stworzenia wzoru użytkowego lub wzoru przemysłowego w wyniku prac lub zadań finansowanych przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, prawo do uzyskania patentu na wynalazek (odpowiednio prawa ochronnego lub prawa z rejestracji) przysługuje podmiotowi, któremu Dyrektor Centrum przyznał środki finansowe (chyba że umowa między Centrum a podmiotem otrzymującym środki finansowe, albo decyzja o przyznaniu środków stanowi inaczej)[1].
2. Właścicielem dobra własności przemysłowej powstałego w wyniku wykonania projektów dotyczących badań naukowych lub prac rozwojowych na rzecz obronności i bezpieczeństwa państwa, finansowanych przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, jest Skarb Państwa reprezentowany przez Ministra Obrony Narodowej[2].
3. Właścicielem majątkowych praw autorskich powstałych w wyniku realizacji zadań finansowanych przez Narodowe Centrum Nauki są jednostki naukowe, w których te zadania realizowano[3].
4. W razie dokonania wynalazku, stworzenia wzoru użytkowego lub wzoru przemysłowego w wyniku prac lub zadań finansowanych przez Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego, prawo do uzyskania patentu

[1] Art. 32 ust. 1 Ustawy o NCBiR.
[2] Art. 32 ust. 3 Ustawy o NCBiR.
[3] Art. 36 Ustawy o NCN.

na wynalazek (odpowiednio prawa ochronnego lub prawa z rejestracji) przysługuje podmiotowi, któremu Minister Nauki i Szkolnictwa Wyższego przyznał środki finansowe (chyba, że umowa między Ministrem a podmiotem otrzymującym środki finansowe albo decyzja o przyznaniu środków stanowi inaczej)[4].

326 UWAGA!
Jeżeli środki finansowe na badania pochodzą od Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego lub Narodowego Centrum Badań i Rozwoju, prawo do uzyskania ochrony z rejestracji dobra własności przemysłowej przysługuje wyłącznie PJB, która otrzymała środki na te badania.

327 W pozostałych przypadkach, w szczególności gdy badania nie są finansowane przez Ministra Nauki lub Narodowe Centrum Badań i Rozwoju (nie zaliczają się do żadnej z powyższych kategorii) strony (np. naukowiec oraz PJB) mają dość dużą swobodę w określaniu sposobu, w który podzielą się prawami do wyników prac badawczych. Strony mogą przykładowo:

1) wyłączyć przejście praw na zamawiającego (PJB);

2) wskazać, w jakim zakresie prawa przechodzą na zamawiającego lub pracodawcę (np. wskazać określone pola eksploatacji w przypadku przeniesienia praw autorskich lub ustalić, że prawo do uzyskania patentu będzie im przysługiwało wspólnie, w częściach równych itp.).

328 **PRZYKŁAD**
Dr Jan Kowalski, w wykonaniu umowy o dzieło zawartej ze Instytutem XYZ, dokonał innowacyjnego wynalazku nowego urządzenia do pomiaru siły ciągu silnika odrzutowego. Wykonał jednocześnie dokładny projekt graficzny swego urządzenia oraz opis konstrukcji i zastosowania. W celu realizacji powierzonego zadania, wykorzystywał udostępniony mu sprzęt, bibliotekę, zasoby kadrowe przydane mu do pomocy. Działał na wyraźne zamówienie instytutu. Instytut finansował badania ze środków własnych.
Jak przedstawia się kwestia praw do nowego projektu?
O ile z umowy pomiędzy Janem Kowalskim a Instytutem nie wynika inaczej, Instytut XYZ ma prawo do zgłoszenia wynalazku do UPRP (lub

[4] Art. 16 Ustawy o zasadach finansowania nauki.

EPO) i uzyskania patentu. Jednocześnie jednak, prawa autorskie do projektu przysługują dr Kowalskiemu. Może on więc, co do zasady, rozpowszechniać sporządzony opis, tworzyć jego opracowania, wprowadzać do niego zmiany itp. Nie będzie mu jednak przysługiwać prawo do zgłoszenia swojego dzieła do UPRP. Zawsze będą mu oczywiście przysługiwały autorskie prawa osobiste (w szczególności prawo do oznaczania go jako twórcy).

4.1.2. Nabycie praw autorskich do wyników prac badawczych (przez twórcę oraz PJB)

329 Zgodnie z podstawową zasadą polskiego Prawa autorskiego, zarówno majątkowe, jak i osobiste prawa autorskie należą do twórcy utworu (prawami majątkowymi twórca może rozporządzać). Jednocześnie, uznaje się, że twórcą może być wyłącznie osoba fizyczna. Utwór może oczywiście powstać w wyniku współdziałania kilku osób. Mówimy wówczas o współtwórstwie. Zawsze muszą to być jednak osoby fizyczne. Żaden podmiot nie będący osobą fizyczną (na przykład PJB) nie może być twórcą.

330 Uzyskanie praw autorskich przez PJB jest więc możliwe bądź na podstawie czynności prawnej (w szczególności umowy – zob. akapit 574), bądź też na podstawie szczególnego przepisu ustawy, który wprowadza wyjątek od zasady, zgodnie z którą tylko osobie fizycznej (twórcy) mogą pierwotnie przysługiwać prawa autorskie.

331 PJB może uzyskać prawa autorskie do wyników prac badawczych i rozwojowych na podstawie umowy przenoszącej te prawa lub z mocy samego prawa, jeżeli rezultaty te zostały opracowane przez jej pracownika (zob. akapit 332). Ze względu na analogiczny charakter umów między twórcą a PJB oraz dalszych umów między PJB a nabywcami wyników badań w procesie komercjalizacji, problematyka umów przenoszących majątkowe prawa autorskie została przedstawiona w akapicie 573 i akapitach następnych. W tym miejscu zostaną natomiast przedstawione zasady nabywania przez PJB praw do tzw. utworów pracowniczych.

332 Nabycie praw autorskich od pracownika następuje przy łącznym spełnieniu następujących przesłanek[5]:

[5] Zob. art. 12 Prawa autorskiego.

1. PJB i twórcę (autora) utworu (rezultatów prac) łączy **stosunek pracy** (powstały w wyniku zawarcia umowy o pracę, jak również powołania czy mianowania). Oznacza to, że przejście praw na PJB nie nastąpi, jeżeli autora łączył z PJB jakikolwiek inny stosunek prawny (umowa zlecenia, umowa o świadczenie usług, umowa o dzieło itp.), jeżeli z takiej umowy nie wynikało dodatkowo, że prawa autorskie do wyników badań zostaną przeniesione na PJB.
2. Umowa o pracę nie wyłącza takiego skutku (tzn. nie zapisano w niej wprost, że prawa do utworów stworzonych przez pracownika nie przechodzą na pracodawcę).
3. Utwór został stworzony w ramach wykonywania obowiązków wynikających ze stosunku pracy. Oznacza to, że PJB nie nabędzie praw autorskich do dzieł, które pracownik stworzył jedynie przy okazji wykonywania swoich obowiązków lub niezależnie (a nawet wbrew tym obowiązkom), nawet jeżeli dokonał tego w godzinach pracy i przy użyciu sprzętu, materiałów lub innych możliwości stworzonych mu przez PJB.

333

UWAGA!

W przypadku zamówienia utworu na podstawie umowy o dzieło (przykładowo, dotyczącej przeprowadzenia określonych badań, opracowania ich wyników i dostarczenia tego opracowania PJB), PJB nie nabędzie praw autorskich automatycznie na podstawie samego zamówienia.

Przeniesienie praw autorskich musi być odrębnym (dodatkowym) obowiązkiem zleceniobiorcy (twórcy) zapisanym w umowie.

334

PRZYKŁAD

Jan Kowalski jest pracownikiem Instytutu XYZ. Do jego obowiązków, zgodnie z postanowieniami umowy o pracę, należy dokonywanie konserwacji sprzętu komputerowego w jednym z działów instytutu. Obok wykonywania drobnych napraw i bieżącej pomocy użytkownikom sprzętu, Jan Kowalski stworzył, w godzinach pracy i przy użyciu sprzętu, który został mu udostępniony, program komputerowy ułatwiający prowadzenie księgowości działu.

Czy instytut uzyskał prawa autorskie do tego projektu?

Nie, ponieważ jeżeli zgodnie z umową o pracę, tworzenie programów komputerowych nie należało do obowiązków Jana Kowalskiego, pra-

wa do nowego programu nie przejdą na instytut. Nie wyklucza to oczywiście ewentualnej odpowiedzialności dyscyplinarnej Jana Kowalskiego (np. z tytułu wykorzystania powierzonego mu sprzętu niezgodnie z przeznaczeniem). Nie pozbawia go to natomiast praw do jego utworu.

335 Ponadto, nabycie praw autorskich do utworów pracowniczych (a więc po spełnieniu wszystkich przesłanek o których mowa w akapicie 332) następuje jedynie w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron. Nie zawsze więc prawa autorskie przejdą na PJB w całości.

336 **PRZYKŁAD**

Zgodnie z umową o pracę zawartą między programistą Janem Kowalskim a Instytutem XYZ, Jan Kowalski ma tworzyć oprogramowanie służące zwiększeniu efektywności wewnętrznych procedur wymiany informacji między pracownikami instytutu. Prawa autorskie do programu miały też przejść na instytut na polu eksploatacji obejmującym jego wykorzystanie dla wewnętrznych celów instytutu. W ramach swoich obowiązków pracowniczych, Jan Kowalski stworzył program odpowiadający oczekiwaniom pracodawcy.

Czy, jako uprawniony z praw autorskich do programu, instytut może włączyć go do swojej oferty i rozpocząć jego rozpowszechnianie poza instytutem?

Nie, ponieważ z treści umowy wynika jedynie ograniczony zakres przeniesienia praw, który nie obejmuje prawa do dalszej odsprzedaży utworu stworzonego przez Jana Kowalskiego.

337 Prawo autorskie zawiera też dalsze, szczególne regulacje w wypadku nabycia praw do utworu na podstawie samej tylko umowy o pracę. Przykładowo, jeżeli pracodawca, w okresie dwóch lat od daty przyjęcia utworu nie rozpocznie jego rozpowszechniania, a utwór ten był przeznaczony do rozpowszechnienia (np. artykuł opisujący wyniki badań, który miał zostać opublikowany w czasopiśmie naukowym), twórca może wyznaczyć pracodawcy odpowiedni termin na rozpowszechnienie utworu. Po jego upływie prawa uzyskane przez pracodawcę powrócą do twórcy[6].

[6] Zob. art. 12 ust. 2 Prawa autorskiego.

338 Pracodawca nabywa utwór pracowniczy z chwilą jego przyjęcia. Wyjątkowo, jeżeli utworem pracowniczym jest program komputerowy, pracodawca nabywa do niego prawa już w chwili jego stworzenia.

339 UWAGA!
Właścicielem majątkowych praw autorskich powstałych w wyniku realizacji zadań finansowanych przez Narodowe Centrum Nauki są jednostki naukowe, w których te zadania realizowano (por. art. 36 Ustawy o NCN).

4.1.3. Przeniesienie praw dotyczących wyników prac badawczych

340 Prawa do wyników prac badawczych i prawa związane z ich stworzeniem mogą być przenoszone przez: twórców na PJB, a następnie, przez PJB, na inne podmioty w ramach komercjalizacji jako:

a) prawa autorskie do wyników prac badawczych (wyłącznie majątkowe),
b) prawo do zgłoszenia tych wyników do odpowiedniej instytucji i do uzyskania jednego z rodzajów praw wyłącznych pochodzących z rejestracji (patenty, prawa ochronne, prawa z rejestracji),
c) prawo pierwszeństwa (tzw. uprzedniego pierwszeństwa) zgłoszenia do UPRP wyników prac badawczych będących wynalazkami, wzorami użytkowymi i wzorami przemysłowymi (jako szczególne, odrębne prawo, które może być przedmiotem obrotu) – zob. akapit 185–187,
d) prawa uzyskane wskutek rejestracji (patenty, prawa ochronne, prawa z rejestracji).

341 Jeżeli PJB, która nabyła takie prawa, chce je następnie przekazać innym podmiotom, w ramach procesu komercjalizacji, musi zawrzeć odpowiednią umowę z nabywcą tych praw. Ponadto, jeżeli PJB sama nie nabyła tych praw (np. z mocy prawa w związku z zawartą z pracownikiem/twórcą umową o pracę), dalsze rozporządzanie tymi prawami wymaga wcześniejszego ich nabycia od twórców na podstawie odrębnych umów.

342 UWAGA!
PJB nie może komercjalizować wyników prac badawczych jeżeli sama nie nabędzie wcześniej praw do tych wyników.

Źródła: 343

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (Tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117. z późn zm.)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 616)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615)

4.2. Aspekty księgowe nabywania przez PJB praw do wyników prac B+R

4.2.1. Wprowadzenie do zagadnień pozyskiwania wartości niematerialnych i prawnych przez PJB

W niniejszym podrozdziale omówione zostaną aspekty księgowe metod pozyskiwania przez PJB wartości niematerialnych i prawnych. Jednostka może pozyskać wartości niematerialne i prawne poprzez: 344

a) wytworzenie wartości niematerialnych i prawnych we własnym zakresie,
b) nabycie wartości niematerialnych i prawnych w oddzielnej transakcji,
c) nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych,
d) nabycie w drodze dotacji z innej jednostki naukowej bądź państwowej.

Warte ponownego podkreślenia jest podejście do komercjalizacji wyników prac rozwojowych obejmujące całościowo to zagadnienie, tzn. od pozyskania wartości niematerialnej i prawnej do jej komercjalizacji sensu *stricte.* Dzięki takiemu spojrzeniu na temat komercjalizacji, PJB będzie w stanie: 345

a) prawidłowo ocenić wynik księgowy na komercjalizacji,
b) prawidłowo ocenić wynik operacyjny na komercjalizacji (gdyż weźmie pod uwagę całość nakładów),
c) dostosować się do wymogów ustawy o instytutach badawczych, dotyczących rozporządzania aktywami jednostki (poprzez prawidłowe ujęcie i wycenę początkową),

d) sporządzić sprawozdanie finansowe w zgodzie z ustawą o rachunkowości.

4.2.2. Wytworzenie WNiP przez PJB we własnym zakresie

346 W przypadku wytworzenia wartości niematerialnych i prawnych przez jednostkę we własnym zakresie szczególne znaczenie mają następujące kwestie:
a) zdefiniowanie prac badawczych (zob. akapit 348–349),
b) ujęcie nakładów na prace badawcze (zob. akapit 347),
c) zdefiniowanie prac rozwojowych (zob. akapit 348–349),
d) ustalenie momentu zakończenia prac rozwojowych i powstania możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów (zob. akapit 350–351),
e) koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych i prawnych przez jednostkę we własnym zakresie (zob. akapit 352–357).

347 UWAGA!
Warta ponownego podkreślenia jest konieczność prowadzenia pełnej ewidencji nakładów w podziale na podlegające ujęciu jako koszt okresu, w którym nakłady zostały poniesione i na koszty podlegające kapitalizacji.

348 Biorąc pod uwagę fakt, iż prace badawcze (definicja – zob. akapit 260) nie prowadzą do powstania składnika majątkowego, prawidłowe określenie prac badawczych oraz prac rozwojowych zyskuje na istotności. W większości przypadków nakłady na prace badawcze nie są związane z konkretnym produktem czy technologią. Dlatego też nakłady te powinny być wykazane jako koszty w rachunku zysków i strat.

349 UWAGA!
W praktyce często nie można oddzielić prac badawczych od prac rozwojowych. W takich sytuacjach całość prac powinna być traktowana jako prace badawcze. W rezultacie całość nakładów na B+R powinna być, zgodnie z MSR 38, ujęta jako koszty w rachunku zysków i strat.

350 Ustalenie momentu zakończenia prac rozwojowych jest istotne, ponieważ zgodnie z MSR 38 **koszt wytworzenia składnika wartości niematerial-**

nych przez jednostkę we własnym zakresie jest sumą nakładów poniesionych od dnia, w którym po raz pierwszy dany składnik wartości niematerialnych spełni kryteria dotyczące jego ujęcia (zob. akapit 292 lit. b)).

PRZYKŁAD 351

Instytut XYZ opracowuje nową generację łączników dla dystrybucji energii elektrycznej średniego napięcia. Nakłady poniesione na rozwój projektu do 30 czerwca 2009 r. wyniosły 1 000 000 zł, a od lipca 2009 r. do końca 2009 r. wyniosły 1 500 000 zł. Instytut udowodnił, iż nowa generacja łączników spełniała kryteria uznania ich za wartości niematerialne i prawne 1 lipca 2009 r.

Na koniec 2009 r. nowa generacja łączników została ujęta jako składnik wartości niematerialnych i prawnych w kwocie 1 500 000 zł (nakłady poniesione od daty, kiedy spełnione zostały kryteria ujmowania – 1 lipiec 2009 r.). Nakłady poniesione do 1 lipca 2009 r., tj. 1 000 000 zł zostały ujęte jako koszt w rachunku zysków i strat – nie stanowią części kosztu wytworzenia ujętego w bilansie.

Koszt ten obejmuje wszystkie nakłady, które mogą być bezpośrednio przypisane czynnościom tworzenia, produkcji i przystosowania składnika aktywów do użytkowania w sposób zamierzony przez kierownictwo. 352

Do **nakładów bezpośrednich,** zgodnie z MSR 38, zalicza się[7]: 353

1) nakłady na materiały i usługi wykorzystane lub zużyte przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych;
2) koszty z tytułu świadczeń pracowniczych wynikające bezpośrednio z wytworzenia składnika wartości niematerialnych;
3) opłaty za rejestrację tytułu prawnego;
4) amortyzację patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych.

PRZYKŁAD 354

Instytut badawczy XYZ prowadzi prace rozwojowe nad pęczniejącym środkiem ogniochronnym. Zgodnie z MSR 38 do nakładów bezpośrednich, instytut zaliczyć może:

– nakłady poniesione na zakup materiałów wykorzystanych w toku prac rozwojowych,

[7] § 66 MSR 38.

– koszty wynagrodzeń pracowników zajmujących się tym projektem (po uwzględnieniu czasu pracy przypisanego temu projektowi wynikającemu z ewidencji czasu pracy),
– koszty uzyskania ochrony patentowej wyizolowanego materiału biologicznego o właściwościach ogniochronnych.

355 Do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie **nie zalicza się**[8]**:**

1) kosztów sprzedaży, administracji oraz innych kosztów ogólnozakładowych chyba, że można je bezpośrednio przyporządkować do procesu przystosowania składnika aktywów do użytkowania;
2) wyraźnie zidentyfikowanych braków wydajności oraz początkowych strat operacyjnych poniesionych przed osiągnięciem planowanej wydajności;
3) nakładów na szkolenie przygotowujące pracowników do obsługiwania danego składnika aktywów.

356 **PRZYKŁAD**
Instytut XYZ wytworzył we własnym zakresie system monitorowania stanu technicznego konstrukcji metodą analiz propagacji fal Lambda. Po opracowaniu systemu, wszyscy pracownicy instytutu wzięli udział w obowiązkowym szkoleniu z obsługi systemu.
Zgodnie z MSR 38, nakłady na szkolenie z obsługi programu nie są zaliczane do kosztu wytworzenia danego składnika WNiP. Ustawa o rachunkowości nie zawiera jednoznacznego przepisu w tym temacie. Praktyka księgowa jednak, zgodnie z wytycznymi MSR 38, przyjmuje, iż nakłady te nie zwiększają wartości początkowej wytworzonego programu, nie wpływają również na działanie programu. Szkolenia mają bowiem na celu podniesienie kwalifikacji pracowników (które zgodnie z MSR 38 nie mogą być uznane za składnik wartości niematerialnych i prawnych, ponieważ nie są przez jednostkę kontrolowane).

357 Zgodnie z art. 34 ust. 3 Ustawy o rachunkowości, wytworzone przez jednostkę filmy, oprogramowanie komputerowe, projekty typowe i inne produkty o podobnym charakterze, przeznaczone do sprzedaży, wycenia się w okresie przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych. Okres ten nie może być dłuższy niż 5 lat. Wyceny dokonuje się poprzez określenie wysokości nadwyżki kosztów wytworzenia ww. produktów nad przychodami

[8] § 67 MSR 38.

według cen sprzedaży netto, uzyskanymi z ich sprzedaży w ciągu tego okresu. Nieodpisane po upływie tego okresu koszty wytworzenia zwiększają pozostałe koszty operacyjne.

358 Ustawa o rachunkowości normuje w sposób szczególny wycenę wytworzonych przez jednostkę produktów, które mogą podlegać wielokrotnej sprzedaży, a jednocześnie spełniają następujące kryteria:
- powstają w jednorazowym cyklu produkcyjnym,
- wytworzony produkt bazowy może być następnie sprzedawany w dowolnej liczbie egzemplarzy,
- koszty wytworzenia, raz poniesione, rozkładają się na dowolną, możliwą do sprzedaży ilość kopii, przy czym ilość ta nie jest z reguły jednoznacznie zdeterminowana w momencie wytworzenia produktu[9].

359 Do produktów podlegających wielokrotnej sprzedaży nie zalicza się filmów, oprogramowania i tym podobnych produktów, które zostały wytworzone na konkretne zamówienie, takich jak: filmy reklamowe, projekty realizowane na indywidualne życzenie klienta, oprogramowanie komputerowe dedykowane dla określonego przedsiębiorstwa[10].

360 Jednostka może ponosić nakłady w celu osiągnięcia przyszłych korzyści ekonomicznych, ale z tymi nakładami nie jest związane wytworzenie ani nabycie żadnego składnika wartości niematerialnych i prawnych. W takich sytuacjach, zgodnie z MSR 38, nakłady są ujmowane w rachunku zysków i strat w momencie ich poniesienia. Dotyczy to następujących rodzajów nakładów:
a) nakłady na działalność szkoleniową,
b) nakłady na działalność reklamową i promocyjną,
c) nakłady na przemieszczenie lub reorganizację części lub całości jednostki,
d) koszty rozpoczęcia działalności.

361 UWAGA!
Z zarządczego punktu widzenia istotne jest monitorowanie poziomu całości nakładów na prace badawcze i rozwojowe. Ma to

[9] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.
[10] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz.*

szczególne znaczenie przy komercjalizacji wyników prac B+R i ustalaniu np. ceny sprzedaży netto w oparciu o zsumowane:
- **początkową wartość bilansową (skapitalizowane nakłady na prace rozwojowe spełniające odpowiednie kryteria) lub bieżącą wartość bilansową powiększoną o dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne,**
- **wysokość nakładów ujętych jako koszty w rachunku zysków i strat.**

Dla celów komercjalizacji PJB może również ustalić cenę zbycia w oparciu o ceny rynkowe (zob. akapit 754-755). W tym celu jednostka powinna dysponować odpowiednim planem kont (zob. akapit 420) umożliwiającym kontrolę nakładów ponoszonych na dany projekt badawczo-rozwojowy.

4.2.3. Nabycie składnika WNiP przez jednostkę w drodze oddzielnej transakcji

362 Jak już podkreślono wcześniej, kluczowe znaczenie ma traktowanie komercjalizacji wyników prac B+R w sposób całościowy, tzn. od pozyskania wartości niematerialnych i prawnych do ich komercjalizacji sensu stricto (zob. akapit 286). Jednostka nabywając składnik WNiP w oddzielnej transakcji, oszacowuje prawdopodobieństwo uzyskania przyszłych korzyści ekonomicznych związanych z tym składnikiem, co znajduje odzwierciedlenie w zapłaconej za ten składnik cenie. Oznacza to spełnienie kryterium ujęcia, opisanego w akapicie 322 pkt a).

363 W przypadku nabycia składnika w oddzielnej transakcji (zwłaszcza w przypadku zakupu za gotówkę lub inne aktywo pieniężne), kwestia wiarygodnego ustalenia jego kosztu (kryterium ujęcia opisane w akapicie 322 pkt b)) nie budzi istotnych wątpliwości.

364 Zgodnie z wytycznymi MSR 38, koszt składnika wartości niematerialnych i prawnych nabytego w oddzielnej transakcji obejmuje[11]:
a) cenę zakupu powiększoną o cła importowe i nie podlegające odliczeniu podatki od zakupu, pomniejszoną o upusty handlowe i rabaty,
b) nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.

[11] § 27 MSR 38.

Nakłady bezpośrednie obejmują wg MSR 38[12]: 365

a) koszty świadczeń pracowniczych wynikające bezpośrednio z przygotowania tego składnika do stanu zdolności użytkowej,
b) opłaty za obsługę wynikające bezpośrednio z przygotowania składnika do stanu zdolności użytkowej,
c) koszty testów sprawdzających prawidłowe działanie składnika.

PRZYKŁAD 366

Instytut XYZ nabył, w drodze oddzielnej transakcji, system do automatycznego zapisu danych ze stacji meteorologicznej. W związku z tym zakupem, instytut dodatkowo pokrył opłaty za obsługę techniczną związaną z instalacją i przygotowaniem systemu do użytkowania, jak również koszty tygodniowego testowania działania systemu. Z wprowadzeniem nowego systemu wiązała się również konieczność zorganizowania szkoleń dla pracowników.

Jako koszt systemu (przedstawiony jako wartość bilansowa) instytut powinien ująć cenę zakupu, koszt obsługi technicznej oraz fazy testowej.

Do wartości bilansowej nie powinny zostać wliczone koszty szkolenia pracowników.

Nakłady nie składające się na koszt składnika wartości niematerialnych i prawnych to zgodnie z MSR 38[13]: 367

a) nakłady na wprowadzenie nowego produktu lub usługi (m.in. nakłady na reklamę i promocję),
b) nakłady na prowadzenie działalności gospodarczej w nowej lokalizacji,
c) koszty administracji i inne koszty ogólnozakładowe.

W wartości bilansowej składnika WNiP nie ujmuje się nakładów od momentu, w którym składnik ten osiągnął stan umożliwiający jego użytkowanie w sposób zamierzony przez kierownictwo. 368

PRZYKŁAD 369

Uczelnia LMN nabyła w oddzielnej transakcji oprogramowanie komputerowe usprawniające akceptację zakupów środków trwałych. Oprogramowanie to podlegało testom w okresie 1–15 lipca oraz 1–15 sierp-

[12] § 28 MSR 38.
[13] § 29 MSR 38.

nia 2009 r. Stan umożliwiający użytkowanie w sposób zgodny z zamierzeniami kierownictwa został osiągnięty 31 lipca, po wprowadzeniu uwag testerów z lipcowej fazy testów.
W wartości bilansowej powinny zostać uwzględnione nakłady do momentu osiągnięcia stanu użytkowania zgodnego z intencjami kierownictwa, tj. do 30 lipca.
Nakłady związane z drugą fazą testów (gdy oprogramowanie było gotowe do wykorzystania w sposób zamierzony, a mimo to nie było użytkowane) nie są ujmowane w wartości bilansowej. Są wykazywane jako koszty w rachunku zysków i strat.

370 Jednostki mogą prowadzić działania rozwojowe dotyczące zakupionego składnika wartości niematerialnych i prawnych, które nie są niezbędne do osiągnięcia przez ten składnik stanu umożliwiającego działanie zgodne z zamierzeniami kierownictwa (działania uboczne).

371 UWAGA!
Przychód i nakłady wynikające z działań ubocznych ujmuje się w rachunku zysków i strat (por. § 31 MSR 38).

4.2.4. Nabycie składnika WNiP przez PJB w transakcji połączenia jednostek gospodarczych

372 W przypadku przejęcia składnika wartości niematerialnych i prawnych w transakcji połączenia jednostek gospodarczych rozliczonych metodą nabycia (art. 44b Ustawy o rachunkowości), cena nabycia odzwierciedla jego **wartość godziwą** w momencie przejęcia. Wartość godziwa uwzględnia prawdopodobieństwo uzyskania w przyszłości korzyści ekonomicznych z tym składnikiem związanych. Oznacza to spełnienie kryterium ujęcia, opisanego w akapicie 322 pkt a).

373 Jednostka przejmująca ujmuje w momencie przejęcia, obok wartości firmy, składnik wartości niematerialnych jednostki przejmowanej, jeśli jego wartość godziwa może być wiarygodnie oszacowana. Nie ma znaczenia czy jednostka przejmowana ujmowała daną pozycję jako WNiP.

UWAGA!
Jednostka przejmująca może aktywować trwające prace rozwojowe jednostki przejmowanej, jeśli spełniają one ogólne kryteria składnika wartości niematerialnych i prawnych (zob. akapit 298). 374

Zgodnie z art. 28 ust. 6 Ustawy o rachunkowości, za **wartość godziwą** przyjmuje się kwotę: 375

a) za jaką dany składnik mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej,
b) między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami[14].

Jeśli jednostka nie dysponuje informacją o bieżących cenach kupna, wówczas do oszacowania wartości godziwej można przyjąć warunki podobnej transakcji, przeprowadzonej w ostatnim okresie, o ile w międzyczasie znacząco nie zmieniły się warunki ekonomiczne[15] (zob. akapit 539 i następne). 376

4.2.5. Późniejsze nakłady na przejęty, trwający projekt badawczo-rozwojowy

W przypadku wystąpienia **nakładów**: 377

a) na przejęte, odrębnie lub w transakcji połączenia jednostek gospodarczych, składniki WNiP,
b) związanych z trwającym projektem badawczym lub rozwojowym,
c) poniesionych po nabyciu danego składnika,
d) do ich księgowania stosuje się odpowiednio zasady dotyczące wytworzenia składnika WNiP przez jednostkę we własnym zakresie (zob. akapity 344 i następne), ich ujęcie i prawidłowa wycena jest istotna zgodnie z **ideą komercjalizacji sensu largo**, ponieważ pozwala prawidłowo ocenić wynik księgowy i operacyjny na komercjalizacji (zob. akapit 286).

[14] Art. 28 ust. 6 Ustawy o rachunkowości.
[15] § 39 MSR 38.

378

UWAGA!

- **Późniejsze nakłady na trwające prace badawcze są ujmowane w kosztach w momencie ich wystąpienia.**
- **Późniejsze nakłady na trwające prace rozwojowe, nie spełniające kryteriów ujęcia jako składnika WNiP są ujmowane w kosztach w momencie ich wystąpienia.**
- **Późniejsze nakłady na trwające prace rozwojowe, spełniające kryteria ujęcia jako składnika WNiP są dodawane do wartości bilansowej nabytego projektu rozwojowego.**

4.2.6. Nabycie w drodze dotacji rządowej

379 W przypadku nabycia składnika wartości niematerialnych i prawnych w drodze dotacji rządowej (nieodpłatnie lub za symboliczną opłatę), jednostka może zdecydować się na:

a) początkowe ujęcie w wartości godziwej, składnika wartości niematerialnych oraz dotacji,
b) początkowe ujęcie składnika w wartości nominalnej powiększonej o wszystkie koszty bezpośrednio przyporządkowywane przystosowaniu składnika do użytkowania zgodnie z planowanym wykorzystaniem[16].

380 PJB może również nabyć nieodpłatnie wyniki prac badawczych i rozwojowych od innej jednostki naukowej. Otrzymanie lub nabycie wyników prac badawczych w ten sposób pozwala na ich kapitalizację w momencie początkowego ujęcia, a następnie wykorzystanie (poprzez odpisy aktualizacyjne) na realizację innych zadań z zakresu działalności badawczej i rozwojowej. Należy pamiętać, że dalsze ujęcie księgowe zależy od spełnienia kryteriów opisanych w akapicie 257. Przykładowo, amortyzacja nabytych prac badawczych wykorzystywanych dalej w pracach badawczych jednostki powinna obciążać wynik finansowy jednostki. W przypadku, prac rozwojowych (po spełnieniu kryteriów kapitalizacji) powinny one zostać uznane za część wartości aktywa. Prawidłowe ujęcie księgowe prac, jak również amortyzacji nabytych prac bezpośrednio przekłada się na wynik na komercjalizacji (zob. akapit 417).

[16] § 44 MSR 38.

PRZYKŁAD 381
Instytut XYZ może nieodpłatnie przekazać wyniki prowadzonych we własnym zakresie prac badawczo-rozwojowych w dziedzinie agrotechniki uczelni LMN.

4.2.7. Ustalenie wartości początkowej składników WNiP nabytych lub wytworzonych przez PJB

Niniejszy podrozdział poświęcony zostanie kwestii początkowej (w momencie ich pierwszego ujęcia w księgach) wyceny bilansowej wartości niematerialnych i prawnych według ustawy o rachunkowości. Problematyka ta jest istotna, ponieważ w procesie komercjalizacji kluczowe znaczenie ma ustalenie wartości księgowej aktywów powstałych w wyniku prac rozwojowych, co pozwala na określenie wyniku na komercjalizacji. 382

UWAGA! 383
Metody wyceny stosowane w czasie komercjalizacji wyników opisane zostały w akapicie 543

Wartości niematerialne i prawne, zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 1 Ustawy o rachunkowości, powinny być **wyceniane** nie rzadziej niż na dzień bilansowy według: 384

a) ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub wartości przeszacowanej (po aktualizacji wyceny środków trwałych),
b) pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

Wyniki prac rozwojowych mogą być nabyte w jednej transakcji. Wówczas WNiP wycenić można według ceny nabycia. **Cenę nabycia** Ustawa o rachunkowości definiuje jako: 385

1) cenę zakupu składnika aktywów, obejmującą kwotę należną sprzedającemu;
2) bez, podlegającego odliczeniu, podatku VAT oraz podatku akcyzowego;
3) w przypadku importu, powiększoną o obciążenia o charakterze publicznoprawnym oraz powiększoną o koszty bezpośrednio związane z zakupem i przystosowaniem składnika aktywów do stanu zdatnego do używania, lub wprowadzenia do obrotu, łącznie z kosztami trans-

portu, jak też załadunku, wyładunku, składowania lub wprowadzenia do obrotu;

4) obniżoną o rabaty, opusty, inne podobne zmniejszenia i odzyski[17].

386 UWAGA!
W przypadku, gdy nie jest możliwe ustalenie ceny nabycia WNiP, wyceny dokonuje się w oparciu o ceny sprzedaży netto takiej samej lub podobnej pozycji. Cenę sprzedaży netto można w praktyce określić zgodnie z tym co opisano w akapicie 357.

387 **Koszt wytworzenia** jest natomiast zdefiniowany w art. 28 ust. 3 Ustawy o rachunkowości Obejmuje on:
a) koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem (zob. akapit 458 i następne), oraz
b) uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu (zob. akapit 460 i następne).

388 UWAGA!
Z punktu widzenia komercjalizacji prawidłowe określenie kosztu wytworzenia jest bardzo istotne, gdyż przekłada się bezpośrednio na wynik (zysk/strata) na komercjalizacji.
Właściwe jest także zaliczenie do kosztu wytworzenia kosztów powstałych przed rozpoczęciem produkcji, a związanych bezpośrednio z produkcją, takich jak: amortyzacja kosztów prac rozwojowych, koszty przygotowania produkcji oraz koszty zakupu materiałów produkcyjnych (Stanowisko Komitetu Rachunkowości w sprawie ustalania kosztu wytworzenia dla celów wyceny bilansowej zapasów).

389 W celu prawidłowego ustalenia kosztu wytworzenia produktu konieczne jest wprowadzenie **systemu ewidencji, grupowania i rozliczania kosztów (rachunku kosztów).** Ewidencja ta powinna dostarczać informacje o kosztach bezpośredniego wytworzenia oraz o kosztach pośredniego wytworzenia w podziale na koszty zmienne i stałe[18]. Ważne jest, aby jednostka posiadała nie tylko ewidencję kosztów wytworzenia, ale również wszystkich nakładów związanych z pracami badawczymi i rozwojowymi.

[17] Art. 28 ust. 2 Ustawy o rachunkowości.

Zgodnie z ww. stanowiskiem Komitetu Rachunkowości, jednostka powinna posiadać system rachunku kosztów, dostosowany do specyfiki jej działalności, pozwalający na wiarygodne i systematyczne ustalanie kosztów wytworzenia produktów, co do zasady na moment ich wytworzenia, a najpóźniej na dzień bilansowy. Przez analogię można zastosować ten standard do wyceny bilansowej WNiP.

390 Podsumowując, PJB powinna wprowadzić rachunek kosztów umożliwiający podział poniesionych nakładów zgodnie z centrami kosztowymi (obszarami powstawania kosztów), tak by móc wyodrębnić nakłady na poszczególne prowadzone prace badawcze i rozwojowe. Można to osiągnąć dzięki zakładowemu planowi kont, dostosowanemu do potrzeb danej PJB (zob. akapit 420).

391 Koszty bezpośrednie obejmują:

a) wartość zużytych materiałów bezpośrednich,
b) pozyskania i przetworzenia związane bezpośrednio z pracami B+R,
c) inne koszty poniesione w związku z doprowadzeniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje w dniu wyceny.

392 UWAGA!

Koszty bezpośrednie to koszty, których przypisanie do produktów w oparciu o dokumenty źródłowe zużycia (np. karty pracy) jest możliwe, istotne i opłacalne. Wszystkie koszty bezpośrednie traktowane są jako koszty zmienne.

393 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ prowadzi projekt, którego celem jest zidentyfikowanie nowych bio-markerów dla diagnostyki wczesnych stadiów chorób układu krążenia człowieka. W projekt zaangażowanych jest trzech pracowników, z czego dwóch pracowników zajmuje się wyłącznie tym projektem, a trzeci nadzoruje ten i jeszcze dwa inne projekty.

Do kosztu bezpośredniego zaliczać się będzie koszt pracy dwóch pracowników zaangażowanych jedynie w projekt identyfikacji bio-markerów oraz koszt pracy trzeciego pracownika – nadzorującego projekt, o ile jednostka posiada ewidencję czasu pracy umożliwiającą przyporządkowanie czasu pracy na konkretne projekty, w które dana osoba jest zaangażowana.

394 Na odpowiednią do okresu wytwarzania produktu oraz uzasadnioną część **kosztów pośrednich** składają się:

a) zmienne pośrednie koszty prac badawczych i rozwojowych, oraz
b) ta część stałych, pośrednich kosztów prac badawczych i rozwojowych, która odpowiada poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

395 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ prowadzi badania dotyczące reakcji roślin uprawianych w płodozmianie na nawożenie N, K, Mg i S na glebie lessowej. Koszty pośrednie obejmują:

1. **Usługi** – usługi mechanizacyjne związane ze zbiorem ziarna, słomy, innych produktów, suszenia ziarna kukurydzy, siewu, itp.
2. **Pracę maszyn własnych** – przy obliczaniu kosztów eksploatacji maszyn założono optymalne ich wykorzystanie w czasie użytkowania. Posłużono się metodyką Instytutu Budownictwa Mechanizacji i Elektryfikacji Rolnictwa. W modelowym wyposażeniu gospodarstwa przyjęto zestaw maszyn w agregacji z ciągnikami o mocy 60 KM i 90 KM. W rachunku uwzględniono amortyzację, remonty, ubezpieczenia i koszty garażowania.
3. **Koszty utrzymania budynków** – obejmują niezbędne zaplecze biurowe i sanitarne oraz powierzchnię magazynową służącą do przechowywania płodów rolnych. Rachunek zawiera amortyzację, remonty i ubezpieczenia.
4. **Podatki i ubezpieczenia** – obowiązkowe obciążenia (OC, podatek rolny, KRUS), nie zawierają obciążeń dobrowolnych.
5. **Pozostałe koszty** – obejmują między innymi: koszty eksploatacji samochodu osobowego, korzystania z telefonu, koszty nawożenia wapnem magnezowym.
6. **Pracę najemną** – tylko w przypadku produkcji warzywniczej uwzględniono najem dorywczej siły roboczej.

396 **PRZYKŁAD**

Jednostka XYZ prowadzi prace hodowlane nad odtworzeniem polskiej kury – czubatki staropolskiej. Koszty pośrednie produkcji zwierzęcej obejmują:

1. **Pracę maszyn własnych** – uwzględniono pracę maszyn związanych z podawaniem i przygotowaniem pasz, usuwaniem obornika.

2. **Koszty utrzymania budynków** – przyjęto koszty eksploatacji budynków niezbędnych do utrzymania zwierząt, rachunek uwzględnia amortyzację, remonty i ubezpieczenia.
3. **Koszty ogólnogospodarcze** dla produkcji zwierzęcej – przyjęto 10% narzut kosztów bezpośrednich.
4. **Koszty produkcji pasz własnych** – liczone po kosztach pośrednich produkcji roślinnej.

397 Koszty pośrednie to koszty wytworzenia wspólne dla różnych rodzajów produktów czy usług. Wspólny charakter tych kosztów generuje potrzebę określenia przejrzystych metod podziału, w celu rozliczenia kosztów na poszczególne rodzaje produktów lub usług.

398 Ewidencja taka może funkcjonować w oparciu o *miejsce powstania kosztu* (mpk). Jest to wydzielony zakres działalności jednostki, którego koszty są przedmiotem oddzielnej ewidencji, kontroli lub analizy, np. koszty komórki organizacyjnej lub koszty związane z funkcją, realizowaną przez daną jednostkę[18].

399 Podział kosztów ze względu na ich powiązanie z opisanym powyżej procesem wytwarzania aktywów niematerialnych (koszty bezpośrednie i pośrednie) nie stanowi jedynej metody podziału. Ze względu na charakter ich występowania, koszty można podzielić również na koszty stałe (obecne bez względu na to czy PJB prowadzi działalność czy też nie) i koszty zmienne (związane z prowadzeniem działalności).

400 Do **kosztów zmiennych** zalicza się, m.in.:
a) wynagrodzenia pracowników produkcyjnych, nie kwalifikujące się do kosztów bezpośrednich (np. dodatki za nadgodziny),
b) energię napędową urządzeń produkcyjnych,
c) remonty urządzeń produkcyjnych.

401 W skład **kosztów stałych** wchodzą m.in.:
a) amortyzacja środków trwałych,
b) koszty oświetlania, ogrzewania, sprzątania,
c) remonty i konserwacje budynków.

[18] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 276.

402 **PRZYKŁAD**
Instytut XYZ prowadzi badania nad linią technologiczną do demontażu sprzętu AGD z wykorzystaniem obróbki laserowej. Remonty urządzeń produkcyjnych będą stanowić zmienne pośrednie koszty produkcji, natomiast remonty hali, w której odbywają się badania będą stałymi kosztami produkcji.

403 UWAGA!
Należy prowadzić oddzielne ewidencje kosztów zmiennych i kosztów stałych, ponieważ obie te grupy są oddzielnie rozliczane.
(por. A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 277)

404 Do kosztów wytworzenia produktu **nie zalicza się** kosztów:
a) ogólnego zarządu, które nie są związane z doprowadzaniem produktu do postaci i miejsca, w jakich się znajduje na dzień wyceny,
b) magazynowania wyrobów gotowych i półproduktów, chyba że poniesienie tych kosztów jest niezbędne w procesie produkcji,
c) kosztów sprzedaży produktów.

405 Koszty powyższe oraz koszty odpowiadające wielkości niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (tzw. koszty nieuzasadnione, puste, lub koszty niewykorzystanego potencjału) powinny zostać ujęte w wyniku finansowym w okresie ich poniesienia[19].

406 W określonych przypadkach uzasadnionych niezbędnym, długotrwałym przygotowaniem produktu do sprzedaży lub długim okresem wytwarzania, PJB może zastosować tzw. **rozszerzoną definicję kosztu wytworzenia**. W ramach przedmiotowej definicji **cenę nabycia lub koszt wytworzenia można powiększyć** o koszty obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu:
a) finansowania zapasu produktów w okresie ich przygotowania do sprzedaży bądź wytworzenia (np. koszty prowizji bankowych, odsetki) i związanych z nimi różnic kursowych,

[19] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.

b) pomniejszone o przychody osiągane z tytułu finansowania zewnętrznego (np. odsetki z tytułu utworzenia depozytu z pożyczonych sum)[20].

407 W celu doprecyzowania, kiedy koszt zaciągniętych zobowiązań może zostać zaliczony do kosztu wytworzenia lub ceny nabycia warto odwołać się do warunków wymienionych w MSR 23 „Koszty finansowania zewnętrznego":

1) koszty finansowania zewnętrznego zwiększają koszt wytworzenia tylko aktywów dostosowanych, tzn. takich, które bezwzględnie wymagają długiego czasu, by uzyskać zdatność do sprzedaży, np. czasu niezbędnego do realizacji faz cyklu produkcyjnego (leżakowanie, dojrzewanie, fermentacja)[21];
2) koszty finansowania zewnętrznego można ująć w koszcie wytworzenia aktywów dostosowanych tylko, gdy prawdopodobne jest, że w przyszłości będą generować korzyści ekonomiczne dla PJB;
3) koszty finansowania wewnętrznego mogą zostać wiarygodnie obliczone i przypisane bezpośrednio do nabycia lub wytworzenia aktywa dostosowanego[22].

408 **PRZYKŁAD**

Koszty obsługi kredytu zaciągniętego przez Instytut XYZ na finansowanie konstrukcji prototypu systemu zarządzania regułami biznesowymi i technologicznymi mogą być zaliczone do kosztu wytworzenia. Prototyp systemu wymaga bowiem długiego czasu przygotowania i wytwarzania, by być zdatnym do użycia. W przyszłości instytut spodziewa się korzyści ekonomicznych (biorąc pod uwagę popyt rynkowy na tego typu rozwiązania, jak również ich ograniczoną podaż). Jednocześnie instytut XYZ ma odpowiednio skonstruowany zakładowy plan kont pozwalający na wiarygodne określenie kosztów finansowania.

409 UWAGA!

Koszty i korzyści związane z finansowaniem procesu wytwarzania mogą być aktywowane jedynie do momentu zakończenia cyklu wytwórczego.

(por. E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*)

[20] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 281.
[21] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.
[22] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 281.

410 Dla jednostek, które na mocy art. 64 ust. 1 Ustawy o rachunkowości nie mają obowiązku badania i ogłaszania sprawozdania finansowego możliwe jest stosowanie **uproszczonych metod ustalania kosztu wytworzenia**. Zgodnie z modelem uproszczonym, do kosztu wytworzenia zalicza się wszystkie koszty związane bezpośrednio lub pośrednio z procesem produkcyjnym lub procesem świadczenia usług, z wyjątkiem[23]:

a) kosztów magazynowania,
b) kosztów zarządu,
c) kosztów sprzedaży.

411 Ustalony w ten sposób koszt wytworzenia nie może być wyższy od ceny sprzedaży netto[24].

412 Ustawa o rachunkowości ustanawia mechanizmy kontroli poziomu kosztów wytworzenia w jednostce. Ustawa wskazuje, że uproszczony sposób ich kalkulacji **nie może prowadzić do wyceny wytwarzanych w podmiocie aktywów lub usług powyżej ich cen sprzedaży netto**, możliwych do uzyskania na dzień bilansowy. Zapis ten stanowi konkretyzację zasady ostrożności, wyrażonej w art. 7 ust. 1 Ustawy o rachunkowości[25].

413 Zgodnie z zasadami rachunkowości, aktywa nie mogą zostać wycenione bilansowo powyżej ich wartości możliwej do realizacji. Oznacza to w szczególności, iż wartość bilansowa oparta o koszt wytworzenia nie może przewyższać możliwej do uzyskania ceny sprzedaży netto. W praktyce, jednostka musi porównać wycenę bilansową z ewentualną, możliwą do uzyskania w wyniku zbycia wartością. PJB powinna to uczynić na moment ujęcia danego aktywa w bilansie oraz za każdym razem, gdy zaszły okoliczności powodujące spadek możliwej do uzyskania ceny sprzedaży.

414 UWAGA!

Stosując uproszczony sposób wyliczenia kosztu wytworzenia jednostka nie musi prowadzić rachunku kosztów zmiennych ani ustalać aktualnego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych w normalnych warunkach.

[23] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 281.
[24] Art. 28 ust. 4a Ustawy o rachunkowości.
[25] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.

415 Elementem stosowanym jako odniesienie przy wyznaczaniu kosztu wytworzenia, dla zapewnienia realizacji zasady ostrożności, jest **cena sprzedaży netto,** zdefiniowana w art. 28 ust. 5 Ustawy o rachunkowości, jako:

a) możliwa do uzyskania na dzień bilansowy cena sprzedaży, bez podatku VAT i podatku akcyzowego,
b) pomniejszona o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży,
c) powiększona o należną dotację przedmiotową.

416 **Źródła:**

Akty prawne:

– Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.)

Inne źródła:

– Walińska E. (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, 2009
– Jarugowa A. (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Szkolenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2005

4.2.8. Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla WNiP

417 Wcześniejsze podrozdziały przedstawiały metody nabycia wartości niematerialnych i prawnych oraz zasady ich ujmowania. W kolejnej części omówione zostaną zasady postępowania z WNiP po ich nabyciu przez PJB.

418 Odwołując się do wprowadzonej już wcześniej (zob. akapit 286) koncepcji komercjalizacji *sensu largo*, należy pamiętać, iż odpisy amortyzacyjne odzwierciedlają zużycie pracy rozwojowej w związku z jej komercjalizacją.

419 Nabyte składniki wartości niematerialnych i prawnych powinny zostać we właściwy zaewidencjonowane. Możemy rozróżnić **ewidencję operacyjną** oraz **ewidencję księgową**. PJB mogą prowadzić równolegle obie ewidencje, bądź jedynie księgową i uwzględniać w niej pewne elementy ewidencji operacyjnej.

420 Ewidencja księgowa prowadzona jest na wydzielonych **kontach syntetycznych** i **analitycznych** oraz pozabilansowo na kartach księgi aktywów trwałych. Wykaz kont i zasady ich funkcjonowania powinny być określone

w **Zakładowym Planie Kont**[26]**. Prawidłowo zaprojektowany zakładowy plan kont pozwala określić całość nakładów poniesionych na prace badawcze i rozwojowe, co przekłada się na możliwość ustalenia wartości danego składnika aktywów w przypadku planowanej komercjalizacji.**

421 **PRZYKŁAD**

Wykaz przykładowych kont w ewidencji księgowej WNiP

020 Wartości niematerialne i prawne
- 021 Autorskie prawa majątkowe i pokrewne
- 022 Koszty zakończonych prac rozwojowych
- 023 Wartość firmy
- 029 Pozostałe wartości niematerialne i prawne

072 Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych
- 072-1 Umorzenie praw autorskich i pokrewnych
- 072-2 Umorzenie kosztów zakończonych prac rozwojowych
- 072- Umorzenie wartości firmy
- 072-9 Umorzenie pozostałych wartości niematerialnych i prawnych

(por. A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody: klasyfikacji i ewidencji*, s. 47)

422 **Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych** w księgowości jednostki powinna zawierać co najmniej[27]:

a) numer w ewidencji,
b) nazwę użytkową składnika,
c) numer dowodu i datę rozpoczęcia używania,
d) wartość początkową,
e) miejsce używania,
f) roczny lub jednorazowy odpis amortyzacyjny,
g) umorzenie od początku używania,
h) datę pełnego umorzenia,
i) informację o zbyciu, oddaniu do używania jednostce obcej lub likwidacji.

[26] A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody klasyfikacji i ewidencji*, str. 46.
[27] A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody klasyfikacji i ewidencji*, str. 51.

423 Sposób rozliczenia aktywów zależy od sposobu ich wykorzystania lub komercjalizacji. Poniżej przedstawiono ogólne wymogi w tym zakresie. O amortyzacji mówimy wtedy gdy składnik aktywów pozostaje w jednostce, jest przez nią wykorzystywany np. w prowadzeniu działalności gospodarczej, poprzez udzielenie licencji lub poprzez możliwość wielokrotnej sprzedaży wyników prac rozwojowych.

424 UWAGA!
Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych nie powinna być traktowana przez jednostkę jako obowiązek, lecz jako źródło informacji potrzebnych do analiz i procesu podejmowania decyzji. Sposób konstrukcji ewidencji w danej jednostce powinien przede wszystkim odzwierciedlać wymagania zarządcze w zakresie informacji, a dopiero w dalszych krokach powinien być uzupełniony o wymogi prawne.

425 Po przyjęciu składnika WNiP jednostka powinna zacząć naliczać amortyzację związaną z danym składnikiem. Zgodnie z art. 33 ust. 1 Ustawy o rachunkowości, do ustalenia zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące środków trwałych. Prawidłowe dokonywanie odpisów amortyzacyjnych kształtuje wartość bilansową netto danego składnika aktywów, co ma kluczowe znaczenie przy ustalaniu wyniku z komercjalizacji.

426 UWAGA!
Należy rozróżniać pojęcia amortyzacja (kategoria kosztowa) i umorzenie (kategoria ewidencyjna).
Odpisy umorzeniowe pokazują kapitałowe zmniejszenie wartości początkowej majątku trwałego wskutek zużycia fizycznego i ekonomicznego.
Odpisy amortyzacyjne są kosztowym wyrazem umorzenia (por. A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody klasyfikacji i ewidencji*, str. 4).

427 Zasadniczo przyjmuje się, że wartości umorzenia i amortyzacji są równe kwotowo oraz że są one równolegle księgowane. Wyjątkowo, w sytuacji aktualizacji wyceny składnika aktywów, umorzenie zostaje zwiększone

w tym samym stopniu, co wartość początkowa, zaś odpis amortyzacyjny pozostaje bez zmian[28].

428 Zgodnie z art. 31 ust. 2 Ustawy o rachunkowości, wartość początkową WNiP zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości, na skutek używania lub upływu czasu[29]. Za wartość początkową, Ustawa o rachunkowości przyjmuje cenę nabycia, lub koszt wytworzenia[30].

429 UWAGA!
Cena nabycia może zostać powiększona o:
- **koszty transportu, załadunku i rozładunku,**
- **koszty ubezpieczenia w drodze,**
- **montaż, instalację i uruchomienie programów oraz systemów komputerowych,**
- **opłaty notarialne, skarbowe i inne,**
- **odsetki i prowizje bankowe.**

430 **PRZYKŁAD**
Instytut XYZ nabył aplikację dla inteligentnego systemu zarządzania energią za 100 000 zł. Koszty instalacji oraz uruchomienia instalacji wyniosły 15 000 zł. Łącznie cena nabycia wynosi 115 000 zł.

431 Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od składnika wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji[31]. Takie podejście pozwala na uniknięcie corocznych zmian zasad dokonywania amortyzacji, jednakże nakłada ono na jednostkę obowiązek przyjęcia planu amortyzacji, zawierającego następujące informacje[32]:
a) wartość amortyzowanego składnika,
b) moment rozpoczęcia amortyzacji,
c) okres użytkowania składnika,
d) wartość pozostałą na końcu okresu użytkowania,

[28] A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody: klasyfikacji i ewidencji*, str. 60.
[29] Art. 31 ust. 2 Ustawy o rachunkowości.
[30] Art. 31 ust.1 Ustawy o rachunkowości.
[31] Art. 31 ust. 1 Ustawy o rachunkowości.
[32] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 307.

e) metodę amortyzacji.

UWAGA! 432

Odstępstwa od ustalonego planu amortyzacji mogą wystąpić tylko w uzasadnionych przypadkach, powinny być ujawnione i wyjaśnione w informacji dodatkowej do sprawozdania finansowego

(por. A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, s. 307).

433 Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu składnika WNiP do używania. Zakończenie amortyzacji następuje nie później niż z chwilą zrównania wartości odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych z wartością początkową składnika, lub przeznaczenia składnika do: likwidacji, sprzedaży lub stwierdzenia jego niedoboru, z ewentualnym uwzględnieniem przewidywanej przy likwidacji ceny sprzedaży netto pozostałości składnika[33].

UWAGA! 434

Zgodnie z prawem bilansowym istnieje możliwość rozpoczęcia amortyzacji bezpośrednio po przyjęciu składnika do użytkowania, a zatem może zdarzyć się rozpoczęcie amortyzacji w ciągu danego miesiąca, a nie z kolejnym miesiącem po przyjęciu do użytkowania (jak twierdzą przepisy podatkowe). W rezultacie, amortyzacja bilansowa może rozpocząć się wcześniej niż podatkowa.

Z tego powodu w planie amortyzacji jednostka musi podać, od jakiego momentu rozpoczyna naliczanie amortyzacji.

(por. A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 318)

435 **Okres amortyzacji**, a w rezultacie również roczna stawka amortyzacji, jest ustalany po analizie **okresu użyteczności ekonomicznej** danego składnika. Okres ekonomicznej użyteczności powinien być rozumiany jako obiektywna charakterystyka danego składnika WNiP. Może on wynikać z uwarunkowań technicznych, technologicznych bądź z innego ograniczenia (np. prawnego)[34].

[33] Art. 31 ust. 1 Ustawy o rachunkowości.
[34] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.

436 UWAGA!
Okres ekonomicznej użyteczności wartości niematerialnych i prawnych jest praktycznie niezależny od decyzji jednostki co do czasu użytkowania składnika majątkowego w podmiocie.
Okres amortyzacji nie może być dłuższy niż okres jego użyteczności ekonomicznej.
(por. E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*)

437 W przypadku składników wartości niematerialnych i prawnych, odpisów amortyzacyjnych dokonuje się **metodą liniową**[35]**, która zakłada równomierne zużycie składników wartości niematerialnych i prawnych w kolejnych okresach. Rezultatem stosowania metody liniowej są równe wartościowo odpisy amortyzacyjne w całym okresie amortyzacji.**

438 **Trwała utrata wartości** występuje w sytuacji, kiedy istnieje duże prawdopodobieństwo, że kontrolowany przez jednostkę składnik aktywów nie przyniesie w przyszłości, w znaczącej części lub w całości przewidywanych korzyści ekonomicznych[36].

439 **Źródła:**
Akty prawne:
– Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.)
Literatura:
– Walińska E. (red), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, 2009
– Jarugowa A. (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Szkolenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2005
– Korczyn A., *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody klasyfikacji i ewidencji*, Wydawnictwo Sigma, Skierniewice 2010
– Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”

4.3. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form pozyskania praw do wyników prac B+R przez PJB

440 Zgodnie z przyjętą koncepcją komercjalizacji sensu *largo* (zob. akapit 286), zanim PJB przystąpi do komercjalizacji wyników prac B+R, musi najpierw uzyskać prawa do tych wyników, co wiąże się z poniesieniem

[35] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.
[36] Art. 28 ust. 6 Ustawy o rachunkowości.

stosownych kosztów. Ustalenie, o jakie koszty chodzi oraz jak powinny one zostać ujęte w rozumieniu Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ma fundamentalne znaczenie przy określeniu wielkości dochodu PJB z komercjalizacji wyników prac B+R. Dzieje się tak ponieważ dochodem PJB jest osiągnięta w roku podatkowym nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania.

Proces komercjalizacji sensu *largo* widziany z perspektywy kwalifikacji podatkowej przedstawiony został na rysunku 4.1 **441**

Zgodnie z uwagami zawartymi w rozdziale poświęconym problematyce prawnej (zob. akapit 330), PJB pozyskując wyniki prac badawczych i rozwojowych, w gruncie rzeczy pozyskuje szeroko rozumiane prawa własności intelektualnej, tzn. w szczególności prawa autorskie, patenty, prawa ochronne oraz prawa z rejestracji wyników prac B+R. **442**

Szczegółowe zasady **rozliczenia dla celów podatkowych kosztów pozyskania** praw własności intelektualnej przez PJB zostaną przedstawione w zależności od formy tego pozyskania. W praktyce występują dwie podstawowe sytuacje: **443**

a) **wytworzenie** praw własności intelektualnej we własnym zakresie – przez co należy rozumieć wytworzenie tych praw przez zatrudnionych w PJB pracowników, lub
b) **nabycie** praw własności intelektualnej od podmiotów zewnętrznych – nabycie to może nastąpić odpłatnie, jak i nieodpłatnie.

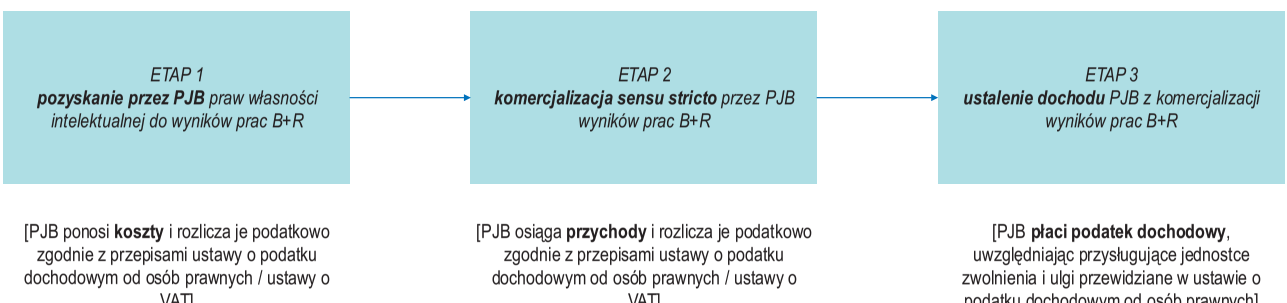
4.3.1. Wytworzenie praw do wyników prac B+R we własnym zakresie

Podatek dochodowy od osób prawnych. Gdy prawa własności intelektualnej kreowane są przez pracowników PJB i przechodzą na jednostkę z mocy ustawy (zob. akapit 332), dla celów podatku dochodowego od osób prawnych będzie to traktowane jako tzw. wytworzenie tych praw we własnym zakresie. **444**

Większość kosztów, jakie poniesie PJB w związku z wykreowaniem tych praw, będzie kosztami prac rozwojowych[37], co do których Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera szczególne regulacje. **445**

[37] Art. 16b ust. 2 pkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

RYS. 4.1. KOMERCJALIZACJA WYNIKÓW PRAC B+R – PERSPEKTYWA PODATKOWA



446 Na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych obowiązuje autonomiczna definicja prac rozwojowych, a rozróżnienie między pojęciami „badania naukowe" i „prace rozwojowe" obecne w Ustawie o zasadach finansowania nauki nie ma generalnie wpływu na zasady opodatkowania tym podatkiem.

447 UWAGA!

Zarówno badania naukowe, jak i prace rozwojowe w rozumieniu ustawy o zasadach finansowania nauki mogą stanowić rodzaj inwestycji, której zamierzonym rezultatem jest wytworzenie określonego aktywa. Dzięki temu mogą one spełniać definicję prac rozwojowych w ujęciu Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

(por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, z dnia 27 kwietnia 2010 r. – ITPB1/415-74/10/WM)

448 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie określa w sposób bezpośredni, co dla PJB powinno składać się na koszt prac rozwojowych. Niemniej, praktyka interpretacyjna organów podatkowych odwołuje się w tym względzie do definicji kosztu wytworzenia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych[38].

449 **PRZYKŁAD**

Do kosztów prac rozwojowych mogą być zaliczone przykładowo:

- koszty wynagrodzeń z pochodnymi, osób zatrudnionych przy danych pracach rozwojowych,
- koszty ekspertyz i opinii wykorzystywanych wyłącznie w tych pracach,
- koszty zużytych materiałów, energii i inne koszty operacyjne poniesione bezpośrednio przy prowadzeniu danych prac rozwojowych.

Powyższe koszty należy również korygować o różnice kursowe (dodatnie lub ujemne) oraz odsetki i prowizje naliczone do dnia przekaza-

[38] Por. art. 16g ust. 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz interpretacje indywidualne Ministra Finansów wydane przez: Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 16 marca 2010 r. – IBPBI/2/423-394/10/MO, Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, z dnia 27 kwietnia 2010 r. – ITPB1/415-74/10/WM oraz Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, z dnia 25 stycznia 2008 r. – ILPB3/423-188/07-2/HS.

nia WNiP do używania (istotne w przypadku kwalifikacji podatkowej prac rozwojowych jako wartości niematerialnej i prawnej).
Natomiast wyłączone z powyższych kosztów wytworzenia powinny być tzw. koszty ogólne zarządu, koszty sprzedaży oraz pozostałe koszty operacyjne i operacji finansowych.

450 Koszty prac rozwojowych powinny być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne – w przypadku, gdy prace te zakończone zostały wynikiem pozytywnym i spełniają pozostałe warunki do uznania za wartość niematerialną i prawną (wskazane w ustawie)[39].

451 Amortyzacji podlegają koszty prac rozwojowych, gdy prace te spełniają następujące przesłanki:

1) zostały zakończone **wynikiem pozytywnym**;
2) wynik tych prac może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej PJB;
3) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych są wiarygodnie określone;
4) techniczna przydatność produktu lub technologii została przez PJB odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie PJB podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
5) z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych wynika, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

452 UWAGA!

Wynik pozytywny oznacza, że efektem/rezultatem tych prac było osiągnięcie zamierzonego, korzystnego, zasługującego na dodatnią ocenę skutku tych prac (np. potwierdzenie skuteczności danego preparatu leczniczego, lub możliwość użycia danej technologii do wytworzenia danego produktu).

Wiarygodne określenie kosztów prac rozwojowych wiąże się z koniecznością przyporządkowania kosztów, które w sposób bezsporny mogą być zaliczone do prac rozwojowych. Niezaliczenie danego wydatku do kosztów prac rozwojowych podlegających amortyzacji, w przypadku jego związku z tymi pracami może spo-

[39] Por. art. 16b ust. 2 pkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

wodować zakwestionowanie go jako wydatku bezpośrednio zaliczonego do kosztów podatkowych.
Udokumentowanie technicznej przydatności produktu lub technologii może polegać na przygotowaniu dokumentacji składającej się ze schematów, projektów, analiz technicznych itp., zakończonej odpowiednim sprawozdaniem. Ze sprawozdania powinno wynikać, że koszty prac rozwojowych zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży tych produktów lub z zastosowania technologii.
Decyzja podatnika (PJB) o wytwarzaniu produktów lub stosowaniu technologii będących wynikiem tych prac, jest warunkiem uznania prac rozwojowych za wartość niematerialną i prawną podlegającą amortyzacji.
(por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, z 27 kwietnia 2010 r. – ITPB1/415-74/10/WM)

453 Okres amortyzacji podatkowej prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym nie może być krótszy niż 12 miesięcy[40].

454 Pozostałe zasady amortyzacji podatkowej wartości niematerialnych i prawnych zostały opisane w rozdziale dotyczącym nabycia przez PJB praw własności intelektualnej w postaci praw do wyników prac B+R (zob. akapit 494).

455 Koszty prac rozwojowych, które nie stanowią wartości niematerialnej i prawnej, mogą stanowić koszty uzyskania przychodów[41]:
a) w miesiącu, w którym zostały poniesione, albo
b) począwszy od miesiąca, w którym zostały poniesione – w równych częściach, w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy, albo
c) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone.

[40] Por. art. 16m ust. 1 pkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[41] Por. art. 15 ust. 4a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

456 Wybór jednej z powyższych metod zaliczania kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodów zależy do indywidualnej decyzji PJB[42].

457 Oprócz szczególnych regulacji w zakresie kosztów prac rozwojowych, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych, zawiera **ogólne zasady** dotyczące rozliczania kosztów w czasie. Ustawa różnicuje **moment potrącenia kosztów** dla celów podatkowych w zależności od rodzaju ich związku z przychodem.

458 **Koszty bezpośrednio związane z przychodami** są, co do zasady, możliwe do potrącenia w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody[43].

459 **PRZYKŁAD**
Instytut XYZ w związku z prowadzonymi pracami nad budową linii eksperymentalnej ponosi koszty związane z zakupem materiałów. Wydatki te związane są bezpośrednio z przychodami podatkowymi, które powstaną w momencie zbycia linii. Koszt materiałów rozpoznawany jest zatem jako koszt podatkowy w momencie wykazania przychodu podatkowego z tytułu sprzedaży linii.

460 Natomiast koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami – tzw. **koszty pośrednie** – są potrącane w dacie ich poniesienia. Datą tą jest generalnie dzień, w którym ujęto koszt w księgach rachunkowych[44]. Niekiedy, koszty dotyczą okresu przekraczającego rok podatkowy, i nie jest możliwe określenie, jaka ich część dotyczy danego roku. W takim przypadku koszty te, stanowią koszty uzyskania przychodów proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

461 **PRZYKŁAD**
Do tzw. kosztów pośrednich można przykładowo zaliczyć koszty mediów (energii elektrycznej, wody itp.), koszty ochrony budynku oraz tzw. koszty ogólne zarządu.

---

[42] Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 30 grudnia 2009 r. – IPPB3/423-758/09-2/JG.
[43] Por. art. 15 ust. 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[44] Por. art. 15 ust. 4d i 4e Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

462 Wydatki poniesione na nabycie/wytworzenie środków trwałych lub WNiP (w rozumieniu Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) mogą być odliczane od przychodu tylko w postaci **odpisów amortyzacyjnych** dokonywanych od ich wartości początkowej (zob. akapit 493)[45].

463 **Podatek od towarów i usług.** Czynności wykonywane przez osoby fizyczne na rzecz zakładu pracy nie są uznawane za wykonywanie samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT[46].

464 UWAGA!
Wytworzenie praw własności intelektualnej przez pracowników PJB w ramach stosunku pracy pozostaje poza zakresem VAT.

465 Zgodnie z ogólną zasadą zawartą w ustawie o VAT[47], **możliwość odliczenia** podatku naliczonego przy zakupach uwarunkowana jest tym, aby **zakupione towary i usługi były wykorzystywane do wykonywania przez PJB czynności opodatkowanych**. Kwotę podatku naliczonego stanowi zasadniczo suma kwot VAT określonych w fakturach otrzymywanych przez PJB z tytułu nabycia towarów i usług.

466 **PRZYKŁAD**
Uczelnia LMN planuje budowę obiektu przeznaczonego na prowadzenie działalności dydaktycznej i naukowej, związanej ze świadczeniem usług edukacyjnych zwolnionych od podatku od towarów i usług.
Uczelnia LMN zakłada, że nie będzie wykonywała czynności opodatkowanych związanych z infrastrukturą i sprzętem sfinansowanym w ramach projektu, takich jak: prowadzenie prac B+R podlegających następnie komercjalizacji, wynajem, dzierżawa, odpłatne udostępnianie powierzchni, sprzętu, itp. Uczelnia nie będzie również wykorzystywała projektu do innych celów opodatkowanych podatkiem od towarów i usług.
W związku z powyższym, od zakupów dokonanych w związku z realizacją ww. projektu, uczelni nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT, ponieważ zakupione towary i usługi nie będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

[45] Por. art. 15 ust. 6 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[46] Art. 15 ust. 3 ustawy o VAT.
[47] Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

467 Ze względu na mieszany – z perspektywy VAT – charakter czynności wykonywanych przez PJB, konieczne jest określenie, w jakim zakresie jednostki te mają prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z dokonanym nabyciem usług. Prawo takie będzie przysługiwało PJB jedynie w odniesieniu do prowadzonej przez nie działalności opodatkowanej.

468 W tym celu, PJB są w pierwszej kolejności zobowiązane do **bezpośredniego przyporządkowania wydatków** do:

a) działalności pozostającej poza zakresem podatku VAT,
b) działalności opodatkowanej,
c) działalności zwolnionej.

469 UWAGA!
Pełne prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje PJB w zakresie wykonywanych przez nie czynności opodatkowanych VAT – np. w przypadku zakupów dokonanych w związku z planowanym przez PJB dalszym, komercyjnym zbyciem praw do wyników prac B+R.

470 W przypadku tzw. wydatków ogólnych, które mają związek zarówno z czynnościami opodatkowanymi (np. komercyjnym zbyciem praw do prac B+R) oraz czynnościami zwolnionymi (np. usługami edukacyjnymi), podatek naliczony, poniesiony w związku z zakupami podlega odliczeniu w takiej części, jaką proporcjonalnie można przypisać do działalności opodatkowanej. Przedmiotową proporcję ustala się jako udział rocznego obrotu z tytułu sprzedaży opodatkowanej, w całkowitym obrocie z tytułu sprzedaży opodatkowanej oraz zwolnionej, z wyłączeniem sprzedaży niepodlegającej opodatkowaniu.

471 **PRZYKŁAD**
Instytut XYZ posiada status instytutu badawczego, prowadzącego działalność naukową i badawczą. Otrzymuje z Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego dotację podmiotową na dofinansowanie działalności statutowej oraz dotacje celowe na dofinansowanie programów badawczych.
Instytut prowadzi także inne rodzaje działalności np. licencjonuje prawa wytworzone w związku z prowadzoną działalnością B+R, świadczy usługi naukowo-badawcze dla różnych jednostek organizacyjnych,

prowadzi produkcję roślinną i zwierzęcą, wynajmuje pomieszczenia na działalność gospodarczą, świadczy usługi szkoleniowe, hotelarskie organizację konferencji itp.
W ewidencji księgowej instytut przyporządkowuje kwoty poszczególnych zakupów do rodzajów działalności: niepodlegającej podatkowi VAT, opodatkowanej i zwolnionej. Jedynie grupa zakupów związanych z kosztami ogólnymi rozliczana jest wskaźnikiem proporcji. Wskaźnik proporcji ustalony jest zgodnie z art. 90 ust. 3 ustawy o VAT. Przy określaniu wskaźnika nie są uwzględniane (w mianowniku) przychody niepodlegające podatkowi VAT (tj. przychody z tytułu dotacji podmiotowej i dotacji celowych).
(por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 12 grudnia 2007 r. – IP-PP2-443-422/07-2/MK)

472 W praktyce mogą pojawić się wątpliwości, czy podatnik zachowuje prawo do odliczenia VAT naliczonego, poniesionego w związku z zakupami na potrzeby projektu badawczego. Wątpliwości pojawiają się w sytuacji kiedy rezultaty tego projektu miały zostać skomercjalizowane, a po zakończeniu projektu okazało się, że projekt jest nierentowny i **komercjalizacji zaniechano**. W takim przypadku istnieją uzasadnione podstawy do argumentacji, iż wystąpił związek z działalnością opodatkowaną, a w konsekwencji odliczenie VAT naliczonego, w oparciu o **pierwotny zamiar podatnika**[48]**.**

473 Może mieć miejsce również sytuacja odwrotna, gdy PJB początkowo nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT naliczonego z tytułu danej czynności (np. realizacja badań naukowych na własne potrzeby), a jednostka prawo to jednak zyskała (np. ze względu na sprzedaż uzyskanych wyników badań, stanowiących czynność opodatkowaną). W takim przypadku ustawa o VAT wprowadza możliwość korekty kwoty podatku naliczonego. Techniczny sposób przeprowadzenia korekty uzależniony jest od wartości i rodzaju nabywanych towarów i usług, w oparciu o szczegółowe przepisy ustawy o VAT[49].

---

[48] Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 22 kwietnia 2010 r. – IBPP4/443-337/10/AŚ.

[49] Art. 91 ust. 7 ustawy o VAT – w przypadku gdy podatnik nie miał prawa do obniżenia podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i nie dokonał takiego obniżenia, a następnie zmieniło się to prawo do obniżenia podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub

474 **PRZYKŁAD**
Uczelnia LMN wykonuje badania naukowe, których wyniki mają być przeznaczone do użytku wewnętrznego. Działania te nie są uznawane przez uczelnię za wykonywanie działalności gospodarczej podlegającej VAT. W styczniu 2010 r. uczelnia wydała na prace badawcze, na podstawie otrzymanych faktur, 50 000 zł netto i 11 000 zł VAT. Uczelnia nie odliczyła podatku VAT w momencie poniesienia ww. wydatków, ponieważ wyniki badań naukowych nie podlegały sprzedaży, pozostając własnością uczelni.
W sierpniu 2010 r. do uczelni zgłosił się podmiot zainteresowany nabyciem wyników badań. Uczelnia dokonała sprzedaży w kwocie 100 000 zł netto i 22 000 zł VAT.
Uczelnia będzie uprawniona do odliczenia VAT w kwocie 11 000 zł w deklaracji VAT za sierpień 2010 r.

475 Ponadto, należy podkreślić, że przepisy ustawy o VAT zawierają katalog przypadków, kiedy podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego nawet, w przypadku, gdy dany zakup jest bezpośrednio związany z czynnościami opodatkowanymi. Zgodnie z art. 88 ustawy o VAT, powyższe dotyczy w szczególności:

a) importu usług, w związku z którymi zapłata należności dokonywana jest pośrednio lub bezpośrednio na rzecz podmiotu mającego siedzibę w tzw. raju podatkowym[50] (np. zakup usług doradczych/badań naukowych od firmy z Hongkongu),
b) zakupu paliw silnikowych, oleju napędowego, gazu wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych,
c) usług noclegowych i gastronomicznych (np. nocleg podczas konferencji naukowej).

476 W świetle przepisów o VAT, ograniczenia w prawie do odliczenia VAT naliczonego występują również przy zakupie samochodów osobowych, jak również użytkowaniu tych samochodów w oparciu o umowy leasingu, najmu, dzierżawy oraz umowy o podobnym charakterze (odliczenie do 60%

usługi, to podatnik ma prawo do korekty zwiększającej podatek naliczony w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż. Przepisy art. 91 ust. 7 a–d wprowadzają szczegółowe regulacje w tym zakresie.

[50] Por. załącznik nr 5 do Ustawy o VAT.

kwoty wykazanej na fakturze, łącznie w odniesieniu do jednego samochodu nie więcej niż 6 000 zł)[51].

477

UWAGA!
Jeżeli wydatki PJB poniesione na opracowanie wyników badań obejmują zakupy towarów i usług wskazanych powyżej (np. zakup usług noclegowych i gastronomicznych), PJB nie będzie przysługiwać prawo (lub pełne prawo) do odliczenia podatku VAT.

478

Odliczenie VAT a dotacje z UE. W oparciu o powyższe kryteria determinujące prawo PJB do odliczenia VAT naliczonego, PJB powinna ustalić, czy otrzymywane przez nią dotacje z UE powinny obejmować kwotę podatku VAT jako tzw. koszt kwalifikowany.

479

W przypadku, gdy PJB, której nie przysługuje prawo do odliczenia VAT, otrzyma dofinansowanie do realizowanego projektu ze środków Unii Europejskiej, dotacją tą pokryty będzie również VAT naliczony z tytułu wydatków związanych z realizacją projektu. W praktyce, w przypadku PJB komercjalizującego wyniki prac B+R (opodatkowane VAT), dla potrzeb ewentualnych dotacji z UE, koszt VAT naliczonego na zakupach (jako podlegający odliczeniu) z reguły nie będzie mógł być zaliczony do kosztów kwalifikowanych.

480

PRZYKŁAD
Uczelnia LMN prowadzi działalność wyłącznie w zakresie kształcenia studentów, w związku z czym jest podatnikiem VAT-zwolnionym. W związku z tym, uczelnia nie odlicza podatku naliczonego przy dokonywanych zakupach.
Na realizację celów statutowych, jakimi jest edukacja na poziomie szkolnictwa wyższego, uczelnia otrzymała środki z programów Unii Europejskiej na lata 2007-2013, przede wszystkim Regionalnego Programu Operacyjnego oraz Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki, które przeznaczyła na zakup licencji na oprogramowanie.
Uczelnia w takiej sytuacji nie może odliczać podatku naliczonego, ponieważ zakupy dokonywane w ramach realizacji projektu objętego dotacją unijną nie służą wykonywaniu czynności opodatkowanych, lecz

[51] Przy czym obecnie możliwe jest pełne odliczenie w odniesieniu do samochodów spełniających określone warunki (tzw. samochody z kratką).

zwolnionych. Jest to przykład tzw. VAT kwalifikowanego, który nie podlega odliczeniu i w związku z tym jest pokrywany ze środków pochodzących z dofinansowania (kosztami kwalifikowanymi są wydatki brutto, tj. z VAT).
(Por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, z dnia 2 czerwca 2010 r. – ITPP2/443-359/10/AJ)
Z odmienną kwalifikacją podatku VAT dla potrzeb dotacji będziemy mieli do czynienia w sytuacji gdy uczelnia LMN równocześnie będzie prowadzić prace B+R w wyniku których uzyska patenty które następnie będą przedmiotem obrotu. W takim przypadku dla dotacji udzielonej na działalność B+R podatek naliczony VAT z tytułu wydatków ponoszonych przez uczelnię, co do zasady, nie będzie mógł stanowić kosztu kwalifikowanego.

481 **Podatek dochodowy od osób fizycznych.** W świetle przepisów Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, PJB jako płatnik zobowiązana jest do poboru zaliczek[52]. Zaliczki powinny być pobierane w prawidłowej wysokości, a zatem również z uwzględnieniem odpowiednio ustalonych kosztów uzyskania przychodów przysługujących otrzymującemu wynagrodzenie.

482 Zasadą jest, że pracownikowi uzyskującemu przychody z tytułu stosunku pracy przysługuje prawo do odliczenia ryczałtowych kosztów uzyskania przychodów, niezależnie od wymiaru czasu pracy[53].

483 Jednak w przypadku pracowników, którzy otrzymują wynagrodzenie za pracę z tytułu korzystania z praw autorskich lub rozporządzania tymi prawami, koszt uzyskania przychodu określa się w wysokości **50% uzyskanego przychodu[54]. Ustalenie czy określony przychód został osiągnięty z tytułu praw autorskich a podatnik jest twórcą (naukowiec będący pracownikiem PJB), należy ocenić w świetle przepisów ustawy Prawo autorskie.**

[52] Por. art. 31 oraz 41 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
[53] Zgodnie z przepisem art. 22 ust. 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
[54] Por. art. 22 ust. 9 pkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

484

PRZYKŁAD
Warunki zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dla twórców:
- obowiązki ze stosunku pracy sprowadzają się do działalności twórczej lub ją obejmują,
- wynagrodzenie za pracę stanowi równocześnie wynagrodzenie za przeniesienie autorskich praw majątkowych,
- z umowy o pracę powinno wynikać, jaka część wynagrodzenia (uposażenia) obejmuje wynagrodzenie autorskie z tytułu korzystania przez pracownika z praw autorskich, a jaka dotyczy wynagrodzenia ściśle związanego z wykonywaniem obowiązków pracowniczych (służbowych).

485 Jeżeli z umowy o pracę nie wynika inaczej, dozwolone jest ustalenie wynagrodzenia z tytułu korzystania przez pracowników z praw autorskich na podstawie dokumentacji prowadzonej przez PJB, np. w postaci stosownych sprawozdań okresowych, raportów, składanych przez zatrudnionych pracowników naukowych.

486 W praktyce, weryfikacja poniesionych kosztów uzyskania przychodów, a co za tym idzie wysokości należnego fiskusowi podatku, może zostać również dokonana przez samego podatnika w rocznym zeznaniu podatkowym – pod warunkiem prowadzenia przez PJB **odpowiedniej dokumentacji uzasadniającej zastosowanie 50% kosztów uzyskania przychodów**. Niemniej jednak, skorzystanie z tej możliwości dopiero w zeznaniu rocznym pracownika może pociągnąć za sobą bardzo szczegółową kontrolę samego zeznania (z powodu niezgodności z informacją PIT-11) jak również kontrolę prawidłowości wykonywania przez PJB obowiązków płatnika podatku od osób fizycznych.

487 Uzyskane przez PJB od pracownika w ramach umowy o pracę prawa autorskie nie stanowią wartości niematerialnych PJB z wyjątkiem sytuacji gdy mogą być one zaliczone do zakończonych wynikiem pozytywnym wyników prac rozwojowych w rozumieniu art. 16b ust 2 pkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

488 Nabycie praw autorskich nie będzie dla PJB (pracodawcy) przychodem podatkowym z uwagi na fakt, iż nie ma tutaj miejsca uzyskanie przez PJB nieodpłatnego świadczenia. Podstawą do przekazania praw autorskich jest bowiem wynagrodzenia z tytułu stosunku pracy.

4.3.2. Nabycie praw do wyników prac B+R od innych podmiotów

489 Oprócz wytworzenia we własnym zakresie (zob. akapit 346), PJB może również nabyć prawa do wyników prac B+R od podmiotów zewnętrznych (w celu późniejszej ich komercjalizacji). Należy pamiętać, iż w świetle przepisów podatkowych, za podmioty zewnętrzne są uznawani również m.in. naukowcy współpracujący z jednostką na podstawie umowy o dzieło. PJB będzie ponosić w związku z tymi działaniami pewne koszty. Ustalenie, o jakie koszty chodzi oraz jak powinny one zostać ujęte w rozumieniu Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ma fundamentalne znaczenie przy określeniu wielkości dochodu PJB z komercjalizacji wyników prac B+R.

490 **Podatek dochodowy.** Oprócz wytworzenia we własnym zakresie, PJB może nabyć prawa własności intelektualnej do wyników prac B+R. Nabycie to może nastąpić zarówno odpłatnie (np. na podstawie umowy o dzieło, zlecenia, sprzedaży), jak i nieodpłatnie (np. w formie umowy darowizny, w wyniku otrzymania spadku).

491 Zgodnie z zasadami zawartymi w Ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych[55], wartościami niematerialnym i prawnymi są **nabyte** przez podatnika następujące rodzaje praw, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

a) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
b) licencje,
c) prawa określone w ustawie Prawo własności przemysłowej, oraz
d) wartości stanowiące równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*).

492 Aby mogły zostać uznane za WNiP, prawa o których mowa powyżej muszą dodatkowo charakteryzować się przewidywanym okresem używania dłuższym niż rok. Ponadto, prawa te muszą być wykorzystywane przez PJB na potrzeby związane z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą, albo oddane przez nią do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.

[55] Por. art. 16b ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wartości niematerialne i prawne podlegają zaliczeniu do podatkowych kosztów uzyskania przychodów poprzez **odpisy amortyzacyjne**. 493

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż[56]: 494

1) 24 miesiące, w przypadku licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz w przypadku praw autorskich;
2) w przypadku licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych – 24 miesiące, przy czym jeżeli wynikający z umowy okres używania tych praw majątkowych jest krótszy niż 24 miesiące, to podatnicy mogą dokonywać odpisów amortyzacyjnych w okresie wynikającym z umowy;
3) 60 miesięcy w przypadku pozostałych WNiP.

Podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych WNiP na cały okres amortyzacji, przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych. 495

Podstawą odpisów amortyzacyjnych jest **wartość początkowa** praw majątkowych. 496

W przypadku odpłatnego nabycia przez PJB praw majątkowych, wartość początkową stanowi **cena nabycia[57]. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną sprzedającemu, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania wartości niematerialnych i prawnych do używania[58]. Przez cenę należną sprzedającemu należy rozumieć faktyczną wartość, którą podatnik jest zobowiązany przekazać w zamian za nabycie WNiP, niezależnie od sposobu i terminu płatności przez kupującego.** 497

W przypadku gdy PJB nabywa wartości niematerialne i prawne w drodze darowizny lub w inny nieodpłatny sposób, wartością początkową dla celów ustalenia odpisów amortyzacyjnych jest wartość rynkowa praw autorskich z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nie- 498

[56] Por. art. 16m ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[57] Por. art. 16g ust. 14 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[58] Por. art. 16g ust. 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

odpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości[59]. Wartość rynkową ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem, w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

499 Dodatkowo, należy podkreślić, że warunkiem uznania za koszt podatkowy, odpisów amortyzacyjnych od otrzymanych nieodpłatnie WNiP[60] jest rozpoznanie przez PJB przychodu podatkowego z tego tytułu (darowizny, spadku itp.) w kwocie odpowiadającej jego wartości rynkowej[61].

500 **Fakt otrzymania bezzwrotnego dofinansowania na nabycie wartości niematerialnej i prawnej** (lub dofinansowania do kosztów prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, stanowiących WNiP) nie wpływa na wartość początkową WNiP ani na wielkość odpisów amortyzacyjnych wykazywanych w stosownej ewidencji. W przypadku, gdy kwota dofinansowania nie stanowiła przychodu dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (jak to ma miejsce np. w przypadku dotacji budżetowych), PJB winna wydzielić z dokonywanych odpisów amortyzacyjnych część, równą kwotowo otrzymanemu dofinansowaniu. Część wydzielona z odpisu nie stanowi podatkowego kosztu uzyskania przychodu[62].

501 UWAGA!
Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz WNiP nie stanowią kosztu uzyskania przychodu w tej części, w której otrzymano zwrot poniesionych wydatków, jeśli zwrócone środki nie stanowiły przychodu podatkowego.

502 **PRZYKŁAD**
Uczelnia LMN otrzymała dotację budżetową na zakup licencji na program komputerowy (wartość niematerialna i prawna) w wysokości 60 000 zł. Licencja była niezbędna dla prowadzonych prac B+R. Faktycznie zatem licencja została kupiona przez uczelnię w celu prowadzenia prac B+R, których wyniki w związku z późniejszymi planami

[59] Por. art. 16g ust. 1 pkt 3 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[60] Por. art. 16 ust. 1 pkt 63 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[61] Por. art. 12 ust. 5 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[62] Por. art. 16 ust. 1 pkt 48 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

ich zbycia, miały wygenerować dla uczelni przychody podatkowe. Cena nabycia programu wyniosła 120 000 zł.
Wartość początkowa licencji – 120 000 zł
Okres amortyzacji – 24 miesiące
Kwota miesięcznego odpisu amortyzacyjnego – 5 000 zł, z czego odpis amortyzacyjny stanowiący koszt uzyskania przychodów – 2 500 zł

503 W przypadku, gdy wartość początkowa nabytego prawa majątkowego **nie przekracza 3 500 zł**, PJB może dokonać tzw. **jednorazowego odpisu amortyzacyjnego** w miesiącu oddania WNiP do używania albo w miesiącu następnym[63].

504 W sytuacji, gdy nabyte prawa **nie będą spełniać definicji wartości niematerialnych i prawnych**, koszty poniesione na ich nabycie będą rozliczane na zasadach ogólnych. A zatem koszty, które można określić jako bezpośrednio związane z przychodami, będą, co do zasady, rozliczane podatkowo w korespondencji do odpowiadających im przychodów, a koszty pośrednie w dacie ich poniesienia (zob. akapit 458 i 460).

505 **Ulga technologiczna.** Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych wprowadza możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych **na nabycie nowych technologii**[64] **(odliczeniu nie podlegają zatem koszty wytworzenia nowych technologii we własnym zakresie). Odliczenia mogą wynieść maksymalnie do 50% wartości tych wydatków.**

506 Za nowe technologie uważa się wiedzę technologiczną w postaci wartości niematerialnych i prawnych, w szczególności wyniki badań naukowych i prac rozwojowych, które umożliwiają wytwarzanie nowych lub udoskonalonych wyrobów lub usług. Technologia będąca przedmiotem ulgi nie może być stosowana na świecie przez okres dłuższy niż 5 lat. W celu potwierdzenia innowacyjności wdrażanej technologii, a w szczególności jej wieku, przedsiębiorca zobowiązany jest przedstawić opinię niezależnej jednostki naukowej (w rozumieniu ustawy o zasadach finansowaniu nauki).

[63] Por. art. 16e ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[64] Art. 18b Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

507 Podstawą ustalenia wielkości odliczenia jest **kwota wydatków** poniesionych przez PJB na nabycie nowej technologii, uwzględniona w wartości początkowej, **w części**, **w jakiej kwota ta:**

a) **została zapłacona** w roku podatkowym, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz WNiP lub w roku następującym po tym roku, oraz
b) **nie została zwrócona PJB w jakiejkolwiek formie**.

508 Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono powyższe wydatki. W sytuacji, gdy podatnik osiąga za rok podatkowy stratę, lub wielkość osiągniętego przez niego dochodu jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń, odliczenia dokonuje się w całości lub częściowo, w jednym z następujących kolejno po sobie trzech latach podatkowych. Okres ten liczy się od końca roku, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych.

509 Zastosowanie ulgi technologicznej oznacza dla PJB podwójną korzyść. Podatnicy (PJB) korzystając z odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków na nabycie nowych technologii, mają również prawo do zaliczania odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od WNiP, którą stanowi nowa technologia do kosztów podatkowych[65] (podwójne rozpoznanie kosztów podatkowych).

510 Zastosowanie ulgi technologicznej, dzięki możliwości rozpoznania dodatkowych kosztów podatkowych, może zwiększyć efektywność podatkową działalności prowadzonej przez PJB. Ma to szczególne znaczenie w sytuacji, gdy dochody z komercjalizacji praw, ze względu na sposób ich wydatkowania, nie podlegają zwolnieniu z opodatkowania na zasadach określonych w art. 17 ust 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – gdyż nie zostały przeznaczone i wydatkowane na cele statutowe jednostki (zob. akapit 112).

511 PJB traci prawo do odliczeń związanych z nabyciem nowej technologii, jeżeli przed upływem trzech lat podatkowych licząc od końca roku podatko-

[65] Por. art. 18b ust. 11 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych – w przypadku ulgi technologicznej **nie ma zastosowania art. 16 ust. 1 pkt 48 ww. ustawy**, który wyłącza z podatkowych kosztów uzyskania przychodów odpisy z tytułu WNiP dokonywane od tej części ich wartości, która odpowiada poniesionym wydatkom odliczonym od podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym.

wego, w którym wprowadziła nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

a) udzieli w jakiejkolwiek formie lub części innym podmiotom prawa do nowej technologii, albo
b) otrzyma zwrot wydatków na tę technologię w jakiejkolwiek formie.

512 **Podatek od towarów i usług.** Nabycie przez PJB praw do wyników prac B+R od osób fizycznych – twórców w rozumieniu przepisów ustawy Prawo autorskie, wynagradzanych w formie honorariów na przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich, podlega opodatkowaniu 7% stawką VAT[66].

513 Jeżeli jednak z tytułu czynności świadczonych na rzecz PJB twórcy są związani z PJB stosunkiem prawnym (np. umową o pracę), który określa warunki wykonywania tych czynności, wynagrodzenie i odpowiedzialność PJB wobec osób trzecich, to czynności wykonywane przez twórców pozostają poza zakresem VAT ze względu na brak przesłanki samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej[67].

514 Zwolnione z VAT będzie nabycie praw do wyników prac B+R od twórców, którzy są objęci zwolnieniem, ze względu na nieprzekroczenie limitu sprzedaży z tytułu czynności opodatkowanych VAT w poprzednim roku podatkowym w wysokości 50 000 zł netto (tj. bez VAT).

515 W przypadku praw nabywanych, np. w związku z późniejszą komercjalizacją wyników prac B+R (licencjonowanie, sprzedaż itp.), po stronie PJB możliwe będzie odliczenie podatku naliczonego VAT wynikającego ze zrealizowanych zakupów.

516 W przypadku nabycia przez PJB praw do wyników prac B+R od **osób prawnych**, będzie ono co do zasady podlegało opodatkowaniu VAT przy zastosowaniu stawki **22%**.

517 Nabycie praw do wyników prac B+R przez PJB od **podmiotów zagranicznych** (w celu ich dalszej komercjalizacji), w Polsce dla celów VAT będzie traktowane, co do zasady, jako **import usług**.

[66] Załącznik 3 do ustawy o VAT, pozycja 162.
[67] Art. 15 ust. 3 pkt 3 w związku z ust. 3a Ustawy o VAT.

518 Podatnikiem VAT z tytułu importu usług jest nabywca usługi, czyli PJB. Co do zasady, import usług jest **neutralny podatkowo.** PJB jako podatnik, jest zobowiązana do naliczenia podatku, ale jednocześnie ma prawo do jego odliczenia od podatku należnego w tej samej kwocie i w tym samym okresie rozliczeniowym. Jednakże, w przypadku braku związku nabywanej usługi z czynnościami opodatkowanymi, odliczenie VAT nie przysługuje[68].

519 Odliczenie podatku VAT będzie dokonywane na zasadach analogicznych do opisanych w akapicie 465 i następnych.

520 **Podatek dochodowy od osób fizycznych.** W przypadku **współpracy z twórcą** na podstawie **umowy o dzieło** lub **umowy zlecenie,** PJB są zobowiązane do pobierania od swoich współpracowników zaliczek na podatek dochodowy[69].

521 Co do zasady, osobie, która uzyskuje przychody z tytułu wykonywania usług na podstawie umowy o dzieło lub umowy zlecenia, przysługują koszty uzyskania przychodów w wysokości 20% uzyskanego przychodu[70].

522 Inaczej traktowana jest sprawa kosztów uzyskania przychodów w przypadku twórców i autorów, którzy uzyskują przychód np. z tytułu:

a) przeniesienia prawa/przeniesienia prawa stosowania własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego,
b) wykonania dla zamawiającego (PJB) utworu, bądź innego przedmiotu praw własności intelektualnej będących przedmiotem prawa autorskiego, lub
c) rozporządzenia autorskimi prawami majątkowymi do dzieła.

523 W powyższych przypadkach, koszty uzyskania przychodów określa się w wysokości **50% uzyskanego przychodu**.

---

[68] W przypadku, gdy PJB nie jest podatnikiem VAT czynnym, rozliczenie importu usług następuje na szczególnych zasadach w odrębnej deklaracji VAT 9M.
[69] Por. 41 ust.1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.
[70] Por. art. 22 ust. 9 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

524

PRZYKŁAD

Uczelnia LMN zawarła umowę o dzieło na przeprowadzenie innowacyjnych badań przemysłowych z badaczem – inżynierem mechanikiem. Efektem badań było wykonanie autorskiego projektu urządzenia.

Uczelnia, pobrała w imieniu badacza zaliczkę na podatek dochodowy od osób fizycznych, naliczając koszty uzyskania przychodu w wysokości 20% wartości umowy. Takie podejście jednostki zakwestionował naukowiec, uważając, że został zatrudniony jako badacz w realizacji projektu innowacyjnego, a wykonane przez niego opracowania są utworami w rozumieniu ustawy o prawie autorskim – dlatego też, powinny mu przysługiwać podwyższone koszty uzyskania przychodu w wysokości 50%.

Należy zgodzić się ze stanowiskiem badacza, jeżeli:

- wykonywana przez niego praca w ramach umowy z uczelnią jest twórcza, (tzn. jest niepowtarzalna, ma indywidualny charakter oraz spełnia przesłanki utworu określone w ustawie o prawie autorskim), oraz
- naukowiec, będący stroną umowy, jest twórcą bądź artystą-wykonawcą w rozumieniu ww. ustawy,
- umowa pomiędzy badaczem a uczelnią stanowi, że w zamian za wynagrodzenie wypłacone badaczowi uczelnia nabywa autorskie prawa majątkowe do dzieła (na określonych w umowie polach eksploatacji).

W przypadku spełnienia warunków wskazanych powyżej, do przychodów osiągniętych z umowy o dzieło zawartej z uczelnią mogą być zastosowane 50% koszty uzyskania przychodu.

(por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 31 maja 2010 r. – IPPB2/415-190/10-2/MK)

525

Zastosowanie konstrukcji podwyższonych kosztów uzyskania przychodów przez współpracowników, od których PJB nabywa prawa do wyników prac B+R, pozwala jednostce na:

a) zaoferowanie atrakcyjniejszych warunków wynagrodzenia dla współpracowników zaangażowanych w działalność B+R, której wyniki mogą być przedmiotem komercjalizacji (w przypadku podwyższenia kwoty netto wypłacanych wynagrodzeń), lub

b) obniżenie kosztów wynagrodzeń dla ww. kategorii współpracowników (w przypadku obniżki kwot brutto wynagrodzeń, przy jednoczesnym utrzymaniu wynagrodzeń netto na niezmienionym poziomie).

526

Źródła:

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Tekst jedn.: Dz. U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631, z późn. zm.)

Orzecznictwo:

- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, z dnia 27 kwietnia 2010 r. – ITPB1/415-74/10/WM
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 16 marca 2010 r. – IBPBI/2/423-394/10/MO
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, z dnia 25 stycznia 2008 r. – ILPB3/423-188/07-2/HS
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 30 grudnia 2009 r. – IPPB3/423-758/09-2/JG
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 12 grudnia 2007 r. – IP-PP2-443-422/07-2/MK
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 22 kwietnia 2010 r. – IBPP4/443-337/10/AŚ
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, z dnia 2 czerwca 2010 r. – ITPP2/443-359/10/AJ
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 31 maja 2010 r. – IPPB2/415-190/10-2/MK

5. Wycena wyników prac badawczych i rozwojowych

5.1. Podstawowe informacje o ocenie wartości majątkowej praw własności intelektualnej

Celem wyceny praw własności intelektualnej (zwanej również oszacowaniem, szacunkiem) jest ustalenie wartości prawa z użyciem miernika pieniężnego. Wartość przedmiotu wyceny może zależeć od wielu czynników, między innymi od celu sporządzania wyceny, co w przypadku wyceny praw własności intelektualnej może dawać odmienne wyniki w zależności od zakresu i celu wyceny wskazanego przez podmiot zlecający wycenę. 527

Wycena praw własności intelektualnej jest procesem skomplikowanym, wymagającym uwzględnienia szeregu czynników o charakterze faktycznym, prawnym oraz ekonomicznym. Chodzi tutaj zarówno o czynniki istniejące obecnie, czynniki historyczne oraz przewidywane zdarzenia przyszłe. Nie istnieją, jak dotąd, zestandaryzowane (normatywne) metody wyceny. Mając na uwadze powyższe, wycena wartości wyników prac B+R powinna zostać zlecona wykwalifikowanemu w tej szczególnej specjalności ekspertowi. 528

UWAGA! 529
Brak wyceny może narazić PJB na odpowiedzialność za naruszenie dyscypliny finansów publicznych.

Najczęściej stosowane metody wyceny omówione zostały w akapicie 543. 530

Każda metoda wyceny obarczona jest wieloma niewiadomymi i wymaga przyjęcia pewnych założeń, studiów porównawczych, skomplikowanych analiz czynników potencjalnie zwiększających lub zmniejszających wartość danego dobra. Dlatego PJB powinno każdorazowo skorzystać z pomocy eksperta w tej dziedzinie. 531

Wycena może być wymagana w sytuacjach określonych prawem (zob. akapit 533) lub w przypadkach, gdy jest to konieczne z przyczyn wewnętrznych właściciela praw lub z przyczyn transakcyjnych. Uogólniając, z przyczyn innych niż wymagania prawne, wycena praw własności intelek- 532

tualnej powinna być sporządzana w sytuacjach uzasadnionych prowadzoną działalnością gospodarczą.

5.2. Sytuacje, kiedy prawo wymaga wykonania wyceny wartości praw własności intelektualnej

533 Przepisy prawa, w tym Kodeks spółek handlowych i Ustawa o rachunkowości, określają, kiedy dokonanie wyceny środka trwałego jest **obowiązkowe**. Są to między innymi następujące przypadki:

1. **Wycena wkładów (w tym praw własności intelektualnej) wnoszonych do spółki akcyjnej**[1]**. Wycena wkładów powinna znaleźć się w sprawozdaniu założycieli**, które określa m.in. przedmiot wkładów niepieniężnych oraz wskazuje zastosowaną metodę wyceny wkładów. Sprawozdanie założycieli poddawane jest badaniu jednego albo kilku biegłych rewidentów. Biegli rewidenci wydają decyzję w której wskazują jaka jest **wartość godziwa wkładów niepieniężnych** oraz czy odpowiada (co najmniej) wartości nominalnej obejmowanych za nie akcji bądź wyższej cenie emisyjnej akcji. Kodeks spółek handlowych ustanawia przypadki, kiedy odstąpienie od wyceny wkładów jest uzasadnione. Chodzi tutaj o sytuacje, w których wartość wkładu można ustalić na podstawie innej wyceny lub w oparciu o papiery wartościowe lub instrumenty rynku pieniężnego. Analogiczne zasady obowiązują przy wnoszeniu wkładu na podwyższony kapitał zakładowy, zgodnie z art. 432 § 1 pkt 7 Kodeksu spółek handlowych.
2. Wycena wkładów dla celów prowadzenia rachunkowości spółki[2].
3. W odniesieniu do PJB, wycenę przeprowadza się także ze względu na zasady ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa, określone w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 14 września 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa. Sporządzenie takiej ewidencji powinno być zawsze poprzedzone sporządzeniem wyceny wszelkich praw majątkowych, w tym praw własności intelektualnej, w celu określenia ich rzeczywistej wartości.
4. W odniesieniu do PJB, a w szczególności do instytutów badawczych, każdy przypadek rozporządzenia prawami własności intelektualnej (np. w celu wniesienia ich do spółki), będzie wymagał dokonania wyceny, zgodnie z przepisami ustawy o zasadach wykony-

[1] Art. 311 § 1 pkt 5 Kodeksu spółek handlowych.
[2] Art. 4 ust. 3 pkt 4 Ustawy o rachunkowości.

wania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa (zob. akapit 67 i następne). Znajomość wartości danego prawa, ustalona w wyniku wyceny pozwoli na stwierdzenie, czy rozporządzenie prawem będzie wymagało: uzyskania stosownej zgody Ministra Skarbu (zob. akapit 68 i następne), w przypadku PAN i instytutów naukowych PAN uzyskania zgody Prezesa PAN (zob. akapit 74), a w przypadku instytutów badawczych także zgłoszenia ministrowi nadzorującemu (zob. akapit 76).

Źródła: 534

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Tekst jedn.: Dz. U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)
- Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących skarbowi Państwa (Dz. U. z 1996 r. Nr 106, poz. 493, z późn. zm.)
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 września 1999 r. w sprawie szczegółowych zasad ewidencjonowania majątku Skarbu Państwa (Dz. U. z 1999 r. Nr 77, poz. 864, z późn. zm.)

5.3. Sytuacje, kiedy sporządzenie wyceny praw własności intelektualnej jest wskazane

535 Kodeks spółek handlowych nie wymaga, aby aport (np. prawa własności intelektualnej) wnoszony do spółki z o.o. podlegał wycenie w celu ustalenia, ile udziałów spółka powinna uzyskać w zamian. W praktyce jednak wycena praw własności intelektualnej na etapie wnoszenia aportu jest wskazana i uzasadniona z wielu względów. Przede wszystkim wycena jest potrzebna ze względu na konieczność ustalenia **relacji wartości praw własności intelektualnej do wartości udziałów** przyznawanych w zamian za aport. Zawyżenie wartości aportu wnoszonego do spółki z o.o. może rodzić bowiem odpowiedzialność PJB lub członków zarządu spółki komercjalizującej (zob. akapit 692 i następne). Wycena będzie miała również istotne znaczenie dla członków zarządu spółki z o.o., którzy ponoszą względem wierzycieli spółki, solidarnie ze spółką, odpowiedzialność m.in.

za umyślne lub spowodowane niedbalstwem, fałszywe **oświadczenie o pokryciu kapitału zakładowego spółki z o.o.**[3]

536 Nawet, gdy ustawa nie wymaga wyraźnie dokonania wyceny prawa własności intelektualnej (np. jest oczywiste, że wartość prawa będącego przedmiotem transakcji nie przekroczy 50 000 € – zob akapit 68), **stosowna wycena powinna być dokonana ze względu na konieczność realizacji zasady gospodarności (oszczędności)**[4]**,** odnoszącej się do dysponowania majątkiem publicznym. **Obowiązek dokonania wyceny praw własności intelektualnej przed dokonaniem jakichkolwiek czynności związanych z komercjalizacją pośrednią lub bezpośrednią wyników prac B+R można wyprowadzić z przepisów Ustawy o dyscyplinie finansów publicznych**. Przepisy tej ustawy mają zastosowanie również do PJB, która dysponując mieniem publicznym, powinna wykazywać się starannością i profesjonalizmem przy gospodarowaniu majątkiem. Stosownie do art. 5 ust. 1 pkt 1 ww. ustawy, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych jest nieustalenie należności Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innej jednostki sektora finansów publicznych (np. PJB) albo ustalenie takiej należności w wysokości niższej niż wynikająca z prawidłowego obliczenia.

537 Ponadto, zgodnie z art. 5 ust. 2 Ustawy o dyscyplinie finansów publicznych, naruszeniem dyscypliny finansów publicznych będzie dopuszczenie przez kierownika PJB do uszczuplenia wpływów należnych PJB, wskutek zaniedbania lub niewypełnienia obowiązków w zakresie kontroli zarządczej. Komercjalizacja wyników prac B+R ma na względzie pozyskanie odpowiednich przychodów dla podmiotu komercjalizującego (opłat licencyjnych, wpływów ze sprzedaży w przypadku komercjalizacji bezpośredniej lub wartości/ilości udziałów/akcji, dywidendy w przypadku komercjalizacji pośredniej). Przychody te często będą zależały od wartości prawa własności intelektualnej**. Zlecenie wyceny pozwoli zminimalizować ryzyko postawienia zarzutu niegospodarności kierownikowi PJB**, jeśli podejmie on decyzję na podstawie wyników obiektywnej wyceny dokonanej przez zewnętrzny, niezależny podmiot. W takim przypadku, kierownik jednostki będzie mógł dowodzić, że dołożył wymaganej od niego należytej

[3] Art. 291 Kodeksu spółek handlowych.

[4] Należy także zwrócić uwagę, że działalność państwowych osób prawnych, a także innych jednostek organizacyjnych i podmiotów gospodarczych w zakresie, w jakim wykorzystują one majątek lub środki państwowe, podlegają kontroli prowadzonej przez Najwyższą Izbę Kontroli pod kątem legalności i gospodarności (art. 203 Konstytucji).

staranności, tj. zlecił wycenę podmiotowi zajmującemu się profesjonalnie dokonywaniem wyceny praw własności intelektualnej.

Źródła: 538

Akty prawne:

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2005 r. Nr 14, poz. 114, z późn. zm.)

5.4. Wycena wyników prac B+R

Przed rozpoczęciem komercjalizacji wytworzonych we własnym zakresie wyników prac badawczych i rozwojowych, szczególnego znaczenia nabiera wiarygodne określenie łącznych poniesionych kosztów oraz sprawdzenie jaka jest wartość rynkowa komercjalizowanych wyników prac B+R. 539

UWAGA! 540

Nieprzeprowadzenie przez PJB wyceny, przed przystąpieniem do procesu komercjalizacji, może zostać uznanie za niegospodarność środkami publicznymi.

W celu przeprowadzenia wiarygodnej wyceny najlepiej zwrócić się do specjalisty – analityka specjalizującego się w wycenie WNiP, który dokona wyboru metody najlepiej pasującej do danego przedmiotu komercjalizacji. Przemyślany wybór specjalisty jest ważny, biorąc pod uwagę fakt, iż wycena wartości niematerialnych jest do pewnego stopnia[5]. 541

UWAGA! 542

Wycena własności intelektualnej to specjalistyczna dziedzina wymagająca odpowiedniej wiedzy i praktycznego doświadczenia. Dlatego przy wyborze eksperta wykonującego taką wycenę, PJB powinna wziąć pod uwagę następujące kwestie:

1. Czy ekspert ma kwalifikacje zawodowe w dziedzinie wyceny?

[5] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26).

2. **Czy ekspert wykonywał projekty związane z wyceną własności intelektualnej?**
3. **Czy ekspert ma kwalifikacje zawodowe w zakresie rachunkowości?**
4. **Czy ekspert wykonywał projekty wymagające aplikacji wiedzy rachunkowej?**
5. **Czy ekspert miał okazję realizować projekty dla danej branży?**
6. **Czy ekspert ma dostęp do danych porównywalnych?**
7. **Czy ekspert dysponuje odpowiednim zapleczem merytorycznym i technicznym?**
8. **Czy ekspert będzie w stanie sformować doświadczony i merytorycznie wykwalifikowany zespół, niezbędny w celu przeprowadzenia wyceny?**
9. **Czy ekspert będzie w stanie zakończyć pracę w przewidzianym terminie, bez uszczerbku dla jakości tej pracy?**

543 Wśród najczęściej stosowanych metod wyceny wartości niematerialnych wymienia się:

1) **metody kosztowe** uwzględniające koszty związane z wygenerowaniem wartości prawa (jego przedmiotu) takie jak: koszty badań, doradztwa, rejestracji, promocji itp.;
2) **metody dochodowe**, które szacują wartość przedmiotu ochrony na podstawie przewidywanych korzyści ekonomicznych oraz okresu, w którym dobro intelektualne miałoby te korzyści przynosić;
3) **metody mnożnikowe** będące odmianą metod dochodowych, oparte na historycznych zyskach generowanych przez dane dobro.

544 Powyższy katalog można rozszerzyć o **metodę rynkową** (metodę porównania sprzedaży)[6].

545 Wybór konkretnej metody wyceny składnika aktywów wartości niematerialnych i prawnych jest w dużym stopniu uzależniony od specyficznych uwarunkowań danej sytuacji. Na etapie wstępnej analizy przydatności każdej z metod, można oprzeć się na propozycjach przedstawionych w tabeli 5.1[7].

[6] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26).
[7] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26).

TABELA 5.1. ZALECANE METODY WYCENY W ZALEŻNOŚCI OD RODZAJU WYNIKÓW PRAC B+R

Rodzaje WNiP	Metoda zalecana w pierwszej kolejności	Metoda zalecana w drugiej kolejności	Metoda stosowana sporadycznie
Patenty i technologie	Dochodowa	Rynkowa	Kosztowa
Znaki towarowe i marki	Dochodowa	Rynkowa	Kosztowa
Prawa autorskie	Dochodowa	Rynkowa	Kosztowa
Zgromadzona siła robocza	Kosztowa	Dochodowa	Rynkowa
Systemy informacyjne	Kosztowa	Rynkowa	Dochodowa
Produkty informatyczne	Dochodowa	Rynkowa	Kosztowa
Sieć dystrybucji	Kosztowa	Dochodowa	Rynkowa
Depozyty bankowe na żądanie	Dochodowa	Rynkowa	Kosztowa
Franszyza	Dochodowa	Rynkowa	Kosztowa
Wypracowane przez PJB procedury	Kosztowa	Dochodowa	Rynkowa

Źródło: Opracowanie własne na podstawie: D. Zarzecki, Metody wyceny wartości niematerialnych i prawnych, http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26).

Tabela 5.1 przedstawia podstawowe rodzaje aktywów niematerialnych i prawnych oraz sugerowane metody ich wyceny uszeregowane według stopnia preferencji. W przypadku zastosowania metod, które są rekomendowane w pierwszej kolejności, z dużym prawdopodobieństwem rezultaty będą najbardziej wiarygodnym oszacowaniem wartości danego składnika aktywów. Metody sugerowane w drugiej kolejności dostarczają wyników obciążonych pewnymi słabościami. Z tego względu, metody wskazane w drugiej kolumnie powinny być raczej stosowane do weryfikacji i wsparcia rezultatów uzyskanych po zastosowaniu metod proponowanych w pierwszej kolejności. Najmniej wiarygodne rezultaty (dla danej WNiP) otrzymuje się przy użyciu metod stosowanych sporadycznie. Tabela 5.1 prezentuje ogólnie przyjętą hierarchię metod wyceny. Mając na względzie specyfikę prac B+R należy pamiętać, że nie w każdym przypadku hierarchia metod zaprezentowanych w tabeli 5.1 będzie optymalna. Dlatego, każdorazowo, PJB powinno rozważyć możliwość skorzystania z pomocy eksperta ds. wyceny.

547 **Metody kosztowe** opierają się na założeniu, że nabywca nie zapłaci za dany składnik aktywów więcej niż wynosi, zdefiniowany w odpowiedni sposób, koszt realizacji składnika, który będzie generował korzyści na takim samym poziomie.

548 Analizując podejście kosztowe można zidentyfikować kilka metod, bazujących na różnych definicjach kosztów, m.in.[8]:

- koszt odtworzenia (z ang. *reproduction cost* – metoda kosztu odtworzenia),
- koszt zastąpienia (z ang. *replacement cost* – metoda kosztu zastąpienia),
- koszt wytworzenia (z ang. *creation cost* – metoda kosztu wytworzenia),
- koszt duplikacji (z ang. *recreation cost* – metoda kosztu duplikacji).

549 **Metoda kosztu odtworzenia** wymaga ustalenia wartości pieniądza, którą należy wydatkować w celu zastąpienia (przy zastosowaniu takiej samej technologii) danego składnika aktywem identycznym pod względem ekonomicznym i technicznym[9]. W celu wiarygodnego ustalenia kosztu odtworzenia konieczna jest pełna wiedza na temat danych technicznych wycenianych składników. Wydaje się, że jest to najpopularniejsza metoda spośród metod kosztowych stosowanych w Polsce.

550 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ przeprowadza wycenę wytworzonego we własnym zakresie składnika majątku – informatycznego systemu wspomagania kompleksowego zarządzania zagrożeniami górniczymi, stosując metodę kosztu odtworzenia.

W tym celu instytut powinien wziąć pod uwagę wszystkie techniczne parametry systemu i technologię użytą do jego powstania (nawet jeśli obecnie dostępne są inne, bardziej efektywne technologie czy materiały). Instytut powinien ocenić koszt ponownego jego stworzenia, przy założeniu nie wprowadzania do niego żadnych zmian.

551 **Metoda kosztu zastąpienia**. W odróżnieniu do metody kosztu odtworzenia, stosując metodę kosztu zastąpienia wyceniający bierze pod uwagę koszt rekonstrukcji funkcjonalności bądź użyteczności analizowanych

[8] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26).
[9] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26).

składników niematerialnych przy użyciu najbardziej efektywnej technologii i materiałów. W praktyce oznacza to brak konieczności uwzględniania dla celów wyceny, technologii i materiałów stosowanych w trakcie wytwarzania danego składnika (które w momencie dokonywania wyceny mogą być przestarzałe i nieefektywne). Alternatywnie, koszt zastąpienia może być rozumiany jako koszt nabycia składnika aktywów spełniającego funkcje aktywów elementów majątkowych, które aktualnie posiada dana jednostka.

PRZYKŁAD 552

Instytut XYZ przeprowadza wycenę wytworzonego we własnym zakresie składnika majątku – informatycznego systemu wspomagania kompleksowego zarządzania zagrożeniami górniczymi, stosując metodę kosztu zastąpienia.

W tym celu instytut powinien wziąć pod uwagę koszt nabycia innego systemu informatycznego, który spełniać będzie wszystkie funkcje wycenianych aktywów. Alternatywnie, za koszt zastąpienia można uznać koszt wytworzenia takiego systemu, ale przy użyciu nowoczesnych i dostępnych metod i materiałów.

Metoda kosztu wytworzenia jako punkt odniesienia przyjmuje pierwotny – historyczny koszt wytworzenia danego składnika aktywów. 553

PRZYKŁAD 554

Instytut XYZ przeprowadza wycenę wytworzonego we własnym zakresie składnika majątku – informatycznego systemu wspomagania kompleksowego zarządzania zagrożeniami górniczymi, stosując metodę kosztu wytworzenia.

W tym celu instytut powinien wziąć pod uwagę poniesione koszty prac związanych z rozwojem systemu. Po raz kolejny warto w tym miejscu podkreślić wagę prowadzenia odpowiedniej ewidencji księgowej, pozwalającej na przypisanie całości nakładów do konkretnego projektu.

Metoda kosztu duplikacji związana jest z kosztem zduplikowania danego składnika aktywów, zakładając, iż dostępna jest wiedza na temat procesu wytworzenia danego składnika. 555

PRZYKŁAD 556

Instytut XYZ przeprowadza wycenę wytworzonego we własnym zakresie składnika majątku – informatycznego systemu wspomagania kom-

pleksowego zarządzania zagrożeniami górniczymi, stosując metodę kosztu duplikacji.
W tym celu instytut powinien wziąć pod uwagę poniesione koszty prac związanych z rozwojem systemu. W tej konkretnej metodzie zakłada się, że instytut nie będzie ponosił kosztów związanych m.in. z przestojami, stosowaniem nieodpowiednich materiałów czy nieoptymalnych metod.

557 **Metoda rynkowa** opiera się na założeniu, że mechanizmy wolnego rynku (czynniki podaży i popytu) doprowadzają do wykształcenia się ceny równowagi na rynku.

558 Zgodnie z metodą rynkową, wycena aktywów niematerialnych przebiegać powinna zgodnie z następującym planem[10]:

1) zidentyfikowanie przeprowadzanych transakcji/ofert kupna/sprzedaży składników wartości niematerialnych, takich samych bądź podobnych do wycenianego aktywa, gdzie stopień podobieństwa określa się na podstawie istotnych charakterystyk (np. rodzaj, sposób wykorzystania, data wytworzenia);
2) sprawdzenie prawdziwości informacji uzyskanych w pierwszym etapie i upewnienie się czy odzwierciedlają one standardowe warunki rynkowe;
3) wybór odpowiednich mnożników rynkowych, np. mnożniki zysku na jednostkę porównawczą (wykorzystuje się takie jednostki odniesienia jak: klient, lokalizacja, charakter rynku, procent udziału w rynku itd.), a następnie przeprowadzenie analizy porównawczej dla każdej z rozpatrywanych jednostek porównawczych;
4) porównanie zebranych transakcji na podobnych aktywach niematerialnych z pozycją aktywów niematerialnych będącą przedmiotem wyceny, wykorzystując odpowiednie jednostki porównawcze i korygując ceny kupna/sprzedaży do konkretnych warunków;
5) sprowadzenie poszczególnych wskaźników wartości uzyskanych za pomocą analizy transakcji porównywalnych do jednego szacunku wartości lub przedziału wartości (na rynkach niedoskonałych, z małą liczbą transakcji, przedział wartości jest zwykle lepszym zwieńczeniem wyceny niż oszacowanie wyrażone w postaci jednej liczby);
6) reasumpcja, pozwalająca na uzyskanie ostatecznych wniosków dotyczących wartości szacowanej pozycji aktywów niematerialnych, re-

[10] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26).

asumpcja sprowadza się do podsumowania i oceny danych uzyskanych w trakcie analizy transakcji porównawczych.

559 **Dochodowe metody wyceny** inaczej określane jako **metody zdyskontowanego dochodu ekonomicznego** utożsamiają wartość danego składnika aktywów z obecną wartością oczekiwanego dochodu, który będzie uzyskany z tytułu posiadania tego składnika. Dochód może być na potrzeby tej metody zdefiniowany jako:

a) dywidendy,
b) przepływy pieniężne,
c) zyski księgowe (na ogół zysk netto bądź zysk operacyjny)[11].

560 W przypadku aktywów niematerialnych szczególne znaczenie mają metody oparte na[12]:

1) szacowaniu **przyrostowych poziomów dochodu ekonomicznego** (np. posiadacz danego rodzaju składnika wartości niematerialnych, najprawdopodobniej może spodziewać się wyższego poziomu dochodu ekonomicznego w porównaniu z osobą, która nie dysponuje takimi aktywami);
2) szacowaniu **spadkowych poziomów kosztu ekonomicznego** (np. posiadacz danego rodzaju składnika wartości niematerialnych najprawdopodobniej może oczekiwać ponoszenia z tego tytułu niższych kosztów niż miałoby to miejsce, gdyby nie posiadał tych aktywów);
3) szacowaniu **kwot zaoszczędzonych na hipotetycznych transakcjach zakupu** określonych praw autorskich lub płatności z tytułu dzierżawy (np. kwota za korzystanie z praw autorskich, którą właściciel określonego rodzaju aktywów niematerialnych byłby gotów płacić trzeciej stronie za możliwość czerpania pożytków z danego składnika wartości niematerialnych);
4) szacowaniu **różnicy w wartości całego przedsiębiorstwa** lub podobnej wydzielonej jednostki biznesowej (np. PJB), jako wyniku posiadania określonego rodzaju aktywów niematerialnych, w relacji do analogicznej wyceny przeprowadzonej przy założeniu, że nie dysponuje się takimi aktywami;
5) szacowaniu **wartości rezydualnej** z ogólnej wartości całego PJB, lub wartości rezydualnej z ogólnej wartości oszacowania wszystkich aktywów niematerialnych PJB.

[11] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26).
[12] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2 (pobrano: 2010/10/26.).

561 Obok przedstawionej powyżej klasyfikacji stosuje się również grupowanie metod dochodowych na metody bazujące na **kapitalizacji bezpośredniej** oraz na metody bazujące na **rentowności**.

562 **Źródła:**

Inne źródła:

– D. Zarzecki, *Metody wyceny wartości niematerialnych i prawnych*, (http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=404&part=2)

6. Komercjalizacja bezpośrednia wyników prac B+R

6.1. Uwagi ogólne

563 Komercjalizacja bezpośrednia wyników (rezultatów) prac badawczych może odbywać się na dwa sposoby:

a) poprzez sprzedaż praw do wyników (rezultatów) badań,
b) poprzez udzielanie licencji na korzystanie z wyników (rezultatów) badań.

564 Warto zaznaczyć, że komercjalizacja wyników prac badawczych nie musi zawsze polegać na przeniesieniu lub obciążaniu (np. przez licencję) praw przysługujących PJB. Eksploatacja ekonomiczna tych praw może polegać także na dystrybucji egzemplarzy utworów, produktów wykorzystujących wynalazki, wzory użytkowe lub dystrybucji innych wytworów powstałych na podstawie chronionej własności intelektualnej.

565 W szczególności, PJB może osiągać przychody w związku z prowadzoną działalnością także ze sprzedaży prac wdrożeniowych, w tym nadzoru autorskiego lub produkcji urządzeń i aparatury oraz innych form produkcji lub usług[1].

566 Komercjalizacja wyników (rezultatów) prac badawczych przez PJB powinna jednak służyć realizacji celów, dla których PJB powołano, określonych w odpowiednich ustawach oraz statucie PJB[2].

567 PJB przysługuje samodzielność w gospodarowaniu przydzieloną jej, lub nabytą częścią mienia publicznego (ogólnonarodowego). Prowadzona przez PJB działalność musi być jednak podporządkowana zasadzie efektywności wykorzystywania tych środków oraz ogólnym zasadom gospodarności. Wymaga to w szczególności wiedzy o wartości posiadanych aktywów, w tym praw własności intelektualnej, przed podjęciem decyzji o ich komercjalizacji (a więc ich możliwie precyzyjnej wyceny).

---

[1] Art. 18 ust. 7 Ustawy o instytutach badawczych.
[2] Zob. m.in. art. 2 oraz art. 18 ust. 7 Ustawy o instytutach badawczych, art. 7 Prawa o szkolnictwie wyższym, art. 2 Ustawy o PAN.

568 UWAGA!
Prawidłowe prowadzenie działań komercjalizacyjnych wymaga wyceny praw będących przedmiotem komercjalizacji.

569 Obowiązujące przepisy wprowadzają często bardzo szczegółowe regulacje dotyczące działalności gospodarczej PJB. Przykładowo, w świetle Ustawy o instytutach badawczych, czynności prawne (np. umowy sprzedaży) w zakresie rozporządzania składnikami aktywów trwałych (np. wyników prac B+R, jeżeli stanowią one WNiP), o wartości rynkowej przekraczającej, wyrażoną w zł, równowartość kwoty 50 000 €, wymagają zgody Ministra Skarbu (szerzej na temat tego ograniczenia – zob. akapit 68). Dodatkowo, instytut badawczy musi zgłosić ministrowi sprawującemu nad nim nadzór, zamiar dokonania czynności prawnej, mającej za przedmiot jego mienie o wartości rynkowej przekraczającej, wyrażoną w zł, równowartość kwoty 20 000 € (szerzej na temat tego ograniczenia – zob. akapit 76). W odniesieniu do PAN i jej instytutów naukowych, dysponowanie składnikami aktywów trwałych o wartości rynkowej przekraczającej (wyrażoną w złotych) kwotę 20 000 €[3] wymaga zgody Prezesa Akademii[4] (szerzej na temat tego ograniczenia – zob. akapit 74).

570 Należy pamiętać, iż czynności dokonane bez zachowania wyżej określonych wymogów są bezwzględnie nieważne[5].

571 Regulacje dotyczące działalności gospodarczej innych rodzajów PJB – zob. akapit 60 i następne.

572 **Źródła:**

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (Tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)

---

[3] Wartość oblicza się na podstawie średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski wg stanu z dnia wystąpienia do Prezesa Akademii o zgodę.
[4] Art. 24 ust. 2 Ustawy o PAN.
[5] Art. 17 Ustawy o instytutach badawczych.

- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615)
- Ustawa z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących skarbowi Państwa (Dz. U. z 1996 r. Nr 106, poz. 493, z późń. zm.)

6.2. Sprzedaż wyników prac B+R

6.2.1. Umowy odpłatnego przenoszenia (sprzedaży) praw własności intelektualnej

Prawa własności intelektualnej mogą być, w większości przypadków, przedmiotem swobodnego obrotu. Pod wieloma względami prawa własności intelektualnej przypominają więc dobra materialne i tak samo jak one mogą być przedmiotem sprzedaży, darowizny, zamiany oraz innych czynności prawnych. **573**

Wymogi formalne i konieczne elementy umowy dotyczącej przeniesienia praw autorskich do wyników prac B+R. Nabycie, a także zbycie (np. sprzedaż) autorskich praw majątkowych wymaga zawarcia umowy. Umowa taka powinna spełniać, co najmniej, następujące wymogi formalne i treściowe: **574**

1. Umowa powinna zostać zawarta w formie pisemnej, tj. w formie dokumentu (dokumentów) zawierających podpisy wszystkich stron umowy (a co najmniej podpis każdej ze stron pod jej własnym oświadczeniem). Brak formy pisemnej oznacza bezwzględną nieważność umowy. Tradycyjną formę pisemną może zastąpić umowa zawierająca oświadczenia stron w postaci elektronicznej, opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym, weryfikowanym przy pomocy ważnego, kwalifikowanego certyfikatu[6].
2. Umowa powinna zawierać dokładne określenie utworu będącego przedmiotem umowy. Nawet jeżeli umowa dotyczy utworów, które mają dopiero powstać, umowa powinna w sposób nie budzący wątpliwości określać, o jakie utwory chodzi. Wymaga to wskazania, co najmniej: przedmiotu utworu, celu jego stworzenia lub wytycznych

[6] Art. 53 Prawa autorskiego oraz art. 78 Kodeksu cywilnego.

co do jego formy, a także sposobu utrwalenia (na piśmie, na nośniku itp.)[7].

3. Umowa powinna dokładnie określać pola eksploatacji, na których dochodzi do przeniesienia praw (zob. akapit 241). Ogólnikowa informacja o przeniesieniu praw autorskich (bez wskazania pól eksploatacji) może prowadzić do uznania umowy za nieważną (w całości lub w części)[8].
4. Umowa powinna określać wynagrodzenie za przeniesienie praw na poszczególnych polach eksploatacji (jeżeli umowa ma charakter nieodpłatny, musi to wyraźnie wynikać z jej treści)[9].

575 Określenie pól eksploatacji, a więc sposobów, w jakich nabywca (a także licencjobiorca) będzie mógł korzystać z uzyskanego utworu, jest nieodłącznym elementem umów prawno-autorskich. Brak tego elementu nie pozwala zorientować się co do zakresu praw, które zostały przeniesione (udzielone), a w skrajnych przypadkach może pociągać za sobą także nieważność całej umowy. Prawo autorskie wskazuje pola eksploatacji (zob. akapit 241). Ustawowe wyliczenie ma jednak wyłącznie charakter przykładowy, a wskazane pola mogą być nieadekwatne z punktu widzenia potrzeb nabywcy praw (PJB czy dalszych nabywców wyników badań). Należy więc pola eksploatacji formułować w sposób precyzyjny, a zarazem zgodny z zamiarem stron co do wykorzystania danych wyników prac badawczych.

576

UWAGA!
Określenie pól eksploatacji jest koniecznym elementem każdej umowy dotyczącej przeniesienia praw autorskich, jak i umów licencyjnych.

577 Należy także pamiętać, że PJB nie może przenieść praw (ani udzielić licencji na korzystanie z wyników badań) na polach eksploatacji, na których sama nie uzyskała uprawnień do utworu. **Podpisując umowę należy więc upewnić się, że zbywcy praw (twórcy) rzeczywiście prawa te przysługują**. W braku innego dowodu, należy odebrać od niego oświadczenie o samodzielnym wytworzeniu dzieła. Jeżeli utwór ma kilku twór-

[7] Zob. art. 535 i następne Kodeksu cywilnego.
[8] Zob. art. 41 ust. 2 Prawa autorskiego.
[9] Zob. art. 43 oraz 45 Prawa autorskiego.

ców, umowę powinien podpisać każdy z nich, lub przynajmniej każdy z twórców powinien wyrazić na piśmie zgodę na przeniesienie praw do wspólnie stworzonego dzieła. Szerzej na temat pozyskiwania przez PJB praw od twórców – zob. akapit 330)

578 Odpowiednio, każdy zbywca praw (w tym PJB w procesie komercjalizacji) powinien także upewnić się, że przysługują mu prawa, które zamierza sprzedać. W przeciwnym wypadku, podpisując umowę o sprzedaży praw, które mu nie przysługują, nie będzie mógł jej wykonać (umowa nie doprowadzi do przejścia tych praw na nabywcę). Może to narazić PJB na odpowiedzialność odszkodowawczą.

579 **PRZYKŁAD**
Doc. Jan Kowalski zawarł z Instytutem XYZ umowę o przeniesienie majątkowych praw autorskich do sporządzonej przez siebie analizy stanu zabezpieczeń przeciwpowodziowych na południu Polski. Prace badawcze były prowadzone przez zespół kierowany przez doc. Kowalskiego.
Instytut XYZ powinien w tej sytuacji upewnić się czy doc. Kowalski jest jedynym autorem opracowania analizy, czy też wkład w jej stworzenie (stworzenie jej tekstu) wnieśli także inni członkowie jego zespołu.
W przypadku braku możliwości jednoznacznej weryfikacji ww. kwestii, umowa z doc. Kowalskim powinna zawierać jego oświadczenie o tym, że jest on wyłącznym twórcą opisu wyników przeprowadzonych badań i wyłącznie jemu przysługują prawa autorskie do tego opisu.

580 **Skutki przeniesienia praw autorskich do wyników prac badawczych.** W wyniku przeniesienia praw, ich nabywca uzyskuje (na wskazanych w umowie polach eksploatacji) te same prawa, które wcześniej przysługiwały zbywcy (w tym także taką samą ochronę przed naruszeniami). Odpowiednio zbywca (najpierw twórca, a następnie PJB, jeżeli odsprzedaje wyniki prac) traci te prawa. Przeniesienie autorskich praw majątkowych ma więc podobne skutki do przeniesienia własności (tym także różni się od licencji – zob. akapit 615 i następne).

581 UWAGA!
1. **Przeniesienie majątkowych praw autorskich pozbawia tych praw zbywcę.**

2. **Zbywca traci możliwość korzystania z przeniesionych praw, a więc również możliwość zarabiania na tych prawach.**
3. **Utrata praw do utworu dotyczy tylko tych pól eksploatacji (sposobów korzystania), które zostały określone w umowie (np. sprzedaży).**

582 Przeniesienie majątkowych praw autorskich, nawet jeżeli obejmuje całość praw twórcy, nie daje nabywcy (PJB, ewentualnie dalszym nabywcom) wszystkich uprawnień, które mogą okazać się potrzebne lub przydatne do pełnego i niezakłóconego korzystania z utworu (wyników prac B+R). Często, potrzebne są dodatkowe porozumienia lub przynajmniej bardzo wyraźne, dodatkowe postanowienia umowne. Dotyczy to przede wszystkim:

1. Zgody na **dokonywanie (wprowadzanie) zmian w utworze.** W przypadku braku takiej zgody, każda zmiana będzie wymagała uzyskania dodatkowego zezwolenia twórcy. Pomimo faktu nabycia praw autorskich do utworu (artykuł, projekt architektoniczny, analiza badawcza) PJB nie będzie mogła dokonywać skrótów czy modyfikacji utworu (przeredagowań lub usunięć fragmentów treści).
2. Zezwolenia na **rozporządzanie i korzystanie z opracowań utworu** (tłumaczeń, przeróbek, adaptacji itp.), a w przypadku baz danych spełniających cechy utworu, także na samo sporządzenie takiego opracowania. Dla PJB, która nabyła prawa do artykułu naukowego lub analizy oznacza to np. konieczność uzyskania dodatkowej zgody autora na publikację artykułu lub analizy w innym języku niż wersja oryginalna.

583 Prawo zezwalania na wykonywanie zależnych praw autorskich jest uznawane za odrębne pole eksploatacji. Przeniesienie (zbycie) tego prawa powinno być wyraźnie wskazane w umowie przenoszącej majątkowe prawa autorskie, lub ewentualnie w oddzielnym porozumieniu. Przenosząc to prawo zbywca powinien mieć na względzie fakt, że przez przeniesienie majątkowych praw autorskich do utworu na wybranych polach eksploatacyjnych, zbywca straci możliwość korzystania z nich i czerpania korzyści finansowych. Zatem **przeniesienie praw zależnych, powinno być poprzedzone wnikliwą analizą ekonomiczną, która określiłaby poziom opłacalności takiego rozwiązania w związku z celem i przedmiotem działalności PJB**. Należy jednak zaznaczyć, że samo opracowywanie utworu przez inny podmiot niż twórca nie jest zabronione przez Prawo

autorskie. Zabronione jest natomiast dysponowanie nim bez zgody twórcy (tj. rozporządzanie i korzystanie).

584 Nabycie praw autorskich umożliwia korzystanie z utworu w sposób zgodny z treścią umowy (w szczególności na polach eksploatacji określonych w umowie) w tym także udzielanie licencji na korzystanie z wyników prac, do których nabyto prawa, jak również ochronę przed naruszeniami praw autorskich przez osoby trzecie. **Nabycie praw umożliwia również ich dalszą odsprzedaż, o ile umowa, na podstawie której doszło do przeniesienia praw (w szczególności umowa między twórcą a PJB) nie wyłącza takiej możliwości**.

585 **Wymogi formalne i konieczne elementy umowy dotyczącej przeniesienia praw własności przemysłowej do wyników prac B+R.** Szczególne wymogi stawia także przeniesienie:

1) prawa do uzyskania jednego z rodzajów praw wyłącznych pochodzących z rejestracji[10];
2) prawa pierwszeństwa zgłoszenia do UPRP wyników prac badawczych, będących wynalazkami, wzorami użytkowymi i wzorami przemysłowymi[11];
3) praw uzyskanych wskutek rejestracji wynalazków, wzorów użytkowych, wzorów przemysłowych i topografii układów scalonych (patentów, praw ochronnych, praw z rejestracji).

586 W powyższych wypadkach umowy powinny:

1) zostać zawarte w formie pisemnej, która, tak jak w przypadku praw autorskich, zastrzeżona została pod rygorem nieważności[12];
2) dokładnie określać prawa, których dotyczą (ze wskazaniem czy chodzi o prawo do uzyskania rejestracji, prawo pierwszeństwa czy prawo udzielone wskutek rejestracji);
3) zawierać określenie wynagrodzenia za przeniesienie prawa lub wskazanie, że przeniesienie następuje bezpłatnie.

587 Skutkiem ważnej umowy jest przejście ww. praw na nabywcę. Jednakże, umowa o przeniesienie patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy,

[10] Zob. art. 11 Prawa własności przemysłowej.
[11] Zob. art. 13 Prawa własności przemysłowej.
[12] Zob. w szczególności: art. 12 ust. 2, art. 17 ust. 1, art. 67 ust. 2 Prawa własności przemysłowej.

prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, a także prawa z rejestracji topografii układu scalonego będzie skuteczna wobec osób trzecich (tzn. nabywca prawa będzie mógł powołać się na umowę wobec innych osób, organów publicznych, sądów) dopiero od chwili wpisu tego przeniesienia do właściwego rejestru. Oznacza to, że po zawarciu umowy, konieczne będzie złożenie właściwego wniosku do UPRP (względnie do EPO lub OHIM) o dokonanie we właściwym rejestrze (patentów, wzorów przemysłowych itd.) zmiany podmiotu uprawnionego.

6.2.2. Ujęcie księgowe sprzedaży wyników prac B+R

588 Komercjalizacja poprzez sprzedaż technologii jest najprostszą, najszybszą i najmniej ryzykowną, z punktu widzenia PJB, metodą komercjalizacji osiągnięć naukowych. Analizując rachunkową stronę tego modelu komercjalizacji, istotne jest właściwe rozpoznanie przychodu ze sprzedaży.

589 Zgodnie z definicją zapisaną w Ustawie o rachunkowości, przychody to:

a) uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych,
b) o wiarygodnie określonej wartości,
c) w formie zwiększenia wartości aktywów, albo zmniejszenia wartości zobowiązań, które doprowadzą do wzrostu kapitału własnego lub zmniejszenia jego niedoboru w inny sposób niż wniesienie środków przez udziałowców lub właścicieli[13].

590 W związku z brakiem wytycznych w Ustawie o rachunkowości, dotyczących uznawania przychodu, na mocy art. 10 ust. 3 ustawy, wskazówek należy szukać w MSR 18 „Przychody".

591 MSR 18 zawiera wytyczne **ujmowania przychodów** powstających w wyniku:

a) sprzedaży dóbr,
b) świadczenia usług,
c) użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej, przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy[14].

[13] Art. 3 ust.1 pkt 30 Ustawy o rachunkowości.
[14] § 1 MSR 18.

592

UWAGA!
Jako dobra traktowane są pozycje wytworzone przez jednostkę w celu ich sprzedaży, jak również pozycje zakupione z zamiarem odsprzedaży.

593

Wymienione wyżej dwie kategorie, tj. **sprzedaż** oraz **opłaty za użytkowanie** aktywów przez inne podmioty są kluczowymi sposobami uzyskania przychodów przez PJB komercjalizującą wyniki swoich prac.

594

Aby przychody ze **sprzedaży dóbr** zostały uznane, spełnione muszą być następujące warunki[15]:

1) jednostka przekazała nabywcy znaczące **ryzyko i korzyści** wynikające z praw własności do dóbr;
2) jednostka **przestaje być trwale zaangażowana** w zarządzanie sprzedanymi dobrami w stopniu, w jakim zazwyczaj funkcję taką realizuje się wobec dóbr, do których ma się prawo własności, jednostka **nie sprawuje też nad nimi efektywnej kontroli**;
3) **kwotę przychodów** można wycenić w **wiarygodny sposób**;
4) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska **korzyści ekonomiczne** z tytułu przeprowadzonej transakcji;
5) **koszty poniesione oraz te, które zostaną poniesione** przez jednostkę gospodarczą w związku z transakcją, można wycenić w **wiarygodny sposób**.

595

PRZYKŁAD
Instytut XYZ opracował inteligentne urządzenie radiometryczne nowej generacji z bezprzewodową teletransmisją. Jednostka sprzedała to wytworzone we własnym zakresie urządzenie przedsiębiorstwu ABC. Przychody ze sprzedaży zostaną uznane, ponieważ:

1) jednostka przekazała ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr – nastąpiło bowiem fizyczne przekazanie urządzenia (jeśli na podstawie umowy urządzenie uznane zostałoby za dostarczone pod warunkiem jego zainstalowania, a instalacja ta nie byłaby jeszcze zakończona, wówczas na jednostce nadal ciąży znaczące ryzyko);

[15] § 14 MSR 18.

2) jednostka przestała być trwale zaangażowana w zarządzanie sprzedanymi dobrami – po sprzedaniu urządzenia jednostka nie ma wpływu na jego dalsze wykorzystanie;
3) kwotę przychodów można ocenić w wiarygodny sposób – na podstawie umowy sprzedaży;
4) jest prawdopodobne, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji – była to transakcja z wieloletnim kontrahentem, który zawsze wywiązywał się terminowo ze swoich zobowiązań;
5) poniesione przez jednostkę koszty zostały w sposób wiarygodny wycenione – jednostka prowadzi czytelną i przejrzystą ewidencję kosztów.

596 UWAGA!

Zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów, pozycje dotyczące tej samej transakcji ujmowane są równolegle.

Takie ujęcie dotyczy sprzedaży wielokrotnej, w częściach, rozłożonej na dłuższy okres czasu, a zatem przypadków, dla których spodziewane korzyści, jak i spodziewane koszty są rozłożone na dłuższy okres.

Inaczej natomiast jest w przypadku sprzedaży jednorazowej, w której strona nie jest zobowiązana do spełnienia dodatkowych świadczeń – wówczas zwykle jednostka może rozpoznać przychód.

597 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ wytworzył we własnym zakresie technologię wytwarzania silikonowych kompozytów ceramizujących na osłony przewodów elektrycznych.

Wariant A. Technologia zostanie sprzedana jednorazowo przedsiębiorstwu prywatnemu – jedynemu, które zajmuje się tego typu działalnością na terenie Polski. Wówczas, zgodnie z zasadą współmierności, w okresie, w którym transakcja miała miejsce, zostanie zaksięgowany całkowity przychód z transakcji jak również całkowity koszt nakładów poniesionych na prace rozwojowe.

Wariant B. Technologia zostanie sprzedana wielokrotnie – jednostka szacuje, że dojdzie do 6 takich transakcji. Wówczas zgodnie z zasadą współmierności, w okresie, w którym transakcja miała miejsce, zosta-

nie zaksięgowany całkowity przychód z tej transakcji, jak również całkowity koszt nakładów poniesionych na prace rozwojowe, podzielony przez łączną liczbę transakcji (w tym przypadku 6).

598 Przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów PJB przynoszących tantiemy, ujmuje się zgodnie z zasadami przedstawionymi poniżej, o ile[16]:

– istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji, oraz
– kwota przychodów może być wyceniona w wiarygodny sposób.

599 Mówiąc o sprzedaży wyników prac badawczych i rozwojowych rozróżnić należy:

a) **sprzedaż jednorazową** – wówczas podstawowe księgowanie to: Ma przychód, Wn koszt, przy czym koszt jest rozumiany jako łączna wartość zbywanych aktywów,
b) **sprzedaż wielokrotną** – w takim przypadku oszacować należy jak długo, bądź ile razy PJB może zbyć daną pozycję, na podstawie takich szacunków księgowanie wyglądać będzie: Ma przychód, Wn koszt odpowiadający procentowi wartości danego aktywa naliczonemu jako amortyzacja (zob. akapit 601).

600 Przychody w sektorze publicznym ewidencjonowane są w zespole 7 „Przychody i koszty ich uzyskania" na kontach[17]:

1) „Sprzedaż produktów i koszt ich wytworzenia";
2) „Sprzedaż towarów i wartość ich zakupu";
3) „Dotacje i środki na inwestycje";
4) „Przychody i koszty finansowe";
5) „Pozostałe przychody i koszty".

601 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ zamierza sprzedawać program komputerowy, wysyłając go pocztą elektroniczną klientom, po wpłaceniu przez nich opłaty na konto. Zaksięgowanie sprzedaży programu może wyglądać następująco:

[16] § 29 MSR 18.
[17] A. Zysnarska, *Rachunkowość jednostek budżetowych*, str. 312.

Zgodnie z ustawą o rachunkowości, w przypadku sprzedaży wielokrotnej programu komputerowego nałożona jest ewidencja szczegółowa dla kosztów sprzedaży, np.:

Wn	Ma
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”	Konto 07 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”

W przypadku wystąpienia odpisów nieplanowych, odzwierciedlających trwałą utratę wartości składników przed pełnym ich zamortyzowaniem (umorzeniem), np. z powodu wygaśnięcia patentu, licencji itp.:

a) odpis całości lub części wartości niezamortyzowanej:

Wn	Ma
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”	Konto 07 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”

b) korekta odpisu, wobec ustania przyczyny utraty wartości, np.: z powodu przedłużenia umowy licencyjnej, patentu:

Wn	Ma
Konto 07 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”	Konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne”

Wyksięgowanie z ewidencji bilansowej składników wartości niematerialnych w związku z ich sprzedażą, darowizną, utratą przydatności dla jednostki:

a) wartość początkowa do wysokości dokonanych odpisów amortyzacyjnych i odpisów z tytułu utraty wartości:

Wn	Ma
Konto 07 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”	Konto 02 „Wartości niematerialne i prawne”

b) nadwyżka wartości początkowej nad dotychczas dokonanymi odpisami (wartość netto):

Wn	Ma
Konto 76-1 „Pozostałe koszty operacyjne”	Konto 02 „Wartości niematerialne i prawne”

Wyksięgowanie z ewidencji wartości niematerialnych i prawnych składnika całkowicie zamortyzowanego:

Wn	Ma
Konto 07 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych”	Konto 02 „Wartości niematerialne i prawne”

W przypadku przeprowadzenia komercjalizacji poprzez sprzedaż technologii, PJB traci najczęściej wpływ na wykorzystanie wyników prac B+R.

6.2.3. Ujęcie podatkowe sprzedaży wyników prac B+R

602 **Podatek dochodowy.** W przypadku sprzedaży praw własności intelektualnej związanych z prowadzeniem prac B+R, **przychodem jest wartość prawa majątkowego** wyrażona w cenie określonej w umowie.

603 Przychód ten powinien zostać rozpoznany przez PJB **w dniu zbycia prawa majątkowego**, nie później niż w dniu wystawienia faktury lub uregulowania należności.

604 W przypadku odpłatnego zbycia WNiP, które nie zostały całkowicie zamortyzowane podatkowo, do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie tych wartości niematerialnych i prawnych – pomniejszone o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych[18] (odnośnie podatkowej amortyzacji WNiP, nabytych – zob. akapit 489; wytworzonych we własnym zakresie – zob. akapit 351).

605 **PRZYKŁAD**
Instytut badawczy XYZ przeprowadził we własnym zakresie badania, których efektem było stworzenie nowego preparatu leczniczego. Badania te zostały zakwalifikowane dla celów podatkowych jako prace rozwojowe zakończone wynikiem pozytywnym, które instytut rozpoznał jako wartość niematerialną i prawną.
Instytut określił wartość początkową poniesionych kosztów prac rozwojowych nad preparatem na 1 200 000 zł i rozpoczął jego amortyza-

[18] Por. art. 16 ust. 1 pkt 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

cję w styczniu 2009 r. Okres amortyzacji ustalono na 24 miesiące, a miesięczny odpis amortyzacyjny – w wysokości 50 000 zł.
W lutym 2010 r. (po 14 miesiącach amortyzacji), Instytut sprzedał recepturę preparatu za 2 000 000 zł.
W opisanej sytuacji Instytut powinien rozpoznać:
Przychód = 2 000 000 zł (w lutym 2010 r.)
Koszt uzyskania przychodu = 500 000 zł (1 200 000 – 14 * 50 000 zł)
Dochód = 1 500 000 zł

606 W przypadku, gdy PJB dokonuje odpłatnego zbycia rzeczy lub praw nabytych uprzednio w sposób nieodpłatny – np. w formie darowizny – kosztem uzyskania przychodów jest wartość określonego wcześniej przychodu z nieodpłatnego świadczenia, pomniejszona, w przypadku WNiP, o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych[19] (na temat nabycia wartości niematerialnych i prawnych w nieodpłatny sposób – zob. akapit 498 i następne).

607 **PRZYKŁAD**
Uczelnia LMN otrzymała w drodze darowizny autorskie prawa majątkowe od współpracującego z nią naukowca, rozpoznając przychód z nieodpłatnego świadczenia w kwocie 50 000 zł (odpowiadającej wartości rynkowej praw majątkowych w momencie otrzymania darowizny). Następnie, uczelnia odsprzedała te prawa za 70 000 zł.
W powyższym przypadku, uczelnia może pomniejszyć swój przychód w wysokości 70 000 zł o koszty jego uzyskania w wysokości 50 000 zł (zakładając, że Uczelnia nie dokonywała amortyzacji otrzymanych praw).

608 Dochód PJB może podlegać zwolnieniu przedmiotowemu na zasadach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tzn. pod warunkiem przekazania i wydatkowania go na cele statutowe jednostki mieszczące się w ustawowym katalogu celów społecznie pożytecznych (zob. akapit 112).

609 **Podatek od towarów i usług.** Przeniesienie własności praw do wyników prac B+R będzie, co do zasady, stanowiło usługę w rozumieniu ustawy o VAT, podlegającą opodatkowaniu 22% stawką podatku.

[19] Por. art. 15 ust. 1i Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

610 Dla: **usług sprzedaży praw** lub udzielania licencji i sublicencji; przeniesienia lub cesji praw autorskich i patentów; oddania do używania wspólnego znaku towarowego albo wspólnego znaku towarowego gwarancyjnego, albo innych pokrewnych praw ustawa o VAT określa **szczególny moment powstania obowiązku podatkowego**. Obowiązek ten powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze[20].

611 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ sprzedał przedsiębiorstwu ABC prawo do komercyjnego wykorzystania wynalazku chronionego patentem, opracowanego w ramach prowadzonych prac B+R. W maju 2010 r. instytut wystawił z tytułu sprzedaży patentu fakturę VAT spółce ABC, z terminem płatności na 15 czerwca 2010 r. Płatność na rachunek bankowy instytutu wpłynęła 31 maja 2010 r.

W powyższym przypadku, obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży powstanie z chwilą otrzymania zapłaty przez instytut, czyli 31 maja 2010 r.

612 W przypadku **sprzedaży praw** do wyników prac B+R **na rzecz przedsiębiorców zagranicznych (podatników)**, miejscem świadczenia usług dla celów VAT będzie kraj usługobiorcy[21], w związku z czym usługa ta **nie będzie podlegała VAT w Polsce**. Pomimo braku opodatkowania podatkiem VAT w Polsce, PJB zachowa jednak możliwość odliczenia VAT naliczonego na zakupach związanych z transakcją.

613 Natomiast w przypadku sprzedaży przez PJB praw do wyników prac B+R na rzecz podmiotów z państw Wspólnoty Europejskiej, niebędących podatnikami, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca (tj. PJB) posiada siedzibę[22] – czyli opodatkowanie następuje w Polsce według właściwej stawki VAT.

614 **Źródła:**

Akty prawne:

– Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16 poz. 93, z późn. zm.)

[20] Art. 19 ust. 13 pkt 9 w zw. z art. 28l pkt 1 ustawy o VAT.
[21] Art. 28b ust. 1 ustawy o VAT.
[22] Art. 28c ust. 1 ustawy o VAT.

– Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631, z późn. zm)
– Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (Tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.)
– Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)
– Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615)
– Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.)
– Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.)
– Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.)

Inne źródła:
– Międzynarodowy Standard Rachunkowości – 18 „Przychody”
– Zysnarska A., *Rachunkowość jednostek budżetowych i gospodarki pozabudżetowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr Sp. z .o.o, Gdańsk 2008

6.3. Udzielenie licencji na wyniki prac B+R

6.3.1. Ogólne uwagi o udzielaniu licencji.

615 Prawo do korzystania z wyników prac badawczych nie musi wynikać z definitywnego przeniesienia praw do wytworu na inny podmiot. Prawo takie może również wynikać z licencji (umowy licencyjnej), czyli upoważnienia do korzystania z przedmiotu tego prawa (wyników) w określonym zakresie (w tym także przez określony czas).

616 **PRZYKŁAD**
Instytutowi XYZ przysługuje patent na wynalazek (nowy środek owadobójczy) będący wynikiem (rezultatem) prac prowadzonych w instytucie. W ramach komercjalizacji, instytut może sprzedać patent i uzyskać z tego tytułu jednorazowe wynagrodzenie. Alternatywnie, instytut może jednak udzielić licencji (zezwolenia) na korzystanie z tego wynalazku, na podstawie której (przykładowo):
1. Prywatny przedsiębiorca będzie produkował urządzenia według wynalazku, ale na własny koszt i ryzyko, a także sam pokrywał koszty ich dystrybucji (transportu, reklamy, itp.).
2. Z tytułu korzystania z wynalazku przedsiębiorca będzie regularnie uiszczał wynagrodzenie na rzecz instytutu.

3. Instytut, w wypadku licencji niewyłącznej, może zezwolić na korzystanie z wynalazku kilku osobom (i czerpać dochód z kilku źródeł).
4. Licencja może zostać udzielona na określony czas lub, w przypadku licencji na czas nieoznaczony, wypowiedziana jeżeli, przykładowo, zmienią się warunki gospodarcze (na zasadach określonych w umowie licencyjnej).

617 Warto dodać, że licencje najczęściej mają sens, gdy uprawniony pragnie przyznać licencjobiorcy więcej praw niż tylko proste korzystanie z danego wytworu, przykładowo, zamierza zezwolić mu na produkcję i rozprowadzenie egzemplarzy danego wynalazku, topografii układu scalonego czy kopii oprogramowania. Jeżeli zaś zamiarem uprawnionego (np. PJB) jest wyłącznie upoważnienie do wykorzystania wyników (rezultatów) prac badawczych na własne potrzeby nabywcy, z reguły wystarczające prawa zapewni mu uzyskanie egzemplarza danego wytworu.

618 Warto pamiętać, że jeżeli z umowy dotyczącej praw autorskich nie wynika wyraźnie, czy stronom chodziło o przeniesienie praw, czy o udzielenie licencji, prawo chroni bardziej uprawnienia twórcy (zbywcy), bowiem nakazuje traktować taką umowę jako umowę licencyjną.

619 Ponadto, umowy licencyjne mogą dotyczyć także tych praw własności przemysłowej, które już zostały zgłoszone do UPRP, ale jeszcze nie uzyskały rejestracji, a nawet chronione są wyłącznie tajemnicą przedsiębiorstwa (tzn. ich dysponent nie zamierza ich zgłaszać do urzędu). Innymi słowy, PJB mogą ekonomicznie eksploatować także te prawa własności przemysłowej, których procedura rejestracji w UPRP nie została jeszcze zakończona, albo które nie zostały jeszcze zgłoszone do UPRP, lub nie są przeznaczone do takiego zgłoszenia. Wówczas, o ile strony nie postanowią inaczej, umowy o korzystanie z tych wytworów będą odpowiednio traktowane jak licencje. Wymaga jeszcze raz podkreślenia fakt, że przedsiębiorca nie musi zgłaszać danego rozwiązania do UPRP albo czekać na rejestrację prawa, aby móc to prawo eksploatować ekonomicznie.

620 UWAGA!
PJB mogą ekonomicznie eksploatować prawa własności przemysłowej, których procedura rejestracji w UPRP nie została jeszcze zakończona albo które jeszcze nie zostały zgłoszone do UPRP, lub nie są przeznaczone do takiego zgłoszenia.

6.3.2. Rodzaje licencji

621 Umowy licencyjne pozwalają na różne ukształtowanie relacji między licencjodawcą a licencjobiorcą. Cechy licencji różnią się także nieznacznie w przypadku poszczególnych praw własności intelektualnej. Zasadniczo jednak, każda licencja upoważnia licencjobiorcę do korzystania z przedmiotu tych praw. W tabeli 6.1 przedstawiono rodzaje licencji wraz ze wskazaniem praw, które mogą być nią objęte. W przedmiotowej tabeli opisano również warunki formalne, którym powinna odpowiadać umowa licencyjna.

TABELA 6.1. RODZAJE LICENCJI VS RODZAJE PRAW WŁASNOŚCI INTELEKTUALNEJ

Rodzaj licencji	Cechy	Prawo/ wytwór	Warunki formalne umowy licencyjnej
Wyłączna	Licencjobiorca będzie jedynym uprawnionym do korzystania z wyników badań (przynajmniej w określony sposób). W zależności od postanowień umowy, może nawet wyłączać prawo licencjodawcy do korzystania z jej przedmiotu.	Wszystkie wytwory chronione prawami własności intelektualnej.	Zawsze wymaga formy pisemnej pod rygorem nieważności. Licencja prawno-autorska wymaga wskazania pól eksploatacji, tak jak w przypadku przeniesienia z tych praw.
Niewyłączna	Licencjodawca może udzielić licencji także innym osobom.	Wszystkie wytwory chronione prawami własności intelektualnej.	W przypadku praw własności przemysłowej wymaga formy pisemnej pod rygorem nieważności. Licencja prawno-autorska wymaga wskazania pól eksploatacji, choć nie wymaga formy pisemnej.
Pełna	Uprawnienia licencjobiorcy odpowiadają co do zakresu prawom licencjodawcy.	Wszystkie wytwory chronione prawami własności intelektualnej	j.w.

Rodzaj licencji	Cechy	Prawo/ wytwór	Warunki formalne umowy licencyjnej
Ograniczona	Licencjobiorca uzyskuje tylko część praw, które przysługują licencjodawcy.	Wszystkie wytwory chronione prawami własności intelektualnej.	j.w.
Dorozumiana	Jeżeli umowa o wykonanie prac badawczych lub inna podobna umowa nie stanowi inaczej, domniemywa się, że wykonawca prac udzielił zamawiającemu licencji na korzystanie z wynalazków zawartych w przekazanych wynikach prac.	Wynalazek, wzór użytkowy, wzór przemysłowy, topografia układu scalonego.	j.w.
Otwarta	Zob. wyjaśnienie w akapicie 624	Wynalazek, wzór użytkowy.	Realizowana w szczególnej procedurze (zob. wyjaśnienie w akapicie 624)

622 Licencje dotyczące praw własności przemysłowej podlegających rejestracji w UPRP (w szczególności patenty) mogą być wpisane do tego rejestru. Uprawniony może zatem żądać dokonania odpowiedniej wzmianki w rejestrze, mówiącej o tym, że na dane prawo została udzielona licencja określonemu podmiotowi. Dzięki temu, uprawniony z licencji wyłącznej (tj. licencjobiorca licencji wyłącznej), wpisanej do rejestru może na równi z uprawnionym z patentu dochodzić roszczeń z powodu naruszenia patentu, a więc jest chroniony tak, jak gdyby patent należał do niego.

623 Poszczególne rodzaje licencji nie mają charakteru rozłącznego, lecz występują w określonych konfiguracjach. Przykładowo, licencja niewyłączna może być zarówno pełna, jak i ograniczona. Jedynie licencja otwarta jest zawsze pełna i niewyłączna, a licencja przymusowa jest zawsze licencją niewyłączną.

624 PJB jako właściciel prawa własności przemysłowej może złożyć w UPRP **nieodwołalne i nie podlegające zmianie** oświadczenie o gotowości udzielenia licencji na korzystanie z jej wynalazku (lub: wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego lub topografii układu scalonego). Dochodzi w ten

sposób do złożenia swego rodzaju oferty na tzw. licencję otwartą, która jest uregulowana w art. 80 Prawa własności przemysłowej. Informacja o złożeniu tego oświadczenia podlega wpisowi do odpowiedniego rejestru.

625 Podmiot zainteresowany licencją może wówczas:

a) zawrzeć umowę licencyjną, albo
b) przystąpić do korzystania z wynalazku za pisemnym powiadomieniem licencjodawcy w terminie jednego miesiąca od chwili rozpoczęcia korzystania z wynalazku.

626 Licencja otwarta jest pełna i niewyłączna, a opłata licencyjna nie może przekraczać 10% korzyści uzyskanych przez licencjobiorcę w każdym roku korzystania z wynalazku lub innych wytworów (po potrąceniu nakładów). Korzyści płynące z licencji otwartej polegają jednak na tym, że opłaty okresowe za ochronę wynalazku lub innego wytworu zmniejszają się o połowę.

627 Aby móc przynajmniej w pewnym stopniu kontrolować korzyści, jakie licencjobiorca będzie uzyskiwał z tytułu licencji, należy zastrzec w umowie obowiązek przekazywania licencjodawcy wszelkich dokumentów (np. faktur, rachunków, umów), które wskazują na osiągnięcie dochodu w wyniku korzystania z wynalazku lub innego wytworu. Ponadto licencjodawca powinien zastrzec w umowie możliwość przeprowadzenia u licencjobiorcy kontroli pod kątem rzetelnego przekazywania informacji wpływających na wysokość wynagrodzenia. W razie wykrycia nieprawidłowości, umowa powinna zobowiązywać licencjobiorcę do zwrotu kosztów kontroli. Umowa może w takiej sytuacji przewidywać również odpowiednią karę umowną tytułem nienależytego wykonania umowy.

628 Licencjobiorca może udzielić kolejnym osobom dalszych licencji na korzystanie z wyników badań (sublicencja). Jednakże, w przypadku praw własności przemysłowej, może to uczynić tylko za zgodą uprawnionego. Co więcej, udzielenie dalszej sublicencji, a więc tworzenie łańcucha kolejnych uprawnionych będących jednocześnie licencjobiorcami i licencjodawcami, jest niedozwolone. Podobnie, w przypadku praw autorskich, licencjobiorca nie może udzielić sublicencji, o ile nie wynika to wyraźnie w umowy zawartej z twórcą (uprawnionym).

629 Udzielenie zgody na sublicencję może pociągać ze sobą pewne korzyści finansowe dla uprawnionego. Nie wykluczona jest bowiem możliwość zastrzeżenia w takiej zgodzie odpowiedniego wynagrodzenia w zamian za każdorazowe udzielenie sublicencji. Opłata ta może być przy tym określona jako kwota stała (za każdą umowę sublicencji, zawartą przez licencjobiorcę z poszczególnymi dalszymi licencjobiorcami) lub kwota stosunkowa (np. jako procent liczony od przewidywanego przychodu, jaki z umowy sublicencji może osiągnąć pierwszy licencjobiorca).

630 UWAGA!
<u>Sublicencja dopuszczalna:</u>
licencjodawca – pierwszy licencjobiorca – dalszy licencjobiorca (sub-licencjobiorca)
<u>Sublicencja niedopuszczalna:</u>
licencjodawca – pierwszy licencjobiorca – dalszy licencjobiorca (sub-licencjobiorca) – kolejny dalszy licencjobiorca (dalszy sub-licencjobiorca)

6.3.3. Odpłatność licencji

631 Umowa licencyjna jest najczęściej umową odpłatną, tzn. licencjodawcy należy się wynagrodzenie za korzystanie z przedmiotu jego praw. Co do zasady, strony takich umów mogą dowolnie kształtować warunki finansowe. W szczególności, mogą ustalić, że wynagrodzenie (opłata licencyjna) będzie płatne jednorazowo za cały okres licencji, lub, licencjobiorca będzie dokonywał opłat okresowych, ustalonych przez strony. Opłatę jednorazową można także podzielić na raty płatne w umówionych terminach.

632 UWAGA!
Strony mogą zdecydować, że licencja będzie udzielana nieodpłatnie. Jeżeli jednak nie zamieszczą odpowiednich postanowień w umowie, to licencjodawcy będzie przysługiwało odpowiednie wynagrodzenie, tj. najczęściej wynagrodzenie odpowiadające rynkowym stawkom za korzystanie z określonych (zbliżonych) wytworów i podobnych praw (art. 43 i 45 Prawa autorskiego, art. 22 Prawa własności przemysłowej).
Powyższa reguła dotyczy w szczególności licencji na wyniki badań będące utworami w rozumieniu Prawa autorskiego.

6.3.4. Ujęcie księgowe licencjonowania wyników prac B+R

633 Z punktu widzenia licencjodawcy rozpoznanie licencji jako wartości niematerialnej i prawnej nie jest uzależnione od okresu, na jaki zawarta jest umowa licencyjna.

634 W przypadku, gdy umowa licencyjna jest umową odpłatną, po stronie licencjodawcy istotne jest prawidłowe rozpoznanie przychodu (zob. akapity 642 i następne). Z kolei koszty powiązane z licencją, odzwierciedlające umorzenia prac rozwojowych, powinny być rozliczane tak jak w przypadku sprzedaży wielokrotnej (zob. akapit 601).

635 UWAGA!
Użytkowanie przez inne podmioty aktywów PJB powoduje uzyskanie przez nią przychodów, m.in. w formie tantiem czyli opłat za użytkowanie długoterminowych aktywów jednostki (np. patentów, znaków handlowych, praw autorskich i programów komputerowych).

636 **Tantiemy[23] ujmuje się w oparciu o zasadę memoriału. Oznacza to, że w księgach rachunkowych jednostki należy ująć wszystkie osiągnięte, przypadające na jej rzecz przychody i obciążające ją koszty związane z tymi przychodami dotyczące danego roku obrotowego, niezależnie od terminu ich zapłaty[24], zgodnie z istotą stosownej umowy[25].**

637 UWAGA!
Tantiemy powstają zgodnie z warunkami stosownych umów i są zazwyczaj ujmowane w oparciu o tę podstawę, chyba że wziąwszy pod uwagę istotę umowy, bardziej odpowiednie jest ujmowanie przychodów zgodnie z inną systematyczną i racjonalną zasadą (por. § 33 MSR 18).

---

[23] Tantiemy są to opłaty za wykorzystywanie aktywów (własności intelektualnej lub praw), pobierane przez licencjodawcę od licencjobiorcy, http://www.findict.pl/slownik/tantiemy (pobrano: 2010/10/26).
[24] Art. 6 ust. 1 Ustawy o rachunkowości.
[25] § 30 MSR 18.

638

PRZYKŁAD

Instytut XYZ zawarł ze spółką ABC umowę licencyjną, zgodnie z którą przekaże *know-how* produkcji nowej substancji czynnej ξ spółce ABC. Spółka ABC może korzystać z technologii produkcji przez 3 lata, w tym czasie instytut jest zobowiązany uaktualniać technologię do obowiązującego stanu wiedzy. Instytut otrzyma z góry, nie podlegającą zwrotowi, opłatę za udzielenie licencji w wysokości 6 000 000 zł, jak również tantiemy w wysokości 10% przychodów ze sprzedaży osiągniętych przez spółkę ABC w przypadku wykorzystania substancji czynnej ξ do stworzenia leku.

Jak Instytut powinien rozpoznać 1. opłatę z góry, 2. tantiemy?

1. Instytut powinien rozpoznać przychód z tytułu nie podlegającej zwrotowi opłaty w każdym roku (z 3 lat, których dotyczy umowa) w wysokości 1/3 opłaty (czyli przychód w wysokości 2 000 000 zł w ciągu trzech kolejnych lat). Wynika to z faktu, iż opłata licencyjna w wysokości 6 000 000 zł dotyczy wykorzystywania technologii przez okres 3 lat, jak również świadczenia pewnych dodatkowych usług również przez okres 3 lat.
2. Instytut powinien rozpoznawać przychód z tantiem zgodnie z zasadą memoriałową, to jest w okresie, w którym został wygenerowany (zob. akapit 636). W sytuacji, w której przychody z tantiem są znaczącym elementem rachunku zysków i strat instytutu, powinny one zostać wykazane jako oddzielna klasa przychodów.

(por. S. Friend, *IFRS – Pharmaceuticals and Life Sciences*).

639

PRZYKŁAD

W przypadku udzielenia licencji na korzystanie z praw majątkowych PJB zaliczonych do wartości niematerialnych i prawnych należy prowadzić dokumentację i ewidencję uwzględniając przepisy o VAT:

1) opłata należna jednostce w związku z zawartą umową dotyczącą udzielenia licencji (sublicencji) – wartość ogółem, Wn konto 24 „Pozostałe rozrachunki";
2) VAT należny od czynności opodatkowanej, Ma konto 22 „Rozrachunki z urzędem skarbowym z tytułu VAT należnego";
3) wartość netto stanowiąca przychód, Ma konto 76-0 „Pozostałe przychody operacyjne".

Szerzej kwestie podatkowe związane z komercjalizacją wyników prac B+R – zob. akapit 640.

6.3.5. Ujęcie podatkowe licencjonowania wyników prac B+R

640 **Podatek dochodowy.** Przychodem PJB z tytułu udzielenia licencji na korzystanie z praw własności intelektualnej jest wartość otrzymanego wynagrodzenia, w postaci opłaty licencyjnej.

641 Należy przy tym zwrócić uwagę, że udzielenie licencji jest uznawane w rozumieniu podatku dochodowego od osób prawnych. za usługę świadczoną w czasie trwania umowy licencyjnej[26].

642 Zgodnie z zasadą ogólną, PJB powinna rozpoznać przychód z tytułu świadczenia usług w postaci udzielenia licencji na korzystanie z wyników prac B+R, w momencie wykonania usługi, nie później niż w dniu wystawienia faktury lub uregulowania należności[27].

643 **PRZYKŁAD**
Instytut XYZ udzielił przedsiębiorstwu ABC licencji na korzystanie z opracowanej w instytucie innowacyjnej metody obróbki metali. Instytut udostępnił ww. licencję przedsiębiorstwu ABC w dniu 20 maja. Wcześniej jednak wystawił fakturę, co nastąpiło w dniu zawarcia umowy – tj. 15 maja.
W powyższym przypadku, instytut XYZ powinien rozpoznać przychód w dniu wystawienia faktury, czyli 15 maja.

644 Jednak w przypadku, gdy umowa licencyjna przewiduje płatności za licencję w okresach rozliczeniowych, PJB rozpoznaje przychód z tytułu tych płatności w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej niż raz w roku[28].

645 **PRZYKŁAD**
Politechnika LMN udzieliła dwuletniej licencji na korzystanie z oprogramowania komputerowego. Strony transakcji ustaliły, że licencjobiorca będzie uiszczał należność kwartalnie – do 31 marca, 30 czerwca, 30 września oraz do 31 grudnia.

---

[26] Por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 7 listopada 2008 r. – IPPB3/423-1298/08-2/AS.
[27] Art. 12 ust. 3a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[28] Art. 12 ust. 3c Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W powyższym przypadku, niezależnie od tego, kiedy będą wpływać płatności od kontrahenta, politechnika rozpozna przychód w ostatnim dniu okresu rozliczeniowego, tj. kwartału roku kalendarzowego (np. za I kwartał roku – w dniu 31 marca).

646 Kosztem uzyskania przychodu z tytułu udzielenia licencji wytworzonych we własnym zakresie przez PJB jest w szczególności suma wydatków faktycznie poniesionych na jej wytworzenie (np. wynagrodzenia pracowników, koszty materiałów).

647 Dochód PJB może podlegać zwolnieniu przedmiotowemu na zasadach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, tzn. pod warunkiem przekazania i wydatkowania go na cele statutowe jednostki mieszczące się w ustawowym katalogu celów społecznie pożytecznych (zob. 112 i następne).

648 **Podatek od towarów i usług.** Ustanowienie licencji do korzystania z praw do wyników prac B+R będzie, co do zasady, stanowiło usługę w rozumieniu ustawy o VAT, podlegającą opodatkowaniu 22% stawką podatku.

649 Podobnie jak dla sprzedaży praw, również w przypadku **udzielania licencji i sublicencji** ustawa o VAT określa **szczególny moment powstania obowiązku podatkowego, którym jest** chwila otrzymania całości lub części zapłaty, nie później jednak niż z upływem terminu płatności określonego w umowie lub fakturze (zob. akapit 149).

650 W przypadku udzielenia licencji przedsiębiorcy zagranicznemu, obowiązują analogiczne zasady jak przy sprzedaży usług za granicę (zob. akapit 612 i 613).

651 **Źródła:**

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (Tekst jedn.: Dz. U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117. z późn zm.)
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618)
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615)

Orzecznictwo:
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 7 listopada 2008 r. – IPPB3/423-1298/08-2/AS

Inne źródła:
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości – 18 „Przychody"
- S. Friend, *IFRS – Pharmaceuticals and Life Sciences Issues and Solutions for the Pharmaceutical and Life Sciences Industries* – Vol I & II UPDATES, PricewaterhouseCoopers LLP, Wielka Brytania 2008
- Definicja tantiem, http://www.findict.pl/slownik/tantiemy

7. Komercjalizacja pośrednia wyników prac B+R

7.1. Rodzaje spółek które mogą być tworzone przez PJB z podmiotem prywatnym

652 PJB mogą tworzyć spółki handlowe (przy czym instytuty badawcze mogą tworzyć wyłącznie spółki kapitałowe). Spółkami handlowymi są **spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa, spółka komandytowo-akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością i spółka akcyjna**. Spółki handlowe dzielą się na spółki osobowe i spółki kapitałowe. Należy od razu wykluczyć możliwość tworzenia przez PJB spółek partnerskich, które mogą być tworzone wyłącznie przez osoby fizyczne w celu wykonywania wolnego zawodu.

653 Spółki handlowe podlegają rejestracji w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (KRS)[1]. Zgłoszenia do rejestru przedsiębiorców KRS dokonuje się w sądzie rejonowym, wydziale gospodarczym Krajowego Rejestru Sądowego, właściwym ze względu na adres spółki (siedzibę). Sąd ten jest sądem rejestrowym spółki i prowadzi akta spółki, zawierające m.in. dokumenty składane przez spółkę (dotyczą one np. członków organów spółki, wspólników, kapitału spółki, umów spółki, złożonych sprawozdań finansowych, itp.). Akta spółki są jawne i mogą być przeglądane przez osoby zainteresowane.

654 Z momentem rejestracji spółki w rejestrze przedsiębiorców KRS:

a) spółki kapitałowe uzyskują osobowość prawną (od momentu zawarcia umowy/statutu do momentu wpisu w KRS spółka kapitałowa jest tzw. spółką w organizacji),
b) powstaje spółka osobowa.

655 W sposób szczegółowy, poszczególne rodzaje spółek omówione zostały w aneksie 3 do niniejszej publikacji.

656 **Źródła:**

Akty prawne:

– Ustawa z dnia 15 września 200 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.)

[1] http://bip.ms.gov.pl/pl/rejestry-i-ewidencje/okrajowy-rejestr-sadowy/ (pobrano: 2010/10/26).

– Ustawa z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Tekst jedn.: Dz. U. z 2007 r. Nr 168, poz. 1186)

Inne źródła:

– Informacje na temat Krajowego Rejestru Sądowego, http://bip.ms.gov.pl/pl/rejestry-i-ewidencje/okrajowy-rejestr-sadowy/

7.2. Spółki kapitałowe

7.2.1. Status PJB w spółce kapitałowej

657 Zasada wyłączenia odpowiedzialności wspólnika spółki kapitałowej pozwala na prowadzenie działalności nastawionej na zysk, bez ryzyka ponoszenia odpowiedzialności ponad wartość wkładu wniesionego do spółki. Z tego powodu spółki kapitałowe powinny być preferowaną formą spółek zakładanych przez podmioty publiczne. PJB może zawiązać jednoosobową spółkę kapitałową lub utworzyć ją w porozumieniu z innym podmiotem. Należy jednak pamiętać, iż pozycja PJB w spółce będzie **uzależniona m.in. od liczby i wartości posiadanych przez nią udziałów (akcji)** w kapitale zakładowym spółki.

658 PJB jako wspólnik spółki kapitałowej będzie miała uprawnienia i obowiązki określone w Kodeksie spółek handlowych. Uprawnienia PJB można podzielić na uprawnienia majątkowe i korporacyjne.

659 Do uprawnień majątkowych PJB można zaliczyć:

1) prawo do **udziału w zysku** wypracowanym przez spółkę (prawo do dywidendy) – zysk ten dzieli się proporcjonalnie do posiadanych przez PJB udziałów (akcji), jeżeli umowa nie stanowi inaczej (dotyczy to sytuacji uprzywilejowania udziałów lub akcji co do dywidendy);
2) prawo **pierwszeństwa do objęcia udziałów** w podwyższonym kapitale zakładowym spółki (prawo poboru akcji nowej emisji w przypadku spółki akcyjnej) – prawo to przysługuje również proporcjonalnie do posiadanych udziałów (akcji);
3) prawo do **udziału w majątku** spółki w przypadku likwidacji spółki – uprawnienie to dotyczy jedynie czystego majątku, czyli tego, który pozostał po zaspokojeniu wierzycieli spółki.

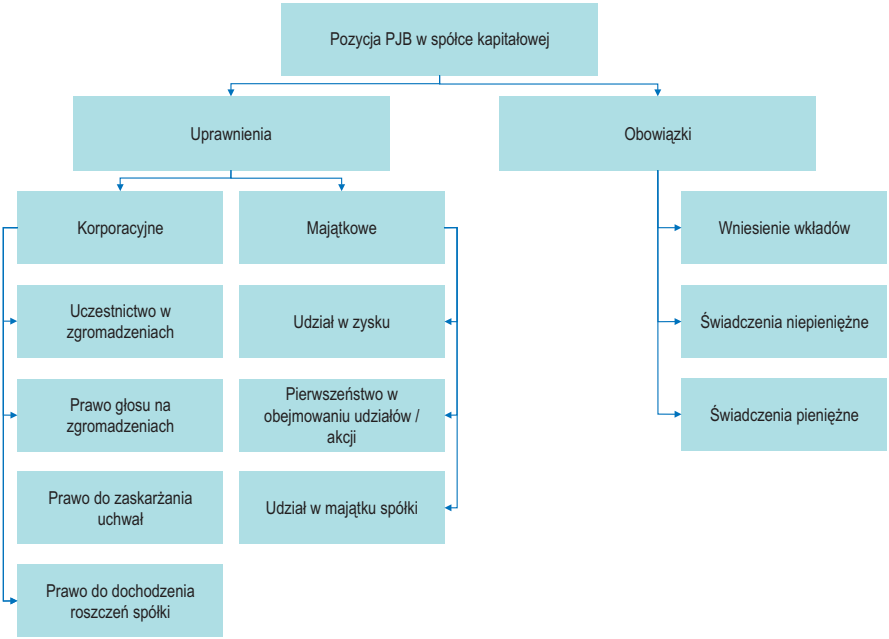
660 Najważniejszymi uprawnieniami korporacyjnymi są:

1) prawo do uczestniczenia w zgromadzeniach wspólników (walnych zgromadzeniach akcjonariuszy);

2) prawo wykonywania prawa głosu na zgromadzeniach;
3) prawo do zaskarżania uchwał;
4) prawo do dochodzenia roszczeń spółki.

661 Prawa i obowiązki PJB w spółce kapitałowej zostały zobrazowane na rysunku 7.1.

RYS. 7.1. PRAWA I OBOWIĄZKI PJB W SPÓŁCE KAPITAŁOWEJ



662 Jak wspomniano powyżej, każdy ze wspólników (akcjonariuszy) ma prawo do udziału w zgromadzeniach wspólników (walnych zgromadzeniach). W spółce z o.o. zarząd oraz rada nadzorcza lub komisja rewizyjna są powoływane i odwoływane przez zgromadzenie wspólników, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. W spółce akcyjnej to rada nadzorcza powołuje zarząd, a walne zgromadzenie akcjonariuszy ma jedynie prawo do odwołania lub zawieszenia w czynnościach członka zarządu (chyba, że statut stanowi inaczej). Walne zgromadzenie powołuje i odwołuje radę nadzorczą spółki.

663 Na gruncie Kodeksu spółek handlowych dopuszczalne jest również przyznanie w umowie lub statucie, **uprawnień osobistych** PJB jako wspólnikowi (akcjonariuszowi). Uprawnienia te mogą dotyczyć prawa powoływania lub odwoływania członków zarządu, rady nadzorczej lub prawa do otrzymywania oznaczonych świadczeń od spółki. Uprawnienia osobiste różnią się konstrukcją i konsekwencjami prawnymi od uprzywilejowania udziałów lub akcji (zob. akapit 665). Zbycie przez PJB udziału (akcji), z którym wiążą się uprawnienia osobiste, prowadzi bowiem do wygaśnięcia **uprzywilejowania osobistego** PJB jako wspólnika (akcjonariusza). Nabywca udziału (akcji) nie będzie mógł z nich zatem skorzystać. Natomiast w przypadku **uprzywilejowania udziału** (akcji), prawa im przypisane ulegają przeniesieniu na nabywcę.

664 UWAGA!

Uprawnienia osobiste PJB jako wspólnika (akcjonariusza) spółki mogą dotyczyć prawa powoływania lub odwoływania członków zarządu, rady nadzorczej lub prawa do otrzymywania oznaczonych świadczeń od spółki.

665 Umowa spółki może stanowić, że udziały należące do PJB (lub innego wspólnika) są uprzywilejowane. Uprzywilejowanie dotyczące prawa głosu nie może przyznawać PJB więcej niż **trzy głosy na jeden udział**. Na udział uprzywilejowany w zakresie **dywidendy** można przyznać uprawnionemu (PJB) dywidendę, która przewyższa nie więcej niż o połowę dywidendę przysługującą udziałom nieuprzywilejowanym. Udziały uprzywilejowane w zakresie dywidendy nie korzystają z pierwszeństwa zaspokojenia przed pozostałymi udziałami.

666 W przypadku spółki akcyjnej uprzywilejowanie akcji musi być określone w statucie, a akcje uprzywilejowanie co do głosu muszą być akcjami imiennymi. Nie można przy tym przyznać więcej niż **dwa głosy na jedną akcję**. Uprzywilejowanie takie nie może zostać wprowadzone w spółce publicznej[2]. Akcje uprzywilejowane w zakresie dywidendy mogą przyznawać uprawnionemu dywidendę, która przewyższa nie więcej niż o połowę dywidendę przeznaczoną do wypłaty akcjonariuszom. Akcje uprzywilejowane w zakresie dywidendy nie korzystają z pierwszeństwa zaspokojenia

[2] Spółka publiczną jest taka spółka, w której co najmniej jedna akcja jest zdematerializowana w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi.

przed pozostałymi akcjami. Ponadto spółka akcyjna może wydawać świadectwa założycielskie w celu wynagrodzenia usług świadczonych przez PJB lub innych założycieli przy powstaniu spółki. Akcje te mogą być wydawane na okres nieprzekraczający 10 lat od chwili zarejestrowania spółki.

7.2.2. Dopuszczalność zawarcia umowy przez PJB z innymi wspólnikami w spółce kapitałowej

667 Częstą praktyką jest zawieranie przez wspólników spółek kapitałowych umów wspólników. Umowy takie zawierane są w uzupełnieniu umowy spółki (statutu), ale nie są składane w sądzie rejestrowym, treść tych umów pozostaje zatem znana tylko ich stronom.

668 W umowie takiej PJB może uregulować: sposób wykonywania prawa głosu przez wspólników (np. przez zobowiązanie wspólników do oddania głosu na zgromadzeniu wspólników w określony sposób); zasady finansowania spółki (przez ustalenie obowiązku wniesienia dodatkowych wkładów, udzielenia pożyczek bądź wniesienia dopłat); zasady dysponowania udziałami/akcjami spółki (przez ustanowienie pierwszeństwa lub mechanizmów wymuszających na wspólnikach zbycie udziałów/akcji w określonych sytuacjach); zasady rozwiązywania konfliktów między wspólnikami i zasady „rozstania" wspólników w razie poważnych konfliktów.

669 **Źródła:**

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2005 r. Nr 183, poz. 1538, z późn. zm.)

7.3. Spółki osobowe

7.3.1. Status PJB w spółce osobowej

670 Do **uprawnień PJB, jako wspólnika** spółki osobowej można zaliczyć prawo do:

a) podziału i wypłaty zysku,
b) odsetek od udziału,
c) zwrotu rzeczy wniesionych do spółki tytułem wkładu do używania,

d) wypłaty udziału w majątku spółki w razie jej likwidacji.

671 Natomiast do obowiązków PJB jako wspólnika należą:
a) wniesienie wkładów,
b) współdziałanie w realizacji wspólnego celu,
c) partycypowanie w stratach spółki, które powstały w trakcie jej działalności.

672 **PJB ponosząca nieograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania spółki osobowej.** Do wspólników ponoszących nieograniczoną odpowiedzialność zaliczają się wspólnicy spółki jawnej i komplementariusze w spółce komandytowej i komandytowo-akcyjnej. Odpowiedzialność PJB, jako takiego wspólnika, za zobowiązania spółki można określić jako **nieograniczoną, solidarną i subsydiarną**. Odpowiedzialność nieograniczona oznacza, iż wierzyciel może zaspokoić się z całego osobistego majątku PJB, nieograniczonego do żadnej kwoty. Cecha solidarnej odpowiedzialności, oznacza, iż z tytułu zaciągniętego przez spółkę zobowiązania, PJB wraz z innymi wspólnikami stają się dłużnikami osobistymi wierzyciela, który w takiej sytuacji może zaspokoić się zarówno z majątku spółki, jak i majątku wspólników (w tym PJB). Zasada odpowiedzialności solidarnej jest nieco złagodzona przez zasadę subsydiarności, która oznacza, że egzekucja z majątku PJB będzie mogła być prowadzona tylko wówczas, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna lub niewystarczająca.

673 **PJB ponosząca ograniczoną odpowiedzialność za zobowiązania spółki osobowej.** Wspólnikami ponoszącymi ograniczoną odpowiedzialność są komandytariusz w spółce komandytowej i akcjonariusz w spółce komandytowo-akcyjnej. Komandytariusz odpowiada za zobowiązania spółki tylko do wysokości kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy zadeklarowaną w umowie spółki **sumą komandytową,** a rzeczywiście wniesionym wkładem. Akcjonariusz natomiast odpowiada do wysokości wkładu (w przypadku objęcia akcji w sposób pierwotny), lub do wysokości ceny uiszczonej przez niego w przypadku pochodnego nabycia akcji. Wobec tego PJB, będąca komandatariuszem bądź akcjonariuszem może stracić jedynie to, co zainwestowała w spółkę.

674 Pomimo posiadania statusu komandytariusza albo akcjonariusza w spółce, PJB będzie ponosiła **pełną odpowiedzialność** za zobowiązania spółki, gdy:

1) w firmie (rozumianej jako nazwa spółki) zostanie ujawniona (zawarta) nazwa PJB, będącej komandytariuszem lub akcjonariuszem;
2) PJB, będąc komandytariuszem lub akcjonariuszem, dokona w imieniu spółki czynności prawnej, nie ujawniając swojego pełnomocnictwa[3];
3) PJB, będąca komandytariuszem lub akcjonariuszem, działa bez umocowania albo przekroczy jego zakres.

7.3.2. Możliwość zastosowania spółki osobowej do komercjalizacji wyników prac B+R

675 Ustawa o instytutach badawczych wyraźnie ogranicza możliwość wyboru formy spółki tworzonej przez instytuty badawcze do spółek kapitałowych (zob. akapit 652). **Wykluczyć zatem należy możliwość uczestniczenia instytutu badawczego w spółce osobowej**.

676 Natomiast przepisy dotyczące instytutów naukowych PAN i uczelni przewidują udział tych podmiotów w spółkach handlowych, co oznacza, że podmioty te mogą także uczestniczyć w spółkach osobowych. Jednak wobec zróżnicowanych zasad odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki, wydaje się, że instytuty naukowe PAN i uczelnie z ostrożnością powinny podchodzić do uczestniczenia w spółkach handlowych w charakterze wspólnika, którego odpowiedzialność nie jest ograniczona (zob. akapit 672). Dlatego podmioty te, rozważając udział w spółce osobowej, powinny rozważać udział jedynie w charakterze komandytariusza w spółce komandytowej albo akcjonariusza w spółce komandytowo-akcyjnej (zob. akapit 673). Stosując powyższą zasadę instytuty PAN i uczelnie nie będą w tak wysokim stopniu narażone na ewentualne straty, jakby miało to miejsce w przypadku bycia wspólnikiem spółki jawnej lub komplementariuszem.

677 Uczestnictwo w spółce osobowej wiąże się z pewnymi korzyściami podatkowymi, które zostały omówione w aneksie 4.

[3] Komandytariusz w spółce komandytowej i akcjonariusz w spółce komandytowo – akcyjnej co do zasady nie ma prawa reprezentowania spółki „na zewnątrz", jeżeli jednak ją reprezentuje powinien mieć do tego odpowiednie pełnomocnictwo określające zakres czynności, do których został upoważniony.

7.4. Zasady transferu praw własności intelektualnej do spółek tworzonych z podmiotami prywatnymi

7.4.1. Uwagi ogólne

678 Transfer **praw własności intelektualnej** do spółek tworzonych przez PJB z podmiotami prywatnymi, może nastąpić na podstawie każdej czynności prawnej prowadzącej do rozporządzenia tymi prawami. Jeżeli jednak pominąć transfer wyników prac B+R na podstawie wykonania darowizny, zamiany, czy ustanowienia użytkowania, to wśród najczęściej spotykanych w praktyce sposobów transferu praw własności intelektualnej wyróżnić można:

a) sprzedaż,
b) wniesienie praw własności intelektualnej tytułem wkładu do spółki (aport),
c) ustanowienie licencji na prawach własności intelektualnej i wniesienie jej aportem do spółki,
d) ustanowienie odpłatnej licencji na prawach własności intelektualnej.

679 Prawa własności intelektualnej mogą być bezpośrednio przedmiotem wkładu (aportu) do spółki. Podmiot wnoszący prawa własności intelektualnej, przenosi na spółkę również wszelkie prawa majątkowe przysługujące mu do tych praw i otrzymuje w zamian udziały/akcje w spółce.

680 Z kolei ustanowienie licencji na prawach własności intelektualnej i wniesienie takiej licencji tytułem wkładu do spółki wiąże się z zachowaniem uprawnień właścicielskich w odniesieniu do tych praw. Zamiast opłat licencyjnych podmiot ustanawiający licencję uzyskuje udziały/akcje spółki.

681 W każdym przypadku transferu praw własności intelektualnej do spółki komercjalizującej istotna jest kwestia **wyceny** praw własności intelektualnej.

682 Wycena praw własności intelektualnej w niektórych sytuacjach jest **wymagana prawem** (zob. akapit 533). Jednak nawet w sytuacjach, gdy wycena nie jest wymagana przez przepisy prawne (zob. akapit 535), jej dokonanie może być **rekomendowane**:

1) z przyczyn wewnętrznych PJB jako właściciela praw własności intelektualnej, np. dla udokumentowania poprawności działań osób podejmujących decyzje w ramach PJB;

2) dla ustalenia wartości praw własności intelektualnej, gdy są one przedmiotem transakcji, a ich wycena wymaga szczególnej wiedzy/nakładów;
3) z przyczyn „transakcyjnych" – gdy wycena budzi kontrowersje partnera prywatnego.

7.4.2. Wniesienie praw własności intelektualnej do spółki kapitałowej

683 **Przedmiot wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej, zdolność aportowa praw własności intelektualnej – uwagi ogólne.** Wkład niepieniężny może zostać wniesiony do spółki przez PJB (będącej wspólnikiem lub akcjonariuszem) jako forma pokrycia kapitału zakładowego. W zamian PJB otrzymuje udziały w spółce z o.o. lub akcje w spółce akcyjnej. Wkładem niepieniężnym mogą być prawa do rzeczy (ruchomości bądź nieruchomości) oraz inne prawa majątkowe (w tym prawa autorskie, patenty, inne prawa własności intelektualnej oraz *know-how*).

684 Przyjmuje się, że aport do spółki powinien łącznie spełniać poniższe warunki (zdolność aportowa). Aport powinien:
1) stanowić rzecz lub prawo dopuszczone do obrotu prawnego – przeniesienie prawa lub rzeczy na spółkę możliwe jest tylko poprzez obrót prawny;
2) być zbywalny – prawo lub rzecz powinno być możliwe do wydzielenia z majątku wspólnika/akcjonariusza, z możliwością jego dalszej odsprzedaży;
3) mieć wartość ekonomiczną możliwą do ustalenia (wyceny);
4) mieć zdolność bilansową, tj. zostać ujętym w księgach spółki jako aktywa.

685 Dotychczasowe orzecznictwo sądowe dostarczyło pewnych przykładów praw i dóbr, które zostały uznane za posiadające zdolność aportową. Przykładowo, należą do nich:
1) udział we współwłasności (chodzi o sytuację, w której wspólnik wnosi do spółki np. udział w prawach autorskich – zob. akapit 329);
2) *know how*, nawet jeśli nie stanowi ono części przedsiębiorstwa (zob. akapit 249)[4];

[4] Postanowienie S. Woj. w Warszawie, z dnia 2 lipca 1990 r., XIV GR 1/90, Orz. Gosp. 1991 nr 2, poz. 24.

3) ograniczone prawo rzeczowe w postaci użytkowania[5] (np. użytkowanie ustanowione na autorskich prawach majątkowych do wyników prac B+R, ustanowienie takiego użytkowania powinno zostać dokonane na podstawie pisemnej umowy, z dokładnym wyróżnieniem pól eksploatacji, które będą objęte użytkowaniem);
4) inne rzeczy i prawa, pod warunkiem, że są zbywalne i mogą zostać ujęte jako aktywa w bilansie spółki[6] (w tym punkcie zawiera się przyzwolenie na wniesienie aportem wszelkich praw własności intelektualnej, które są zbywalne i mogą zostać ujęte jako aktywa, np. majątkowe prawa autorskie, prawo do patentu, prawo do zgłoszenia patentu, prawo do wzoru przemysłowego).

686 **Wkład niepieniężny do spółki kapitałowej (aport)**. Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) następuje w zamian za uzyskanie udziałów lub akcji spółki kapitałowej. Wniesienie aportu może nastąpić zarówno na etapie zakładania spółki, jak i w dalszym okresie funkcjonowania spółki, w drodze podwyższenia kapitału zakładowego.

687 W przypadku wnoszenia aportu do spółki z o.o. przez PJB, umowa spółki powinna szczegółowo określać: przedmiot wkładu, PJB jako wspólnika wnoszącego aport oraz liczbę i wartość nominalną objętych w zamian udziałów. W spółce akcyjnej, akcje obejmowane w zamian za wniesienie aportu powinny być pokryte przez PJB w całości nie później niż przed upływem roku po zarejestrowaniu spółki. Innymi słowy, przedmiot aportu powinien zostać faktycznie wniesiony przez PJB w tym terminie (np. na podstawie odpowiedniej umowy). Natomiast akcje obejmowane za wkłady pieniężne powinny być opłacone przed zarejestrowaniem spółki co najmniej w jednej czwartej ich wartości nominalnej. Możliwa jest również sytuacja, w której akcje obejmowane są wyłącznie za wkłady niepieniężne albo za wkłady niepieniężne i pieniężne. Wówczas kapitał zakładowy powinien być faktycznie wniesiony przed zarejestrowaniem w co najmniej jednej czwartej jego wysokości (zob. przykład w akapicie 688). Przedmiot lub prawa wniesione do spółki tytułem aportu pozostają do wyłącznej dyspozycji zarządu spółki (sp. z o.o.).

---

[5] Uchwała SN, z dnia 26 kwietnia 1991 r. – III CZP 32/91, LEX nr 3675.
[6] Postanowienie SN, z dnia 19 września 1990 r. – III CRN 268/90, PUG 1991 nr 5, poz. 25.

688

PRZYKŁAD
Spółka akcyjna ABC jest zawiązywana przez trzech akcjonariuszy, którzy wnoszą do spółki następujące wkłady:
– wspólnik nr 1: wkład pieniężny w wysokości 100 000 zł,
– wspólnik nr 2: wkład niepieniężny w postaci prawa do patentu o wysokości 250 000 zł,
– wspólnik nr 3: wkład niepieniężny w postaci prawa do bazy danych o wartości 200 000 zł

Wkład pieniężny wspólnika nr 1 powinien zostać wniesiony do spółki jeszcze przed jej zarejestrowaniem. Co do zasady, wkłady wspólnika nr 2 i wspólnika nr 3 mogą zostać wniesione w terminie roku od zarejestrowania spółki. Jednak gdy akcje są obejmowane łącznie, w zamian za wkłady pieniężne i niepieniężne, kapitał zakładowy powinien zostać pokryty co najmniej w 1/4 jego wysokości przed zarejestrowaniem spółki.
W przedstawionej sytuacji kwota, która powinna zostać wniesiona przed zarejestrowaniem spółki wynosi 137 500 zł. Zatem wraz z wkładem pieniężnym, przynajmniej jeden z wkładów niepieniężnych powinien zostać wniesiony do spółki przed jej rejestracją.

689

Odpowiedzialność PJB za wkład. Mogą zdarzyć się sytuacje, w których pomimo wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego, wartość wkładu okaże się niewystarczająca do pokrycia kapitału zakładowego, lub przedmiot wkładu będzie obciążony wadami. Występuje wówczas **brak pokrycia kapitału zakładowego** w całości lub w części. Wady mogą dotyczyć sfery fizycznej rzeczy wnoszonej tytułem aportu (wady fizyczne) jak i sfery prawnej, zarówno w odniesieniu do rzeczy jak i do praw.

690

W odniesieniu do praw własności intelektualnej wady mogą mieć charakter tzw. **wad prawnych** i mogą występować jeśli np.:
1) prawa własności intelektualnej należą do innej osoby (np. gdy PJB wniesie tytułem aportu prawa autorskie, a następnie okaże sie że jest ona jedynie współuprawniona i prawa przysługują mu wspólnie z inną osobą, np. naukowcem/twórcą);
2) prawo własności intelektualnej jest obciążone prawem osoby trzeciej (np. zastawem lub zastawem rejestrowym, a fakt ten nie został ujawniony przy wnoszeniu aportu);
3) prawo własności intelektualnej nie istnieje (np. wygasł patent, prawo z patentu zostało unieważnione).

691 W takich sytuacjach, na podstawie wyraźnego przepisu Kodeksu spółek handlowych[7] PJB, jako wspólnik, który wniósł do spółki kapitałowej aport mający wady, musi wyrównać spółce kapitałowej różnicę między wartością przyjętą w umowie albo statucie spółki, a zbywczą wartością wkładu. **Zbywcza wartość wkładu** to cena możliwa do uzyskania w przypadku sprzedaży ww. wadliwego aportu. Umowa albo statut może przewidywać, że spółce przysługują wówczas także inne uprawnienia.

692 Przepisy Kodeksu spółek handlowych dotyczące wnoszenia wkładów do spółki z o.o. wprowadzają odpowiedzialność za **zawyżenie wartości wkładu**, jeżeli wartość wkładów niepieniężnych została znacznie zawyżona w stosunku do wartości zbywczej wkładów. Odpowiedzialność ponosi PJB, która wniosła wkład, solidarnie z członkami zarządu, którzy wiedząc o tym, zgłosili spółkę do rejestru. Osoby te zobowiązane są wyrównać spółce brakującą wartość[8].

693 Znacznie bardziej rozbudowane regulacje dotyczące wnoszenia wkładów i odpowiedzialności z tym związanej znajdziemy w spółkach akcyjnych. Przepisy Kodeksu spółek handlowych wprowadzają odpowiedzialność cywilnoprawną osób, które naruszyły zasady wyceny wkładów niepieniężnych i przez to wyrządziły spółce szkodę. W szczególności, odpowiedzialność ponoszą założyciele i członkowie zarządu, którzy z własnej winy zapewnili sobie (albo osobie trzeciej) zapłatę nadmiernie wygórowaną ponad wartość zbywczą wkładów niepieniężnych[9]. Odpowiedzialność ponoszą również założyciele, którzy podali fałszywe dane w sprawozdaniu, o którym mowa w akapicie 533 pkt 1. Są oni zobowiązani do naprawienia szkody wyrządzonej spółce tym działaniem.

694 Powyższe regulacje przemawiają więc za tym, aby **nawet w sytuacjach, gdy sporządzenie wyceny wkładu do spółki nie jest wymagane, PJB dokonywała takiej wyceny**. Takie podejście umożliwi PJB zminimalizowanie lub uniknięcie odpowiedzialności związanej z zawyżeniem wartości wkładu lub wniesienia wkładu, którego wartość jest niższa niż wartość nabytych w zamian udziałów lub akcji. Rekomendowane jest, aby **wycenie wkładu, w szczególności wkładu w postaci praw własności intelektualnej towarzyszył audyt prawny** w celu ustalenia, czy nie występuje

[7] Art. 14 § 2 Kodeksu spółek handlowych.
[8] Art. 175 Kodeksu spółek handlowych.
[9] Art. 481 Kodeksu spółek handlowych.

wada prawna aportu, narażająca wspólnika na odpowiedzialność względem spółki.

Zasady ustalania zdolności aportowej praw własności intelektualnej. 695
Ze względu na różnorodność praw własności intelektualnej, szczególnej ocenie powinna podlegać możliwość ich zbywania, decydująca o ich zdolności aportowej (zob. akapit 684). W przypadku praw, które mają charakter czasowy, jak np. prawo do patentu, o jego zbywalności (a tym samym wartości) może również decydować termin wygaśnięcia tego prawa.

Można przyjąć, że zdolność aportową mogą mieć: majątkowe prawa 696
autorskie (akapit 233 i następne), prawa z patentów (akapit 195 i następne), prawa ochronne na wzory przemysłowe (akapit 219 i następne), prawa z rejestracji (wzorów użytkowych – akapit 209 i następne, topografii układów scalonych – akapit 229 i następne). W odniesieniu do praw autorskich należy jednak pamiętać, że umowa na podstawie której będzie następowało wniesienie praw autorskich do spółki tytułem aportu, nie powinna wyłączać dalszego przeniesienia praw[10].

Możliwe jest również wniesienie aportu w postaci licencji do korzystania 697
z praw własności intelektualnej, pod warunkiem, że umowa licencyjna nie będzie wyłączała możliwości jej przeniesienia[11].

Inne sposoby wnoszenia praw własności intelektualnej do spółki. 698
Wniesienie przez PJB praw własności intelektualnej tytułem aportu do spółki nie jest jedynym sposobem na udostępnienie spółce praw i ich komercjalizację przez tą spółkę. Niekiedy korzystniejszymi sposobami udostępnienia spółce komercjalizującej praw własności intelektualnej mogą być następujące czynności:

1. **Sprzedaż** praw w zamian za ustaloną cenę;
2. Udzielenie **licencji** w zamian za uzgodnione opłaty licencyjne;
3. **Darowizna** (szerzej o komercjalizacji bezpośredniej zob. akapit 563 i następne).

---

[10] Zastrzeżenie takie jest możliwe na podstawie art. 41 § 1 Prawa autorskiego i powoduje, że dalsze przeniesienie praw autorskich przez spółkę będzie nieważne. Oznacza to, że prawa autorskie nabyte przez spółkę nie mogą być zbyte, a zatem nie mają zdolności aportowej (zob. akapit 628).

[11] Patrz analogicznie jak w przypisie poprzednim.

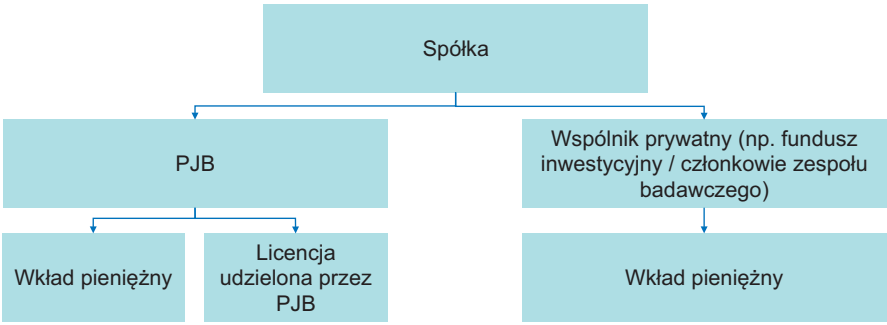
699 Może okazać się, że dla PJB korzystniejszym rozwiązaniem będzie utworzenie, wraz z podmiotem prywatnym spółki, w której:

1) kapitał zakładowy zostanie pokryty wkładem pieniężnym (stosunkowo niskie minimalne wymagania w odniesieniu do kapitału zakładowego – 5 000 zł dla spółek z o.o. i 100 000 zł dla spółek akcyjnych – nie powinny stanowić bariery dla PJB w zakładaniu takich spółek kapitałowych);
2) prawa własności intelektualnej zostaną wniesione do spółki w drodze przeniesienia praw albo zostanie udzielona licencja.

700 W przypadku udzielenia licencji, PJB może pobierać na bieżąco opłaty licencyjne bezpośrednio od spółki. Należy jednak pamiętać o szczególnych zasadach ustalania wynagrodzenia i dokumentowania transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi.

701 Przykładowa struktura wkładów w spółce z udziałem PJB, wykorzystująca rozwiązanie omówione powyżej, została zaprezentowana na rysunku 7.2.

RYS. 7.2. PRZYKŁADOWA STRUKTURA WKŁADÓW W SPÓŁCE Z UDZIAŁEM PJB



7.4.3. Wniesienie praw własności intelektualnej do spółki osobowej

703 Choć spółki osobowe nie posiadają osobowości prawnej, mogą nabywać prawa majątkowe. Mienie wniesione do spółki jako **wkład** lub nabyte w trakcie funkcjonowania spółki stanowi jej **majątek, odrębny od ma-**

jątku wspólników[12]. Przedmiotem wkładu do spółki osobowej może być zatem prawo własności intelektualnej (prawa lub licencje udzielone spółce).

704 Umowa spółki osobowej powinna określać **przedmiot wkładu** wnoszonego do spółki oraz jego **wartość**. Wartość wkładów można określić na podstawie:

a) ustaleń wspólników (wspólnicy przyjmują określoną wartość wkładu, opierając się na swojej wiedzy) lub
b) wyceny dokonanej przez biegłego.

705 W przypadku, gdy umowa spółki nie będzie określała wartości wkładów wnoszonych przez poszczególnych wspólników uznaje się, że wkłady są równe. Wartość rzeczywiście wniesionego przez PJB wkładu stanowi **udział kapitałowy** PJB.

706 **Źródła:**

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631, z późn. zm.)

Orzecznictwo:

- Postanowienie S. Woj. w Warszawie, z dnia 2 lipca 1990 r. – XIV GR 1/90, Orz. Gosp. 1991 nr 2, poz. 24.
- Uchwała SN, z dnia 26 kwietnia 1991 r. – III CZP 32/91, LEX nr 3675.
- Postanowienie SN, z dnia 19 września 1990 r. – III CRN 268/90, PUG 1991 nr 5, poz. 25

7.5. Zagadnienia księgowe związane z pośrednią komercjalizacją wyników prac B+R

707 W przypadku założenia nowej firmy wyniki prac badawczych i rozwojowych mogą zostać wniesione do nowopowstałej spółki przez PJB jako aport.

[12] Art. 28 Kodeksu spółek handlowych.

708 UWAGA!

Rozchód spowodowany wniesieniem posiadanych zbywalnych praw majątkowych jako wkładu do innej jednostki księgowany jest tak samo jak sprzedaż zbywalnych praw majątkowych (pod warunkiem że przedmiotem wkładu nie jest całe przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część). W przypadku aportu, pewne procedury są niezależne od ujęcia księgowego, ponieważ szczególne znaczenie ma w tym kontekście treść ekonomiczna transakcji.

(por. http://www.twoja-firma.pl/ekspert/pytanie/126,jak-zaksiegowac--w-kpir-sprzedaz-programu.html (pobrano: 2010/10/26).

709 W przypadku założenia nowej firmy, wyniki prac badawczych i rozwojowych mogą zostać wniesione do nowopowstałej spółki jako aport.

710 Zgodnie z art. 4 ust. 2 Ustawy o rachunkowości, zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, ujmuje się w księgach rachunkowych i wykazuje w sprawozdaniu finansowym zgodnie z ich **treścią ekonomiczną**. W celu uzyskania prawdziwego obrazu sytuacji gospodarczej jednostki, istotne jest ujęcie zdarzeń w księgach rachunkowych zgodnie z ich sensem i skutkami ekonomicznymi, nawet jeśli istota ekonomiczna jest niezgodna z formą prawną[13] (zasada przewagi treści ekonomicznej nad formą).

711 **PRZYKŁAD**

Instytut XYZ zawiera ze spółką ABC umowę sprzedaży technologii wytwarzania bio-ceramicznych tworzyw implantacyjnych na bazie hydroksyapatytu węglanowego. W wyniku transakcji instytut przenosi na spółkę tytuł własności, jednak faktycznie PJB w dalszym ciągu czerpie korzyści ekonomiczne z technologii.

W tej sytuacji w księgach rachunkowych tego typu sprzedaż nie powinna zostać wykazana.

712 Komercjalizację poprzez wniesienie aportem aktywów należy analizować w podziale na trzy przypadki:

a) wniesienie wyników prac B+R aportem oraz utrata wpływu na te prace,
b) wniesienie wyników prac B+R aportem oraz uzyskanie znaczącego wpływu lub współ-kontroli,

[13] A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, str. 150.

c) wniesienie wyników prac B+R aportem oraz pozostawienie kontroli po stronie PJB.

Oddzielną kwestią pozostaje sytuacja, gdy przedmiotem aportu jest zorganizowana część przedsiębiorstwa. **713**

7.5.1. Wniesienie prac B+R aportem i utrata wpływu na te prace.

PJB może wnieść prace badawcze i rozwojowe jak wkład do spółki kapitałowej, w zamian za uzyskanie udziałów lub akcji (zob. akapit 686). **714**

W sytuacji, gdy w zamian za wniesione aportem wyniki prac B+R, PJB otrzymuje **mniej niż 20% udziałów lub akcji**[14]**, można przyjąć iż jednostka traci wpływ na dalsze wykorzystanie tych prac. Utrata wpływu następuje jednocześnie z utratą wszelkich praw do prac wniesionych w ramach wkładów niepieniężnych.** **715**

Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) oznacza przeniesienie na spółkę wszelkich praw do przedmiotu wkładu (jeżeli umowa nie stanowi inaczej), a więc również prawa własności, jeżeli przysługuje ono wspólnikowi[15]. W takim przypadku wniesienie aportu należy traktować jak sprzedaż jednorazową (zob. akapit 599) – ujęcie księgowe będzie również analogiczne. Jedyną różnicę stanowi fakt, iż zamiast środków pieniężnych (jak to ma miejsce w sprzedaży jednorazowej), w zamian PJB otrzymuje udziały w wartości godziwej. **716**

PJB w zamian za wniesiony wkład otrzymuje udziały/akcje, zyskując tym samym **prawo do dywidendy**[16]**, a w przyszłości ewentualną możliwość sprzedaży otrzymanych akcji lub udziałów. Należne dywidendy zalicza się do przychodów finansowych na dzień powzięcia przez właściwy organ spółki uchwały o podziale zysku, chyba że w uchwale okre-** **717**

---

[14] Art. 3 ust. 1 pkt 38 Ustawy o rachunkowości – przez znaczącego inwestora rozumie się jednostkę będącą spółką handlową lub przedsiębiorstwem państwowym, posiadającą w innej jednostce – niebędącej jednostką zależną lub współzależną – nie mniej niż 20% głosów w organie stanowiącym tej jednostki i wywierającą znaczący wpływ wobec tej jednostki.

[15] Postanowienie SN, z dnia 14 marca 1991 r. – sygn. akt III CRN 14/91, Lex nr 179755.

[16] Art. 191 (dla spółek z o.o.) oraz art. 347 Kodeksu spółek handlowych (dla spółek akcyjnych).

ślono inny dzień prawa do dywidendy[17]. Odpisy aktualizujące należności z tytułu dywidendy zalicza się do kosztów finansowych[18]. Zasady te stosuje się odpowiednio do zaliczki na poczet dywidendy[19].

718 Zaksięgowanie należnej dywidendy (kwoty należnej dywidendy brutto na podstawie ilości posiadanych udziałów lub akcji, z uwzględnieniem istniejących uprzywilejowań co do dywidendy) wygląda następująco:

719

Wn	Ma
Konto 24 „Inne rozrachunki" – należna dywidenda	Konto 75-0 „Przychody finansowe"

720 W sytuacji gdy dywidenda nie zostanie wypłacona do dnia bilansowego, wówczas saldo konta 24 („Inne rozrachunki" – należna dywidenda) powinno zostać wykazane jako „Krótkoterminowe aktywa finansowe – inne aktywa pieniężne". Ten rodzaj komercjalizacji poprzez wniesienie aportu jest, pod względem skutków księgowych dla PJB i spółki, zbliżony do sprzedaży.

721 **PRZYKŁAD**

1. Instytut XYZ wnosi do spółki kapitałowej ABC aport w postaci składnika WNiP, otrzymując w zamian udziały spółki kapitałowej.
2. Instytut wykazuje na dzień bilansowy:
   - wartości niematerialne i prawne (prace rozwojowe) – 200 000 zł,
   - umorzenie wartości niematerialnych i prawnych – 50 000 zł.
3. Zawarto umowę, pomiędzy udziałowcami spółki ABC a instytutem, na mocy której instytut obejmuje udziały w spółce ABC w zamian za wniesione aportem składniki majątku w wartościach rynkowych (WNiP) – 250 000 zł.

[17] Art. 26 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

[18] Art. 26 ust. 3 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

[19] Art. 26 ust. 4 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 12 grudnia 2001 r. w sprawie szczegółowych zasad uznawania, metod wyceny, zakresu ujawniania i sposobu prezentacji instrumentów finansowych.

4. W zamian instytut obejmuje udziały spółki o wartości nominalnej 100 000 zł (10% udziałów spółki).

W związku z ww. operacjami, instytut powinien przeprowadzić następujące księgowania:

1. Uzyskane udziały:

Wn	Ma
Konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe" – 250 000 zł	Konto 76 „Pozostałe przychody operacyjne" – 250 000 zł

2. Wyksięgowanie wniesionych aportem wartości niematerialnych i prawnych:

Wn	Ma
Konto 07 „Odpisy umorzeniowe wartości niematerialnych i prawnych" – 50 000 zł Konto 76 „Pozostałe koszty operacyjne" – 150 000 zł	Konto 02 „Wartości niematerialne i prawne" – 200 000 zł

Księgowania w spółce ABC powinny wyglądać następująco:

Wn	Ma
Konto 02 „Wartości niematerialne i prawne" – 250 000 zł,	Konto 80 „Kapitał zakładowy" – 100 000 zł Konto 81 „Kapitał zapasowy" – 150 000 zł

7.5.2. Wniesienie prac B+R aportem i uzyskanie znaczącego wpływu lub współ-kontroli.

722

Zgodnie z ustawą o rachunkowości[20] przez **znaczący wpływ** na inną jednostkę rozumie się, niemającą znamion sprawowania kontroli lub współ-kontroli, zdolność jednostki do wpływania na politykę finansową i operacyjną innej jednostki. Ocena tego, czy PJB posiada znaczący wpływ na spółkę leży w gestii PJB. Dokonując takiej oceny PJB może posiłkować się warunkami ustawowymi, przedstawionymi poniżej:

a) udział w podejmowaniu decyzji w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty,

[20] Art. 3 ust. 1 pkt 36 Ustawy o rachunkowości.

b) zasiadanie w organie zarządzającym, nadzorującym lub administrującym,
c) przeprowadzanie istotnych transakcji z tą jednostką,
d) udostępnianie tej jednostce informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu dla jej działalności,
e) możliwość wymiany członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących.

723 Należy jednak pamiętać, iż nie wszystkie z ww. warunków muszą zostać spełnione jednocześnie, aby wpływ PJB na funkcjonowanie spółki komercjalizującej mógł być uznany za znaczący.

724 Przez **sprawowanie współ-kontroli** nad inną jednostką rozumie się zdolność wspólnika jednostki współzależnej do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki, w celu osiągania wspólnie korzyści ekonomicznych z jej działalności. Kierowanie to odbywa się na równi z innymi wspólnikami, na zasadach określonych w zawartej pomiędzy nimi umowie, umowie spółki lub statucie[21].

725 Spółki tego rodzaju są zwykle określane terminem *joint venture.*

726

UWAGA!

W praktyce przyjmuje się, iż inwestor wywiera znaczący wpływ, jeśli posiada pośrednio bądź bezpośrednio 20% lub więcej głosów w jednostce, w której dokonał inwestycji, a ponadto aktywnie bierze udział w formułowania jej polityki finansowej i operacyjnej (por.: A. Helin, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, str. 71).

W praktyce istnienie współ-kontroli oznacza, że istnieje umowa (np. umowa spółki lub porozumienie między udziałowcami) zawierająca wymóg wspólnego (tj. łącznego) procesu podejmowania decyzji o charakterze operacyjnym lub finansowym przez udziałowców lub ich przedstawicieli (np. Zarząd).

727 Skutki księgowe zarówno dla PJB jak i spółki kapitałowej są analogiczne jak w wariancie polegającym na utracie całkowitej kontroli lub wpływu na prace badawcze i rozwojowe (zob. akapit 715).

[21] Art. 3 ust.1 pkt 35 Ustawy o rachunkowości.

Z punktu widzenia PJB, wniesienie aportu i jednoczesne uzyskanie wpływu na prowadzoną przez inną jednostkę politykę finansową i operacyjną, a zatem również na wykorzystanie wniesionych aportem wyników prac B+R, jest korzystnym rozwiązaniem. PJB dalej partycypuje w korzyściach z danego prawa poprzez dywidendy, jednocześnie nie jest narażona na ryzyko wynikające z prowadzonej działalności gospodarczej. 728

7.5.3. Wniesienie prac B+R aportem i pozostawienie kontroli po stronie PJB

Pozostawienie kontroli po stronie PJB oznacza sytuację, w której PJB ma **możliwość zarządzania i wykorzystywania** praw do prac rozwojowych – zmieniona zostaje jedynie forma prawna. Poprzez **sprawowanie kontroli**, zgodnie z Ustawą o rachunkowości, rozumie się zdolność jednostki do kierowania polityką finansową i operacyjną innej jednostki, w celu osiągania korzyści ekonomicznych z jej działalności[22]. 729

Możliwa jest również sytuacja, w której PJB, przygotowując się do komercjalizacji prac badawczych i rozwojowych, samodzielnie tworzy spółkę, wnosząc te prace[23] jako aport. 730

UWAGA! 731

Samodzielne utworzenie przez PJB spółki i wniesienie wyników prac badawczych i rozwojowych jako aportu nie ma zwykle treści ekonomicznej (zob. akapit 710), ponieważ jest to w istocie jedynie zmiana formy prawnej dla komercjalizowanych prac badawczych, a wobec tego udziały powinny zostać wykazane po wartości księgowej prac rozwojowych – jednostka nie może wykazać zysku na objęciu udziałów.

Wniesione w formie aportu prace badawcze i rozwojowe powinny stanowić zespół aktywów (ale nie zorganizowaną część przedsiębiorstwa – zob. akapit 736–762). Zwykle, wnosząc prace rozwojowe w formie aportu do 732

[22] Art. 3 ust.1 pkt 34 Ustawy o rachunkowości.

[23] Pod warunkiem, że będą miały one zdolność aportową. Jeśli prace rozwojowe nie będą stanowiły rezultatu podlegającego ochronie na podstawie ustawy Prawo autorskie lub Prawo własności przemysłowej, mogą stanowić *know-how*.

spółki, na etapie przygotowania do komercjalizacji, PJB obejmuje 100% udziałów.

733 Może mieć miejsce również inna sytuacja, w której PJB tworzy spółkę bezpośrednio w celu komercjalizacji prac rozwojowych, wnosząc te prace jako wkład. Jednocześnie istnieje niezależny wspólnik wnoszący do spółki np. środki pieniężne. Takie działanie najprawdopodobniej będzie miało treść ekonomiczną. W takiej sytuacji następuje podział udziałów pomiędzy PJB a wspólnika, np. PJB obejmuje 70% udziałów, a pozostali wspólnicy 30%.

734 Bez względu na występowanie (lub nie) treści ekonomicznej, otrzymujący aport obejmuje składniki majątkowe po wartości rynkowej, a kapitał według wartości nominalnej. W przypadku zaistnienia nadwyżki jest ona ujmowana jako kapitał zapasowy.

735 **PRZYKŁAD**
Instytut XYZ opracował Aktywne Inteligentne Bariery Drogowe i Mostowe (AIBDiM). W celu ich komercjalizacji, instytut utworzył wraz uczelnią LMN spółkę z o.o. pod nazwą ABC, wnosząc do niej AIBDiM jako aport. Uczelnia LMN wniosła do spółki ABC grunt oraz budynki produkcyjne. Instytut posiada 70% udziałów nowoutworzonej spółki ABC. Czy Instytut może rozpoznać zysk na objętych udziałach w spółce ABC?
Tak, Instytut może rozpoznać zysk na objętych udziałach – utworzenie spółki ABC wraz z uczelnią LMN ma treść ekonomiczną.

7.5.4. Wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa

736 Powyżej przedstawiono trzy możliwe formy wniesienia aktywa jako aportu do spółki komercjalizującej. Odrębną kwestią pozostaje wniesienie jako aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przez zorganizowaną część przedsiębiorstwa należy rozumieć wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie organizacyjnie i finansowo, zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań, przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zespół ten mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania[24]. Jest to kolejny sposób, w jaki PJB może przeprowadzić komercjalizację wyników prac B+R prowadzonych we własnym zakresie.

[24] Art. 4a ust. 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

PRZYKŁAD 737

Instytut naukowy XYZ w celu komercjalizacji wyników prac badawczych i rozwojowych w obszarze optymalizacji leczenia przepuklin brzusznych za pomocą implantów syntetycznych utworzył firmę ABC sp. z o.o. Następnie spółka ta wniosła do przedsiębiorstwa Lekopol sp z o. o. zorganizowaną część przedsiębiorstwa – dział zajmujący się produkcją implantów syntetycznych.

Podsumowując wymogi dotyczące zorganizowanej części przedsiębiorstwa: 738

a) zorganizowana część przedsiębiorstwa powinna stanowić zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań),
b) zorganizowana część przedsiębiorstwa powinna stanowić wydzielony zespół w istniejącym przedsiębiorstwie.

Kwestię wydzielenia zespołu w istniejącej już jednostce należy analizować w trzech wymiarach: 739

1) **organizacyjnym**, tzn. zorganizowana część przedsiębiorstwa jest oddzielnym elementem jednostki jako np. dział, wydział bądź oddział;
2) **finansowym**, tzn. możliwe jest przypisanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do zorganizowanej części przedsiębiorstwa, co jest bezpośrednio związane z prowadzeniem odpowiednio szczegółowej ewidencji zdarzeń gospodarczych;
3) **funkcjonalnym**, tzn. zorganizowana część przedsiębiorstwa, potencjalnie powinna móc niezależnie funkcjonować jako jednostka gospodarcza, jednocześnie realizując cele jednostki podstawowej.

Powyższe oznacza, że zorganizowana część mienia przedsiębiorstwa to taki zespół składników materialnych i niematerialnych, który może stanowić odrębny zakład. Zorganizowana część przedsiębiorstwa występuje wtedy, gdy sprzedaż składników materialnych i niematerialnych następuje w formie odrębnego zakładu (nie wystarczy sama możliwość zorganizowania odrębnego zakładu przez nabywcę na podstawie zakupionych składników)[25]. 740

Ustawy o podatkach dochodowych preferencyjnie traktują wnoszenie do nowej spółki majątku w postaci zorganizowanej (zob. akapit 764). Uzyska- 741

[25] Wyrok NSA, z dnia 22 stycznia 1997 r. – SA/Sz 2724/95 oraz Wyrok WSA w Kielcach, z dnia 13 sierpnia 2009 r. – I SA/Ke 226/09.

ne w zamian udziały bądź akcje stają się przychodem dopiero w momencie ich zbycia, podczas gdy wnoszenie wkładu niepieniężnego w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część sprawia, że wartość tych udziałów staje się przychodem już w chwili ich otrzymania[26].

742 Mając na względzie ujęcie księgowe przez wnoszącego aport, należy rozróżnić dwa możliwe warianty wnoszenia w formie aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

743 W pierwszym wariancie (Wariant A), PJB wydziela w celu komercjalizacji zorganizowaną część przedsiębiorstwa – tego typu operacja nie ma zwykle treści ekonomicznej. Księgowo taka operacja przebiega analogicznie do wniesienia aktywów w formie aportu dla potrzeb przygotowania pod komercjalizację (zob. akapit 721).

744 W drugim wariancie (Wariant B), PJB również wnosi do spółki aport w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa, jednak spółka posiada także innych wspólników. Księgowanie takiej operacji przebiega analogicznie do księgowania aportu w postaci aktywów, jednakże kosztem jest w tym wypadku suma wszystkich aktywów i zobowiązań wniesionych jako zorganizowana część przedsiębiorstwa.

745

PRZYKŁAD

Część 1 – założenia

W celu ilustracji kwestii wniesienia do spółki zorganizowaną część przedsiębiorstwa w postaci aportu przedstawiony zostanie przykład wraz z odpowiednimi księgowaniami.

Uczelnia LMN wniosła do spółki ABC udziały w postaci aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Jak należy zaksięgować to zdarzenie gospodarcze?

W celu uproszczenia rozważań przyjęto, że:

a) wydana została dokumentacja księgowa, urządzenia, towary, licencje itp.,
b) zespół został organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie i stanowi niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące zadania,
c) aport został wniesiony w postaci wkładu niepieniężnego.

[26] http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=764 (pobrano: 2010/10/26).

W zamian za przekazany aportem udział w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa, w tym:
a) środki trwałe: 80 000 zł – dotychczasowe umorzenie (30 000 zł) – wartość godziwa 80 000 zł,
b) wartości niematerialne i prawne: 15 000 zł – dotychczasowe umorzenie (5 000 zł) – wartość godziwa 50 000 zł,
c) pozostałe składniki majątkowe (np. towary): 20 000 zł (wartość godziwa nie różni się istotnie od wartości księgowej),
d) przejęte zobowiązania: 20 000 zł.

Udziałowiec (uczelnia LMN) objął udziały o wartości nominalnej w wysokości 100 000 zł, a o wartości godziwej 150 000 zł.

PRZYKŁAD 746

Część 3 – księgowania dla wariantu A (założenie braku treści ekonomicznej – akapit 710)

PJB powinna wyksięgować przekazane składniki majątkowe w następujący sposób:

Wn	Ma
Konto 070 – „Amortyzacja środków trwałych” 30 000 zł	Konto 010 – „Środki trwałe” 80 000 zł
Konto 071 – „Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych” 5 000 zł	Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” 15 000 zł
Konto 200 – „Zobowiązania” 20 000 zł	Konto 330 – „Towary” 20 000 zł
Konto 030 – „Długoterminowe aktywa finansowe” 60 000 zł,	

PRZYKŁAD 747

Część 3 – księgowania dla wariantu B (założenie istnienia treści ekonomicznej – akapit 710)

PJB powinna wyksięgować przekazane składniki majątkowe w następujący sposób:

Wn	Ma
Konto 070 – „Amortyzacja środków trwałych” 30 000 zł	Konto 010 – „Środki trwałe” 80 000 zł
Konto 071 – „Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych” 5 000 zł	Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” 15 000 zł
Konto 200 – „Zobowiązania” 20 000 zł	Konto 330 – „Towary” 20 000 zł
Konto 761 – „Pozostałe koszty operacyjne” 60 000 zł	Konto 760 – „Pozostałe przychody operacyjne” – 150 000 zł
Konto 030 – „Długoterminowe aktywa finansowe” 150 000 zł,	

748 Jak demonstruje powyższy przykład, dla określenia prawidłowości ujęcia księgowego po stronie PJB, niezmiernie ważne jest określenie czy istnieje treść ekonomiczna transakcji.

749 Z perspektywy otrzymującego, aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa w zamian za wydanie udziałów jest zwykle transakcją tzw. połączenia jednostek gospodarczych. Tego typu transakcje są regulowane przez rozdział 4a Ustawy o rachunkowości (art. 44a–44d). Co do zasady, wszelkie transakcje połączeń gospodarczych są rozliczane **metodą nabycia**.

750 Rozliczenie połączenia metodą nabycia polega na sumowaniu[27]:

- poszczególnych pozycji aktywów i pasywów **spółki przejmującej**, według ich **wartości księgowej,**
- z odpowiednimi pozycjami aktywów i pasywów **spółki przejętej** (tj. zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowiącej część PJB), według ich **wartości godziwej** ustalonej na dzień ich połączenia.

751 Główny ciężar wyceny leży zatem po stronie spółki przejmowanej (tj. zorganizowanej części przedsiębiorstwa stanowiącej część PJB). To jej aktywa i zobowiązania muszą zostać wycenione. Wartość godziwa powinna być ustalona na dzień połączenia. Nie powinno się bazować na wycenach do wartości godziwych z wcześniejszych okresów. Raporty rzeczoznawców lub własne analizy PJB muszą ewidentnie wskazywać, że wartość godziwa została określona na dzień nabycia[28].

---

[27] Art. 44b ust. 1 Ustawy o rachunkowości.
[28] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz.*

752 Aktywa i zobowiązania spółki przejętej na dzień połączenia obejmują także aktywa lub zobowiązania niewykazywane dotychczas w księgach rachunkowych i sprawozdaniu finansowym spółki przejętej, jeżeli w wyniku połączenia następuje ich ujawnienie i odpowiadają one definicji aktywów i zobowiązań[29]. Najczęściej **nieujęte dotychczas aktywa** w bilansie spółki przejmowanej to WNiP.

753 Do najczęściej identyfikowanych w procesie łączenia wartości niematerialnych należą[30]:

1. Marketingowe wartości niematerialne, takie jak: znaki towarowe, nazwy handlowe, znaki certyfikacyjne, nazwy domen internetowych, postać handlowa towaru lub usługi (z uwagi na charakterystyczny kolor, kształt, opakowanie), winiety gazet, umowy o zakazie konkurencji.
2. Wartości niematerialne dotyczące klientów, takie jak: listy klientów, umowy z klientami, niezrealizowane zamówienia i zlecenia produkcyjne.
3. Wartości niematerialne wynikające z takich umów, jak: umowy licencyjne, leasingowe, franchisingowe, reklamowe, pozwolenia budowlane, prawa użytkowania.
4. Wartości niematerialne dotyczące technologii: patenty, oprogramowanie komputerowe, bazy danych, tajemnice handlowe (receptury, procesy).

754 Za wartość godziwą określonych aktywów lub zobowiązań przyjmuje się w szczególności w przypadku **wartości niematerialnych i prawnych** – wartość oszacowaną, wyznaczoną w oparciu o ceny rynkowe takich samych lub podobnych wartości niematerialnych i prawnych. W przypadku gdy wartość oszacowana nie może zostać wyznaczona w oparciu o ceny rynkowe, przyjmuje się taką wartość, która nie spowoduje powstania lub zwiększenia ujemnej wartości firmy w wyniku połączenia[31].

755 W przypadku, gdy wniesienie aportu nie skutkuje utratą kontroli przez PJB nad zorganizowaną częścią przedsiębiorstwa, np. gdy PJB obejmuje większość udziałów, to wówczas na mocy art. 44c Ustawy o rachunkowości, jednostka otrzymująca aport może rozliczyć taką transakcję **metodą łączenia udziałów**.

[29] Art. 44b ust. 2 Ustawy o rachunkowości.
[30] E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz.*
[31] Art. 44b ust. 4 pkt 8 Ustawy o rachunkowości.

756 **Rozliczenie metodą łączenia udziałów** polega na sumowaniu poszczególnych pozycji odpowiednich aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów połączonych spółek, według stanu na dzień połączenia, po uprzednim doprowadzeniu ich wartości do jednolitych metod wyceny i dokonaniu odpowiednich wyłączeń[32]:

1. Wyłączeniu podlega wartość kapitału zakładowego spółki, której majątek został przeniesiony na inną spółkę, lub spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru. Po dokonaniu tego wyłączenia odpowiednie pozycje kapitału własnego spółki, na którą przechodzi majątek połączonych spółek lub nowo powstałej spółki koryguje się o różnicę pomiędzy sumą aktywów i pasywów[33].
2. Wyłączeniu podlegają wzajemne należności i zobowiązania oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze łączących się spółek.
3. Wyłączeniu podlegają przychody i koszty operacji gospodarczych dokonywanych w danym roku obrotowym przed połączeniem między łączącymi się spółkami.
4. Wyłączeniu podlegają zyski lub straty operacji gospodarczych dokonanych przed połączeniem między łączącymi się spółkami, zawarte w wartościach podlegających łączeniu aktywów i pasywów.

757 Można nie dokonywać wyłączeń, o których mowa w pkt. 2. i 3. powyżej (tj. wyłączeń wzajemnych rozrachunków, transakcji i sald), jeżeli nie wpłynie to na rzetelność i jasność sprawozdania finansowego spółki, na którą przechodzi majątek połączonych spółek lub nowo powstałej spółki[34].

758 UWAGA!

Ustawa o rachunkowości pozostawia możliwość wyboru zasady rachunkowości między metodą nabycia a metodą łączenia udziałów w odniesieniu do transakcji połączeń jednostek gospodarczych, jeżeli w ich wyniku nie następuje utrata kontroli.

W przypadku stosowania metody łączenia udziałów należy zwrócić uwagę, że sumowaniu podlegają wartości księgowe poszczególnych składników aktywów i pasywów. W przeciwieństwie do metody nabycia nie ma konieczności ich wyceny do wartości godziwych, nie wykazuje się również w nowo powstałym bilansie,

[32] Art. 44 c ust. 1 Ustawy o rachunkowości.
[33] Art. 44 c ust. 2 Ustawy o rachunkowości.
[34] Art. 44 c ust. 4 Ustawy o rachunkowości.

niezidentyfikowanych do tej pory składników aktywów i zobowiązań (por. E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*).

760

PRZYKŁAD
(Cd. przykładu z akapitów 745-747)
Księgowanie po wartości godziwej (metoda nabycia).
Spółka ABC powinna przyjąć wartość początkową poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych według ustalonych wartości godziwych. Oznacza to ujęcie poszczególnych składników majątku i zobowiązań, jakby były one nabyte niezależnie od stron trzecich.
W celu poprawnego ujęcia księgowego należy dokonać tzw. alokacji ceny nabycia, tj. rozbicia ceny nabycia na poszczególne nabyte składniki majątku i zobowiązań określone według ich wartości godziwej oraz uznanie pozostałej kwoty jako wartości/ujemnej wartości firmy.
W spółce ABC (przyjmującej) powstała dodatnia wartość firmy w wysokości:
cena nabycia (będąca wartością godziwą wyemitowanych udziałów) minus wartość godziwa poszczególnych składników majątkowych i zobowiązań:
150 000 zł – (80 000 zł + 50 000 zł + 20 000 zł – 20 000 zł) = 20 000 zł.

Wn	Ma
Konto 010 – „Środki trwałe” 80 000 zł	Konto 010 – „Środki trwałe” 80 000 zł
Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” 50 000 zł	Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” 50 000 zł
Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” – wartość firmy, w wysokości 20 000 zł, od której spółka ABC dokonuje odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do pozostałych kosztów operacyjnych	Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” – wartość firmy, w wysokości 20 000 zł, od której spółka ABC dokonuje odpisów amortyzacyjnych zaliczanych do pozostałych kosztów operacyjnych
Konto 030 – „Towary” 20 000 zł	Konto 030 – „Towary” 20 000 zł
	„Kapitał zakładowy” 100 000 zł
	„Kapitał zapasowy” 50 000 zł
	Konto 200 – „Zobowiązania” 20 000 zł

761 **PRZYKŁAD**
(Cd. przykładu z akapitów 745-747)
Księgowanie po wartościach historycznych (metoda łączenia udziałów).
Spółka ABC powinna przyjąć wartość początkową poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wysokości wartości początkowej i amortyzować według dotychczasowych zasad przyjętych przez uczelnie LMN, co prowadzi do następujących księgowań:

Wn	Ma
Konto 010 – „Środki trwałe" 80 000 zł	Konto 070 – „Amortyzacja środków trwałych" 30 000 zł
Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne" 15 000 zł	Konto 071 – „Amortyzacja wartości niematerialnych i prawnych" 5 000 zł
Konto 030 – „Towary" 20 000 zł	Konto 200 – „Zobowiązania" 20 000 zł
„Kapitał rezerwowy z połączenia" 40 000 zł	„Kapitał podstawowy" 100 000 zł

Należy zwrócić uwagę, na fakt, że w przypadku metody łączenia udziałów może w praktyce powstać ujemna wartość ujmowana w kapitałach. Wynika to z faktu, że wartość nominalna emitowanych udziałów w zamian za aport ZCP jest określana poniżej wartości księgowej poszczególnych składników majątkowych i zobowiązań wchodzących w skład ZCP, ujętych do momentu transakcji przez wnoszącego.

762 Powyższe przykłady (pomimo swojego uproszczonego charakteru) obrazują logikę poszczególnych wariantów księgowego ujęcia, wniesienia przez PJB aportem zorganizowanej części jednostki. W praktyce rozliczenie transakcji dotyczących połączeń jednostek gospodarczych jest niezwykle trudne, dlatego w każdym takim przypadku sugeruje się dokonanie konsultacji ze specjalistami w zakresie rachunkowości, mającymi doświadczenie w rozliczaniu księgowym podobnych transakcji.

763 **Źródła:**
Akty prawne:
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 1994 r. Nr 121, poz. 591, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.)

Orzecznictwo:
- Wyrok NSA, z dnia 22 stycznia 1997 r. – SA/Sz 2724/95
- Wyrok WSA w Kielcach, z dnia 13 sierpnia 2009 r. – I SA/Ke 226/09

Literatura:
- http://www.twoja-firma.pl/ekspert/pytanie/126,jak-zaksiegowac-w-kpir-sprzedaz--programu.html
- Jarugowa A. (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Szkolenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2005
- Helin A., *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006
- Walińska E. (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, 2009
- http://e-rachunkowosc.pl/artykul.php?view=764

7.6. Zagadnienia podatkowe związane z pośrednią komercjalizacją wyników prac B+R

764 Z perspektywy podatkowej wniesienie wkładu, którego przedmiotem będzie wyłącznie prawo powinno być kwalifikowane jako forma wkładu niepieniężnego. Teoretycznie, w ramach szerzej zakrojonych procesów restrukturyzacyjnych możliwe jest również wystąpienie sytuacji, w której do odrębnej spółki wydzielana jest część PJB (np. jeden z działów). W takim przypadku prawa majątkowe jako potencjalnie wchodzące w skład wydzielanej jednostki organizacyjnej również mogą być aportowane do odrębnych spółek.

765 Dla celów podatkowych sytuacja taka zakwalifikowana jako aport przedsiębiorstwa[35] lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (zob. akapit 736) wiąże się ona z odmiennymi implikacjami podatkowymi niż w przypadku wnoszenia aportem samych praw.

766 Rozważania prowadzone poniżej bazują na założeniu, że przedmiotem wkładu do spółki są wyłącznie prawa do wyników prac B+R, tym samym jest to wkład niepieniężny, który dla celów kwalifikacji podatkowej nie stanowi przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

767 **Podatek dochodowy.** W przypadku wniesienia przez PJB wkładu niepieniężnego w postaci praw własności intelektualnej do spółki kapitałowej,

[35] Tj. przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów Kodeksu cywilnego.

PJB będzie zobowiązana rozpoznać przychód w nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w spółce w zamian za wkład niepieniężny[36].

768 UWAGA!
Wniesienie praw do wyników prac B+R (wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa) do spółki kapitałowej skutkuje powstaniem po stronie PJB przychodu. Wartość tego przychodu określa się jako nominalną wartość udziałów (akcji) objętych w spółce w zamian za aport.

769 Przychód o którym mowa powyżej, powstaje w dniu[37]:
- zarejestrowania spółki kapitałowej, lub
- wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej, lub
- wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

770 Jednocześnie koszt uzyskania przychodów ustala się[38]:
1) jeżeli przedmiotem wkładu są wartości niematerialne i prawne (np. prawa autorskie, licencje) – w wysokości wartości początkowej przedmiotu wkładu, pomniejszonej o dokonane przed jego wniesieniem odpisy amortyzacyjne,
2) jeżeli przedmiotem wkładu są składniki majątku PJB (inne niż wartości niematerialne i prawne, środki trwałe lub udziały w spółce) – w wysokości wartości faktycznie poniesionych, niezaliczonych do kosztów uzyskania przychodów, wydatków na nabycie tych składników.

771 Wniesienie aportu do spółki osobowej jest czynnością neutralną na gruncie Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Oznacza to, że samo wniesienie aportu do spółki osobowej nie będzie skutkować po stronie PJB powstaniem przychodu w ujęciu podatku dochodowego od osób prawnych.

---

[36] Por. art. 12 ust. 1 pkt 7 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[37] Por. art. 12 ust. 1b Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[38] Por. art. 15 ust. 1j Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

PJB będzie natomiast uczestniczyć, proporcjonalnie do swego udziału, w przychodach i kosztach, stanowiących rezultat podejmowanych przez spółkę osobową przedsięwzięć w danym okresie rozliczeniowym[39]. 772

Podatek od towarów i usług. Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki stanowi dostawę towarów bądź **świadczenie usług** i podlega opodatkowaniu VAT, o ile dokonywane jest przez podatnika VAT działającego w takim charakterze. Aport towaru, czyli np. prototypu, eksperymentalnej linii produkcyjnej, spełnia definicję dostawy towaru[40] („przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel"). Aport wartości niematerialnych (np. autorskich praw majątkowych, licencji), spełnia definicję usługi[41] („każde świadczenie […], które nie stanowi dostawy towarów"). 773

Ponieważ aport nie stanowi odrębnej kategorii czynności opodatkowanej, lecz w istocie rzeczy jest jedynie formą, w jakiej dokonywana jest dostawa towarów bądź świadczenie usług, stawką właściwą dla opodatkowania transakcji jest **stawka właściwa dla przedmiotu aportu**. W przypadku sprzedaży wyników badań/udzielania licencji przez PJB, co do zasady, zastosowanie powinna znaleźć stawka VAT w wysokości **22%**. 774

Wniesienie aportu do spółki stanowi **transakcję odpłatną dla celów VAT**, tj. dostawę towarów bądź świadczenie usług za wynagrodzeniem. Wynagrodzenie wnoszącego wkład ma postać udziałów, akcji, czy też prawa do udziału w zysku spółki. 775

Przepisy dotyczące **podstawy opodatkowania** w kontekście aportu budzą duże wątpliwości. Nie ma pewności co do tego, jaka wartość w przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki jest podstawą opodatkowania VAT. Istnieją argumenty za tym, aby podstawę opodatkowania wyznaczać jako wartość rynkową przedmiotu aportu[42]. Za takim stanowiskiem opowiedział się Minister Finansów w interpretacjach indywidualnych[43] wydanych na wniosek podatników. W praktyce oznacza to, że PJB, wnosząc aport do spółki, np. w postaci patentu, wystawia fakturę VAT 776

[39] Por. art. 5 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[40] Art. 7 ust. 1 ustawy o VAT.
[41] Art. 8 ust. 2 ustawy o VAT.
[42] Tj. w oparciu o art. 29 ust. 1, w związku z art. 29 ust. 9 ustawy o VAT.
[43] Por. np. Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 10 października 2010 r. – IBPP3/443-84/10/DG; inter-

z 22% stawką podatku, wykazując jako podstawę opodatkowania wartość rynkową patentu. Ustalenie wartości rynkowej aportu należy ustalić w drodze wyceny (zob. akapit 527).

777 **Źródła:**

Akty prawne:

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Tekst jedn.: Dz. U. z 2004 r. Nr 54, poz. 535, z późn. zm.)
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.)

Orzecznictwo:

- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 10 października 2010 r. – IBPP3/443--84/10/DG
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 27 stycznia 2010 r. – IPPP1-443-1250/09-2/PR
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 8 stycznia 2010 r. – IPPP1/443-1077/09-2/IG

pretacja indywidualna Ministra Finansów wydana, przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 27 stycznia 2010 r. – IPPP1-443-1250/09-2/PR, interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 8 stycznia 2010 r. – IPPP1/443-1077/09-2/IG.

8. Podsumowanie

W niniejszym przewodniku zagadnienia związane z komercjalizacją wyników prac B+R przedstawione zostały z trzech perspektyw: prawnej, księgowej oraz podatkowej. Takie podejście pozwala na identyfikację wszystkich istotnych kwestii o których Państwowa Jednostka Badawcza musi pamiętać angażując się w proces komercjalizacji wyników prac badawczych i rozwojowych. **778**

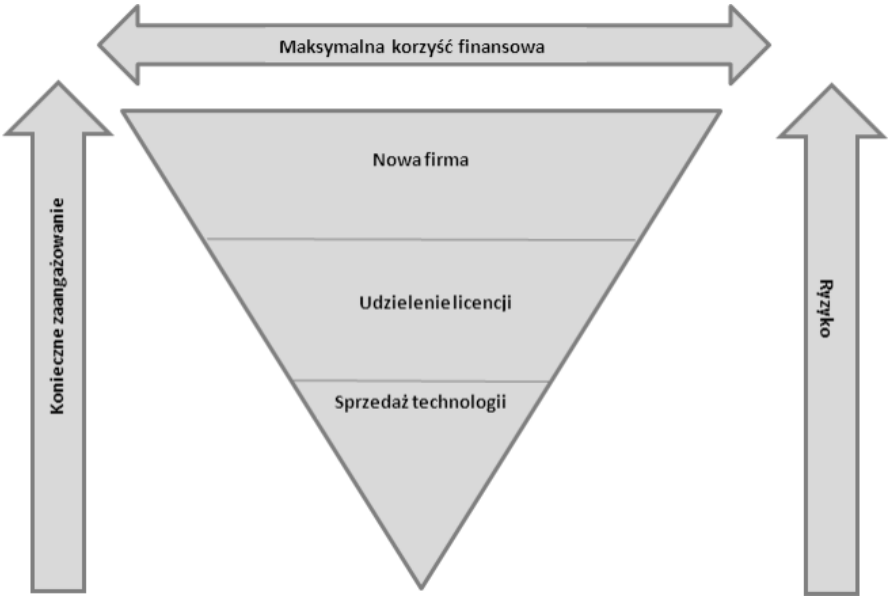
Podsumowując, trzy podstawowe metody komercjalizacji wyników prac badawczych i rozwojowych przez PJB obejmują[1]: **779**

- sprzedanie technologii (sprzedaż jednorazowa lub wielorazowa na zewnątrz), jak również zamiana technologii bądź jej rozliczenie za usługi (zob. akapit 573),
- udzielenie licencji na technologię (zob. akapit 615),
- założenie przz PJB firmy, w tym również wniesienie wyników prac badawczych i rozwojowych jako wkładu do spółki (zob. akapit 652).

Wzajemne relacje pomiędzy poszczególnymi metodami obrazuje Rys. 8.1. Generalnie rzecz ujmując, sprzedaż wyników prac B+R jest najmniej pracochłonną oraz najmniej ryzykowną metodą komercjalizacji. Jest to również metoda o najmniejszym potencjale do generowania przychodów. Na drugim końcu spektrum znajduje się metoda polegająca ma wejściu przez PJB do spółki komercjalizującej wyniki prac B+R (lub założenie takiej spółki). Jest to metoda najbardziej pracochłonna, najbardziej ryzykowana ale jednocześnie posiadająca największy potencjał do generowania długookresowych korzyści dla PJB. **780**

[1] M. Olszewski, A. Bek, *Komercjalizacja osiągnięć naukowych. Przewodnik,* w: Nauka 4/2007.

RYS. 8.1. METODY KOMERCJALIZACJI WYNIKÓW PRAC B+R



Źródło: M. Olszewski, A. Bek, *Komercjalizacja osiągnięć naukowych*. Przewodnik, w: Nauka 4/2007

781 Szczegółowo, wady i zalety każdej z metod komercjalizacji przedstawione zostały w tabeli 8.1.

TABELA 8.1. WADY I ZALETY POSZCZEGÓLNYCH METOD KOMERCJALIZACJI WYNIKÓW PRAC B+R

Sprzedaż wyników prac B+R	Udzielenie licencji na wyniki prac B+R	Wniesienie wyników prac B+R do spółki komercjalizującej
– PJB traci prawo na rzecz nabywcy – instytut badawczy musi przeprowadzić przetarg na sprzedaż praw własności intelektualnej	– PJB pozostaje właścicielem prawa i może wypowiedzieć licencję na zasadach określonych w umowie licencyjnej	– PJB traci prawo na rzecz spółki lub – w przypadku aportu polegającego na udzieleniu licencji spółce, PJB nie ma możliwości swobodnego wypowiedzenia licencji w czasie funkcjonowania spółki

Sprzedaż wyników prac B+R	Udzielenie licencji na wyniki prac B+R	Wniesienie wyników prac B+R do spółki komercjalizującej
– nabywca jest odpowiedzialny za zarządzanie prawem własności intelektualnej i jego wykorzystywanie w praktyce, w ten sposób PJB jest zwolniona od zarządzania prawem	– PJB powinna zarządzać licencjami, m.in. monitorować licencjobiorcę w celu ustalenia, czy licencjobiorca nie narusza licencji – ciężar zarządzania licencją w całości spoczywa na PJB	– spółka komercjalizująca zarządza prawem własności intelektualnej w uzyskanym zakresie – w ten sposób PJB jest zwolniona od samodzielnego zarządzania licencją – wdrażaniem rozwiązania dla biznesu zajmuje się spółka komercjalizująca
– PJB musi posiadać wiedzę z zakresu prawa własności intelektualnej oraz kontraktów na etapie zawierania umowy o przeniesienie praw własności intelektualnej na nabywcę	– PJB musi posiadać wiedzę z zakresu prawa własności intelektualnej oraz kontraktów, aby na bieżąco podejmować decyzje w sprawie relacji z licencjobiorcą	– PJB musi znać zasady funkcjonowania spółki komercjalizującej (wiedza prawna) aby nieświadomie nie utracić kontroli nad spółką, a w rezultacie nad prawami własności intelektualnej, umowa spółki i ewentualnie umowa wspólników musi zawierać mechanizmy zabezpieczające prawa PJB
– możliwość uzyskania przychodów w postaci jednorazowej zapłaty lub zapłaty w ratach (w zależności od treści umowy pomiędzy PJB a nabywcą)	– możliwość uzyskiwania przychodów w postaci opłat licencyjnych niezwłocznie po udzieleniu licencji (jeśli umowa tak stanowi)	– wniesienie prawa własności intelektualnej do spółki następuje zwykle w zamian za udziały, – PJB uzyskuje przychód z komercjalizacji B+R w postaci dywidendy/podziału zysku (jeśli spółka wypracuje zysk) – zysk jest dzielony między wspólników
– ponieważ PJB poprzez sprzedaż praw własności intelektualnej traci kontrolę nad nimi, nie jest istotne komu te prawa zostaną sprzedane	– jeśli wynagrodzenie PJB będzie uzależnione od przychodów licencjobiorcy z komercjalizacji rozwiązania, zalecane jest, aby została udzielona podmiotowi wyspecjalizowanemu w komercjalizacji danego rozwiązania, co zwiększy szanse na uzyskanie przez PJB wyższych przychodów z licencji	– partnerem w spółce komercjalizującej B+R może być podmiot wyspecjalizowany w prowadzeniu danego rodzaju projektów (np. przedsiębiorca z właściwej branży, manager z doświadczeniem w branży, fundusz inwestycyjny) – PJB nie musi posiadać kompetencji merytorycznych w zakresie komercjalizacji danego rozwiązania

Sprzedaż wyników prac B+R	Udzielenie licencji na wyniki prac B+R	Wniesienie wyników prac B+R do spółki komercjalizującej
– sprzedaż praw własności intelektualnej będzie korzystna, jeżeli komercjalizacja będzie ryzykowna z ekonomicznego punktu widzenia	– komercjalizacja bezpośrednia może być korzystniejsza w przypadku rozwiązań nadających się do bezpośredniego zastosowania w gospodarce i nie wymagających przeprowadzenia dodatkowych badań w celu jego wdrożenia – takich sytuacjach większe są szanse na wynegocjowanie korzystnych warunków finansowych z licencjobiorcą	– komercjalizacja pośrednia będzie uzasadniona w szczególności w projektach, w których PJB będzie chciało mieć bezpośredni wpływ na realizację projektów wykonywanych przy użyciu wyników prac B+R, a także w takich, gdzie udział PJB w projekcie będzie miał kluczowe znaczenie dla powodzenia komercjalizacji

782 Każda z omówionych powyżej metod komercjalizacji wywołuje inne konsekwencje o charakterze podatkowym, które zostały omówione w tabeli 8.2

TABELA 8.2. KONSEKWENCJE PODATKOWE POSZCZEGÓLNYCH METOD KOMERCJALIZACJI B+R

Forma komercjalizacji Zagadnienie	Komercjalizacja bezpośrednia (sprzedaż, licencja)	Komercjalizacja pośrednia (spółka kapitałowa)	Komercjalizacja pośrednia (spółka osobowa)
Status podatkowy	PDOP – podatnik VAT– podatnik	PDOP – podatnik VAT– podatnik	PDOP – opodatkowanie na poziomie wspólników, spółka osobowa nie jest podatnikiem VAT – podatnik
Możliwość zastosowania zwolnienia przedmiotowego do uzyskanych dochodów na podstawie art. 17 ust. 1 pkt Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych	Tak	Nie	Tak (na poziomie wspólnika / udziałowca w stosunku do PJB)

Forma komercjalizacji Zagadnienie	Komercjalizacja bezpośrednia (sprzedaż, licencja)	Komercjalizacja pośrednia (spółka kapitałowa)	Komercjalizacja pośrednia (spółka osobowa)
Możliwość zastosowania ulgi technologicznej (odliczenie od podatku w zw. z wydatkami na technologie innowacyjne)	Tak	Tak	Tak (na poziomie wspólnika / udziałowca w stosunku do PJB
Możliwość uzyskania statusu Centrum Badawczo-Rozwojowego (wyższe koszty uzyskania przychodu w zw. z wydatkami na cele B+R)	Nie	Tak	Tak (teoretycznie dopuszczalne, możliwe do rozpatrzenia, nie ma jednak jeszcze takich przypadków, dlatego w praktyce mogą wystąpić trudności na etapie implementacji)

Należy również pamiętać, iż komercjalizacją wyników prac B+R nie jest procesem, który zaczyna się w momencie podjęcia przez PJB decyzji o sprzedaży wyników prac badawczych udzieleniu na nie licencji, czy też wniesieniu ich do spółki (komercjalizacja sensu *stricto*). Komercjalizacja wymaga szeregu działań poprzedzających, bez których komercjalizacja sensu *stricto* nie może mieć miejsca, takich jak pozyskanie wyników prac B+R ich odpowiednie zaksięgowanie itp. **783**

Aneks Nr 1
Pomoc publiczna a organizacje badawcze w Rozporządzeniu 800

Rozporządzenie Komisji (WE) Nr 800/2008 z dnia 6 sierpnia 2008 roku[1] (dalej „Rozporządzenie 800") wprowadza następujące definicje i klasyfikacje podmiotów sektora B+R. 1

1. **Organizacja badawcza**. Podmiot prywatny lub publiczny, taki jak uczelnia czy instytut naukowo-badawczy, bez względu na status prawny tego podmiotu lub sposób jego finansowania. Głównym celem organizacji badawczych jest prowadzenie badań podstawowych, badań przemysłowych lub eksperymentalnych prac rozwojowych. Do celów organizacji badawczych należy również rozpowszechnianie ich wyników poprzez działalność dydaktyczną, publikacje lub **transfer technologii**. Wszystkie zyski organizacji badawczych są reinwestowane w działalność badawczą, rozpowszechnianie jej wyników lub dydaktykę. Przedsiębiorstwa mogą wywierać wpływ na organizację badawczą np. jako jej udziałowcy/akcjonariusze lub członkowie niemający preferencyjnego dostępu do potencjału badawczego organizacji ani do wyników prowadzonych przez nią badań.
2. **Badania podstawowe**. Są to prace eksperymentalne lub teoretyczne, podejmowane przede wszystkim w celu zdobycia nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów. Prace podstawowe nie są przeznaczone do bezpośredniego zastosowania w praktyce.
3. **Badania przemysłowe**. Są to badania planowane lub badania krytyczne nakierowane na zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności, celem opracowania nowych produktów, procesów lub usług, lub też celem wprowadzenia znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów lub usług. Badania przemysłowe obejmują tworzenie elementów składowych systemów złożonych (stanowiących niezbędne elementy badań przemysłowych), szczególnie w celu walidacji technologii generycznych (z wyjątkiem prototypów).
4. **Eksperymentalne prace rozwojowe**. Prace mające na celu zdobywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i biznesu oraz innej stosownej wiedzy i umiejętności na potrzeby planowania lub projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług. Eksperymentalne prace rozwojowe mogą również obejmować inne czynności mające na celu definiowanie pojęciowe,

[1] Dz. U. UE L 214, z dnia 9 sierpnia 2008 r., str. 3.

planowanie oraz dokumentowanie nowych produktów, procesów lub usług. Czynności te mogą obejmować tworzenie projektów, rysunków, planów oraz innej dokumentacji, pod warunkiem, że nie jest ona przeznaczona do celów komercyjnych.

Aneks Nr 2
Podstawowe etapy komercjalizacji pośredniej – wnoszenie prawa własności intelektualnej do nowo tworzonej spółki

Lp.	Działanie	Uwagi
1.	Określenie wyniku prac B+R (dalej „rozwiązanie"), który będzie podlegać komercjalizacji.	PJB powinna wyodrębnić rozwiązanie, które będzie przedmiotem komercjalizacji oraz określić jego zakres.
2.	Audyt prawny rozwiązania.	Celem audytu powinno być ustalenie zakresu uprawnień PJB do rozwiązania, w szczególności czy zostały podjęte czynności mające celu uzyskanie ochrony rozwiązania (np. patentu, *know-how*).
3.	Wycena wartości rozwiązania.	Przed wyborem partnera powinna zostać wykonana co najmniej wstępna wycena rozwiązania. Wycena pozwoli ustalić, jaka procedura kontrolna będzie musiała zostać zastosowana w związku z komercjalizacją prawa własności intelektualnej (np. zgoda Ministra Skarbu lub zgłoszenie do ministra nadzorującego/Prezesa PAN). Wartość rozwiązania będzie jednym z czynników decydujących o pozycji PJB w spółce komercjalizującej.
4.	Wybór partnera, z którym zostanie założona spółka komercjalizująca.	Partnerem PJB w spółce komercjalizującej powinien być podmiot gwarantujący powodzenie projektu.
5.	Zawarcie porozumienia dotyczącego współpracy PJB i partnera.	Porozumienie dotyczące współpracy (np. list intencyjny) powinno określać podstawowe ustalenia stron w zakresie współpracy (np. zasady działania przyszłej spółki z udziałem PJB, ilość udziałów/akcji przysługujących PJB, uprawnienia w związku z powoływaniem członków organów). **Porozumie nie może określać sankcji dla PJB na wypadek niemożliwości realizacji porozumienia ze względu na brak stosownych zgód.**
6.	Przygotowanie projektu umowy spółki komercjalizującej.	Jeśli w związku z wniesieniem prawa własności intelektualnej do spółki konieczne będzie zastosowanie procedury kontrolnej, powinien zostać sporządzony projekt umowy spółki, który zostanie załączony do wniosku o wyrażenie zgody na rozporządzenie prawem własności intelektualnej lub zawiadomienia o rozporządzeniu prawem własności intelektualnej (zob. niżej).

Lp.	Działanie	Uwagi
7.	Uzyskanie zgody na założenie spółki	Instytut PAN powinien uzyskać zgodę Ministra Nauki, instytut badawczy zgodę ministra nadzorującego, na założenie spółki
8.	Zgłoszenie zamiaru rozporządzenia prawem własności intelektualnej (PAN i instytuty badawcze)	Zamiar dokonania czynności prawnej mającej za przedmiot mienie instytutu badawczego zaliczone zgodnie z odrębnymi przepisami do aktywów trwałych o wartości rynkowej wyższej niż (wyrażona w zł) kwota 20 000 €, polegającej na wniesieniu do spółki lub fundacji podlega zgłoszeniu przez instytut badawczy ministrowi sprawującemu nad nim nadzór. Minister sprawujący nadzór może, w terminie miesiąca od dnia otrzymania zgłoszenia, nie wyrazić zgody na dokonanie czynności prawnej objętej zamiarem. Rozporządzenie składnikami aktywów trwałych instytutu PAN o wartości rynkowej przekraczającej (wyrażoną w złotych) kwotę 20 000 € wymaga zgody Prezesa PAN.
9.	Przygotowanie i złożenie do Ministra Skarbu wniosku o udzielenie zgody na rozporządzenie prawem własności intelektualnej (tj. wniesieniem go do spółki), o ile wartość prawa przekracza (wyrażoną w zł) kwotę 50 000 €.	Wniosek powinien zawierać: a) wskazanie przedmiotu (prawa), który będzie przedmiotem rozporządzenia, z wyszczególnieniem danych ewidencyjnych identyfikujących składniki aktywów trwałych, b) wartość rynkową przedmiotu rozporządzenia, c) sposób rozporządzenia (np. wskazanie, że przedmiot zostanie wniesiony do spółki lub oddany do korzystania na podstawie umowy prawa cywilnego), d) podmiot, na rzecz którego nastąpi rozporządzenie, e) uzasadnienie gospodarcze czynności prawnej. Do wniosku dołącza się: a) wycenę rzeczoznawcy albo oświadczenie PJB – jeżeli wartość rynkową przedmiotu rozporządzenia można ustalić na podstawie opublikowanych cenników lub notowań giełdowych, albo jeżeli koszt wyceny przewyższa 20% wartości bilansowej przedmiotu rozporządzenia, b) projekt umowy, na podstawie której ma być dokonane rozporządzenie,

Lp.	Działanie	Uwagi
		c) inne dokumenty potwierdzające dane i informacje zawarte we wniosku (instytut PAN powinien dołączyć zgodę Prezesa i Prezydium PAN na dokonanie czynności).
11.	Zawarcie umowy spółki i wniesienie prawa własności intelektualnej do spółki, rejestracja spółki w rejestrze przedsiębiorców KRS.	W wyniku utworzenia spółki powstaje nowy podmiot prawny, który powinien wykorzystywać rozwiązanie objęte prawem własności intelektualnej w celu jego komercjalizacji.

Aneks Nr 3
Spółki kapitałowe oraz spółki osobowe

1.1. Spółki kapitałowe

Spółkami kapitałowymi są spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (sp. z o.o.) i spółki akcyjne (S.A.). W odróżnieniu od spółek osobowych, spółki kapitałowe posiadają osobowość prawną, co oznacza, że są one podmiotami prawa, w pełni niezależnymi od swoich wspólników. Spółki kapitałowe mogą nabywać majątek i zaciągać zobowiązania. **1**

O atrakcyjności prowadzenia działalności z wykorzystaniem formy spółki kapitałowej decyduje przede wszystkim zasada, że **PJB jako wspólnik (akcjonariusz) nie podnosi osobistej odpowiedzialności za zobowiązania spółki kapitałowej**. Oznacza to, że wierzyciele spółki mogą dochodzić zapłaty za długi spółki wyłącznie od spółki (w wyjątkowych sytuacjach – w przypadku spółki z o.o. – także od członków zarządu[1]). **2**

Podstawowym warunkiem utworzenia spółki kapitałowej jest zawiązanie spółki poprzez zawarcie umowy. W przypadku sp. z o.o. zawierana jest **umowa spółki, a gdy spółkę zawiązuje sama PJB, akt założycielski** (spółka jednoosobowa). W spółce akcyjnej rolę umowy pełni **statut**. Umowa spółki oraz statut muszą zostać sporządzone pod rygorem nieważności w formie **aktu notarialnego**. Umowa spółki określa, czy spółka zawarta jest na czas określony czy nieokreślony. **3**

Z momentem zawarcia umowy spółki, aż do czasu wpisu spółki do rejestru przedsiębiorców KRS, spółka posiada status tzw. **spółki kapitałowej w organizacji**. Spółka kapitałowa w organizacji może zaciągać zobowiązania, nabywać prawa, w tym zawierać umowy, oraz pozywać lub być pozywana. Spółka kapitałowa w organizacji uzyskuje osobowość prawną po wydaniu postanowienia o wpisie do rejestru przedsiębiorców KRS, **4**

[1] Zgodnie z art. 299 Kodeksu spółek handlowych, jeżeli egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna, członkowie zarządu odpowiadają solidarnie za jej zobowiązania. Członek zarządu może się uwolnić od odpowiedzialności, jeżeli wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie układowe, albo że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło nie z jego winy, albo że pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcia postępowania układowego wierzyciel nie poniósł szkody.

z momentem jej wpisu do rejestru. Wniosek o wpis spółki do rejestru musi zostać złożony w ciągu 6 miesięcy od dnia zawarcia umowy spółki, w przeciwnym razie umowa spółki ulegnie rozwiązaniu.

5 Podstawowym obowiązkiem PJB zarówno jako wspólnika sp. z o.o. jak i akcjonariusza spółki akcyjnej jest **wniesienie wkładu**, czyli kwoty pieniężnej, rzeczy lub prawa majątkowego celem pokrycia kapitału zakładowego. **Kapitał zakładowy** tworzonej spółki kapitałowej to pierwotny wkład wspólników/akcjonariuszy wniesiony przy zakładaniu spółki, dlatego często jest nazywany kapitałem założycielskim. Nie oznacza to jednak, że przez cały okres trwania spółki kapitał zakładowy musi pozostać taki sam. Kapitał zakładowy może być w trakcie trwania spółki podwyższany lub obniżany (nie może on być jednak niższy od minimum określonego w kodeksie spółek handlowych).

1.1.1. Spółka z o.o.

6 Spółka z o.o. może zostać utworzona przez jeden lub kilka podmiotów (wspólników), zarówno przez osoby fizyczne, osoby prawne, jak również przez jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej (np. spółki osobowe). Spółka z o.o. nie może być jednak zawiązana przez inną jednoosobową spółkę z o.o.[2]. Prawo nie ogranicza liczby wspólników, dlatego udziałowcem sp. z o.o. może być zarówno jeden podmiot jak i większa ich liczba.

7 Pierwszym etapem w tworzeniu spółki z o.o. jest zawarcie umowy spółki, która, pod rygorem nieważności, powinna mieć formę aktu notarialnego. W umowie spółki należy określić w szczególności:

1) firmę i siedzibę spółki,
2) przedmiot działalności spółki,
3) wysokość kapitału zakładowego,
4) czy PJB i inni wspólnicy mogą mieć więcej niż jeden udział,
5) liczbę i wartość nominalną udziałów objętych przez poszczególnych wspólników oraz
6) czas trwania spółki, jeżeli jest oznaczony.

8 Kapitał zakładowy (jego minimalna wartość to **5 000 zł**) dzieli się na **udziały** o równej lub nierównej wysokości (minimalnie **50 zł**), które PJB

[2] Art. 151 § 2 Kodeksu spółek handlowych.

może objąć w zamian za wniesienie wkładu. Wkład (pieniężny lub niepieniężny) musi zostać wniesiony do spółki przed zgłoszeniem spółki do rejestru przedsiębiorców KRS. Moment wniesienia wkładów nie może zostać przesunięty w czasie. Wkład nie może być również niższy niż wartość nominalna udziałów obejmowanych przez PJB. Do wniosku o wpis spółki do rejestru załączane jest **oświadczenie zarządu o pokryciu kapitału zakładowego** spółki w całości przez wszystkich wspólników spółki[3].

Wkład pieniężny może zostać przekazany gotówkowo lub przelewem bankowym (pod pewnymi warunkami również czekiem lub wekslem). W**kłady niepieniężne** wnoszone są zazwyczaj na podstawie odpowiedniej umowy przenoszącej własność rzeczy lub prawo majątkowe wnoszone do spółki. W przypadku wnoszenia przez PJB praw własności intelektualnej do spółki z o.o., wkład ten powinien być szczegółowo określony w umowie spółki wraz ze wskazaniem na PJB jako wspólnika wnoszącego taki wkład. Umowa spółki powinna również określać liczbę i wartość nominalną udziałów, które PJB obejmuje w zamian za wkład. Wartość praw własności intelektualnej powinna być wcześniej dokładnie wyceniona. Jeżeli okaże się, że wartość tych praw została znacznie zawyżona w stosunku do ich wartości zbywczej w dniu zawarcia umowy spółki, PJB oraz członkowie zarządu, którzy, wiedząc o tym, zgłosili spółkę do rejestru przedsiębiorców KRS, obowiązani będą solidarnie wyrównać spółce brakującą wartość. **9**

UWAGA! **10**

PJB może posiadać udziały uprzywilejowane co do prawa głosu oraz w zakresie prawa do dywidendy (w obydwu przypadkach postanowienia umowy spółki muszą przewidywać takie uprzywilejowanie).

Uprzywilejowanie dotyczące prawa głosu może przyznawać PJB maksymalnie 3 głosy na jeden udział.

Uprzywilejowanie dotyczące prawa do dywidendy może przyznawać PJB dywidendę, która przewyższa (nie więcej niż o połowę) dywidendę przysługującą udziałom nieuprzywilejowanym.

Spółka z o.o. jako osoba prawna działa przez swoje organy, którymi są **zarząd, rada nadzorcza lub komisja rewizyjna** (ustanowienie rady nad- **11**

[3] Art. 167 § 1 pkt 2 Kodeksu spółek handlowych.

zorczej i komisji rewizyjnej jest obowiązkowe tylko w określonych przypadkach) oraz **zgromadzenie wspólników**. Zarząd spółki jest odpowiedzialny za prowadzenie spraw spółki i jej reprezentowanie „na zewnątrz". Przepisy nie określają dokładnej liczby członków zarządu (stanowiąc, iż zarząd składa się z jednego albo większej liczby członków), liczbę tę może precyzować umowa spółki. Członkiem zarządu mogą być zarówno wspólnicy, jak i osoby spoza ich grona. Jeżeli umowa spółki nie stanowi inaczej, członkowie zarządu są powoływani i odwoływani przez zgromadzenie wspólników spółki.

12 Zgromadzenie wspólników może powołać radę nadzorczą lub komisję rewizyjną (może powołać jeden z tych podmiotów, obydwa, lub w ogóle ich nie powoływać). Organy te powinny składać się co najmniej z trzech członków. Do zadań rady nadzorczej należy stały **nadzór** nad działalnością spółki, we wszystkich dziedzinach jej działalności. Natomiast komisja rewizyjna **ocenia** sprawozdania finansowe i sprawozdania z działalności spółki, jak również wnioski zarządu dotyczące podziału zysku lub pokrycia straty. Komisja rewizyjna składa zgromadzeniu wspólników coroczne pisemne sprawozdanie z wyników tej oceny.

13 Cechą spółki z o.o., jako spółki kapitałowej, jest brak ponoszenia odpowiedzialności przez PJB jako wspólnika za zobowiązania spółki. Istnieją jednak sytuacje, kiedy odpowiedzialność cywilnoprawną będą ponosili członkowie zarządu spółki, zalicza się do nich:

1) podanie fałszywego oświadczenia o wniesieniu wkładów na pokrycie kapitału zakładowego;
2) wyrządzenie spółce szkody działaniem lub zaniechaniem sprzecznym z prawem lub umową spółki (taką samą odpowiedzialność ponoszą członkowie rady nadzorczej, komisji rewizyjnej i likwidatorzy);
3) sytuacja, w której egzekucja przeciwko spółce okaże się bezskuteczna (wtedy członek zarządu odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania spółki), chyba że: we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie układowe; niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcie postępowania układowego nastąpiło nie z winy członka zarządu; pomimo niezgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości oraz niewszczęcia postępowania układowego wierzyciel nie poniósł szkody.

1.1.2. Spółka akcyjna

Spółka akcyjna może zostać zawiązana przez jedną albo więcej osób (jedynym ograniczeniem jest – tak jak w spółce z o.o. – zakaz zawiązania spółki akcyjnej przez jednoosobową spółkę z o.o.). Konstrukcja spółki akcyjnej jest bardziej skomplikowana niż konstrukcja spółki z o.o. Utworzenie spółki akcyjnej wymaga sporządzenia **statutu** spółki w formie aktu notarialnego, pod rygorem nieważności. Statut spółki powinien określać rodzaje i liczbę akcji oraz sposób partycypowania akcjonariuszy w zysku i podziale majątku. Co do zasady PJB jako akcjonariusz spółki nie będzie ponosić odpowiedzialności za zobowiązania spółki. **14**

Spółka akcyjna działa przez organy, którymi są: zarząd, prowadzący sprawy spółki i reprezentujący spółkę na zewnątrz, rada nadzorcza wykonująca stały nadzór nad zarządem oraz walne zgromadzenie. **15**

Minimalny **kapitał zakładowy** spółki akcyjnej wynosi **100 000 zł**. Dzieli się on na akcje o równej wartości nominalnej (minimalna wartość nominalna akcji to **1 gr**). Akcje mogą zostać objęte przez PJB jako akcjonariusza, w zamian za wnoszone przez nią wkłady. Zasady wnoszenia wkładów są analogiczne do zasad dotyczących spółki z o.o., z tym zastrzeżeniem, że wkłady niepieniężne wnoszone do spółki akcyjnej powinny zawsze zostać poddane wycenie. **16**

UWAGA! **17**

PJB może posiadać akcje uprzywilejowane co do prawa głosu oraz w zakresie prawa do dywidendy (w obydwu przypadkach postanowienia statutu spółki muszą przewidywać takie uprzywilejowanie).

Uprzywilejowanie dotyczące prawa głosu może przyznawać PJB maksymalnie 2 głosy na jedną akcję.

Uprzywilejowanie dotyczące prawa do dywidendy może przyznawać PJB dywidendę, która przewyższa (nie więcej niż o połowę) dywidendę przysługującą akcjom nieuprzywilejowanym.

W spółce akcyjnej obowiązują szczególne zasady dotyczące wnoszenia wkładów niepieniężnych. Obejmują one sporządzenie **wyceny**, która zostaje zawarta w **sprawozdaniu założycieli**. W sprawozdaniu tym założyciele powinni, m.in. przedstawić: **18**

a) przedmiot wkładów niepieniężnych,
b) liczbę i rodzaj wydawanych w zamian za nie akcji,
c) osoby, które wnoszą wkłady niepieniężne oraz
d) zastosowaną metodę wyceny wkładów.

19 Sprawozdanie założycieli podlega **badaniu przez biegłego rewidenta**, a jeżeli zachodzi taka potrzeba, kilku biegłych rewidentów. Biegłego rewidenta **wyznacza sąd rejestrowy**.

20 Akcje, które zostały objęte w zamian za wkład niepieniężny powinny pozostać **akcjami imiennymi**[4] **do dnia zatwierdzenia przez najbliższe zwyczajne walne zgromadzenie sprawozdania finansowego za rok obrotowy, w którym wystąpiło pokrycie tych akcji. Nie mogą być w tym czasie zbywane ani zastawiane.**

21 Powyższe zasady mają chronić przede wszystkim wierzycieli spółki akcyjnej przed przeszacowaniem jej majątku. Zabezpieczają również akcjonariuszy przed zmniejszeniem zysków, spowodowanym zmniejszeniem majątku spółki przez błędną wycenę. Jest to również środek zapobiegający **pozornemu wniesieniu wkładów**. Sytuacja taka ma miejsce, gdy przedmiot wkładu nie istnieje w momencie zawarcia umowy założycielskiej lub gdy np. wkład nie ma żadnej wartości (może się to zdarzyć w szczególności przy wnoszeniu takich wkładów jak *know-how* czy *goodwill*).

22

UWAGA!
Wartość praw własności intelektualnej, wnoszonych do spółki akcyjnej tytułem wkładu musi zostać poddana wycenie najpóźniej w momencie zawiązywania spółki. W tym celu założyciele spółki sporządzają sprawozdanie, które następnie jest badane przez biegłego rewidenta.

23 Rezultatem badania przeprowadzonego przez biegłego rewidenta jest opinia, która powinna ustalić tzw. **wartość godziwą wkładów**. Wartość godziwą można zdefiniować jako kwotę, za którą dany składnik majątkowy

[4] Akcja imienna to akcja, z której uprawniona jest osoba wskazana w dokumencie akcji, przez co akcja jest przypisana do konkretnej osoby wymienionej w dokumencie z imienia i nazwiska. Przeciwieństwem jest akcja na okaziciela, czyli na każdorazowego posiadacza akcji.

mógłby zostać wymieniony pomiędzy zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi stronami umowy[5].

1.2. Spółki osobowe

1.2.1. Spółka jawna

24 Do powstania spółki jawnej wymagane jest zawarcie **umowy spółki,** pod rygorem nieważności **w formie pisemnej,** oraz wpisanie spółki do rejestru przedsiębiorców KRS. Umowa spółki jawnej powinna zawierać:

1) firmę i siedzibę spółki;
2) określenie wkładów wnoszonych przez każdego ze wspólników i ich wartość;
3) przedmiot działalności spółki oraz
4) czas trwania spółki, jeżeli jest oznaczony.

25 Zgłoszenie do rejestru może zostać dokonane przez każdego wspólnika spółki (czyli również przez PJB).

26 Każdy ze wspólników, w tym PJB, ma prawo i obowiązek **prowadzenia spraw spółki** jawnej bez dodatkowego wynagrodzenia. Jednak umowa spółki może wprowadzać w tej mierze pewne modyfikacje, np. powierzając prowadzenie spraw spółki jednemu lub kilku wspólnikom. Obligatoryjne jest jednak prowadzenie spraw spółki przez co najmniej jednego wspólnika. Zabronione jest powierzenie prowadzenia spraw spółki osobom trzecim, z zupełnym wyłączeniem wspólników. W przypadku czynności przekraczających zakres zwykłych czynności spółki, wymagana jest jednomyślna uchwała wszystkich wspólników (ta kategoria czynności nie jest zdefiniowana, ale jej przykładem może być zaciągnięcie wysokiej pożyczki, lub nabycie nieruchomości, o ile podejmowanie takich działań nie stanowi przedmiotem działalności spółki).

27 Firma spółki jawnej (rozumiana potocznie jako nazwa spółki) powinna zawierać nazwiska lub firmy (w przypadku, gdy wspólnikiem jest inna spółka) wszystkich wspólników, jednego z nich lub tylko kilku, z oznaczeniem „spółka jawna” (lub ze skrótem „sp.j.”).

[5] Art. 28 ust. 6 Ustawy z dnia 29 września 1994 o rachunkowości.

1.2.2. Spółka komandytowa

28 Charakterystyczną cechą spółki komandytowej, odróżniającą ją od spółki jawnej, są inne zasady odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki. Przynajmniej jeden wspólnik spółki powinien ponosić **nieograniczoną odpowiedzialność** za zobowiązania spółki (tzw. **komplementariusz**) a **odpowiedzialność** przynajmniej jednego wspólnika powinna być **ograniczona** (**komandytariusz**).

29 Komplementariusz ponosi odpowiedzialność analogiczną do odpowiedzialności wspólnika spółki jawnej, czyli odpowiada za zobowiązania spółki całym swoim majątkiem, solidarnie i subsydiarnie wraz z innymi komplementariuszami i spółką. Komandytariusz natomiast odpowiada za zobowiązania tylko do określonej w umowie kwoty tzw. **sumy komandytowej**. Komandytariusz zwolniony jest natomiast z odpowiedzialności w zakresie wniesionego **wkładu**.

30 Suma komandytowa powinna zostać określona w umowie spółki. Jest ona również ujawniona w rejestrze przedsiębiorców KRS, ponieważ ma zasadnicze znaczenie dla wierzycieli spółki. Dopuszcza się wniesienie przez komandytariusza wkładu do spółki w wartości niższej niż suma komandytowa, wówczas jednak komandytariusz ponosi względem wierzycieli spółki odpowiedzialność finansową, w wysokości różnicy pomiędzy wysokością sumy komandytowej a wartością wniesionego wkładu.

31 **PRZYKŁAD**
W umowie spółki, suma komandytowa PJB została określona na poziomie 100 000 zł. PJB, jako komandytariusz wniosła do spółki wkład w wysokości 60 000 zł. Kwota, do której PJB będzie odpowiadała wobec wierzycieli wynosi zatem 40 000 zł.

32 Komplementariusz reprezentuje spółkę, jeżeli na mocy umowy spółki albo prawomocnego orzeczenia sądu nie został tego prawa pozbawiony. Komandytariusz może reprezentować spółkę tylko jako pełnomocnik, a gdy przekroczy zakres umocowania będzie odpowiadał tak jak komplementariusz za ewentualne negatywne skutki dla spółki.

33 **Umowa spółki** powinna zostać zawarta w **formie aktu notarialnego**, pod rygorem nieważności, a do powstania spółki potrzebny jest wpis spółki do rejestru przedsiębiorców KRS. Firma spółki (rozumiana potocznie jako na-

zwa spółki) powinna zawierać nazwisko jednego lub kilku komplementariuszy oraz dodatkowe oznaczenie „spółka komandytowa” (dopuszczalne jest używanie w obrocie skrótu „sp. k.”). Dopuszczalne jest ujawnienie w firmie nazwiska (lub firmy) komandytariusza, w takiej sytuacji będzie on jednak odpowiadał bez ograniczenia za zobowiązania spółki komandytowej (czyli tak jak komplementariusz).

1.2.3. Spółka komandytowo-akcyjna

34 W spółce komandytowo-akcyjnej wspólnikami są: **komplementariusze**, którzy za zobowiązania spółki odpowiadają bez ograniczeń oraz **akcjonariusze**, którzy nie odpowiadają za zobowiązania spółki. Spółka komandytowo-akcyjna może być zawiązana przez co najmniej jednego komplementariusza i co najmniej jednego akcjonariusza.

35 W celu utworzenia spółki, wspólnicy podpisują **statut** sporządzony w formie **aktu notarialnego**. Oprócz standardowych zapisów, statut spółki komandytowo–akcyjnej powinien zawierać:

1) oznaczenie wkładów i wartość wkładów wnoszonych przez komplementariusza (jeśli taki wkład jest wnoszony);
2) wysokość kapitału zakładowego oraz sposób jego zebrania;
3) wartość nominalną akcji;
4) liczbę akcji ze wskazaniem czy są akcjami imiennymi, czy na okaziciela.

36 Jeżeli ustawa lub statut przewiduje ustanowienie rady nadzorczej, statut powinien określać również sposób ich organizacji.

37 W spółce komandytowo-akcyjnej występuje **kapitał zakładowy**, którego minimalna wysokość to 50 000 zł. Organem spółki jest **walne zgromadzenie**, spółka może posiadać również **radę nadzorczą**.

38 Co do zasady, **reprezentacją oraz prowadzeniem spraw spółki** zajmują się **komplementariusze**, jednakże mogą zostać oni na mocy statutu lub prawomocnego orzeczenia sądowego pozbawieni tego prawa. Akcjonariusze mogą reprezentować spółkę, ale jedynie na podstawie i w granicach udzielonego pełnomocnictwa (ponoszą oni pełną odpowiedzialność za skutki czynności dokonanej bez pełnomocnictwa lub z przekroczeniem jego granic).

39 Firma spółki komandytowo-akcyjnej (rozumiana potocznie jako nazwa spółki) powinna zawierać nazwiska jednego lub kilku komplementariuszy oraz dodatkowe oznaczenie „spółka komandytowo-akcyjna” (dopuszcza się skrót „S.K.A.”).

Aneks Nr 4
Konsekwencje podatkowe działalności spółek komercjalizujących wyniki prac B+R zakładanych przez Państwowe Jednostki Badawcze

Instytuty badawcze mogą tworzyć wyłącznie spółki kapitałowe. Natomiast Instytuty naukowe PAN i uczelnie mogą uczestniczyć również w spółkach osobowych (z pewnymi ograniczeniami wynikającymi z zakresu odpowiedzialności wspólników). 1

1.1. Status podatkowy spółek z udziałem PJB

1.1.1. Podatek dochodowy

Spółki kapitałowe. Spółki kapitałowe mają osobowość prawną i są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych[1]. 2

UWAGA! 3

Spółki kapitałowe podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych na takich samych zasadach jak PJB. Jednak w przeciwieństwie do PJB, spółki (w tym spółki tworzone z udziałem PJB) nie są uprawnione do skorzystania z przedmiotowego zwolnienia podatkowego, na zasadach określonych w art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy podatku dochodowym od osób prawnych (w związku z przeznaczeniem i wydatkowaniem dochodu na określone w ustawie cele statutowe).

Fakt, że dochód spółki kapitałowej nie podlega zwolnieniu określonemu w art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a tym samym jest co do zasady, w całości opodatkowany, może pośrednio wpływać na sytuację PJB będącego udziałowcem/akcjonariuszem ww. spółki. Może się bowiem okazać, że w rezultacie opodatkowania dochodu spółki kapitałowej dojdzie do zmniejszenia zysku i dywidendy, jaką spółka wypłaci udziałowcom/akcjonariuszom (czyli np. PJB). 4

Mimo to patrząc na ww. zagadnienie całościowo, należy stwierdzić, iż charakter spółki jako podmiotu z definicji nastawionego na osiąganie zy- 5

[1] Por. art. 1 ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

sku, a nie realizację celów statutowych, jak również inne czynniki biznesowe (takie jak np. dostęp do kapitału, ułatwienia w procesie decyzyjnym itp.) mogą sprawić, że ta forma komercjalizacji będzie dla PJB bardziej atrakcyjna niż komercjalizacja bezpośrednia (sprzedaż lub udzielenie licencji).

6 Ponadto, ze względu na wspierany przez państwo innowacyjny profil prowadzonej działalności, spółki mające na celu komercjalizację wyników prac B+R mogą skorzystać z następujących preferencji przeznaczonych dla podmiotów gospodarczych działających w obszarze badań i rozwoju:

a) możliwość uzyskania statusu centrum badawczo-rozwojowego w rozumieniu ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej[2],
b) tzw. ulga technologiczna[3].

7 Istnienie powyższych zachęt podatkowych może w praktyce powodować zmniejszenie obciążeń podatkowych spółek komercjalizujących wyniki prac B+R. W konsekwencji ww. zachęty mogą przełożyć się na wyższy zysk PJB (w formie dywidendy od zysku spółki).

8

UWAGA!

<u>Wada:</u> Komercjalizacja wyników prac B+R przez spółkę prawa handlowego uniemożliwia skorzystanie ze zwolnienia podatkowego dochodów z komercjalizacji wyników prac B+R ze względu na ich przeznaczenie i wydatkowanie na cele statutowe.

<u>Zaleta:</u> Spółka prawa handlowego, operacyjnie, ma większe możliwości pozyskiwania kapitału niż PJB. Jednocześnie, spółka może skorzystać z ulg i preferencji podatkowych dla działalności innowacyjnej, np. ulga technologiczna, status centrum badawczo-rozwojowego.

9 Status centrum badawczo-rozwojowego. Przedsiębiorcy (w tym spółki z udziałem PJB, komercjalizujące wyniki prac B+R) mogą starać się o uzyskanie statusu centrum badawczo-rozwojowego (dalej „CBR"). Podstawą do nadania spółce statusu CBR jest wniosek składany do ministra gospodarki, wykazujący spełnienie przez przedsiębiorstwo warunków

[2] Dz. U. z 2008 r. Nr 116, poz. 730.
[3] Por. art. 18b Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

świadczących o innowacyjnym profilu działalności oraz o jego doświadczeniu w tym zakresie.

Preferencję podatkową mającą zastosowanie do CBR, stanowi prawo do dokonywania comiesięcznych odpisów na utworzenie tzw. funduszu innowacyjności. Wysokość odpisu nie może przekroczyć 20% przychodów osiągniętych w danym miesiącu[4]. Środki na fundusz innowacyjności powinny zostać przekazane na odrębny rachunek bankowy w terminie do 15 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został dokonany odpis. Środki z funduszu innowacyjności powinny zostać wykorzystane na pokrywanie kosztów badań i prac rozwojowych oraz kosztów związanych z uzyskaniem patentu na wynalazek[5]. **10**

Korzyścią podatkową związaną z funduszem innowacyjności jest fakt, iż kwota odpisu jest kosztem podatkowym i pomniejsza podstawę opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych. Ponadto, w momencie sprzedaży wyników prac B+R, CBR ma prawo do pomniejszenia podstawy opodatkowania o kwotę poniesionych wydatków z funduszu innowacyjności (tj. o koszty, które zostały sfinansowane z rachunku bankowego, na którym znajdują się środki finansowe przeznaczone na fundusz innowacyjności). **11**

PRZYKŁAD **12**

Spółka ABC o statusie CBR osiągnęła w marcu przychód w wysokości 100 000 zł. W tym samym miesiącu spółka dokonała odpisu na fundusz innowacyjności w wysokości 20% miesięcznego przychodu – tj. 20 000 zł. Fizyczne przekazanie środków na rachunek bankowy funduszu nastąpiło przed 15 kwietnia. Spółka miała prawo wykazać odpis na kwotę 20 000 zł jako swój koszt podatkowy.
W maju spółka ABC wydała 20 000 zł z funduszu innowacyjności na koszty wynagrodzenia współpracujących z nią naukowców, którzy na podstawie umowy zlecenia prowadzili prace B+R prowadzące do uzyskania patentu na wynalazek, który będzie przedmiotem sprzedaży. Koszty wynagrodzeń sfinansowanych z funduszu innowacji mogą stanowić koszt podatkowy, nawet pomimo wcześniejszego rozpozna-

[4] Art. 21 ust. 1-7 ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej (Dz. U. z 2008 r., Nr 116, poz. 730).

[5] Środki z funduszu innowacyjności powinny być wydatkowane przed końcem roku następującego po roku w których dokonano odpisu na fundusz (art. 15 ust. 1 pkt 5c lit. c Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

nia odpisu jako koszt podatkowy. Spółka ma zatem prawo do podwójnego obniżenia swojej podstawy opodatkowania pierwszy, raz dokonując odpisu na fundusz i drugi raz faktycznie ponosząc wydatki na wynagrodzenia współpracowników.

13 Ponadto, spółka posiadająca status CBR zwolniona jest z płacenia podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego w zakresie przedmiotów opodatkowania wykorzystywanych na prowadzenie prac B+R.

14 **Spółki osobowe**. Spółki osobowe, jako niemające osobowości prawnej, nie są podatnikami podatku dochodowego od osób prawnych[6]. Nie są one również podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych. Podatnikami podatku dochodowego są natomiast wspólnicy spółek osobowych, do których należeć będzie również PJB, w przypadku osobowych spółek komercjalizujących wyniki prac B+R.

15 Przychody i koszty powstające w spółce osobowej przypisywane są odpowiednio (proporcjonalnie do udziału w spółce) jej wspólnikom. Wspólnicy spółek osobowych podlegają opodatkowaniu odrębnie (stosownie do swojej formy prawnej, podatkiem dochodowym od osób fizycznych lub podatkiem od osób prawnych).

16 Przychód PJB z udziału w spółce osobowej będzie zatem opodatkowany według zasad określonych w art. 5 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, który stanowi, że przychody wspólników z tego tytułu łączy się z ich pozostałymi przychodami. Wielkość przychodu ustala się proporcjonalnie do udziału posiadanego przez PJB w spółce. W przypadku braku przeciwnego dowodu uznaje się, że udziały wspólników w przychodach są równe. Zasada proporcjonalnego rozliczania, o której mowa powyżej, znajduje odpowiednie zastosowanie również do kosztów uzyskania przychodu, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodu, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku[7].

[6] Por. art. 1 ust. 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[7] Por. art. 5 ust. 2 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

PRZYKŁAD 17
PJB posiada w spółce osobowej ABC udział w wysokości 40%. W 2010 r. spółka ABC osiągnęła przychody w wysokości 1 mln zł i koszty w wysokości 500 tys. zł.
Dla PJB oznacza to, że do swoich pozostałych przychodów do opodatkowania powinna doliczyć przychód w wysokości 400 tys. zł (40% z 1 mln zł), który może pomniejszyć o koszty uzyskania przychodów w wysokości 200 tys. zł (40% z 500 tys. zł).

Uzyskując dochody z tytułu posiadania udziału w spółce osobowej, PJB podlega opodatkowaniu na zasadach ogólnych. Oznacza to, że PJB może korzystać ze zwolnienia dochodów uzyskanych z udziału w spółce osobowej określonego w art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Warunkiem zastosowania tego zwolnienia jest przeznaczenie i wydatkowanie ww. dochodów na cele statutowe PJB. 18

UWAGA! 19
Dochody PJB z tytułu udziału w spółce osobowej komercjalizującej wyniki prac B+R mogą korzystać ze zwolnienia podatkowego, jeśli są przeznaczone i wydatkowane na cele statutowe PJB.
Stanowi to zaletę komercjalizacji poprzez spółkę osobową, w porównaniu ze spółką kapitałową, która nie może korzystać z powyższego zwolnienia podatkowego.

Transakcje z podmiotami powiązanymi. W przypadku transakcji między PJB a spółką komercjalizującą wyniki prac B+R (spółką kapitałową), w której PJB ma udziały, zastosowanie znajdują przepisy podatkowe dotyczące transakcji między podmiotami powiązanymi. Przepisy te w pierwszym rzędzie dotyczą wszystkich transakcji zawieranych między PJB a spółką, w której PJB będzie posiada udział kapitałowy większy niż 5%. 20

Warunki transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi (w szczególności należne wynagrodzenie) powinny być ustalane według zasad rynkowych. Organy podatkowe mogą zakwestionować ustalenia cenowe i oszacować dodatkowy dochód podatkowy z tytułu transakcji między podmiotami powiązanymi jeżeli: 21

a) warunki danej transakcji zawieranej przez podmioty powiązane (np. cena nabywanych/sprzedawanych praw) różnią się od warunków rynkowych, oraz
b) podatnicy (strony transakcji) wykazują brak dochodu albo dochód niższy od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały[8].

22 W praktyce oznacza to że np. PJB sprzedając prawa autorskie swojej spółce zależnej powinno stosować takie same ceny jak w przypadku transakcji sprzedaży do podmiotu niepowiązanego.

23 Jeżeli łączna wartość transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi, w danym roku podatkowym przekracza określone przepisami prawa progi (**w przypadku usług niematerialnych jest to co do zasady 30 000 €**), podatnicy (tj. PJB oraz spółka powiązana z PJB) są zobowiązani do sporządzenia dokumentacji cen transferowych[9]. Dokumentacja taka powinna spełniać wymogi określone w art. 9a ust. 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W szczególności: powinna ona określać funkcję, jaką pełnić będą podmioty uczestniczące w transakcji; wszystkie przewidywane koszty związane z przedmiotową transakcją oraz formę i termin płatności; strategię gospodarczą.

24 Zgodnie z polskimi przepisami, podatnik jest zobowiązany do przedstawienia organom skarbowym dokumentacji cen transferowych w ciągu 7 dni od dnia wezwania przez organ podatkowy do złożenia takiej dokumentacji. Jeśli podatnik nie przedstawi przedmiotowej dokumentacji w wymaganym terminie, organy podatkowe mogą dokonać doszacowania dodatkowego dochodu po jego stronie. Różnica pomiędzy dochodem doszacowanym a dochodem wykazanym przez podatnika podlega opodatkowaniu według karnej stawki 50%.

25 **PRZYKŁAD**
PJB dokonało sprzedaży praw do patentu na rzecz Spółki ABC Sp. z o.o., której PJB jest udziałowcem. Określona w umowie między stronami cena praw do patentu wyniosła 35 000 €. PJB wykazała przychód z transakcji, w cenie określonej w umowie. Po przeliczeniu na walutę polską (wg odpowiedniego kursu) wyniósł on 140 000 zł.

[8] Art. 11Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[9] Por. art. 9a Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

W wyniku przeprowadzonej kontroli, organ podatkowy stwierdził, iż cena praw do patentu określona w ww. umowie odbiega od warunków rynkowych i zażądał przedstawienia dokumentacji cen transferowych. PJB nie zdążyła przedstawić ww. dokumentacji w ciągu 7 dni. Organ oszacował dochód PJB, stwierdzając, iż cena patentu w normalnych warunkach (tj. między podmiotami niepowiązanymi) wyniosłaby w przeliczeniu na walutę polską, 200 000 zł.
Dla PJB oznacza to, że kwota 60 000 zł (różnica między dochodem wykazanym przez PJB i oszacowanym przez organ) podlegać będzie opodatkowaniu stawką 50%, a nie standardową stawką 19% (o ile nie zajdą przesłanki do zastosowania zwolnienia podatkowego z art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

1.1.2. Podatek od towarów i usług

O ile spółki osobowe (w tym również spółki tworzone z udziałem PJB), nie są podatnikami podatków dochodowych, to mogą one być podatnikami na gruncie ustawy o VAT. To samo dotyczy spółek kapitałowych. Zgodnie bowiem z ustawą o VAT podatnikami są „**osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej** oraz osoby fizyczne, **wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą** […]". Tym samym, dany podmiot (np. spółka kapitałowa, lub osobowa) może być uznany za podatnika VAT niezależnie od swojej zdolności prawnej, w oparciu o wskazane w przepisach kryteria z których głównym jest samodzielne wykonywanie działalności gospodarczej. **26**

UWAGA! **27**
Zarówno spółki kapitałowe, jak i spółki osobowe tworzone z udziałem PJB są do zasady podatnikami VAT.

Jeżeli sprzedaż z tytułu czynności opodatkowanych w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła 50 000 zł netto, możliwe jest zwolnienie spółek handlowych z udziałem PJB z podatku[10]. **28**

[10] Art. 113 Ustawy o VAT – przy czym w latach 2010-2011 obowiązuje okres przejściowy – tj. za 2010 r. limit wynosi 100 000 zł, a za 2011 r. i lata następne 150 000 zł przy zachowaniu określonych obowiązków formalnych.

1.2. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form pozyskania praw do wyników prac B+R przez spółki z udziałem PJB

1.2.1. Wyniki prac B+R prowadzonych we własnym zakresie

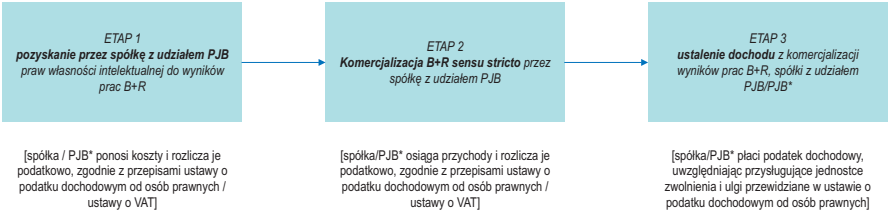
29 **Podatek dochodowy.** Rozliczenie podatkowe praw własności intelektualnej, które zostały wytworzone przez spółkę we własnym zakresie, odbywa się na podobnych zasadach jak w przypadku PJB.

30 **Podatek od towarów i usług.** Zasady rozliczania VAT, w przypadku wytworzenia przez spółkę we własnym zakresie praw własności intelektualnej, są analogiczne jak w przypadku PJB.

1.2.2. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form nabycia praw do wyników prac B+R od innych podmiotów (od osób fizycznych lub prawnych)

31 Podobnie jak w przypadku komercjalizacji bezpośredniej, również w przypadku komercjalizacji wyników prac B+R za pośrednictwem spółek, z perspektywy podatkowej istotny jest nie tylko etap polegający na zbyciu praw własności intelektualnej (strona przychodowa), ale i poprzedzający go etap nabycia tych praw (strona kosztowa). Proces ten przedstawiony został na schemacie A.4.1.

RYS. A.4.1. KOMERCJALIZACJA WYNIKÓW PRAC B+R PRZEZ SPÓŁKĘ Z UDZIAŁEM PJB – PERSPEKTYWA PODATKOWA



* w przypadku spółki osobowej w odniesieniu do podatku dochodowego od osób prawnych

32 Spółka z udziałem PJB może nabyć prawa własności intelektualnej (w celu ich późniejszej komercjalizacji) na kilka sposobów:

– poprzez umowę cywilnoprawną (np. umowę o dzieło, umowę zlecenia, umowę sprzedaży),

– w postaci licencji,
– w postaci wkładu niepieniężnego (aportu).

Podatek dochodowy. Nabycie na podstawie umowy cywilnoprawnej lub licencji. W tym przypadku, rozliczenie kosztów nabycia praw autorskich do wyników prac B+R przez spółkę kapitałową odbywa się na podobnych zasadach jak w przypadku PJB. **33**

Należy jednak pamiętać, że w przypadku nabycia ww. praw majątkowych od podmiotów powiązanych (np. od PJB) warunki transakcji powinny zostać ustalone na zasadach rynkowych, zgodnie z wytycznymi zawartymi w przepisach regulujących zasady rozliczeń pomiędzy podmiotami powiązanymi, w rozumieniu art. 11 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. **34**

Podatek dochodowy. Otrzymanie wkładu niepieniężnego (aportu). W przypadku wniesienia aportu do spółki kapitałowej, wartość wkładu nie stanowi dla otrzymującej go spółki przychodu podatkowego (zgodnie ze szczególną regulacją Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)[11]. Jednakże po stronie PJB, powstanie przychód z tytułu wniesienia aportu do spółki kapitałowej, w nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w spółce w zamian za wkład niepieniężny[12]. **35**

Natomiast wniesienie aportu do spółki osobowej, nie powinno skutkować powstaniem przychodu na poziomie wspólników/udziałowców spółki (czyli również PJB). W praktyce kwestia ta jest jednak przedmiotem kontrowersji[13]. **36**

Podatek od towarów i usług. Zasady rozliczania VAT w przypadku nabycia praw własności intelektualnej przez spółkę, są analogiczne jak w przypadku PJB. **37**

[11] Por. art. 12 ust. 4 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[12] Por. art. 12 ust. 1 pkt 7 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.
[13] Np. interpretacje negatywne: interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 26 stycznia 2010 r. – IPPB1/415-936/09-2/MT; interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, z dnia 15 stycznia 2010 r. – ILPB1/415-1152/09-5/IM; interpretacje pozytywne: interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 23 lipca 2010 r. – IPPB3/423-274/10-2/PD oraz wyroki WSA, np. w Warszawie z dnia 17 lutego 2009 r. – III SA/Wa 2926/08, z dnia 2 czerwca 2009 r. – III SA/Wa 346/09 i wyrok WSA w Kielcach, z dnia 18 stycznia 2010 r. – I SA/Ke 71/10.

1.2.3. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form zbycia praw do wyników prac B+R przez spółki z udziałem PJB.

38 **Podatek dochodowy.** W przypadku spółek kapitałowych, konsekwencje fiskalne poszczególnych form zbycia praw do wyników prac B+R będą analogiczne, jak w przypadku PJB.

39 Niemniej, dochody spółek nie będą mogły być zwolnione z podatku dochodowego, na podstawie art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, gdyż w przeciwieństwie do PJB nie przysługuje im warunkowe zwolnienie przedmiotowe[14].

40 Fakt, że dochód spółki kapitałowej nie podlega zwolnieniu określonemu w art. 17 ust. 1 pkt 4 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. może pośrednio wpłynąć na zmniejszenie zysku spółki i w konsekwencji wielkości dywidendy, jaką wypłaci ona PJB.

41 W przypadku spółek osobowych, zgodnie z wcześniejszymi uwagami, przychód i odpowiednio, koszt uzyskania przychodu będą rozliczane na poziomie wspólników spółki w proporcji do posiadanych w niej udziałów. A zatem, przychody i koszty będą rozliczane analogicznie jak w przypadku zbycia ww. praw przez PJB.

42 **Podatek od towarów i usług.** Zasady rozliczania VAT w przypadku zbycia praw własności intelektualnej przez spółkę, są analogiczne jak w przypadku PJB.

[14] Por. art. 17 ust. 1c pkt 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Aneks Nr 5
Pakiet ustaw z 30 kwietnia 2010 r., reformujących system nauki

1.1. Podstawowe założenia reformy obszaru B+R

30 kwietnia 2010 r. w Dzienniku Ustaw Nr 96 został ogłoszony pakiet ustaw, składających się na reformę systemu nauki, który wszedł w życie dnia 1 października 2010 roku. Zmiany zostały wprowadzone na mocy ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 roku Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki[1] (dalej „Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki"). Na pakiet składają się następujące ustawy: **1**

1. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki[2] (dalej „Ustawa o zasadach finansowania nauki"), zastępująca ustawę z dnia 8 października 2004 roku o zasadach finansowania nauki[3],
2. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk[4], zastępująca ustawę z dnia 25 kwietnia 1997 r. o Polskiej Akademii Nauk[5].
3. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych[6], zastępująca ustawę z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych[7].
4. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Nauki[8] (dalej „Ustawa o NCN") – ustawa, która nie miała dotąd swego odpowiednika.
5. Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju[9] (dalej „Ustawa o NCBiR") zastępująca ustawę z dnia 15 czerwca 2007 r. o Narodowym Centrum Badań i Rozwoju[10].

Przepisy wprowadzające ustawy reformujące system nauki wprowadzają również nowelizacje innych aktów prawnych, w tym m.in. ustawy z dnia 27 lipca 2005 roku Prawo o szkolnictwie wyższym[11], ustawy z dnia 15 lute- **2**

---

[1] Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 620.
[2] Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 615.
[3] Przy czym art. 16 i 21–31 tej ustawy funkcjonują do 31 grudnia 2010 r.
[4] Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619.
[5] Dz. U. z 1997 r. Nr 75, poz. 469, z późn. zm.
[6] Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618.
[7] Tekst jedn.: Dz. U. z 2008 r. Nr 159, poz. 993, z późn. zm.
[8] Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 617.
[9] Dz. U. z 2010 r. Nr 96, poz. 616.
[10] Dz. U. z 2007 r. Nr 115, poz. 789, z późn. zm.
[11] Dz. U. z 2005 r. Nr 164, poz. 1365, z późn zm.

go 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych[12], ustawy z dnia 30 maja 2008 r. o niektórych formach wspierania działalności innowacyjnej[13], a także ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[14].

3 Przyjęty pakiet ustaw ma pomóc w zwiększeniu konkurencyjności i zapewnieniu wydajności działalności B+R oraz wypracowaniu właściwych i efektywnych formuł współpracy nauki z sektorem gospodarczym i przemysłem.

1.2. Reforma nauki a prawa do wyników prac B+R

4 Pakiet reformujący system nauki nie zmienił dotychczasowych zasad odnoszących się do nabywania przez PJB praw własności intelektualnej, do rezultatów działalności B+R. Prawo do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy oraz prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, przysługują podmiotowi, któremu zostały przyznane środki finansowe na prowadzenie tych prac i zadań, chyba że umowa pomiędzy Ministrem przyznającym środki a podmiotem je otrzymującym albo decyzja przyznająca środki stanowi inaczej[15]. Ustawa o zasadach finansowania nauki precyzuje ponadto, że do nabywania autorskich praw majątkowych do wyników prac B+R powstałych w wyniku realizowania zadań finansowanych ze środków finansowych na naukę mają zastosowanie przepisy ustawy z dnia 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych[16]. Analogiczne zasady określa Ustawa o NCBiR oraz w Ustawa o NCN[17].

[12] Tekst jedn.: Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.
[13] Dz. U. z 2008 r. Nr 116, poz. 730, z późn. zm.
[14] Dz. U. z 2009 r. Nr 157, poz. 1240 oraz Dz. U. z 2010 r. Nr 28, poz. 146.
[15] Art. 16 ust. 1 Ustawy o zasadach finansowania nauki.
[16] Tekst. jedn.: Dz. U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631, z późn. zm.
[17] Art. 32 Ustawy o NCBiR i art. 36 Ustawy o NCN.