

Komercjalizacja

**B+R**

dla praktyków

2016



# Komercjalizacja

## **B+R**

### dla praktyków

### 2016

**Redakcja**  
Michał Barszcz

**Skład i łamanie**  
Dariusz Ziach

© by Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, Warszawa 2016

ISBN: 978-83-936422-7-4

Wydanie trzecie

**Wydawca**  
Narodowe Centrum Badań i Rozwoju  
ul. Nowogrodzka 47a  
00-695 Warszawa  
Tel.: +48 22 24 42 858  
Fax: +48 22 20 13 408  
[www.bridge.gov.pl](http://www.bridge.gov.pl)  
<http://www.ncbr.gov.pl>

Wszelkie prawa autorskie zastrzeżone i prawnie chronione. Przedruk materiałów w części lub w całości możliwy tylko i wyłącznie za zgodą Narodowego Centrum Badań i Rozwoju. Cytowanie oraz wykorzystywanie fragmentów publikacji dozwolone tylko za podaniem źródła.

# Spis treści

Autorzy .....	9
Wykaz skrótów i pojęć .....	13
Wprowadzenie .....	17

<b>I. Aspekty prawne</b> .....	19
1. Pojęcie transferu, wdrożenia i komercjalizacji wyników prac B+R. ....	19
2. Komercjalizacja wyników B+R – uwagi ogólne .....	20
2.1. Ścieżki komercjalizacji B+R .....	20
2.2. Przedmiot komercjalizacji. ....	21
2.2.1. Badania naukowe i prace rozwojowe – podstawowe informacje .....	21
2.2.2. Wyniki badań naukowych i prac rozwojowych .....	23
2.3. Działania poprzedzające komercjalizację – wzmianka na temat praw do wyników .....	23
2.4. Wybór ścieżki komercjalizacji. ....	24
2.4.1. Czynniki decydujące o wyborze ścieżki komercjalizacji, etap prac a komercjalizacja. ....	24
2.4.2. Specyfika umów dotyczących komercjalizacji wyników badań w celu ich dalszego rozwoju (etap przedprzemysłowy).....	24
2.4.3. Komercjalizacja w celu przemysłowego wykorzystania ...	27
3. Komercjalizacja bezpośrednia. ....	28
3.1. Uwagi ogólne. ....	28
3.2. Sprzedaż praw do wyników B+R .....	29
3.2.1. Umowa o przeniesienie praw własności przemysłowej ...	33
3.2.2. Umowa o przeniesienie praw do know-how. ....	34
3.3. Udzielenie licencji na wyniki prac B+R. ....	34
3.3.1. Ogólne uwagi o udzielaniu licencji .....	34
3.3.2. Rodzaje licencji .....	35
3.3.3. Określenie wynagrodzenia za korzystanie z wyników prac B+R .....	38
3.3.4. Ścieżka komercjalizacji z udziałem licencji. ....	39
4. Komercjalizacja pośrednia. ....	40

4.1.	Pojęcie komercjalizacji pośredniej . . . . .	40
4.2.	Rodzaje spółek, które mogą być tworzone przez PJB z podmiotem prywatnym . . . . .	41
4.3.	Uwagi ogólne o spółkach osobowych . . . . .	41
4.4.	Spółka jawna . . . . .	44
4.5.	Spółka komandytowa . . . . .	45
4.6.	Spółka komandytowo-akcyjna . . . . .	46
4.7.	Status PJB w spółce osobowej . . . . .	47
4.8.	Spółki kapitałowe . . . . .	49
4.9.	Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością . . . . .	51
4.10.	Spółka akcyjna . . . . .	52
4.11.	Status PJB w spółce kapitałowej . . . . .	54
4.12.	Charakterystyka komercjalizacji z wykorzystaniem spółki celowej . . . . .	57
4.13.	Różne warianty komercjalizacji poprzez spółkę . . . . .	59
5.	Przychody i korzyści z komercjalizacji pośredniej i bezpośredniej . . . . .	64
5.1.	Rodzaje przychodów z komercjalizacji . . . . .	64
5.2.	Warranty subskrypcyjne . . . . .	65
6.	Komercjalizacja a prawa PJB . . . . .	75
7.	Ryzyka związane z komercjalizacją B+R . . . . .	78
8.	Współpraca B+R w ramach konsorcjum a komercjalizacja . . . . .	79
8.1.	Uwagi ogólne . . . . .	79
8.2.	Wniesiona technologia . . . . .	81
8.3.	Wyniki projektu i prawa do wyników prac B+R . . . . .	81
8.4.	Nabycie praw do wyników prac B+R . . . . .	82
8.5.	Przeniesienie praw do wyników prac B+R . . . . .	84
8.6.	Ustalenie zasad poufności . . . . .	84
8.7.	Inicjatywa DESCА – modelowa umowa konsorcjum . . . . .	86
9.	Komercjalizacja przez PJB – wymagane zgody i zezwolenia . . . . .	86
9.1.	Zgody i zezwolenia niezbędne dla utworzenia spółki . . . . .	86
9.2.	Transakcje wymagające zgody Ministra Skarbu Państwa . . . . .	87
9.3.	Inne transakcje wymagające zgody lub zgłoszenia . . . . .	88
10.	Zastosowanie ustawy o zamówieniach publicznych do komercjalizacji B+R, przetarg publiczny . . . . .	89
11.	Własność praw do wyników prac B+R . . . . .	90
11.1.	Nabycie praw do wyników prac B+R . . . . .	90
11.2.	Standaryzacja działań na poziomie UE . . . . .	91
11.3.	Zarządzanie PWI – Zalecenia Komisji 2008 . . . . .	91
11.4.	Treść Kodeksu . . . . .	92
11.5.	Podstawowe zasady nabywania praw własności intelektualnej . . . . .	93
11.6.	Modele nabywania praw własności intelektualnej przez PJB . . . . .	96
11.7.	Założenia polskiego modelu nabywania praw do wyników B+R przez pracowników PJB . . . . .	97
12.	Prawa do wyników B+R, nabywanie i ochrona praw . . . . .	101
12.1.	Prawa do wyników a wyniki . . . . .	101

12.2. Znaczenie poufności i tajemnic handlowych dla praw do wyników B+R . . . . .	102
12.3. Dyrektywa o ochronie niejawnego know-how i niejawnych informacji handlowych . . . . .	104
12.4. Podstawy ochrony prawnej wyników prac B+R . . . . .	106
12.5. Wyniki prac B+R a prawa własności przemysłowej . . . . .	106
12.6. Charakterystyka poszczególnych praw własności przemysłowej . . . . .	107
12.6.1. Wynałazki . . . . .	107
12.6.2. Wzory użytkowe . . . . .	112
12.6.3. Wzory przemysłowe . . . . .	114
12.6.4. Topografia układu scalonego . . . . .	115
12.6.5. Wyniki prac B+R a ochrona praw autorskich . . . . .	116
12.6.6. Podsumowanie . . . . .	120
13. Finansowanie działalności B+R a komercjalizacja . . . . .	121
13.1. Zagadnienia ogólne . . . . .	121
13.2. Ryzyko projektowe i inwestycyjne . . . . .	123
13.3. Etapy finansowania komercjalizacji wyników badań naukowych . . . . .	123
13.4. Formy finansowania prac B+R i komercjalizacji wyników badań . . . . .	127
13.5. Dotacje i granty naukowe . . . . .	128
13.6. Inicjatywy UE . . . . .	128
13.7. Środki własne . . . . .	129
13.8. Kredyty . . . . .	130
13.9. Kapitał podwyższonego ryzyka . . . . .	130
13.10. Partnerstwo publiczno-prywatne . . . . .	131
14. Ryzyko naruszenia konkurencji . . . . .	132
14.1. Prawo konkurencji w projektach B+R i komercjalizacji . . . . .	132
14.2. Istota prawa konkurencji . . . . .	133
14.3. Podmioty prawa konkurencji (przedsiębiorstwo, przedsiębiorca) . . . . .	133
14.4. Wyłączenia . . . . .	135
14.5. Porozumienia bagatelne ( <i>de minimis</i> ) . . . . .	136
14.5.1. Porozumienia o transferze technologii . . . . .	136
14.6. Porozumienia badawczo-rozwojowe . . . . .	137
15. Pomoc publiczna . . . . .	139
15.1. Pomoc publiczna w projektach B+R . . . . .	139
15.1.1. Istota pomocy publicznej . . . . .	140
15.2. Efekt zachęty . . . . .	141
15.3. Intensywność pomocy publicznej . . . . .	141
15.4. Podmioty pomocy publicznej – przedsiębiorstwa . . . . .	142
15.5. Wyłączenia . . . . .	145
15.6. Pomoc na działalność B+R+I . . . . .	147
15.7. Komercjalizacja wyników badań korzystających z pomocy publicznej . . . . .	149
16. Ramy prawne komercjalizacji wyników prac B+R przez PJB . . . . .	150

16.1. Państwowe jednostki badawcze – PJB .....	150
16.2. Organizacja procesu komercjalizacji przez uczelnię .....	151
16.2.1. Uwagi ogólne .....	151
16.2.2. Akademickie inkubatory przedsiębiorczości .....	152
16.3. CTT – Centra transferu technologii .....	153
16.4. Organizacja procesu komercjalizacji przez instytuty badawcze .....	154
16.5. Organizacja procesu komercjalizacji przez PAN i instytuty naukowe PAN .....	154
16.6. Centra naukowo-przemysłowe .....	155
16.7. Spółki celowe .....	156
16.7.1. Uwagi ogólne .....	156
16.7.2. Spółki celowe uczelni .....	157
16.7.3. Spółki celowe instytutów badawczych .....	158
16.7.4. Spółki celowe instytutów PAN .....	159
17. Zarządzanie działalnością B+R .....	160
17.1. Działalność B+R a zarządzanie projektami .....	160
<b>II. Aspekty podatkowe .....</b>	<b>163</b>
1. Komercjalizacja bezpośrednia .....	163
2. Komercjalizacja pośrednia .....	169
2.1. Aspekty podatkowe komercjalizacji pośredniej .....	169
2.2. Podatek dochodowy od osób prawnych .....	171
2.3. Podatek od towarów i usług .....	176
3. Ramy prawne komercjalizacji wyników prac B+R przez PJB .....	185
3.1. Status podatkowy PJB .....	185
3.2. Sposób rozpoznawania dla celów VAT transakcji z udziałem zagranicznego podmiotu .....	203
4. Współpraca w ramach konsorcjum a prawa do wyników .....	209
4.1. Zagadnienia podatkowe dotyczące współpracy w ramach konsorcjum .....	209
4.2. Realizacja projektu w ramach konsorcjum .....	224
5. Prawa do wyników B+R, nabywanie i ochrona praw .....	228
5.1. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form pozyskania praw do wyników prac B+R przez PJB .....	228
5.2. Wytworzenie praw do wyników prac B+R we własnym zakresie .....	229
5.3. Nabycie praw do wyników prac B+R od innych podmiotów ...	242
<b>III. Aspekty księgowo .....</b>	<b>255</b>
1. Wyniki prac B+R a regulacje rachunkowe .....	255
1.1. Prace badawcze i rozwojowe w ujęciu ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 38 „Wartości niematerialne” .....	255
2. Komercjalizacja bezpośrednia .....	280
3. Komercjalizacja pośrednia .....	297
4. Prawa do wyników B+R, nabywanie i ochrona praw .....	316



## Autorzy

Publikacja powstała przy współpracy z Kancelarią **Bird & Bird**

**Małgorzata Darowska**, radca prawny, specjalizuje się w projektach współpracy dotyczących rozwoju technologii, wdrażania i finansowania innowacji oraz w transferze technologii. Doradza w strategiach prawnej ochrony i komercjalizacji wyników B+R oraz zabezpieczenia przed konkurencją, oceny zgodności rozwiązań z wymogami regulacyjnymi. Autorka licznych publikacji branżowych oraz prelegent na konferencjach i szkoleniach dotyczących B+R i innowacji, własności intelektualnej, ochrony danych oraz nowych technologii.

**Marcin Alberski**, prawnik w zespole prawa własności intelektualnej w polskim biurze Bird & Bird oraz w międzynarodowym zespole prawa europejskiego i prawa konkurencji kancelarii Bird & Bird. Specjalizuje się w prawie ochrony konkurencji na rynkach regulowanych oraz opartych na prawach własności intelektualnej.

**Tomasz Barańczyk**, doradca podatkowy z bogatym doświadczeniem w zakresie obsługi podatkowej podmiotów tworzących oraz wykorzystujących własność intelektualną. Doradzał największym polskim i zagranicznym firmom w kwestiach związanych z restrukturyzacją i zarządzaniem portfolio IP. Ceniony ekspert, prelegent oraz autor wielu publikacji o tematyce podatkowej.

**dr Katarzyna Feldo**, prawnik, doradca podatkowy z wieloletnim doświadczeniem, zastępca rzeczownika dyscyplinarnego w Mazowieckiej Izbie Doradców Podatkowych, autorka szeregu publikacji o tematyce podatkowej, w tym monografii książkowych zatytułowanych: *Komentarz do ustawy o podatku akcyzowym oraz VAT w Partnerstwie Publiczno-Prywatnym*. W ramach prac naukowych współpracowała m.in. z Uniwersytetem Warszawskim, Polską Akademią Nauk, Szkołą Główną Handlową w Warszawie.

**Krzysztof Gmur**, biegły rewident, posiadający doświadczenie w badaniu sprawozdań finansowych oraz doradztwie księgowym dla polskich (w tym notowanych na giełdzie papierów wartościowych) oraz międzynarodowych firm. Brał udział w licznych pracach związanych z konwersją sprawozdań finansowych na MSSF oraz zajmował się analizą problemów technicznych z zakresu polskich przepisów rachunkowości, jak i MSSF.

**Mieczysław Gonta**, doradca podatkowy z ogromnym doświadczeniem w zakresie projektów restrukturyzacji i opodatkowania przedsiębiorstw. Ekspert w dziedzinie funkcjonowania podmiotów w przemyśle, autor licznych artykułów prasowych.

**Grzegorz Kuś**, doradca podatkowy i radca prawny specjalizujący się w zagadnieniach prawno-podatkowych związanych z tworzeniem i obrotem prawami własności intelektualnej. Autor wielu publikacji o tematyce podatkowej.

**Radomił Maślak**, doradca księgowy, z doświadczeniem w badaniu sprawozdań finansowych i doradztwie z zakresu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej. Ma uprawnienia angielskiego biegłego rewidenta (ACCA). Doradzał największym polskim przedsiębiorstwom w zagadnieniach związanych z Międzynarodowymi Standardami Sprawozdawczości Finansowej, skomplikowanymi transakcjami i usprawnianiem systemów raportowania. Autor wielu artykułów o tematyce księgowej.

**Bartosz Wsoł**, radca prawny, specjalizuje się w prawie papierów wartościowych, prawie funduszy inwestycyjnych oraz prawie spółek handlowych. Od 2014 r. współpracuje z Narodowym Centrum Badań i Rozwoju, kierując Sekcją Instrumentów Finansowych oraz Prawa Nowych Technologii. Posiada doświadczenie w doradztwie prawnym na rzecz firm inwestycyjnych oraz towarzystw funduszy inwestycyjnych. Doradzał przy wielu transakcjach finansowania inwestycji, w tym inwestycji w projekty B+R. Zajmuje się prawną strukturyzacją przedsięwzięć BRIDGE Alfa oraz BRIDGE VC.

**Natalia Żebrowska, LL.M.**, prawnik specjalizujący się w sprawach z zakresu ochrony i egzekwowania praw własności intelektualnej, komercjalizacji R&D oraz ochrony nowych technologii i tajemnicy przedsiębiorstwa zarówno w kontekście krajowym, jak i europejskim. Przez kilka lat pracowała w Komisji Europejskiej, wspierając i koordynując projekty prowadzone przez Departament Własności Intelektualnej Wydziału Rynku Wewnętrznego i Usług.

**Michał Barszcz** – prawnik; wydawca Narodowego Centrum Badań i Rozwoju. Specjalizuje się w tematyce komercjalizacji wyników prac badawczych; wieloletni redaktor publikacji z zakresu zarządzania. Współtworzył i koordynował merytorycznie, edycyjnie oraz redakcyjnie powyższą publikację.



## Wykaz skrótów i pojęć

Akademia – Polska Akademia Nauk

CIT – podatek dochodowy od osób prawnych

CTT – Centrum transferu technologii

EPO – European Patent Office

ETS – Europejski Trybunał Sprawiedliwości

EUR – waluta

Jednostka – Państwowa Jednostka Badawcza

k.c. – Kodeks cywilny

KUP – koszty uzyskania przychodu

MSR – Międzynarodowe Standardy Rachunkowości

MSSF – Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej

MŚP – małe i średnie przedsiębiorstwa

NBP – Narodowy Bank Polski

OHIM – Urząd ds. Harmonizacji Rynku Wewnętrznego w Alicante

p.w.p. – prawo własności przemysłowej

PAN – Polska Akademia Nauk

PCT – Międzynarodowa procedura wynikająca z Układu o Współpracy Patentowej

PJB – Państwowa Jednostka Badawcza; uczelnia, instytut PAN, instytut badawczy

PKB – produkt krajowy brutto

pr. aut. – prawo autorskie

Prace B+R – prace badawczo-rozwojowe

Psw. – prawo o szkolnictwie wyższym

PWI – prawo własności intelektualnej

R&D – prace badawczo-rozwojowe (ang. *research and development*)

Seed capital – Fundusze załączkowe

SPI – Sąd Pierwszej Instancji na mocy Jednolitego Aktu Europejskiego; wyroki, od których przysługuje odwołanie do ETS

Spin-off – nowy przedsiębiorca, działający zazwyczaj w formie spółki kapitałowej (z o.o. lub akcyjnej), utworzony przez co najmniej jednego pracownika jednostki naukowej bądź studenta lub absolwenta uczelni, w celu komercjalizacji badań naukowych lub prac rozwojowych

Spółka spin-out – nowy przedsiębiorca, działający zazwyczaj w formie spółki kapitałowej (z o.o. lub akcyjnej), utworzony przez co najmniej jednego pracownika jednostki naukowej bądź studenta lub absolwenta uczelni oraz jednostkę naukową bądź uczelnię lub ich jednostkę organizacyjną powołaną do komercjalizacji prowadzonych badań naukowych lub prac rozwojowych

TFUE – traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej

TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej

UOKiK – Urząd Ochrony Konkurencji i Konsumentów

UPRP – Urząd Patentowy RP

VAT – podatek od towarów i usług

WDT – wewnątrzspółnotowa dostawa towarów

WNiP – wartości niematerialne i prawne

WNT – wewnątrzspółnotowe nabycie towarów

Zalecenie – zalecenie Komisji Europejskiej w sprawie zarządzania własnością intelektualną w ramach działań związanych z transferem wiedzy

ZCP – zorganizowana część przedsiębiorstwa

**Inne skróty**

art. – artykuł

Dz.U. – Dziennik Ustaw

Dz.U. UE – Dziennik Ustaw Unii Europejskiej

n. – następne

nr – numer

pkt – punkt

przyp. aut. – przypis autora

r. – rok

red. – redakcja

s. – strona

Sp. z o.o. – spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

sygn. – sygnatura

t.j. – tekst jednolity

UE – Unia Europejska

ust. – ustęp

zm. – zmiana





## Wprowadzenie

Celem niniejszego podręcznika jest kompleksowe przedstawienie zagadnień prawnych, podatkowych i księgowych związanych z komercjalizacją wyników prac badawczych i rozwojowych. Jego głównymi adresatami są pracownicy państwowych jednostek badawczych (PJB), jak również naukowcy zainteresowani tym, aby ich rozwiązania znalazły zastosowanie w praktyce oraz aby uzyskać przychody z komercjalizacji.

Przedsięwzięcia innowacyjne z reguły nie podlegają sztywnym regulacjom prawnym. Wobec tego realizowanie projektu w oparciu o rozwiązania sprawdzone w toku innych podobnych inwestycji może okazać się korzystne w wielu aspektach – zarządczym, finansowym czy promocyjnym. Jednym z założeń podręcznika było omówienie dobrych praktyk, które powinny znaleźć zastosowanie w procesach B+R i komercjalizacji, zwiększyć transfer technologii z jednostek naukowych i badawczych i usprawnić procesy z tym związane. Podręcznik wychodzi zatem poza podstawowe procesy komercjalizacji i omawia również zagadnienia związane z organizacją i prowadzeniem prac badawczo-rozwojowych także we współpracy z innymi podmiotami, np. w ramach konsorcjum oraz zasady ochrony praw własności intelektualnej do wyników B+R.

Systematyczne działania oparte na sprawdzonych schematach budzą zaufanie potencjalnych inwestorów i nabywców nowych technologii czy produktów. Zyskują oni pewność, że projekt zostanie doprowadzony do etapu komercjalizacji, a jego pomysłodawcy dążą do zakończenia przedsięwzięcia zgodnie z przyjętymi założeniami.

Mamy nadzieję, że rozwiązania zaproponowane przez nas w podręczniku okażą się skuteczne i trafne oraz że zostaną przyjęte przez większość zainteresowanych partnerów. Naszym celem jest to, aby podręcznik, który oddajemy w Państwa ręce, stanowił mapę drogową, ułatwiającą poruszanie się po świecie innowacji.

# I. Aspekty prawne

## 1. Pojęcie transferu, wdrożenia i komercjalizacji wyników prac B+R

Jednym z priorytetów wyznaczonych przez UE jest pobudzenie **transferu technologii** z publicznych ośrodków naukowych do gospodarki. Większy transfer ma ożywić innowacyjność i konkurencyjność poszczególnych państw członkowskich oraz podnieść poziom nauki. Te priorytety nawiązują do społecznego wymiaru działalności jednostki naukowej – wyniki osiągnięte dzięki wsparciu finansowemu z budżetu powinny zostać przekazane do wykorzystania przez społeczeństwo. **Pojęcie transferu technologii jest szersze od pojęcia komercjalizacji.** Mianowicie pojęcie transferu odnosi się zarówno do komercyjnego, jak i niekomercyjnego przekazania technologii (wyników prac B+R) do gospodarki.

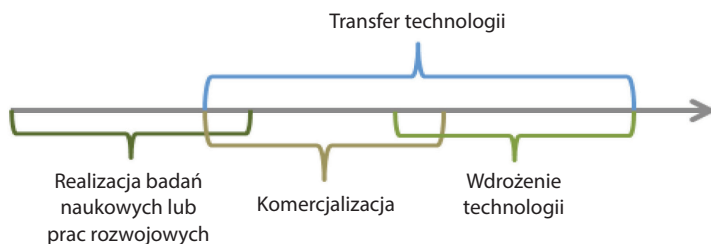
Wykorzystanie wyników badań naukowych jako czynnika wzrostu gospodarczego musi odbywać się poprzez przedsiębiorstwa, w których własność intelektualna znajduje praktyczne zastosowanie. Dofinansowane środkami krajowymi i EU programy wsparcia finansowego finansują tych przedsiębiorców, którzy wdrażają innowacje w swojej działalności, ale również silnie wspierają tych naukowców, którzy chcą podjąć ryzyko komercjalizacji swoich wynalazków w nowo założonych spółkach technologicznych spin-off.

Niniejszy podręcznik dotyczy głównie aspektu zarobkowego transferu technologii, skupiając się na procesach wdrożenia i komercjalizacji wyników prac B+R.

Poniżej znajduje się słownik podstawowych pojęć dotyczących dysponowania wynikami prac B+R; pojęcia te mają różny zakres, choć w praktyce bywają używane zamiennie.

<b>transfer technologii</b>	całokształt działań związanych z udostępnianiem wyników badań naukowych, pojęcie często używane w kontekście szerokiego i powszechnego przekazywania wyników badań
<b>komercjalizacja</b>	całokształt działań związanych z odpłatnym udostępnianiem wyników badań podmiotom trzecim lub przenoszeniem wyników na takie podmioty
<b>wdrożenie technologii</b>	wprowadzenie opracowanej technologii na rynek w postaci konkretnych produktów lub usług

Poniższy rysunek obrazuje zakresy wyjaśnionych pojęć:



Rys. 1. Siatka pojęć

## 2. Komercjalizacja wyników B+R – uwagi ogólne

### 2.1. Ścieżki komercjalizacji B+R

Komercjalizacją wyników B+R są działania obejmujące transfer technologii i wdrożenie wyników, które z założenia mają przynieść właścicielowi tych wyników przychody i korzyści finansowe.

Krytyczne znaczenie dla procesu komercjalizacji ma podjęcie szeregu działań na etapie poprzedzającym komercjalizację. Chodzi tu zarówno o czynności prawne, jak i księgowo-podatkowe. Zagadnienia te zostały szczegółowo opisane w dalszej części podręcznika.

Polski ustawodawca zdefiniował pojęcie komercjalizacji, wyróżniając dwie podstawowe ścieżki komercjalizacji: pośrednią i bezpośrednią (por. art. 2 pkt 35 i 36 ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym<sup>1</sup>).

<b>komercjalizacja bezpośrednia</b>	sprzedaż wyników badań naukowych, prac rozwojowych lub know-how związanego z tymi wynikami albo oddawanie do używania tych wyników lub know-how, w szczególności na podstawie umowy licencyjnej, najmu oraz dzierżawy – definicja legalna zawarta jest w art. 2 ust. 1 pkt 35 Psw
<b>komercjalizacja pośrednia</b>	obejmowanie lub nabywanie udziałów lub akcji w spółkach w celu wdrożenia lub przygotowania do wdrożenia wyników badań naukowych, prac rozwojowych lub know-how związanego z tymi wynikami – definicja legalna zawarta jest w art. 2 ust. 1 pkt 36 Psw

Upraszczając powyższe definicje, przez komercjalizację bezpośrednią należy rozumieć proces, w którym uprawniony do wyników B+R udziela licencji bezpośrednio podmiotowi wdrażającemu te wyniki np. do produkcji według patentu i z użyciem know-how lub sprzedaje prawa. Komercjalizacja pośrednia zaś ma miejsce wówczas, gdy posiadający prawa do wyników B+R (PJB) wnosi prawa własności intelektualnej do spółki, której zadaniem jest podejmowanie dalszych działań w celu rozwinięcia technologii do takiego poziomu, na którym stanie się ona interesująca dla podmiotu mogącego dokonać wdrożenia.

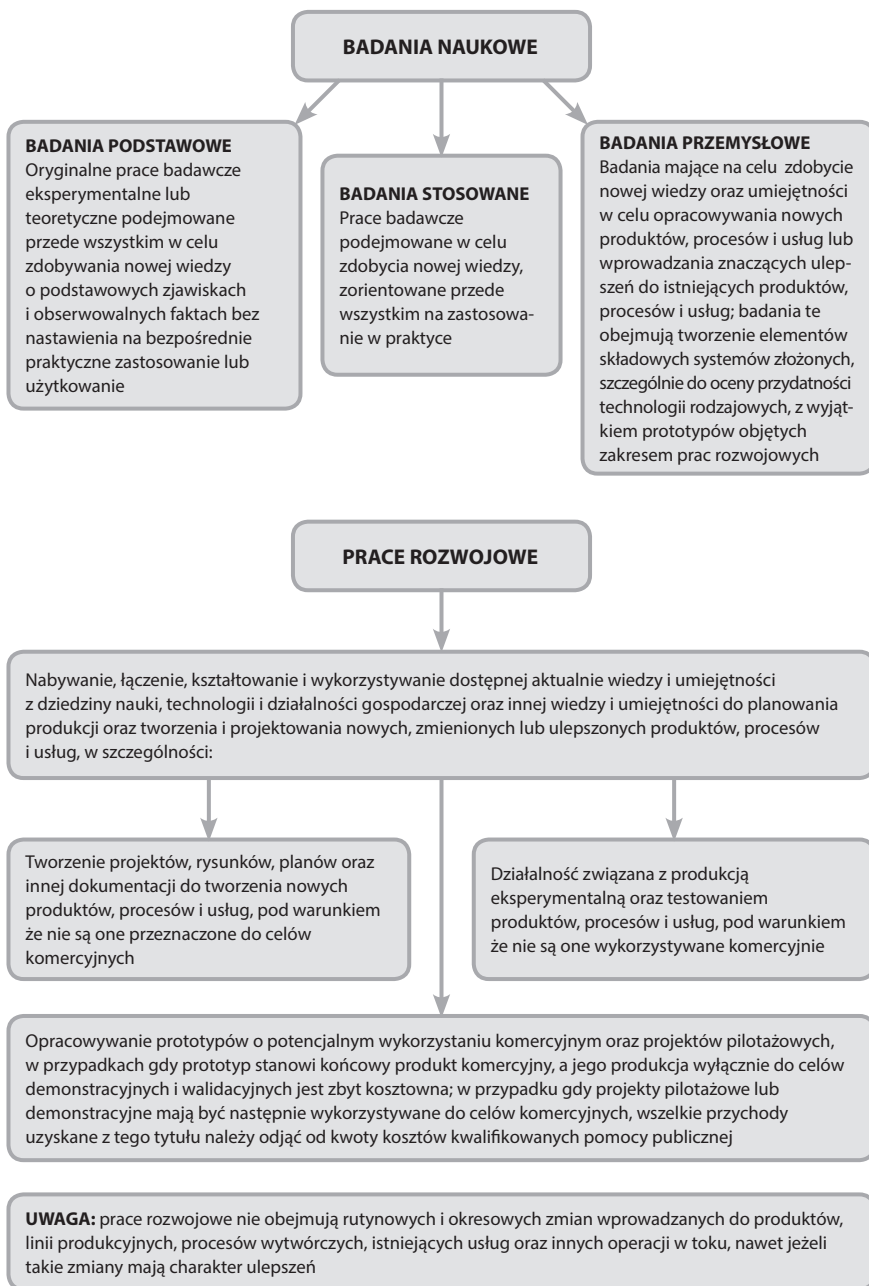
## 2.2. Przedmiot komercjalizacji

### 2.2.1. Badania naukowe i prace rozwojowe – podstawowe informacje

Pojęcia badań naukowych oraz prac rozwojowych zostały zdefiniowane w ustawie z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 64.

<sup>2</sup> t.j. Dz.U. z 2014 r. poz. 1620.



### 2.2.2. Wyniki badań naukowych i prac rozwojowych

Przedmiotem komercjalizacji są wyniki badań naukowych i prac rozwojowych rozumianych zgodnie z powyższymi definicjami. Poszczególne wyniki obejmują wszelkie rezultaty realizowanych badań i prac bez względu na to, w jakiej postaci zostaną one ustalone. Wynikami będą w szczególności prototypy i gotowe urządzenia mechaniczne, substancje chemiczne, receptury, artykuły naukowe, monografie, mapy, programy komputerowe, bazy danych („surowe” wyniki), procedury i sposoby wytworzenia danej substancji, parametry techniczne, rysunki techniczne, zdjęcia itp.

Wyniki mogą przybrać różną formę, w zależności od specyfiki dziedziny, np.:

life science	opracowanie związków chemicznych, kompozycji farmaceutycznych, ich zastosowanie do leczenia określonej choroby, sposób dawkowania
IT & electronics	programy komputerowe, bazy danych, procesy technologiczne związane z przesyłem informacji
sektory techniczne (budowlany, mechaniczny)	duże znaczenie mają wyniki w postaci informacji dotyczących produkcji – parametrów technicznych (obciążenia, odporność na temperaturę), prototypy, rysunki techniczne

### 2.3. Działania poprzedzające komercjalizację – wzmianka na temat praw do wyników

Warunkiem możliwości komercjalizacji B+R jest nabycie przez PJB praw do wyników prac badawczych i rozwojowych. Jeżeli wyniki prac B+R mogą być chronione jako prawa własności przemysłowej, to niezależnie od tego, czy naukowiec, który jest ich twórcą, jest pracownikiem PJB zatrudnionym na podstawie umowy o pracę czy na podstawie umowy cywilnoprawnej (np. umowy o dzieło, umowy zlecenia), wszelkie wygenerowane przez niego wyniki prac badawczych i rozwojowych automatycznie stają się własnością PJB<sup>3</sup> (o ile umowa z naukowcem nie stanowi inaczej). Jeśli PJB zrezygnuje z prowadzenia komercjalizacji, możliwe jest nabycie przez naukowca praw do wyników B+R. Szerzej na ten temat w pkt 11.7.

Nabycie praw  
do wyników

<sup>3</sup> Art. 11 ust. 3 prawa własności przemysłowej.

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.

## 2.4. Wybór ścieżki komercjalizacji

### 2.4.1. Czynniki decydujące o wyborze ścieżki komercjalizacji, etap prac a komercjalizacja

Często pada pytanie, która ze ścieżek komercjalizacji jest lepsza czy rekomendowana. Jednoznaczna odpowiedź na to pytanie nie jest możliwa. Wybór ścieżki komercjalizacji przez PJB będzie bowiem zależał od wielu czynników, takich jak wielkość PJB, złożoność organizacji PJB, funkcjonowanie CTT, poziom ryzyka związanego z komercjalizacją określonej technologii. Można jednak poczynić przedstawione poniżej uogólnienia.

Komercjalizacja  
bezpośrednia

Ścieżka komercjalizacji bezpośredniej, szczególnie licencja, może być stosowana przez PJB do takich wyników (technologii), które osiągnęły poziom dojrzałości niewymagający prowadzenia przez PJB dalszych istotnych prac i nadają się do wdrożenia. W takim przypadku PJB może od razu uzyskiwać przychody z komercjalizacji z tytułu opłat licencyjnych lub sprzedaży.

Komercjalizacja  
pośrednia

Ścieżka komercjalizacji pośredniej może natomiast znaleźć zastosowanie do technologii i wyników, które wymagają dalszych inwestycji w badania lub rozwój. W tym przypadku spółka komercjalizująca powinna uzyskać finansowanie na prowadzenie dalszych prac, np. przez pozyskanie inwestora, środków z funduszy dostępnych na B+R, z kredytu. Ewentualny zysk z komercjalizacji pośredniej jest odroczonej w czasie.

### 2.4.2. Specyfika umów dotyczących komercjalizacji wyników badań w celu ich dalszego rozwoju (etap przedprzemysłowy)

Zawierając umowy lub porozumienia o prowadzenie prac badawczych, PJB badawcza, która uzyskała wstępne rezultaty, może zawrzeć m.in. umowę konsorcjum, umowę o wykonanie prac badawczo-rozwojowych, umowę o wspólne prowadzenie prac badawczo-rozwojo-



wych, umowę sprzedaży praw do określonych rezultatów, umowę licencji praw do określonych rezultatów.

Wyżej wymienione umowy mogą być zawarte pomiędzy różnymi podmiotami, w tym pomiędzy jednostkami naukowymi a przedsiębiorcami, wyłącznie pomiędzy jednostkami naukowymi lub wyłącznie pomiędzy przedsiębiorcami.

Umowy te różnią się między sobą stopniem sformalizowania współpracy partnerów. Zgodnie z częścią doktryny do umowy o prace badawcze należy odpowiednio stosować przepisy dotyczące umowy spółki cywilnej (art. 860 i n. k.c.)<sup>4</sup>. Nie jest jednak wykluczone, że umowa o prowadzenie prac badawczych zakwalifikowana zostanie jako szczególny typ umowy zlecenia, umowy o świadczenie usług lub jako umowa mieszana łącząca świadczenia różnych typów umów nazwanych (np. umowy zlecenia, umowy o dzieło itp.).

Stronami umowy o prowadzenie badań naukowych są wykonawca (osoba fizyczna, PJB, konsorcjum naukowe itp.) i zamawiający (osoba fizyczna, PJB, konsorcjum naukowe itp.).

Strony umowy  
o prowadzenie  
badań naukowych

Przedmiotem świadczenia stron w umowie o prowadzenie badań naukowych jest wykonanie wszystkich czynności niezbędnych do rozwiązania oznaczonego przez strony umowy zagadnienia naukowego oraz wydanie ich rezultatów zamawiającemu w formie dokumentacji technicznej<sup>5</sup>. W ramach takiego zakresu świadczeń stron można wyróżnić czynności, do których zobowiązane są strony umowy.

Przedmiot  
umowy

W szczególności strony zobowiązują się do **współpracy i udostępnienia swojego potencjału** w postaci posiadanych PWI, dedykowanego zespołu naukowców, infrastruktury badawczej itp. Zasadą jest, że PWI oraz zasoby udostępniane w ramach współpracy drugiej stronie powinny pozostać własnością strony udostępniającej. Dla celów korzystania z nich w czasie projektu przez drugą stronę wystarczy jedynie udzielenie jej licencji na PWI oraz określonych upoważnień

Kluczowe  
elementy  
umowy

<sup>4</sup> A. Niewęglowski, *Charakter prawny porozumień o współpracę w dziedzinie prac badawczych*, *Studia Iuridica Lublinensia* 2008, t. XI, s. 187–206.

<sup>5</sup> A. Niewęglowski, *Prawa i obowiązki stron umowy o prace badawcze*, „Kwartalnik prawa prywatnego” 2010, s. 947–1003.

(np. użyczenia) na korzystanie z zasobów. Do umowy należy załączyć listę udostępnianych zasobów.

W ramach takich umów strony powinny określić **cel projektu**, w tym opis prac badawczych oraz oczekiwania stron co do wyników tych prac. Należy również wskazać realistyczny **harmonogram prac B+R** i kroki milowe (tzw. *milestones*), które umożliwiają weryfikację postępu prowadzonych prac. Ponadto wykonawca zwykle zobowiązuje się do informowania zamawiającego o przebiegu i aktualnym stanie prac badawczych. Istotne znaczenie mają także postanowienia dotyczące zasad zarządzania projektem oraz sposobów wprowadzania zmian do harmonogramu.

Strony umowy – zgodnie z art. 356 k.c. – mogą zastrzec, że dłużnik zobowiązany jest do osobistego wykonania świadczenia. Takie postanowienie jest często spotykane w umowach o prowadzenie prac badawczych, ponieważ zamawiający zawierają tego rodzaju umowy ze względu na unikalne doświadczenie, kompetencje i umiejętności osób zaangażowanych w projekt. Dlatego też strony takich umów powinny wskazać **podstawowy personel** i zasady ewentualnego zastępowania poszczególnych osób, w razie ich rezygnacji lub zdarzeń losowych.

Określenie  
celu projektu  
badawczego

Celem większości projektów badawczych jest **uzyskanie rezultatu**, który miałby wartość gospodarczą lub mógłby stać się podstawą dalszych prac B+R. Stąd też konieczność określenia zasad podziału praw do ewentualnych rezultatów pomiędzy PJB a partnerami biznesowymi.

Należy również pamiętać, że nie wszystkie prace B+R prowadzą do uzyskania zakładanych wyników, w związku z czym strony powinny ustalić kryteria pozwalające na zakończenie, przerwanie projektu badawczego, jeżeli ryzyko dalszych badań jest zbyt wysokie lub oczekiwany rezultat został osiągnięty przez inny zespół badawczy.



Przykład

1. Strony zobowiązują się do współpracy nad przemysłową realizacją projektu na następujących warunkach:
  - a) Licencjodawca oddeleguje do pomocy technicznej następujące osoby ....., z którymi Licencjodawca podpisze odrębne umowy;
  - b) osoby uczestniczące w pracach, których rezultatem było przyspieszenie wykorzystania projektu lub jego rozpowszechnienie, otrzymają nagrody uznaniowe.

2. Strony zobowiązują się do współpracy przy udoskonalaniu projektu.
3. Współpraca przy udoskonalaniu projektu będzie polegać na powołaniu w terminie ..... od zawarcia umowy wspólnej jednostki badawczo-rozwojowej, składającej się z ... specjalistów z każdej strony.
4. Prawa majątkowe do wyników współpracy określonej w ust. 3 przysługują stronom w następujących częściach: Licencjodawca – ...%, Licencjobiorca – ...%.

Innym typem umowy dotyczącym komercjalizacji wyników prac B+R (w ramach etapu przedkomercyjnego) jest **umowa o wykonanie dokumentacji technicznej**. Umowa taka zbliżona jest do umowy o dzieło.

### 2.4.3. Komercjalizacja w celu przemysłowego wykorzystania

Komercjalizacja wyników prac B+R może odbywać się w ramach prac wdrożeniowych. Najogólniej rzecz ujmując, prace wdrożeniowe polegają na wprowadzeniu określonego rozwiązania technicznego do konkretnego podmiotu gospodarczego. Przykładami czynności, które zwykle określane są mianem wdrożenia, są: przystosowanie rozwiązania do warunków przedsiębiorstwa, wykonanie pełnej dokumentacji technicznej, opracowanie i przetestowanie prototypu, wytworzenie próbnej serii wyrobu, uruchomienie produkcji<sup>6</sup>.

W celu wdrożenia danego rozwiązania zawierana jest umowa wdrożeniowa. Stronami takiej umowy mogą być jednostki naukowe, które opracowały lub są uprawnione do korzystania z określonego rozwiązania technicznego (wykonawca), oraz podmiot gospodarczy (zamawiający).

Wdrożenie  
wyników prac  
B+R

Przed przystąpieniem do zlecenia PJB wdrożenia konkretnego rozwiązania technicznego należy zdiagnozować potrzeby przedsiębiorstwa oraz przeprowadzić symulację rynkową, ekonomiczną i finansową danego wdrożenia.



Z prawnego punktu widzenia umowa wdrożeniowa zwykle jest umową podobną do umowy zlecenia, w której wykonawca świadczy nadzór nad wdrożeniem rozwiązania technicznego, a samo wdrożenie

<sup>6</sup> A. Niewęglowski, *Prawa i obowiązki stron umowy o prace badawcze*, „Kwartalnik prawa prywatnego” 2010, s. 947–1003.

wykonywane jest przez osoby zatrudnione przez zamawiającego i z wykorzystaniem jego zasobów. Wykonawca, jako niemający dostępu do tych zasobów, nie może zobowiązać się do wykonania wdrożenia, a więc do osiągnięcia określonego rezultatu.

W niektórych sytuacjach wykonawca może przeprowadzić całość prac wdrożeniowych, np. jeżeli wdrożenie polega na instalacji oprogramowania komputerowego, a zamawiający zobowiąże się do udostępnienia wykonawcy zasobów niezbędnych dla takiej instalacji.

Prawa  
do wdrażania  
wyników  
prac B+R

Kwestia podstawy prawnej, z której wykonawca uprawniony jest do implementacji rozwiązania technicznego, wpływa na jego zakres odpowiedzialności. Jeżeli jednostka naukowa jest twórcą wdrażanego rozwiązania, to odpowiada ona za niemożliwość świadczenia nadzoru nad wdrożeniem. W niektórych sytuacjach jednostka naukowa może ponosić odpowiedzialność, gdy nie zawiadomiła zamawiającego o tym, że wynik prac B+R nie jest możliwy do wdrożenia (art. 387 § k.c.)<sup>7</sup>.

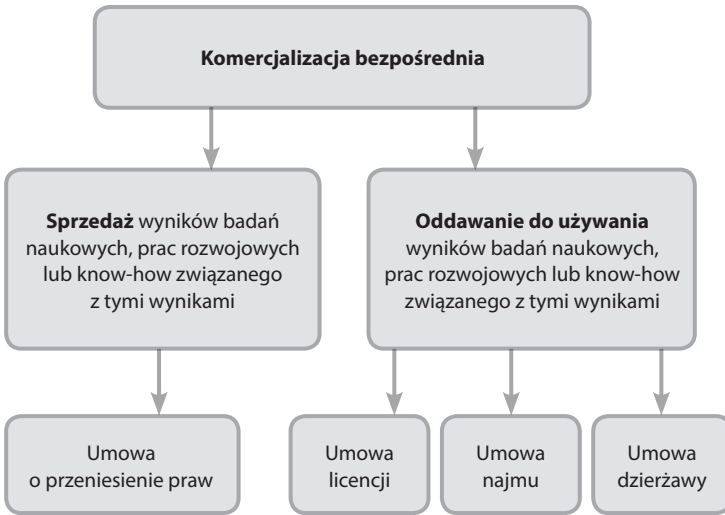
Ponadto kwestia posiadania PWI do wdrażanego rozwiązania ma istotne znaczenie w przypadku konieczności modyfikacji rozwiązania do potrzeb konkretnego podmiotu gospodarczego. Jeżeli bowiem licencja, na podstawie której wykonawca wdraża rozwiązanie, nie obejmuje prawa do modyfikacji, to wszelkie zmiany będą stanowiły naruszenie PWI przysługujących twórcom.

### 3. Komercjalizacja bezpośrednia

#### 3.1. Uwagi ogólne

Komercjalizacja bezpośrednia jest rozumiana jako sprzedaż wyników badań naukowych, prac rozwojowych lub know-how związanego z tymi wynikami albo oddawanie do używania tych wyników lub know-how, w szczególności na podstawie umowy licencyjnej, najmu oraz dzierżawy. Poniższy schemat obrazuje podstawowe mechanizmy komercjalizacji w ramach komercjalizacji bezpośredniej.

<sup>7</sup> Szerzej: A. Niewęglowski, *Prawa i obowiązki stron umowy o prace badawcze*, „Kwartalnik prawa prywatnego” 2010, s. 947–1003.



### 3.2. Sprzedaż praw do wyników B+R

Sprzedaż praw do wyników B+R skutkuje ich przeniesieniem na nabywcę. Podstawowymi elementami umowy takiej sprzedaży jest wskazanie przedmiotu sprzedaży (wyniku i przenoszonych praw) oraz ceny. Treść umowy będzie różniła się w zależności od rodzaju przenoszonych praw. Występują prawne różnice pomiędzy umowami w zależności od rodzaju przenoszonych praw.

#### Umowa o przeniesienie praw autorskich

##### *Forma umowy*

Umowa powinna zostać zawarta w formie pisemnej, tj. w formie dokumentu (dokumentów) zawierającego podpisy wszystkich stron umowy (co najmniej podpis każdej ze stron pod jej własnym oświadczeniem). Tradycyjną formę pisemną może zastąpić umowa zawierająca oświadczenia stron w postaci elektronicznej, opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym, weryfikowanym przy pomocy ważnego, kwalifikowanego certyfikatu<sup>8</sup>.

<sup>8</sup> Art. 53 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych oraz art. 78 kodeksu cywilnego.

***Wynagrodzenie***

Umowa powinna określać wynagrodzenie za przeniesienie praw na poszczególnych polach eksploatacji (jeżeli umowa ma charakter nieodpłatny, musi to wyraźnie wynikać z jej treści)<sup>9</sup>.

***Wskazanie wyników***

Umowa powinna zawierać dokładne określenie utworu będącego przedmiotem umowy. Nawet jeżeli umowa dotyczy utworów, które mają dopiero powstać, powinna w sposób niebudzący wątpliwości określać, o jakie utwory chodzi. Wymaga to wskazania co najmniej: przedmiotu utworu, celu jego stworzenia lub wytycznych co do jego formy, a także sposobu utrwalenia (na piśmie, na nośniku itp.)<sup>10</sup>.

***Pola eksploatacji***

Umowa powinna dokładnie określać pola eksploatacji, na których dochodzi do przeniesienia praw. Ogólnikowa informacja o przeniesieniu praw autorskich (bez wskazania pól eksploatacji) może prowadzić do uznania umowy za nieważną (w całości lub w części)<sup>11</sup>. Wskazanie pól eksploatacji to jeden z kluczowych elementów umowy przeniesienia praw autorskich. Pola eksploatacji muszą być wskazane konkretnie i precyzyjnie. Brak ich szczegółowego wskazania może prowadzić do wątpliwości interpretacyjnych i sporów między stronami umowy. Brak wskazania pól eksploatacji lub ich nieodpowiednie wskazanie jest jednym z najczęstszych błędów umów o przeniesienie praw autorskich.

Określenie pól eksploatacji, a więc jakimi sposobami nabywca (a także licencjobiorca) będzie mógł korzystać z uzyskanego utworu, jest nieodłącznym elementem umów prawn-autorskich. Brak tego elementu nie pozwala się zorientować 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 utworów, ustawowe wyliczenie ma jednak wyłącznie charakter przykładowy, a wskazane pola mogą być nieadekwatne z punktu

<sup>9</sup> Zob. art. 43 oraz 45 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

<sup>10</sup> Zob. art. 535 i n. kodeksu cywilnego.

<sup>11</sup> Zob. art. 41 ust. 2 ustawy o prawie autorskim i prawach pokrewnych.

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.

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 się upewnić, że zbywcy praw (twórcy) rzeczywiście prawa te przysługują. W razie braku innego dowodu należy odebrać od niego oświadczenie o samodzielnym wytworzeniu dzieła. Jeżeli utwór ma kilku twórców, wówczas każdy z nich powinien podpisać umowę lub przynajmniej wyrazić na piśmie zgodę na przeniesienie praw do wspólnie stworzonego dzieła.

### **Skutki przeniesienia praw autorskich**

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.

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 razie braku takiej zgody każda zmiana będzie wymagała uzyskania dodatkowego zezwolenia twórcy. Pomimo faktu nabycia praw autorskich do utworu (artykułu, projektu architektonicznego, analizy badawczej), PJB nie będzie mogła dokonywać skrótów czy modyfikacji utworu (przeredagowań lub usunięć fragmentów treści).

Prawa zależne  
do utworu

2. Zezwolenia na **rozporządzenie opracowaniami utworu i korzystanie z nich** (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.

Skutki  
przeniesienia  
praw zależnych

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. rozporządzenie i korzystanie).

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.



### **3.2.1. Umowa o przeniesienie praw własności przemysłowej**

#### ***Prawa własności przemysłowej***

Prawami własności przemysłowej są przede wszystkim:

- 1) prawa do uzyskania jednego z rodzajów praw wyłącznych pochodzących z rejestracji<sup>12</sup>;
- 2) prawa pierwszeństwa zgłoszenia do UPRP wyników prac badawczych, będących wynalazkami, wzorami użytkowymi i wzorami przemysłowymi<sup>13</sup>;
- 3) prawa uzyskane wskutek rejestracji wynalazków, wzorów użytkowych, wzorów przemysłowych i topografii układów scalonych (patentów, praw ochronnych, praw z rejestracji).

#### ***Podstawowe elementy umowy przeniesienia praw własności przemysłowej***

Umowa przeniesienia praw własności przemysłowej powinna:

- 1) zostać zawarta w formie pisemnej, która, tak jak w przypadku praw autorskich, została zastrzeżona pod rygorem nieważności<sup>14</sup>;
- 2) dokładnie określać prawa, których dotyczy (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.

#### ***Skutki przeniesienia praw własności przemysłowej***

Skutkiem ważnej umowy przeniesienia praw własności przemysłowej jest przejście powyższych praw na nabywcę. Jednak umowa o przeniesienie patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, 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

---

<sup>12</sup> Zob. art. 11 prawa własności przemysłowej.

<sup>13</sup> Zob. art. 13 prawa własności przemysłowej.

<sup>14</sup> Zob. w szczególności: art. 12 ust. 2, art. 17 ust. 1, art. 67 ust. 2 prawa własności przemysłowej.

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.

### **3.2.2. Umowa o przeniesienie praw do know-how**

Przeniesienie prawa do know-how powinno być wyraźnie wskazane w umowie. Dla jego skuteczności konieczne jest zobowiązanie stron do objęcia informacji składających się na know-how odpowiednimi restrykcjami w celu zachowania ich w poufności. Takie przeniesienie nie będzie powodowało ujawnienia informacji w rozumieniu ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji – dalej będą one podlegały ochronie jako tajemnica przedsiębiorstwa.

## **3.3. Udzielenie licencji na wyniki prac B+R**

### **3.3.1. Ogólne uwagi o udzielaniu licencji**

Umowa  
licencyjna

Licencja stanowi umowę, na podstawie której licencjobiorca uzyskuje prawo do korzystania z wyników prac B+R w sposób wskazany, a licencjodawca zachowuje prawo do tych wyników.

Postanowienia umów licencyjnych umożliwiają kształtowanie relacji pomiędzy licencjodawcą a licencjobiorcą zarówno w chwili zawierania umowy licencyjnej, jak i po jej zawarciu w ramach renegotjacji umowy. W przypadku zbycia praw do wyników prac B+R taka możliwość jest bardzo ograniczona.

Zasadniczymi postanowieniami każdej umowy licencyjnej są:

- 1) określenie przedmiotu licencji (utworu, patentu, wzoru przemysłowego),
- 2) określenie zakresu praw przyznanych licencjobiorcy,
- 3) określenie prawa licencjodawcy do ulepszeń i opracowań sporządzonych przez licencjobiorcę,

- 4) opłaty licencyjne,
- 5) uregulowanie odpowiedzialności za naruszenie zakresu licencji,
- 6) określenie terminów oraz okoliczności, w których strony mogą wypowiedzieć umowę licencyjną.

Ponadto na podstawie umowy licencyjnej licencjobiorca może udzielić kolejnym osobom dalszych licencji na korzystanie z wyników badań (sublicencja), o ile licencjodawca wyraził na to zgodę. Udzielenie dalszej sublicencji, a więc tworzenie łańcucha kolejnych uprawnionych będących jednocześnie licencjobiorcami i licencjodawcami, jest niedozwolone (por. art. 76 p.w.p., art. 67 ust. 3 pr. aut.).

Sublicencje

Treść umowy licencyjnej determinowana jest przez rodzaj praw, których dotyczy licencja.

Przykładowo, licencje w zakresie praw własności przemysłowej podlegają rejestracji w UPRP (w szczególności dotyczące patentów) – 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 licencjobiorca z 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.

### **3.3.2. Rodzaje licencji**

Zakres licencji, czyli upoważnienia do korzystania, może zależeć od tego, jakiego jest ona rodzaju. Jednak poszczególne rodzaje licencji nie mają charakteru rozłącznego i występują w określonych konfiguracjach – na przykład licencja niewyłączna ograniczona.

Treść umowy jest determinowana przez rodzaj praw, których dotyczy licencja, co przykładowo przedstawia poniższa tabela.

Rodzaj licencji	Cechy	Prawo/wytwór	Wymagania formalne
<b>Wyłączna</b>	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.
<b>Niewyłączna</b>	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.
<b>Pełna</b>	Uprawnienia licencjobiorcy odpowiadają co do zakresu prawom licencjodawcy.	Wszystkie wytwory chronione prawami własności intelektualnej.	jw.
<b>Ograniczona</b>	Licencjobiorca uzyskuje tylko część praw, które przysługują licencjodawcy. Strony mogą ograniczyć zarówno zakres terytorialny, jak i zakres czasowy korzystania z prawa. W przypadku licencji prawno-autorskiej mogą wskazać wybrane pola eksploatacji, na których licencjonowane utwory mogą być wykorzystywane. W przypadku licencji na prawa własności przemysłowej mogą ograniczyć sposób zawodowego lub zarobkowego korzystania z praw.	Wszystkie wytwory chronione prawami własności intelektualnej.	jw.

**Odrębnymi typami licencji są licencje otwarte, licencje dorozumiane oraz licencje przymusowe.**

**Licencja otwarta** polega na skierowaniu przez uprawnionego z patentu do ogółu, za pośrednictwem UPRP, oświadczenia o gotowości udzielenia każdemu na określonych warunkach zezwolenia na korzystanie z wynalazku. W razie złożenia oświadczenia o gotowości udzielenia licencji otwartej opłaty okresowe za ochronę wynalazku zmniejszają się o połowę (art. 80 p.w.p.).

Licencja otwarta

**Licencja dorozumiana** stanowi umowę, np. o wykonanie prac badawczych lub inną podobną umowę, która – jeżeli nie stanowi inaczej – pozwala domniemywać, że wykonawca prac udzielił zamawiającemu licencji na korzystanie z wynalazków zawartych w przekazanych wynikach prac B+R (art. 81 p.w.p.) Licencja określa więc sytuację, w której podmiot wykonujący na zamówienie prace badawcze przekazuje ich wyniki zawierające wynalazek<sup>15</sup>.

Licencja dorozumiana

**Licencja przymusowa** występuje wówczas, gdy UPRP, w określonych prawem przypadkach, udziela zezwolenia na korzystanie z opatentowanego wynalazku innej osoby. Okoliczności te wskazane zostały w art. 82 p.w.p.

Licencja przymusowa

***Licencja na czas oznaczony i nieoznaczony***

Umowy licencyjne mogą być zawierane na czas oznaczony i czas nieoznaczony. W przypadku umów, których przedmiotem są prawa własności przemysłowej, umowy licencyjne są zasadniczo umowami na czas oznaczony. Wygasają one z chwilą wygaśnięcia prawa ochronnego lub prawa z rejestracji licencjonowanego prawa własności przemysłowej.

<sup>15</sup> M. du Vall, *Prawo własności przemysłowej*, s. 92, Warszawa 2005.

	<b>Prawo autorskie</b>	<b>Prawo własności przemysłowej</b>
Umowa licencyjna na czas oznaczony nieprzekraczający pięciu lat.	O ile strony nie uzgodniły inaczej, umowa taka nie może zostać wypowiedziana przez żadną ze stron.	Można ją wypowiedzieć, o ile strony umowy przewidują taką możliwość oraz wskazują powody, z jakich może dojść do wypowiedzenia. Powody wypowiedzenia powinny mieć jednak istotny charakter, np. naruszenie PWI, nieuiszczenie opłat licencyjnych, naruszenie poufności rozwiązania itp.
Umowa licencyjna na czas oznaczony przekraczający pięć lat.	Można ją wypowiedzieć na rok naprzód, na koniec roku kalendarzowego, ale dopiero po upływie pięcioletniego okresu, chyba że strony postanowiły inaczej (art. 68 ust. 1 pr. aut.).	
Umowa licencyjna na czas nieoznaczony.	Można ją wypowiedzieć na rok naprzód, na koniec roku kalendarzowego, chyba że strony postanowiły inaczej (art. 68 ust. 1 pr. aut.).	Można ją wypowiedzieć na zasadach ogólnych określonych w kodeksie cywilnym.

Źródło: J. Barta, System Prawa Prywatnego tom 13, Legalis 2013.

### 3.3.3. Określenie wynagrodzenia za korzystanie z wyników prac B+R

Ustalenie wynagrodzenia Umowa licencyjna jest najczęściej umową odpłatną, tzn. licencjodawcy należy się wynagrodzenie za korzystanie z przedmiotu jego praw.

W sytuacji gdy w umowie nie zostanie wskazane, że udzielenie licencji następuje nieodpłatnie, twórcy będzie się należało wynagrodzenie (art. 43 ust. 1 pr. aut.).

Brak w umowie regulacji określających wysokość wynagrodzenia doprowadzi do sytuacji, w której będzie ona określona zgodnie z regulacjami wskazanymi w art. 43 ust. 2 pr. aut.

Prawo własności przemysłowej nie zawiera podobnej regulacji.

Strony takich umów mogą dowolnie kształtować warunki finansowe. W szczególności mogą ustalić, że wynagrodzenie za korzystanie z wyniku prac B+R (opłata licencyjna) będzie płatne jednorazowo za cały okres licencji lub licencjodawca będzie dokonywał opłat okresowych.

Wynagrodzenie to może być określone jako procent przychodu lub zysku otrzymanego z komercjalizacji. Wysokość opłat licencyjnych

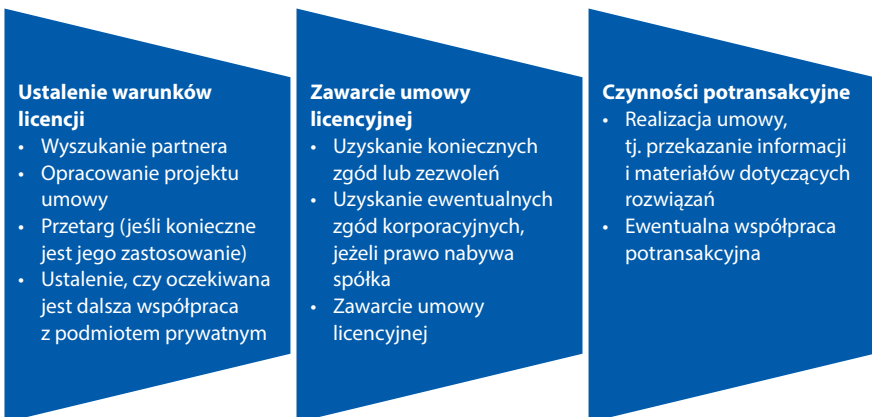
może być również uzależniona od stopnia zaawansowania komercjalizacji (tzw. kamieni milowych), liczby sprzedanych produktów itp.

### 3.3.4. Ścieżka komercjalizacji z udziałem licencji

Podjmując decyzję o komercjalizacji, należy wziąć pod uwagę następujące kwestie:



Proces komercjalizacji z użyciem licencji może wyglądać następująco:



## 4. Komercjalizacja pośrednia

### 4.1. Pojęcie komercjalizacji pośredniej

Komercjalizacja pośrednia jest obok jednorazowej sprzedaży wyników prac B+R i udzielenia na nie licencji jednym ze sposobów wprowadzenia nowych technologii i innowacji do gospodarki. Polega na obejmowaniu udziałów lub akcji w spółce wraz z wniesieniem wyników prac B+R do nowej spółki celowej lub do spółki już istniejącej w zamian za udziały lub akcje w takiej spółce. Wniesienie praw do wyników może być dokonane w drodze aportu, czyli wkładu na kapitał zakładowy spółki. Spółka może być jedno- lub wieloosobowa; jej wspólnikami lub akcjonariuszami są PJB, naukowcy czy przedsiębiorstwa, przy uwzględnieniu ograniczeń wynikających z przepisów prawa. W przypadku spółek akcyjnych oraz spółek komandytowo-akcyjnych nie do pominięcia jest także komercjalizacja pośrednia przy użyciu warrantów subskrypcyjnych, otrzymywanych w zamian za wniesienie praw do wyników prac B+R.

Partner  
branżowy

Komercjalizacja pośrednia wymaga również najdalej idącego zaangażowania biznesowego i strategicznego. Często bezpośrednio lub na dalszym etapie projekty transferu technologii realizowane są przy współudziale **partnera branżowego**, który współfinansuje dalsze badania i prace mające na celu dopracowanie wynalazku i doprowadzenie go do pełnej funkcjonalności gospodarczej, tak aby możliwe było jego wdrożenie i wykorzystanie w przemyśle lub dalsza sprzedaż.

Definicja

Do tej pory brak było ustawowej definicji komercjalizacji pośredniej wyników badań B+R. Polski ustawodawca wprowadził ją do obrotu prawnego na mocy nowelizacji ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym, która weszła w życie 1 października 2014 r.<sup>16</sup>. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 36 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym **komercjalizacja pośrednia to obejmowanie lub nabywanie udziałów lub akcji w spółkach w celu wdrożenia lub przygotowania do wdrożenia wyników badań naukowych, prac rozwojowych lub know-how związanego z tymi wynikami.**

<sup>16</sup> Ustawa z dnia 11 lipca 2014 r.



Zadaniem spółki celowej PJB jest przede wszystkim prowadzenie projektów komercjalizacyjnych, w tym poprzez obejmowanie lub nabywanie udziałów i akcji w innych spółkach, w celu wdrożenia wyników badań naukowych lub prac rozwojowych.

#### **4.2. Rodzaje spółek, które mogą być tworzone przez PJB z podmiotem prywatnym**

Wobec wskazanych wyżej ustawowych ograniczeń uczelnie i instytuty badawcze mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne. Instytuty PAN dodatkowo mogą również tworzyć spółki osobowe (z wyłączeniem spółek partnerskich).

Brak jest natomiast ograniczeń co do tego, aby spółka celowa PJB utworzyła inną spółkę lub przystąpiła do już istniejącej spółki, w tym we współpracy z przedsiębiorcami, i w ten sposób prowadziła projekty komercjalizacji pośredniej wyników prac B+R.

#### **4.3. Uwagi ogólne o spółkach osobowych**

Handlowymi spółkami osobowymi są spółka jawna, spółka partnerska, spółka komandytowa oraz spółka komandytowo-akcyjna. Tworzenie oraz funkcjonowanie spółek osobowych uregulowane zostało w kodeksie spółek handlowych. Projekty komercjalizacji wyników prac B+R nie mogą być prowadzone poprzez spółki partnerskie, ponieważ te mogą być tworzone wyłącznie przez osoby fizyczne w celu wykonywania wolnego zawodu.

W celu komercjalizacji pośredniej wyników badań spółki osobowe mogą być tworzone jedynie przez instytuty PAN. Takie rozwiązanie nie będzie natomiast dostępne ani dla uczelni, ani dla instytutów badawczych. Nie ma natomiast przeszkód, aby spółki osobowe były tworzone przez kapitałowe spółki celowe uczelni lub instytutów badawczych w celu kontynuowania projektów transferu technologii do gospodarki.

Spółki osobowe  
PAN

Utworzenie spółki osobowej następuje w drodze **umowy zawieranej pomiędzy co najmniej dwoma współnikami**. Umowa spółki jawnej może być sporządzana w zwykłej formie pisemnej.

Umowa spółki komandytowej zawierana jest w formie aktu notarialnego albo przez internet – tj. przy wykorzystaniu wzorca umowy w systemie teleinformatycznym. Aby skorzystać z drugiej z możliwych form zawiązania spółki komandytowej, niezbędne jest dysponowanie przez przyszyłych wspólników podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP (dość prostym do pozyskania) bądź bezpiecznym podpisem elektronicznym.

Natomiast umowa spółki komandytowo-akcyjnej dla swojej ważności wymaga **aktu notarialnego**.

#### Struktura spółek osobowych

Spółki osobowe podlegają wpisowi do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego i powstają z chwilą wpisu do tego rejestru. Spółki osobowe są tzw. ułomnymi osobami prawnymi – nie mają osobowości prawnej, a jednocześnie są zdolne do nabywania praw i zaciągania zobowiązań we własnym imieniu. Spółki osobowe mogą również pozywać i być pozywane.

Wspólnicy spółek osobowych są zobowiązani do wniesienia wkładu pieniężnego lub niepieniężnego (aportu). Wyniki prac B+R, związane z nimi prawa własności intelektualnej oraz know-how mogą zostać wniesione do spółki osobowej jako wkład niepieniężny.

Wspólnicy spółek osobowych uprawnieni są do udziału w zyskach i stratach spółki proporcjonalnie do wartości ich wkładu lub zgodnie z postanowieniami umowy spółki, jeśli ta stanowi inaczej.

Spółki osobowe, z wyjątkiem spółki komandytowo-akcyjnej, pozostają transparentne z punktu widzenia podatku dochodowego. W przypadku transparentności podatkowej podatnikami pozostają wyłącznie wspólnicy. Spółka może być jednak podatnikiem podatku od towarów i usług. Spółki osobowe mogą być również pracodawcą i zatrudniać pracowników na podstawie stosunku pracy.

Zakończenie działalności spółki osobowej następuje w drodze likwidacji polegającej na uregulowaniu jej sytuacji majątkowej, wykonaniu ciężących zobowiązań oraz przekazaniu pozostałych kwot lub składników majątku wspólnikom proporcjonalnie do ich wkładów lub zgodnie z postanowieniami umowy spółki, jeśli ta stanowi inaczej.

	Spółki osobowe		
	Spółka jawna	Spółka komandytowa	Spółka komandytowo-akcyjna
<b>Forma umowy spółki</b>	pisemna	akt notarialny albo forma z użyciem systemu teleinformatycznego (przez internet)	akt notarialny (statut)
<b>Wkłady</b>	pieniężne aport	pieniężne aport wkład komandytariusza może być wniesiony w niższej sumie niż suma komandytowa	pieniężne aport komplementariusz może wnosić wkład na kapitał zakładowy lub na inne fundusze
<b>Kapitał zakładowy</b>	brak	brak	50 000 zł
<b>Reprezentacja spółki</b>	wspólnicy	komplementariusz komandytariusz może reprezentować spółkę jedynie jako pełnomocnik	komplementariusze akcjonariusz może reprezentować spółkę jedynie jako pełnomocnik
<b>Organy</b>	brak	brak	walne zgromadzenie możliwość ustanowienia rady nadzorczej jeżeli liczba akcjonariuszy przekracza 25, ustanowienie rady jest obowiązkowe
<b>Zbycie spółki</b>	na mocy postanowienia umowy, po uzyskaniu pisemnej zgody pozostałych wspólników	na mocy odpowiedniego postanowienia umowy, po uzyskaniu pisemnej zgody pozostałych wspólników w przypadku zbycia udziału komandytariusza na nabywcę nie przechodzi prawo do reprezentowania spółki	zbycie udziału dopuszczalne na mocy odpowiedniego postanowienia umowy statut może ograniczać dopuszczalność rozporządzania akcjami
<b>Udział w zyskach i stratach</b>	równy udział w zysku i stracie, proporcjonalny do wysokości wkładu, jeśli umowa spółki nie stanowi inaczej	komplementariusz: • równy udział w zyskach i stratach komandytariusz: • udział w zysku proporcjonalny do wkładu rzeczywiście wniesionego • udział w stracie proporcjonalny do wkładu umówionego	udział proporcjonalny do wniesionych wkładów, jeśli umowa spółki nie stanowi inaczej

	Spółki osobowe		
	Spółka jawna	Spółka komandytowa	Spółka komandytowo-akcyjna
<b>Zasady odpowiedzialności wspólników</b>	osobista nieograniczona solidarna subsydiarna	komplementariusz: • osobista • nieograniczona • solidarna • subsydiarna  komandytariusz: • ograniczona do wysokości sumy komandytowej	komplementariusz: • osobista • nieograniczona • subsydiarna • solidarna  akcjonariusz: • nie odpowiada za zobowiązania spółki
<b>Zakończenie działalności spółki</b>	likwidacja	likwidacja	likwidacja

#### 4.4. Spółka jawna

Spółka jawna prowadzi przedsiębiorstwo pod własną firmą w sposób zorganizowany i ciągły, jednak nie musi być nastawiona na osiągnięcie zysku – może być wykorzystywana do prowadzenia badań naukowych.

Wspólnikami spółki jawnej mogą być osoby fizyczne, osoby prawne, jak i jednostki organizacyjne niebędące osobami prawnymi, którym ustawa przyznaje zdolność prawną (tzw. ułomne osoby prawne lub podmioty ustawowe).

##### Umowa spółki

Spółka jawna powstaje z chwilą rejestracji w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Umowa spółki musi być sporządzona na piśmie pod rygorem nieważności, niemniej nie wymaga formy aktu notarialnego. Umowa spółki jawnej musi określać co najmniej firmę i siedzibę spółki, wkłady oraz ich wartości, przedmiot działalności i czas trwania spółki, o ile wspólnicy przewidują utworzenie spółki na czas określony.

W umowie spółki jawnej wspólnicy mogą zawrzeć dodatkowe postanowienia. Zakładając spółkę, zobowiązują się oni dążyć do osiągnięcia wspólnego celu poprzez wniesienie wkładów lub w inny wskazany sposób. Dodatkowo są oni zobowiązani do zachowania lojalności

wobec spółki i powstrzymania się od działalności konkurencyjnej w stosunku do przedmiotu działalności spółki.

Firma spółki jawnej powinna zawierać nazwisko lub firmę co najmniej jednego ze wspólników oraz oznaczenie „spółka jawna”. Każda zmiana w tym zakresie wymaga aktualizacji danych w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego. Do reprezentowania spółki jawnej na zewnątrz uprawnieni są wszyscy wspólnicy, chyba że umowa spółki stanowi inaczej. Jeśli umowa spółki nie stanowi inaczej, udział każdego ze wspólników w zysku jest równy i odpowiada również jego udziałowi w ewentualnej stracie. Wspólnicy odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką za jej zobowiązania.

Reprezentacja  
i udział

Zakończenie działalności spółki jawnej następuje w przypadkach określonych przez ustawę. Wspólnicy mogą również, w umowie spółki, sami określić przyczyny jej rozwiązania. W takiej sytuacji przeprowadzana jest likwidacja, jednakże wspólnicy mogą także ustalić inny sposób zakończenia działalności. Likwidatorami są wszyscy wspólnicy spółki, chyba że postanowią inaczej. Celem likwidacji jest spłatenie zobowiązań spółki, pozostały zaś majątek dzieli się pomiędzy wspólników zgodnie z postanowieniami umownymi bądź odpowiednio do ich udziału w zysku.

#### 4.5. Spółka komandytowa

W spółce komandytowej występują dwa rodzaje wspólników – **komplementariusz** oraz **komandytariusz**. Odpowiedzialność komplementariuszy za zobowiązania spółki jest nieograniczona. Natomiast komandytariusze odpowiadają jedynie do oznaczonej **sumy komandytowej**, której wysokość powinna być wskazana w umowie spółki.

Umowa spółki może być zawarta w formie aktu notarialnego bądź przez internet przy wykorzystaniu wzorca umowy w systemie teleinformatycznym.

Spółka powstaje po wpisie do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Obowiązkiem wspólników jest wniesienie wkładów, przy czym wkłady wniesione przez komandytariusza mogą być niższe niż suma komandytowa.

**Reprezentacja** Komplementariusze reprezentują i prowadzą sprawy spółki. Komandytariusz może reprezentować spółkę wyłącznie jako pełnomocnik, a dokonując czynności w imieniu spółki bez umocowania, odpowiada za jej zobowiązania tak jak komplementariusz.

**Udział** W braku innych postanowień umownych udział komplementariuszy w zysku oraz w stracie jest równy, bez względu na wartość wniesionego wkładu. Komandytariusz z kolei uczestniczy w zysku spółki proporcjonalnie do wkładu rzeczywiście wniesionego, w stracie zaś – do wartości wkładu umówionego. Zbycie udziału komandytariusza nie prowadzi do przejścia na nabywcę prawa do prowadzenia spraw spółki, o ile w ogóle zostało mu ono przyznane.

Zakończenie działalności spółki następuje poprzez jej likwidację. Do likwidacji spółki komandytowej odpowiednie zastosowanie będą miały przepisy dotyczące spółki jawnej.

#### 4.6. Spółka komandytowo-akcyjna

W spółce komandytowo-akcyjnej również występują dwa typy wspólników – **komplementariusze** oraz **akcjonariusze**. Akcjonariusze nie odpowiadają za zobowiązania spółki, odpowiedzialność komplementariuszy jest z kolei nieograniczona. Jest to jedyna spółka osobowa, w której występuje **kapitał zakładowy** w wysokości przynajmniej 50 000 zł.

Akcjonariusz wnosi wkład do spółki, za który obejmuje akcje w kapitale zakładowym. Wkłady komplementariusza mogą być przeznaczone zarówno na kapitał zakładowy, jak i na inne fundusze. Wpłata przez komplementariusza na kapitał zakładowy sprawia, że zyskuje on podwójny status w spółce: komplementariusza i akcjonariusza.

**Reprezentacja** Prawo reprezentowania spółki oraz prowadzenia jej spraw przysługuje komplementariuszom. Akcjonariusze mogą reprezentować spółkę

jedynie jako pełnomocnicy. Na tle innych spółek osobowych spółkę komandytowo-akcyjną wyróżnia także występowanie walnego zgromadzenia jako organu spółki oraz możliwość ustanowienia **rady nadzorczej**. Jeśli liczba akcjonariuszy przekracza 25, ustanowienie rady nadzorczej jest obowiązkowe.

Funkcją rady nadzorczej jest sprawowanie stałego nadzoru nad działalnością spółki. Udział komplementariusza może być zbywany, jeżeli statut spółki na to zezwala, po uzyskaniu pisemnej zgody pozostałych wspólników. Wówczas za zobowiązania wspólnika związane z jego uczestnictwem w spółce odpowiada solidarnie wspólnik zbywający swój udział oraz wspólnik przystępujący do spółki. Do zbycia akcji przez akcjonariusza będą miały zastosowanie odpowiednie przepisy o spółce akcyjnej. Akcje są zbywalne, jednakże statut spółki może ograniczać prawo rozporządzania nimi.

Udział

Rozwiązanie spółki następuje z chwilą wykreślenia jej z rejestru, po przeprowadzeniu likwidacji. Likwidatorami co do zasady są komplementariusze mający prawo prowadzenia spraw spółki, aczkolwiek statut spółki może przewidywać inaczej.

#### 4.7. Status PJB w spółce osobowej

Bezpośrednio wspólnikiem spółki osobowej mającej na celu komercjalizację wyników prac B+R mogą być wyłącznie instytuty PAN. Pozostałe PJB zostały w tym zakresie ograniczone.

Do uprawnień PJB jako wspólnika spółki osobowej można zaliczyć prawo do:

Uprawnienia  
wspólnika

- 1) podziału i wypłaty zysku,
- 2) odsetek od udziału,
- 3) zwrotu rzeczy wniesionych do spółki tytułem wkładu do używania,
- 4) wypłaty udziału w majątku spółki w razie jej likwidacji.

Natomiast do obowiązków wspólnika należą:

Obowiązki  
wspólnika

- 1) wniesienie wkładów,

- 2) współdziałanie w realizacji wspólnego celu,
- 3) ewentualne partycypowanie w stratach spółki, które powstały w trakcie jej działalności.

Rodzaje odpowiedzialności

Do wspólników spółek osobowych 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, że wierzyciel może zaspokoić się z całego osobistego majątku PJB, nieograniczonego do żadnej kwoty. Odpowiedzialność solidarna oznacza, że 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 lub innego wspólnika będzie mogła być prowadzona tylko wówczas, gdy egzekucja z majątku spółki okaże się bezskuteczna lub niewystarczająca do zaspokojenia roszczenia.

Ograniczona odpowiedzialność

Natomiast 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. Jeśli więc PJB jako komandytariusz rzeczywiście wniesie tytułem wkładu do spółki komandytowej równowartość sumy komandytowej, praktycznie nie ponosi żadnej dodatkowej odpowiedzialności za zobowiązania spółki. Wobec tego PJB jako wspólnik komandytariusz może stracić jedynie tyle, ile zadeklarowała jako sumę komandytową, która limituje odpowiedzialność za zobowiązania spółki.

Akcjonariusz natomiast odpowiada do wysokości wkładu na akcje. W sensie praktycznym, po pokryciu ceny emisyjnej akcji w całości, akcjonariusz nie ponosi żadnej dodatkowej odpowiedzialności za zobowiązania spółki.



Wobec tego PJB, będąca akcjonariuszem, może stracić jedynie to, co zainwestowała w spółkę.

Pomimo statusu komandytariusza albo akcjonariusza w spółce osobowej, PJB będzie ponosiła pełną odpowiedzialność za zobowiązania spółki, gdy:

- 1) w firmie (nazwie 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) PJB, będąca komandytariuszem lub akcjonariuszem, działa bez umocowania albo przekroczy jego zakres.

#### 4.8. Spółki kapitałowe

Spółki kapitałowe, w przeciwieństwie do spółek osobowych, mają osobowość prawną. Powstają na mocy umowy spółki (statutu) sporządzonej, co do zasady, w formie aktu notarialnego oraz wpisu do rejestru przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Spółki kapitałowe posiadają organy biorące udział w zarządzaniu i nadzorze funkcjonowania spółki. Odpowiedzialność wspólników za zobowiązania spółki jest ograniczona do wysokości wniesionego wkładu.

	Spółki kapitałowe	
	Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością	Spółka akcyjna
<b>Forma umowy</b>	akt notarialny bądź przy wykorzystaniu wzorca umowy (przez internet)	akt notarialny (statut)
<b>Wkłady</b>	pieniężne, przy formie aktu notarialnego także aport, wspólnicy mogą być zobowiązani do dokonywania dopłat, które muszą być wniesione przed rejestracją spółki	pieniężne aport akcje obejmowane za wkłady pieniężne muszą być opłacone przynajmniej w wysokości ¼ ich wartości nominalnej przed zarejestrowaniem spółki

	<b>Spółki kapitałowe</b>	
	<b>Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością</b>	<b>Spółka akcyjna</b>
		akcje obejmowane za wkłady niepieniężne muszą być opłacone w całości przed upływem roku od zarejestrowania spółki
<b>Kapitał zakładowy</b>	5000 zł	100 000 zł
<b>Reprezentacja spółki</b>	zarząd w braku odmiennych postanowień, dwóch członków zarządu działających łącznie bądź członek zarządu z prokurentem	zarząd w braku odmiennych postanowień, dwóch członków zarządu działających łącznie bądź członek zarządu z prokurentem
<b>Organy</b>	zarząd zgromadzenie wspólników możliwość ustanowienia <b>rady nadzorczej</b> lub komisji rewizyjnej w spółkach, w których wspólników jest więcej niż 25 a kapitał zakładowy przekracza 500 000 zł, ustanowienie rady nadzorczej lub komisji rewizyjnej jest obowiązkowe	zarząd rada nadzorcza walne zgromadzenie
<b>Zbycie spółki</b>	w formie pisemnej, z podpisami notarialnie poświadczonymi umowa spółki może ograniczać rozporządzanie udziałem możliwość umorzenia udziału	forma zależna od rodzaju akcji statut spółki może ograniczać rozporządzanie akcją możliwość umorzenia akcji
<b>Udział w zyskach i stratach</b>	udział w zysku proporcjonalny do udziału	udział w zysku proporcjonalny do liczby akcji
<b>Odpowiedzialność wspólników</b>	nie odpowiadają za zobowiązania spółki za zobowiązania spółki w organizacji odpowiadają do wartości niewniesionego wkładu na pokrycie objętych udziałów	nie odpowiadają za zobowiązania spółki
<b>Zakończenie działalności spółki</b>	likwidacja	likwidacja

#### 4.9. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością może być założona przez jedną lub więcej osób w każdym celu dozwolonym prawem. Spółka nie może być jednak utworzona wyłącznie przez inną jednoosobową spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością.

Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością jest popularną formą działalności ze względu na znaczne ograniczenie odpowiedzialności wspólników za zobowiązania spółki, stosunkowo niski kapitał zakładowy, tj. 5000 zł, a dodatkowo ze względu na bardzo szybki, prosty oraz tani sposób rejestracji w przypadku wyboru umowy spółki zawieranej przy użyciu wzorca umowy.

Powstanie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością przy użyciu wzorca umowy przez system teleinformatyczny sprowadza się do wypełnienia formularza umowy w systemie i złożenia podpisu elektronicznego, którego pozyskanie dla każdego z założycieli jest również niezwykle szybkie. Pozwala to na dysponowanie nową spółką w ciągu 24 godzin, począwszy od pomysłu na jej założenie. Także zmiany umowy spółki założonej w ten sposób mogą być wprowadzane w analogiczny sposób. Do mankamentów tego rozwiązania należy brak możliwości wnoszenia tzw. aportów, jeśli umowa jest zawierana lub zmieniana przez system teleinformatyczny, oraz dość ograniczona liczba zapisów umownych do wykorzystania w treści umowy.

Wspólnicy wnoszą wkłady na pokrycie kapitału zakładowego, a w zamian zyskują udziały w spółce. Wspólnik może posiadać więcej niż jeden udział. Jeśli udziały w spółce są pokrywane w drodze aportu, w razie wątpliwości rekomendowana jest wcześniejsza jego wycena. W przypadku niedoszacowania wartości wnoszonego wkładu wspólnik ponosi odpowiedzialność w tym zakresie wobec spółki i jest zobowiązany do wyrównania brakującej części wkładu. Nie zmienia to faktu, że wycena aportu nie jest konieczna, co może wpływać na zmniejszenie kosztów towarzyszących zakładaniu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością.

Na mocy umowy spółki wspólnicy mogą zostać zobowiązani do dokonywania dopłat na rzecz spółki w celu jej dokapitalizowania, a także powtarzających się świadczeń niepieniężnych, za które przysługuje

Udział

wspólnikowi wynagrodzenie. Dopłaty mogą mieć wyłącznie charakter pieniężny i nie stanowią podwyższenia kapitału zakładowego spółki. Dopłaty nie zwiększają udziałów wspólnika.

**Reprezentacja** Prawo do reprezentowania spółki oraz prowadzenia jej spraw wykonuje zarząd, w którego skład mogą wchodzić zarówno wspólnicy, jak i osoby spoza ich grona. Wspólnikom służy prawo indywidualnej kontroli, które w przypadku ustanowienia rady nadzorczej (komisji rewizyjnej) może zostać ograniczone, a nawet wyłączone.

Wspólnicy uczestniczą w zysku proporcjonalnie do swoich udziałów, chyba że umowa spółki przewiduje inaczej. Udziały wspólników mogą być uprzywilejowane zarówno w zakresie prawa głosu, jak i w zakresie prawa do dywidendy.

W przypadku podwyższenia kapitału zakładowego spółki wspólnikom przysługuje prawo pierwszeństwa objęcia nowych udziałów. Prawo to może być wyłączone umową spółki lub uchwałą o podwyższeniu kapitału.

**Organy spółki** Poza zarządem organami spółki z ograniczoną odpowiedzialnością są zgromadzenie wspólników oraz rada nadzorcza lub komisja rewizyjna, której ustanowienie konieczne jest jedynie wówczas, gdy liczba wspólników przekracza 25, a kapitał zakładowy przewyższa 500 000 zł.

**Rozwiązanie spółki z o.o.** Rozwiązanie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością następuje z chwilą wykreślenia jej z rejestru, po przeprowadzeniu likwidacji. Likwidatorami są co do zasady członkowie zarządu, którzy otwarcie likwidacji zgłaszają do sądu rejestrowego. Celem likwidacji jest zakończenie bieżących interesów spółki, ściągnięcie wierzytelności, wypełnienie zobowiązań i upłynnienie majątku. Pozostały majątek dzielony jest pomiędzy wspólników proporcjonalnie do ich udziałów lub zgodnie z zastrzeżeniami umowy spółki.

#### **4.10. Spółka akcyjna**

Spółka akcyjna, podobnie jak spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, może zostać zawiązana przez jedną lub więcej osób, z wyjątkiem

jednoosobowej spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Akcjonariusze w zamian za akcje obowiązani są do wniesienia wkładu. Wpłaty na akcje powinny być uiszczane w terminie przewidzianym przez statut lub uchwałę walnego zgromadzenia. Konsekwencją nieterminowej wpłaty może być pozbawienie akcjonariusza praw udziałowych.

Akcje mogą być imienne oraz na okaziciela. Zbycie akcji imiennej wymaga pisemnego oświadczenia akcjonariusza, w przypadku zaś akcji na okaziciela konieczne jest wydanie dokumentu akcji. Prawo rozporządzania akcjami imiennymi może być ograniczone przez statut spółki. Statut spółki akcyjnej nie może jednak ograniczać prawa rozporządzania akcjami na okaziciela.

Kapitał zakładowy spółki akcyjnej nie może być niższy niż 100 000 zł. Wysoka kwota kapitału zakładowego sprawia, że jest to forma rzadziej wybierana niż spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Jednakże zaletą spółki akcyjnej jest to, że akcjonariusz nie odpowiada za jej zobowiązania. Akcje spółki, jeżeli obejmowane są za wkłady pieniężne, powinny być opłacone przed zarejestrowaniem spółki przynajmniej w  $\frac{1}{4}$  ich wartości nominalnej. Z kolei akcje obejmowane za wkłady niepieniężne mogą być opłacone przed upływem roku od zarejestrowania spółki. Spółka może wydawać akcje uprzywilejowane. Podobnie jak w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością, katalog praw jest otwarty, jednak akcjonariusz może z nich skorzystać dopiero po wniesieniu całego wkładu na akcje. Akcjonariuszom przysługuje udział w zysku spółki stosownie do liczby posiadanych akcji, z uwzględnieniem ewentualnego uprzywilejowania w tym zakresie.

Akcjonariusz

Organami spółki akcyjnej są zarząd, rada nadzorcza oraz walne zgromadzenie akcjonariuszy. Zarząd reprezentuje spółkę i prowadzi jej sprawy. W skład zarządu może wchodzić zarówno akcjonariusz, jak i osoba spoza grona akcjonariuszy.

Organy spółki

Rozwiązanie spółki następuje poprzez jej likwidację. Likwidatorami są, w braku odmiennych postanowień, członkowie zarządu. Likwidatorzy ogłaszają o otwarciu likwidacji i wzywają wierzycieli do zgłoszenia ich wierzytelności. Likwidatorzy zmierzają do zakończenia bieżącej działalności spółki, realizują wymagalne wierzytelności, wykonują

zobowiązania i upłynniają istniejący majątek. Pozostały majątek dzieli się pomiędzy akcjonariuszy.

#### 4.11. Status PJB w spółce kapitałowej

Celowe spółki kapitałowe przeznaczone dla projektów komercjalizacji pośredniej wyników prac B+R mogą być tworzone przez wszystkie kategorie PJB.

Jednoosobowa  
spółka

Państwowa jednostka badawcza może zawiązać **jednoosobową spółkę kapitałową** lub – jeśli jest to dopuszczalne na mocy obowiązujących przepisów – utworzyć ją w porozumieniu z innym podmiotem. Należy jednak mieć na uwadze, że pozycja PJB w spółce będzie wprost uzależniona od liczby i wartości posiadanych przez nią udziałów (akcji) w kapitale zakładowym spółki. Państwowa jednostka badawcza, jako wspólnik spółki kapitałowej, będzie miała uprawnienia i obowiązki, określone w kodeksie spółek handlowych, które można podzielić na **uprawnienia majątkowe i korporacyjne**.

Uprawnienia  
majątkowe

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.

Uprawnienia  
korporacyjne

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.

Każdy ze wspólników (akcjonariuszy) spółki kapitałowej ma prawo do udziału w zgromadzeniach wspólników (walnych zgromadzeniach). W spółce z ograniczoną odpowiedzialnością 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.

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. Zbycie przez PJB udziału (akcji), z którym wiążą się uprawnienia osobiste, prowadzi bowiem do wygaśnięcia uprzywilejowania osobistego PJB jako wspólnika (akcjonariusza), zatem nabywca udziału (akcji) nie będzie mógł z nich skorzystać. Natomiast w przypadku uprzywilejowania udziału (akcji) prawa mu przypisane ulegają przeniesieniu na nabywcę.

Uprawnienia  
osobiste

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. Możliwe jest jednak na poziomie umowy spółki zmodyfikowanie tych reguł, w tym w zakresie pierwszeństwa zaspokojenia.

Udziały i akcje  
uprzywilejowane

W przypadku spółki akcyjnej uprzywilejowanie akcji musi być określone w statucie, a akcje uprzywilejowane co do głosu muszą być akcjami imiennymi. Nie można przy tym przyznać więcej niż dwa głosy na jedną akcję. Ponadto należy pamiętać, że uprzywilejowanie takie nie może zostać wprowadzone w spółce publicznej. Akcje uprzywilejowane w zakresie dywidendy mogą przyznawać uprawnionemu dywidendę, która przewyższa nie więcej niż o połowę dywidendę przeznaczoną do wypłaty akcjonariuszom. Wyjątkowo, w przypadku tzw. akcji niemych, które pozbawione są prawa głosu, ograniczenie uprzywilejowania w zakresie dywidendy nie występuje. Akcje uprzywilejowane w zakresie dywidendy nie korzystają z pierwszeństwa zaspokojenia przed pozostałymi akcjami. Możliwe jest jednak na poziomie umowy spółki zmodyfikowanie tych reguł, w tym uprzywilejowanie akcji w zakresie pierwszeństwa przy podziale majątku likwidowanej spółki. Ponadto spółka akcyjna może wydawać świadectwa założycielskie w celu wynagrodzenia usług świadczonych przez PJB lub innych założycieli przy powstaniu spółki. Świadectwa założycielskie mogą być wydawane na okres nieprzekraczający 10 lat od chwili zarejestrowania spółki.

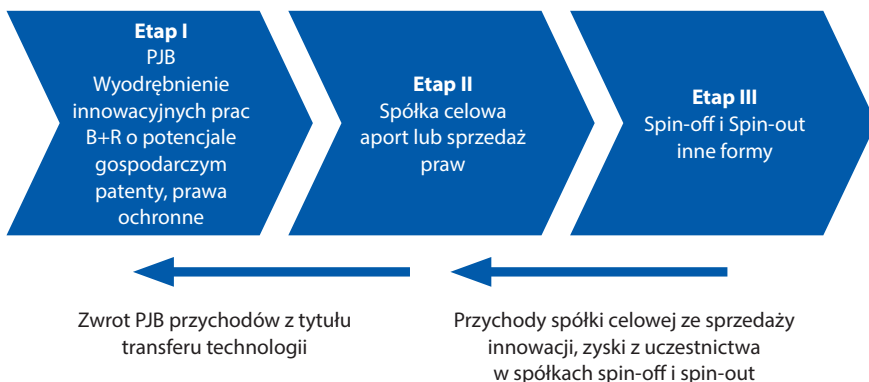
#### Umowy wspólników

Częstą praktyką jest zawieranie przez wspólników spółek kapitałowych umów wspólników, które stanowią uzupełnienie umowy spółki (statutu), ale nie są składane w sądzie rejestrowym – treść tych umów pozostaje zatem znana tylko ich stronom. 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 lub akcjami spółki (przez ustanowienie pierwszeństwa lub mechanizmów wymuszających na wspólnikach zbycie udziałów lub akcji w określonych sytuacjach), zasady rozwiązywania konfliktów między wspólnikami oraz zasady „rozstania” wspólników w razie poważnych konfliktów.



## 4.12. Charakterystyka komercjalizacji z wykorzystaniem spółki celowej

Komercjalizacja pośrednia zasadniczo składa się z **trzech etapów**:



Na pierwszym etapie wyniki prac B+R o wartości komercyjnej i potencjale gospodarczym, w szczególności wynalazki, wzory użytkowe, wzory przemysłowe lub topografie układów scalonych, wyhodowane albo odkryte i wyprowadzone odmiany roślin, oraz know-how związane z tymi wynikami, są wyodrębniane w ramach PJB. Następnie PJB obejmują nowe technologie i produkty ochroną w postaci patentów i licencji.

W początkowej fazie projektu konieczne jest również przeprowadzenie analizy rynku, badania popytu, a przede wszystkim wyceny wartości rynkowej nowych technologii, produktów i idei. Dla zapewnienia powodzenia projektu należy również ustalić, czy planowane przedsięwzięcie ma wystarczający potencjał gospodarczy. Wstępne analizy powinny zostać powierzone profesjonalnym doradcom, co znacznie zmniejsza ryzyko niepowodzenia projektu.

Faza początkowa projektu

Dodatkowo istotnym elementem jest także prawidłowe określenie etapu, na którym znajdują się prace B+R. Uruchomienie projektu komercjalizacyjnego we właściwym momencie, gdy odległość pomiędzy aktualnymi wynikami badań naukowych a rynkiem jest najbardziej optymalna, może mieć krytyczne znaczenie i przesądzić o jego sukcesie.

Na kolejnym etapie PJB zakłada spółkę celową lub korzysta z już istniejących podmiotów, w zależności od statusu PJB.

Kapitał  
zakładowy

Kapitał zakładowy spółki celowej w całości lub w części może być pokryty z wkładów niepieniężnych (aportu) w postaci wyników badań naukowych lub prac rozwojowych. Po nowelizacji ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym, która weszła w życie w dniu 1 października 2014 r., nie ma już wątpliwości, że uczelnia może, lecz nie musi wnieść wyniki prac B+R lub prawa do spółki celowej.

Aport

Przenosząc przedmiot aportu na spółkę, PJB powinny mieć na uwadze, że samo **oświadczenie o pokryciu udziałów lub akcji** w spółce aportem w postaci praw do wyników badań nie jest wystarczające. Przeniesienie praw na spółkę celową wiąże się bowiem z koniecznością zawarcia umowy pomiędzy PJB i spółką o przeniesieniu praw na pokrycie wkładu na kapitał zakładowy. Po zawarciu umowy zarząd spółki celowej powinien również złożyć **oświadczenie o pokryciu wkładu na kapitał zakładowy**. Oświadczenie jest wymagane w procesie rejestracji spółki w rejestrze przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego.

Weryfikacja praw

Ponadto przed wniesieniem wyników prac B+R do spółki celowej należy zweryfikować, czy PJB ma do nich pełne prawa. Jeśli uprawnienia do wyników prac naukowych nie będą w pełni przysługiwały jednostce naukowej, ta – jako wspólnik czy akcjonariusz – będzie zobowiązana do wyrównania spółce celowej ewentualnej różnicy między wartością aportu wskazaną w umowie albo statucie spółki a rzeczywistą wartością wkładu.

Zasady i procedury komercjalizacji pośredniej wyników badań naukowych powinny zostać również wyraźnie określone w regulaminach wewnętrznych PJB. Takie rozwiązanie zapewnia transparentność warunków transferu technologii oraz podział praw własności intelektualnej pomiędzy PJB, członków zespołów badawczych oraz przedsiębiorców, jeśli partycypują w projekcie komercjalizacji wyników prac B+R.

Niezależnie od charakteru PJB dochód uzyskany przez spółkę celową i przekazany PJB z tytułu udziału w zysku lub dywidendy PJB powinny **przeznaczyć na swoją działalność statutową**.

### 4.13. Różne warianty komercjalizacji poprzez spółkę

Transfer wyników prac B+R do spółek tworzonych przez PJB może nastąpić na podstawie każdej czynności prawnej prowadzącej do skutecznego rozporządzenia tymi prawami, w tym, między innymi, na podstawie wykonania darowizny, zamiany czy ustanowienia użytkowania. Ponadto wśród najczęściej spotykanych w praktyce sposobów przeniesienia wyników prac B+R można wyróżnić:

- 1) sprzedaż;
- 2) wniesienie praw własności intelektualnej tytułem wkładu do spółki (aport);
- 3) ustanowienie licencji na prawach własności intelektualnej i wniesienie jej aportem do spółki;
- 4) ustanowienie odpłatnej licencji na prawach własności intelektualnej;
- 5) wniesienie praw własności intelektualnej odpłatnie w zamian za warranty subskrypcyjne.

Podejmując decyzję o komercjalizacji pośredniej wyników prac B+R, PJB – w zakresie dozwolonym przez prawo – powinny zdecydować, czy do projektu powinien dołączyć partner prywatny. Po nowelizacji ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym z dnia 1 października 2014 r. uprawnienia uczelni w tym zakresie zostały znacznie ograniczone.

Pełną swobodę w ramach formy komercjalizacji wyników prac B+R we współpracy z podmiotami prywatnymi za pośrednictwem spółek mają instytuty PAN. Instytuty badawcze mogą tworzyć wyłącznie spółki kapitałowe, których wspólnikami lub akcjonariuszami mogą być również podmioty prywatne. Natomiast uczelnie w ogóle nie mogą tworzyć spółek, których wspólnikami lub akcjonariuszami byłiby przedsiębiorcy. Mogą otrzymywać warranty subskrypcyjne uprawniające do obejmowania akcji w spółkach akcyjnych oraz dokonywać ich zbycia w analogiczny sposób jak inne papiery wartościowe. Mogą w szczególności przekazywać je do swoich spółek celowych. Natomiast nie ma już ograniczeń w zakresie tworzenia lub przystępowania do spółek wraz z przedsiębiorstwami przez spółki celowe PJB.

Formy  
komercjalizacji  
z podmiotem  
prywatnym

Wyniki prac B+R  
jako aport

Prawa własności intelektualnej do wyników prac B+R mogą być bezpośrednio przedmiotem wkładu (aportu) do spółki. Podmiot wnoszący prawa własności intelektualnej przenosi na spółkę również wszelkie prawa majątkowe i w zamian obejmuje lub nabywa udziały lub akcje w spółce. Z kolei ustanowienie licencji na prawach własności intelektualnej i wniesienie jej tytułem wkładu do spółki wiąże się z zachowaniem uprawnień właścicielskich do tych praw. Natomiast zamiast opłat licencyjnych podmiot ustanawiający licencję uzyskuje udziały lub akcje spółki. Można rozważyć także warranty subskrypcyjne uprawniające do objęcia akcji w przyszłości.

Transfer własności intelektualnej do wyników prac B+R może wymagać uprzedniego ustalenia wartości rynkowej tych praw. Ustalenie ceny praw własności intelektualnej jest konieczne ze względu na prawidłowe określenie wartości wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki oraz zdolności aportowej praw własności intelektualnej. Może być konieczne również z przyczyn wewnętrznych PJB jako właściciela praw własności intelektualnej.

Wkład niepieniężny może zostać wniesiony przez PJB do spółki nowo tworzonej lub istniejącej jako forma pokrycia kapitału zakładowego. W zamian PJB otrzymuje udziały w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością lub akcje w spółce akcyjnej. Wkładem niepieniężnym (aportem) mogą być prawa do rzeczy (ruchomości bądź nieruchomości) oraz inne prawa majątkowe (w tym prawa autorskie, patenty, inne prawa własności intelektualnej oraz know-how).

Zdolność  
aportowa

O zdolności aportowej rzeczy i praw stanowi fakt, że:

- 1) rzecz lub prawo są dopuszczalne do obrotu prawnego – przeniesienie prawa lub rzeczy na spółkę jest możliwe tylko poprzez obrót prawny;
- 2) rzecz lub prawo są zbywalne – prawo lub rzecz powinny być możliwe do wydzielenia z majątku wspólnika lub akcjonariusza, z możliwością ich dalszej odsprzedaży;
- 3) mają wartość ekonomiczną możliwą do ustalenia (wyceny);
- 4) mają zdolność bilansową, tj. mogą być ujęte w księgach spółki jako aktywo.

Dotychczasowe orzecznictwo sądowe dostarczyło pewnych przykładów praw i dóbr, które zostały uznane za posiadające zdolność aportową.

Przykłady  
zdolności  
aportowej

Należą do nich:

- 1) udział we współwłasności (gdy wspólnik wnosi do spółki np. udział w prawach autorskich);
- 2) know-how, nawet jeśli nie stanowi ono części przedsiębiorstwa;
- 3) ograniczone prawo rzeczowe w postaci użytkowania (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 (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).

Wniesienie aportu do spółki następuje w zamian za objęcie lub nabycie udziałów lub akcji spółki kapitałowej. Wniesienie aportu może nastąpić zarówno na etapie zakładania nowej spółki, jak i w dalszym okresie jej funkcjonowania, w drodze podwyższenia kapitału zakładowego i nabycia udziałów lub akcji spółki istniejącej.

Wniesienie  
aportu

W przypadku wnoszenia aportu do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością 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 1/4 ich wartości nominalnej. Możliwa jest również sytuacja, w której akcje obejmowane są wyłącznie za wkłady niepieniężne bądź

Określenie  
przedmiotu  
aportu

też zarówno za wkłady niepieniężne, jak i pieniężne. Wówczas kapitał zakładowy powinien być faktycznie pokryty przed zarejestrowaniem w co najmniej 1/4 minimalnej wysokości kapitału zakładowego spółki akcyjnej, tj. w wysokości 25 000 zł.

**Wada aportu** Wkład niepieniężny do spółki może być obciążony wadami zarówno fizycznymi, jak i prawnymi.

Wady praw własności intelektualnej 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 się okaże, że jest ona jedynie współuprawniona i prawa przysługują jej wspólnie z inną osobą, np. naukowcem lub 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).

**Odpowiedzialność za wady aportu** W takim przypadku 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 zbywcza wartością wkładu. Zwyczajna wartość wkładu to cena możliwa do uzyskania w przypadku sprzedaży powyższego wadliwego aportu. Umowa albo statut mogą przewidywać, że spółce przysługują wówczas także inne uprawnienia.

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 ich wartości zbywczej. 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.

**Odpowiedzialność w spółce akcyjnej** 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. Odpowiedzialność ponoszą również założyciele, którzy podali fałszywe dane w sprawozdaniu. Są oni zobowiązani do naprawienia szkody wyrządzonej spółce tym działaniem.

Powyższe regulacje przemawiają więc za tym, aby nawet w sytuacjach, gdy sporządzenie wyceny wkładu do spółki nie jest wymagane, PJB jednak ją przeprowadzała. 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 wada prawna aportu, narażająca współnika na odpowiedzialność względem spółki.

### ***Zasady ustalania zdolności aportowej praw własności intelektualnej***

Ze względu na różnorodność praw własności intelektualnej szczególnej ocenie powinna podlegać możliwość ich zbywania, decydująca o ich zdolności aportowej. W przypadku praw, które mają charakter czasowy, jak np. prawo do patentu, o ich zbywalności (a tym samym wartości) może również decydować termin wygaśnięcia tych praw.

Można przyjąć, że zdolność aportową mogą mieć: majątkowe prawa autorskie, prawa z patentów, prawa ochronne na wzory przemysłowe, prawa z rejestracji. 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.

Możliwe jest również wniesienie aportu w postaci licencji do korzystania z praw własności intelektualnej, pod warunkiem że umowa licencyjna nie będzie wyłączała możliwości jej przeniesienia.

***Inne sposoby wnoszenia praw własności intelektualnej do spółki***

Wniesienie przez PJB praw własności intelektualnej tytułem aportu do spółki nie jest jedynym sposobem na udostępnienie spółce praw i ich komercjalizację przez tę 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) wniesienie praw własności intelektualnej w zamian za objęcie warrantów subskrypcyjnych w spółce akcyjnej albo w spółce komandytowo-akcyjnej.

Korzystna  
formuła

Może się okazać, 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 – 5000 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.

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.

## **5. Przychody i korzyści z komercjalizacji pośredniej i bezpośredniej**

### **5.1. Rodzaje przychodów z komercjalizacji**

Korzyści  
z komercjalizacji

W zależności od wybranej ścieżki komercjalizacji PJB może uzyskać różne rodzaje przychodów i korzyści majątkowych z nią związanych.



Poniższa tabela przedstawia rodzaje wynagrodzenia, jakie może uzyskać PJB w komercjalizacji.

Komerccjalizacja bezpośrednia	Licencja	Oplaty licencyjne
	Sprzedaż praw	Cena sprzedaży praw
Komerccjalizacja pośrednia	Spółka osobowa	Podział zysku, dywidenda z akcji w spółce komandytowo-akcyjnej, warranty subskrypcyjne
	Spółka kapitałowa	Udziały lub akcje w zamian za wkład Dywidenda w razie zysku Wynagrodzenie z tytułu umorzenia udziałów Warranty subskrypcyjne (spółka akcyjna) Cena ze sprzedaży udziałów lub akcji (w razie wyjścia ze spółki)

## 5.2. Warranty subskrypcyjne

W przypadku komercjalizacji pośredniej mocno niedocenianym rozwiązaniem, które może zostać wykorzystane przez PJB do zabezpieczenia jej wynagrodzenia, są warranty subskrypcyjne.

Rozwiązanie to może być także wykorzystywane do rozliczeń z naukowcem, który nabędzie od PJB prawa do wyników B+R w trybie tzw. „uwłaszczenia naukowców”.

Przyjęte w ustawie zasady rozliczeń pomiędzy naukowcem i PJB w związku z komercjalizacją wyników B+R przez naukowca mogą rodzić problemy z ustaleniem i egzekwowaniem należności.

Warranty subskrypcyjne są instrumentem finansowym, który może być rozważony jako ułatwienie tych rozliczeń.

Nie do przecenienia jest też okoliczność, że warrant subskrypcyjny może stanowić instrument motywujący naukowca do kontynuacji prac nad komercjalizacją prawa do wyników B+R w założonej spółce, gdzie jedną z możliwych form gratyfikacji w przypadku sukcesu komercjalizacji jest możliwość niespodziewanie wysokiej premii pieniężnej w zamian za zbycie na rzecz osoby trzeciej warrantu,

otrzymanego przez naukowca nieodpłatnie bądź w oparciu o określone warunki współpracy ze spółką.

### ***Uprawnienia związane z warrantami subskrypcyjnymi***

Pojęcie warrantu Warranty subskrypcyjne to papiery wartościowe, imienne lub na okaziciela, które mogą być emitowane zarówno przez spółki akcyjne, jak i przez spółki komandytowo-akcyjne. Spółka może emitować warranty subskrypcyjne w celu podwyższenia kapitału zakładowego w ramach tzw. kapitału docelowego lub warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego.

Warranty subskrypcyjne uprawniają ich posiadacza do zapisu na akcje (w przypadku podwyższenia kapitału zakładowego w oparciu o instytucję kapitału docelowego) lub objęcia akcji (w przypadku warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego), z wyłączeniem prawa poboru przysługującego dotychczasowym akcjonariuszom.

Warranty subskrypcyjne są zatem instrumentem uprawniającym do nabycia akcji w spółce dla osób, które nie muszą mieć statusu wspólników istniejącej spółki.

W praktyce warranty subskrypcyjne wykorzystywane są jako element wynagrodzenia przysługującego menadżerom lub pracownikom spółki, jako środek związania pracowników i menadżerów ze spółką, a także stosowane są jako dodatkowa forma wynagrodzenia dla akcjonariuszy spółki przejmowanej w przypadku łączenia spółek.

Ekonomicznym walorem warrantu subskrypcyjnego jest jego zbywalność, która może być ograniczona przez dany okres bądź możliwa po ziszczeniu się określonych warunków.

W przypadku bowiem sukcesu komercyjnego spółki ten papier wartościowy, otrzymany nieodpłatnie bądź w zamian za prawa do wyników prac B+R, może osiągnąć znaczącą wartość majątkową.

### ***Możliwość wykorzystania warrantów subskrypcyjnych do rozliczania wynagrodzenia PJB***

Wykorzystanie warrantów Warranty mogą być wykorzystywane jako instrument służący zagwarantowaniu przychodów uczelni publicznej w związku z komercjalizacją

wyników prac B+R przez pracownika naukowego (art. 86f ust. 2 Psw). Inną sytuacją, w której warranty mogą być wykorzystane, jest komercjalizacja bezpośrednio przez uczelnię. Warranty subskrypcyjne mają wartość majątkową, która rośnie wraz ze wzrostem wartości akcji spółki spin-off.

Schemat ten może być wykorzystywany, jeżeli pracownicy naukowci tworzą spółkę akcyjną spin-off w celu komercjalizacji rozwiązania, do którego prawa nabyli od uczelni. Tak utworzona spółka spin-off może wyemitować na rzecz uczelni lub jej spółki celowej warranty subskrypcyjne. Warranty będą uprawniały uczelnię lub jej spółkę celową do nabycia akcji w spółce spin-off.

Warrant  
w spin-off

Prawo do nabywania lub obejmowania nieodpłatnie warrantów subskrypcyjnych może być realizowane bezpośrednio przez uczelnię lub przez uczelnianą spółkę celową, na którą uczelnia może przenieść (scedować) prawo do wynagrodzenia określone w art. 86f ust. 2 Psw.

Warunki wykorzystania warrantów subskrypcyjnych do relacji pomiędzy PJB (spółką celową) a naukowcem powinny zostać określone w umowie pomiędzy tymi podmiotami (dalej nazywaną umową inwestycyjną).

### ***Możliwość wykorzystania warrantów subskrypcyjnych do związania interesów pracownika naukowego z interesami spółki spin-off***

Dla komercyjnego sukcesu opartego o wyniki prac B+R zwykle potrzebne są dalsze badania i rozwój danej technologii, która okazuje się wystarczająco dojrzała, by ją wnieść, jako prawa do wyników prac B+R, do spółki, ale nie dość dojrzała, by czerpać z niej przychody, a następnie zyski. Skuteczna komercjalizacja wymaga najczęściej dodatkowych środków pieniężnych na takie elementy jak rozwój praktycznego stosowania wyniku prac B+R, opracowanie i wdrożenie odpowiedniej strategii rynkowej, odpowiednia reklama, marketing, ochrona prawna czy wreszcie park maszynowy, czy też wynagrodzenie dla doświadczonych pracowników i wykonawców. Pojawia się więc konieczność pozyskania środków pieniężnych.

W takiej fazie komercjalizacji pośredniej jednym z klasycznych dawców kapitału na rozwój są tzw. fundusze wysokiego ryzyka, które

dysponują zarówno środkami pieniężnymi, jak i doświadczeniem w zakresie biznesowego rozwoju i pozyskiwania kolejnych rund finansowania. Im wcześniejszy etap rozwoju spółki, tym ryzyko inwestycji dla takiego funduszu jest większe, a zatem oczekiwania co do stopy zwrotu z inwestycji także są ponadprzeciętnie wysokie.

Fundusze wysokiego ryzyka są zainteresowane inwestowaniem środków pieniężnych w obiecujące technologie, w tym poprzez nabycie lub objęcie udziałów lub akcji w danej spółce, do której wnoszone są prawa do wyników badań B+R. Elementem nie do przecenienia dla komercyjnego sukcesu takiej inwestycji z perspektywy funduszu jest jednak zatrzymanie pomysłodawcy, który w oparciu o swoje kompetencje, wiedzę i doświadczenie naukowe zna i rozumie naukowe meandry wniesionych wyników prac B+R, a także potrafi je twórczo rozwijać, by podbić rynek.

Jednym z naturalnych instrumentów prawnych zatrzymania w spółce i zmotywowania do pracy kadry naukowej mogą okazać się warranty subskrypcyjne emitowane przez spółkę akcyjną lub komandytowo-akcyjną właśnie dla naukowca – warrant subskrypcyjny może być wówczas emitowany dla niego nieodpłatnie. Dla skutecznego wykonania praw z warrantu lub dla możliwości jego zbycia warto ustalić dodatkowe warunki, które mogą motywować do dalszej pracy dla wspólnego sukcesu. Warunki takie mogą być zastrzeżone prawnie w treści warrantu subskrypcyjnego, jak i w umowie inwestycyjnej pomiędzy właścicielem warrantu a spółką lub inwestorem. Dość często wykonanie praw z warrantu bądź możliwość ich zbycia zależą od osiągnięcia tzw. kamieni milowych, np. osiągnięcia określonego etapu rozwoju produktu, czy też od pozyskania przez spółkę kolejnych środków pieniężnych na dalszy rozwój.

W ten sposób można związać interes funduszu wysokiego ryzyka, który naturalnie zabiega o sukces komercyjny oparty o zainwestowane środki pieniężne, z interesami kadry naukowej, która może, nieodpłatnie obejmując warrant, pracować nad zwiększeniem jego wartości i zarobić ponadprzeciętnie dużo w przypadku sukcesu komercyjnego spółki. Zarobek ten będzie możliwy poprzez sprzedaż warrantu innym inwestorom bądź poprzez objęcie i sprzedaż akcji w spółce.



Spółka „RopoLabo” S.A. powstała w styczniu 2010 r. Kapitał zakładowy na początku wyniósł 100 000 zł, w zamian za to wyemitowano 100 000 akcji imiennych serii A, o wartości nominalnej 1 zł każda, o cenie emisyjnej równej 1 zł każda. Do spółki, tytułem wpłat na kapitał, Prof. Marian i jego małżonka wpłacili 100 000 zł. Naukowiec Dr. Tytus w lutym 2010 r. zawarł ze spółką „RopoLabo” S.A. umowę licencyjną wyłączną do praw do wyników badań B+R dotyczących nowego rozwiązania technologicznego przy wydobywaniu ropy z łupków, w zamian za opłatę licencyjną w wysokości 50 000 zł rocznie.

W 2011 r. pojawił się inwestor „Superfundusz” zainteresowany inwestycją w spółkę „RopoLabo” S.A. kwoty 400 000 zł. Warunki, jakie postawił, były następujące:

- a) spółka „RopoLabo” S.A. ma mieć prawa do wyników ww. prac B+R na własność oraz
- b) naukowiec Dr. Tytus ma współpracować z „RopoLabo” S.A. nad rozwojem rozwiązania technologicznego przy wydobywaniu ropy z łupków przez kolejne 1,5 roku, oraz
- c) w zamian za inwestycję 400 000 zł chce mieć od razu 50% akcji w „RopoLabo” S.A., ale
- d) akceptuje i chce, by Dr. Tytus zawarł z „RopoLabo” S.A. umowę o pracę oraz objął nieodpłatnie 100 000 warrantów subskrypcyjnych w „RopoLabo” S.A., gdzie każdy warrant subskrypcyjny uprawnia go do objęcia 1 akcji serii C; nabyte akcje będzie mógł wykonać lub zbyć najwcześniej za 3 lata, przy czym cena objęcia akcji w „RopoLabo” S.A. ma wynosić nie mniej niż 1 zł 50 gr i nie więcej niż 2 zł.

Aby zadośćuczynić oczekiwaniom „SuperFunduszu” spółka „RopoLabo”:

- a) zawarła z Dr. Tytusem umowę przeniesienia praw do wyników ww. prac B+R w zamian za 50 000 zł oraz
- b) zawarła z Dr. Tytusem umowę o pracę na czas oznaczony 18 miesięcy, z odpowiednio ukształtowaną kwotą premii za przepracowanie 18 miesięcy w „RopoLabo” oraz
- c) podniosła kapitał zakładowy o kwotę 100 000 zł, poprzez emisję 100 000 akcji imiennych serii B, o wartości nominalnej 1 zł każda,

za cenę emisyjną 4 zł każda, skierowanych do objęcia do „SuperFunduszu”, i w zamian za to pozyskała 400 000 zł,

- d) podniosła warunkowo kapitał zakładowy o kwotę 100 000 zł oraz wyemitowała 100 000 warrantów subskrypcyjnych serii A w „RopoLabo” S.A. dla Dr. Tytusa, gdzie każdy warrant subskrypcyjny uprawnia do objęcia 1 akcji serii C za cenę emisyjną w wysokości 2 zł, przy czym prawo do objęcia akcji będzie mogło być wykonane najwcześniej 3 lata od objęcia warrantu, a same warranty przez 3 lata od dnia emisji są niezbywalne.

Ostatecznie na koniec 2011 r. „RoboLabo” S.A.:

- a) miała kapitał zakładowy w wysokości 200 000 zł,  
b) wyemitowała kolejne akcje – miała więc wyemitowanych 100 000 akcji serii A i 100 000 akcji serii B,  
c) pozyskała dodatkowe 400 000 zł w gotówce,  
d) miała nowego akcjonariusza – „SuperFundusz”,  
e) miała nowego pracownika – Dr. Tytusa,  
f) miała warunkowy kapitał zakładowy w wysokości 100 000 zł,  
g) wyemitowała za darmo dla Dr. Tytusa warranty subskrypcyjne.

Na początku 2015 r. „RoboLabo” S.A. zainteresował się „CanadaOil”, który zaproponował następujące warunki transakcji – zapłaci za całą spółkę 30 000 000 zł.

Prof. Marian i jego małżonka, „Superfundusz” i Dr. Tytus spotkali się, by rozważyć propozycję „CanadaOil” i się zastanowić, kto ile miałby otrzymać za akcje oraz ile należy się Dr. Tytusowi za warranty.

Nie negocjując za wiele, wiedząc, że sukces każdego nich zależy od współpracy pozostałych, ustalili, że:

- a) Prof. Marian z małżonką za swoje 100 000 akcji serii A, za które zapłacili 100 000 zł, dostaną 10 100 000 zł,  
b) „Superfundusz” za swoje 100 000 akcji serii B, za które zapłacił 400 000 zł, dostanie 10 100 000 zł,

- c) Dr. Tytus za swoje 100 000 nieodpłatnych warrantów serii A, dających obecnie prawo do objęcia kolejnych 100.000 akcji serii C, dostanie 9 800 000 zł.

W tej sytuacji cena sprzedaży warrantów ekonomicznie prawie zrównała się z ceną sprzedaży akcji.

Przyjęte dyskonto dla ceny sprzedaży za warrantów odejmowało jedynie kwotę koniecznej wpłaty ceny objęcia na wszystkie akcje serii C, tj. 200 000 zł, by Dr. Tytus zamiast warrantów serii A miał 100 000 akcji serii C. Uplłynęły bowiem 3 lata od chwili objęcia warrantów, a więc Dr Tytus mógł je zarówno sprzedać, jak i zamienić na akcje serii C.

Reasumując, „CanadaOil” kupił:

- a) 100 000 akcji serii A za cenę 10 100 000 zł, oraz
- b) 100 000 akcji serii B za cenę 10 100 000 zł, oraz
- c) 100 000 warrantów serii A za cenę 9 800 000 zł.

Tym samym przejął całą spółkę.

Kolejnym elementem, który dzięki warrantowi może być ekonomicznie oraz prawnie gwarantowany jego właścicielowi, jest możliwość zachowania prawnej kontroli nad spółką pozyskującą kolejne rundy finansowania na dalszych etapach rozwoju. Można bowiem tzw. cenę wykonania warrantu (tj. kwotę, jaką należy uiścić za akcje obejmowane z warrantu) pozostawić na poziomie mniejszym i wymagającym zaangażowania mniejszych środków pieniężnych, niż cena płacona przez inwestorów za taką samą liczbę akcji w danej spółce obejmowaną bez warrantu.

### **Możliwość wykorzystania warrantów subskrypcyjnych jako sposobu zapłaty za prawa do wyników prac B+R**

Warranty subskrypcyjne mogą być emitowane zarówno nieodpłatnie, jak i odpłatnie. W przypadku odpłatnej emisji warrantów subskrypcyjnych można je obejmować za wkład pieniężny. Nie ma też prawnych przeszkód, by w razie odpłatnej emisji w zamian za warrant przekazywać świadczenia niepieniężne, w tym prawa do wyników prac B+R.

Wniesienie na rzecz spółki praw do wyników prac B+R w zamian za warrant subskrypcyjny, pomimo że następuje odpłatnie, w świetle przepisów prawa nie jest wkładem do spółki, a tym samym nie jest wkładem niepieniężnym (aportem).

W danej sytuacji, na gruncie Kodeksu spółek handlowych, nie stosuje się do takiego wniesienia praw przepisów o wkładach niepieniężnych (aportach). W ten sposób można zatem prawnie dokonywać transferu praw do wyników prac B+R na dość wczesnym etapie rozwoju, bez dookreślenia przyszłej wartości tych praw.

### ***Sposób realizacji uprawnień z warrantów subskrypcyjnych – podwyższenie kapitału zakładowego spółki***

Warunkowe podwyższenie kapitału

Najczęściej realizacja praw z warrantów subskrypcyjnych będzie miała miejsce w ramach tzw. warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego spółki akcyjnej lub spółki komandytowo-akcyjnej. W celu podwyższenia kapitału zakładowego spółka emituje akcje w ilości odpowiadającej wartościom warrantów subskrypcyjnych. Podwyższenie kapitału staje się skuteczne pod warunkiem wykonania przez posiadacza warrantów subskrypcyjnych prawa do objęcia akcji.

Tego rodzaju podwyższenie kapitału zakładowego składa się z kilku czynności. Jedną z nich jest podjęcie uchwały o warunkowym podwyższeniu kapitału zakładowego (do jej podjęcia akcjonariusze powinni zobowiązać się w umowie inwestycyjnej).

Uchwała o podwyższeniu kapitału

Elementami uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki akcyjnej są:

- 1) oznaczenie wartości nominalnej warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego;
- 2) określenie celu warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego (w tym wypadku celem jest umożliwienie skorzystania przez posiadacza warrantu z prawa do objęcia akcji po określonej cenie na podstawie posiadanych warrantów subskrypcyjnych);
- 3) określenie terminu i warunków wykonania prawa objęcia akcji oraz
- 4) określenie grona osób (w tym wypadku np. PJB – spółka celowa) uprawnionych do objęcia akcji.



Uchwała walnego zgromadzenia spółki w sprawie warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego wymaga większości 3/4 głosów. Powzięcie uchwały wymaga przy tym obecności akcjonariuszy reprezentujących co najmniej połowę kapitału zakładowego, a w odniesieniu do spółki publicznej – co najmniej 1/4 kapitału zakładowego. Uchwała powinna być również umotywowana.

Kolejną czynnością jest podjęcie uchwały o emisji warrantów subskrypcyjnych. Do elementów obowiązkowych tej uchwały należy zaliczyć:

Uchwała o emisji  
warrantów  
subskrypcyjnych

- 1) określenie uprawnionych do objęcia warrantów subskrypcyjnych;
- 2) określenie ceny emisyjnej akcji lub sposobu jej ustalenia, jeśli dla PJB warranty subskrypcyjne będą emitowane nieodpłatnie;
- 3) określenie liczby akcji przypadających na jeden warrant subskrypcyjny (w wypadku uczelni zwykle 1 warrant uprawnia do objęcia 1 akcji)

oraz

- 4) określenie terminu i warunków wykonania prawa z warrantu, z tym że nie może on być dłuższy niż 10 lat.

Uchwała w tej sprawie może również zawierać inne elementy, takie jak np. dodatkowe warunki wykonania praw z warrantów subskrypcyjnych, forma i treść warrantów subskrypcyjnych jako papierów wartościowych (elementy te nie są regulowane przepisami prawa), prawo uczelni jako posiadacza warrantów do przyłączenia się do sprzedaży akcji posiadanych przez twórców w spółce na tych samych warunkach i cenie, po jakiej akcje sprzedają twórcy, ograniczenia możliwości zbywania praw z warrantów subskrypcyjnych (co do zasady są one zbywalne), takie jak poddanie się prawu pierwokupu na rzecz akcjonariuszy na wypadek zbywania warrantów, czy też zasady i warunki ewentualnego umorzenia praw wynikających z warrantów subskrypcyjnych.

Inne elementy  
uchwały

Warunkowe podwyższenie kapitału zakładowego z zastosowaniem warrantów subskrypcyjnych powinno zostać zgłoszone do rejestru sądowego. Do zgłoszenia należy dołączyć m.in. uchwałę w sprawie warunkowego podwyższenia kapitału zakładowego oraz uchwałę

Zgłoszenie  
podwyższenia  
kapitału

walnego zgromadzenia w sprawie emisji warrantów subskrypcyjnych. Samo obejmowanie akcji przez osoby uprawnione z warrantów subskrypcyjnych powinno odbywać się w drodze pisemnego oświadczenia na formularzach przygotowanych przez spółkę. Wraz z wydaniem dokumentów akcji następuje nabycie praw z akcji i podwyższenie kapitału zakładowego spółki o sumę równą wartości nominalnej akcji objętych na podstawie uchwały o warunkowym podwyższeniu kapitału zakładowego. Spółka (o ile nie jest spółką publiczną mająca obowiązek częstszej aktualizacji) jest zobowiązana do corocznego aktualizowania wysokości kapitału zakładowego, który w tym trybie został podwyższony – w terminie bowiem trzydziestu dni po upływie każdego roku kalendarzowego zarząd powinien zgłosić do sądu rejestrowego wykaz akcji objętych w danym roku celem uaktualnienia wpisu kapitału zakładowego. Do zgłoszenia powinien być dołączony wykaz osób, które wykonały prawo objęcia akcji. Wykaz ten powinien zawierać nazwiska i imiona albo firmy (nazwy) akcjonariuszy, liczbę objętych przez nich akcji oraz wartość wniesionych przez każdego akcjonariusza wkładów. Ponadto do zgłoszenia należy dołączyć oświadczenie zarządu, że akcje zostały wydane akcjonariuszom, którzy wnieśli pełne wkłady.

### ***Korzyści z zastosowania warrantów subskrypcyjnych***

Korzyści  
dla uczelni

Warranty subskrypcyjne mogą być zatem stosowane jako instrument partycypowania uczelni bezpośrednio lub poprzez jej spółkę celową w dochodach przynoszonych przez wyniki prac B+R, z których komercjalizacji uczelnia zrezygnowała lub której zaniechała. Umożliwiają one bowiem z jednej strony bezgotówkowe rozliczenie tego dochodu, z drugiej zaś – objęcie warrantów subskrypcyjnych o wartości równej należnemu wynagrodzeniu, jak również partycypację w przyszłych zyskach, jakie przynosi spółka komercjalizująca wyniki prac B+R.

Warto zwrócić uwagę, że uczelnia jako posiadacz warrantów subskrypcyjnych nie ma obowiązku (tylko prawo) zamiany posiadanych warrantów na akcje w spółce, ale może dokonać ich zbycia potencjalnemu nabywcy po cenie rynkowej jednej akcji, pomniejszonej o jej cenę nominalną. Dopiero w momencie zbycia warrantów subskryp-

cyjnych uczelnia realizuje dochód kapitałowy, adekwatny do sukcesu rynkowego komercjalizowanej technologii, podlegający podatkowi dochodowemu na zasadach ogólnych. Warto też podkreślić, że będzie to dochód rzeczywisty gotówkowy, wyznaczony na podstawie wartości spółki, a więc stanowiący rzeczywiste, a nie jedynie księgowo przy sporzenie PJB. Kolejne walory warrantów, takie jak możliwość zachowania kontroli kapitałowej nad spółką, możliwość ich wykorzystania do transferu praw do wyników prac B+R do spółki, czy też możliwość zmotywowania naukowca i związania na dłuższy okres interesów spółki z interesem naukowca, mogą z biegiem czasu coraz bardziej przyczynić się do rozwoju tej ścieżki komercjalizacji pośredniej, w tym z udziałem funduszy wysokiego ryzyka.

## 6. Komercjalizacja a prawa PJB

Dokonując komercjalizacji wyników prac B+R, PJB powinna wziąć pod uwagę możliwość dalszego prowadzenia badań, rozpowszechniania wiedzy z danej dziedziny i kwestię nieograniczenia dostępu do wiedzy, która częstokroć powstała w wyniku finansowania ze środków publicznych. Stąd też, zawierając umowy licencyjne czy umowy wdrożeniowe, należy wziąć pod uwagę poniższe kwestie<sup>17</sup>.

### *Możliwość dalszego prowadzenia badań*

Jednostki naukowe powinny zapewnić sobie możliwość dalszego prowadzenia prac B+R nad licencjonowanym rozwiązaniem. W szczególności konieczne jest zabezpieczenie możliwości niekomercyjnego korzystania z PWI w ramach dalszych badań i projektów naukowych, także tych finansowanych ze środków prywatnych. W miarę możliwości PJB powinny zapewnić sobie możliwość współpracy z innymi PJB nad dalszymi pracami.

### *Udzielanie licencji wyłącznej*

Licencja wyłączna stanowi odpowiednie rozwiązanie dla rezultatów, których ewentualne wdrożenie do prowadzenia działalności gospodarczej wymaga znacznych nakładów czasu i środków.

<sup>17</sup> Szerzej: *In the Public Interest. Nine Points to Consider in Licensing University Technology*, [https://www.autm.net/Nine\\_Points\\_to\\_Consider1.htm](https://www.autm.net/Nine_Points_to_Consider1.htm) (dostęp: 6 marca 2007 r.).

Licencja wyłączna powinna być udzielana podmiotom gospodarczym, które zainteresowane są wdrożeniem licencjonowanej wiedzy lub licencjonowanego rozwiązania do prowadzonej działalności gospodarczej. Pozwala to uniknąć sytuacji, w której innowacyjna technologia jest nieużywana lub nierozwijana.

Zakres uprawnień przyznawanych licencjobiorcy w ramach licencji wyłącznej powinien być ograniczony do takich obszarów działalności gospodarczej, która jest lub może być wykonywana przez licencjobiorcę. Ponadto możliwe jest czasowe ograniczenie licencji wyłącznej.

### ***Licencjonowanie ulepszeń i opracowań przez PJB na rzecz przedsiębiorstw***

Prawa  
do ulepszeń  
opracowań

Licencjonując prawa do wyników prac B+R, jednostki naukowe powinny ograniczyć zakres ulepszeń i opracowań będących przedmiotem licencji do nowych rezultatów, które są bezpośrednio związane z licencjonowanym prawem. Ponadto można wskazać, że PJB będzie zobowiązana do udzielenia bezpłatnej licencji jedynie do takich praw do wyników dalszych prac, które zostały uzyskane w ramach tej samej jednostki organizacyjnej.

Szersze określenie praw do ulepszeń może istotnie uzależnić konkretną PJB od przedsiębiorcy i wpłynąć na zdolność takiego podmiotu do pozyskiwania środków finansowych czy angażowania nowych pracowników naukowych.

### ***Możliwość nabycia ulepszeń i ich bezpłatnego wykorzystania do prowadzenia badań***

W przypadku uzyskania ulepszeń bądź opracowań przez przedsiębiorców PJB mogą rozważyć odpłatne nabycie praw wyłącznych do tych ulepszeń i udzielenie licencji przedsiębiorcy, który takie ulepszenie pierwotnie uzyskał. Mechanizm ten pozwala uczelni na korzystanie z pełni praw do rozwiązania, a jednocześnie nie ogranicza praw przyznanych przedsiębiorcy.

**Przykład 1:** Licencjodawca pozostaje uprawnionym do ulepszenia, zmiany oraz korzystania z przedmiotu licencji w sposób niekomercyjny, w zakresie swojej działalności statutowej.



**Przykład 2:** 1. Każda Strona zobowiązuje się dostarczyć drugiej Stronie pełne dane dotyczące ulepszeń wynalazku dokonanych samodzielnie, na zasadzie darmowej licencji niewyłącznej.

2. Powiadomienia należy dokonać w formie pisemnej.

### ***Konflikty interesów pomiędzy PJB a naukowcami***

Jednostki organizacyjne PJB zajmujące się komercjalizacją powinny zwracać uwagę i sprawnie zarządzać potencjalnymi konfliktami interesów, które mogą mieć miejsce w przypadku udzielenia licencji na rzecz spółki założonej np. przez studentów czy pracowników naukowych zaangażowanych w konkretny projekt na etapie prac B+R.

### ***Zapewnienie szerokiego dostępu do metod prowadzenia badań naukowych***

Narzędzia badawcze obejmują bardzo szeroką gamę środków, w tym geny i ich fragmenty, linie komórkowe, przeciwciała, czynniki wzrostu, odczynniki chemiczne, biblioteki DNA, metody i sprzęt laboratoryjny, bazy danych oraz oprogramowanie komputerowe. Dostęp do takich narzędzi jest konieczny dla prowadzenia i dalszego rozwoju prac B+R. W szczególności dotyczy to biotechnologii, nauk biomedycznych oraz rolniczych. Dlatego też PJB powinny unikać wyłącznego licencjonowania metod prowadzenia badań. Ograniczenie dostępu do korzystania z takich metod może bowiem spowolnić prace na zbliżonych polach badawczych i jednocześnie uniemożliwić weryfikację uzyskanych wyników prac<sup>18</sup>.

Dostęp do narzędzi badawczych

### ***Regulacje dotyczące produktów i technologii podwójnego przeznaczenia***

W przypadku praw do wyników B+R, które mogą stanowić technologie o przeznaczeniu militarnym lub stanowią tzw. technologie podwójnego przeznaczenia, PJB powinny zwrócić uwagę na krajowe

Technologie podwójnego przeznaczenia

<sup>18</sup> B. Boettiger, A.B. Bennett, *Bayh-Dole: If We Knew Then What We Know Now*, „Nature Biotechnology” 2006, nr 24, s. 320–323, dostępne pod adresem: <http://www.cambia.org/daisy/bios/2012/version/live/part/4/data> (dostęp: 10 lutego 2015 r.).

przepisy dotyczące obrotu takimi technologiami. Kwestia ta dotyczy, w szczególności, programów prowadzonych przez uczelnie lub instytuty wojskowe w ramach programów finansowanych ze źródeł Ministerstwa Obrony Narodowej oraz Narodowe Centrum Badań i Rozwoju.

Dodatkowo należy wskazać, że PJB powinny ostrożnie korzystać z możliwości egzekwowania PWI w drodze postępowań sądowych. Spory takie wiążą się bowiem z długotrwałymi postępowaniami, które mogą istotnie obciążać zasoby uczelni. Stąd, zawierając umowy licencyjne lub inne umowy dotyczące komercjalizacji praw do wyników prac B+R, istnieje konieczność zawierania klauzul mediacyjnych, arbitrażowych.



Przykład

Wszelkie spory wynikające z niniejszej umowy lub pozostające w związku z nią będą rozwiązywane w trybie mediacji przez mediatorów ..., stosownie do regulaminu tego ośrodka, obowiązującego w dniu skierowania wniosku o mediację.

## 7. Ryzyka związane z komercjalizacją B+R

Ryzyka związane z komercjalizacją

Statystyki pokazują, że B+R oraz komercjalizacja są działaniami, które wiążą się z wysokim ryzykiem nieudanej inwestycji. Podejmując prace B+R, nie można mieć pewności, czy wynik będzie zgodny z założeniami ani czy będzie nadawał się do wdrożenia. Jeśli nawet wynik potencjalnie nadaje się do komercjalizacji, nie można mieć gwarancji, że zakończy się ona sukcesem i przyniesie zyski. Zarówno takie okoliczności, jak i niepowodzenia nie powinny zniechęcać do poszukiwania możliwości komercjalizacji wyników i podejmowania różnych form współpracy z podmiotami zewnętrznymi.

Komercjalizacja nie zawsze przynosi duże zyski. Doświadczenie pokazuje, że tylko nieliczne technologie przynoszą znaczne dochody. Nieudane próby komercjalizacji, o ile zostały przeprowadzone zgodnie ze sztuką i z zachowaniem staranności, są rzeczą naturalną. Ważne jest jednak, aby wyciągać z niepowodzeń wnioski i w oparciu o nie udoskonalać procesy komercjalizacji.

Fiasco komercjalizacji można też potraktować jako nieudany test samej technologii, która okazuje się niewystarczająco atrakcyjna dla zastosowania w gospodarce. Informacje o nieudanej komercjalizacji z powodu słabej jakości, niewystarczającej innowacyjności lub wad technologii powinny zostać przekazane zespołowi badaczy. Informacje te mogą być cenne dla przyszłych badań.

Powyższe uwagi odnoszą się szczególnie do komercjalizacji pośredniej, która wymaga szeregu działań operacyjnych i decyzji strategicznych, w przeciwieństwie do komercjalizacji bezpośredniej, w której główne ryzyko odnosi się do właściwego ukształtowania postanowień licencyjnych (sprzedaży) i wynagrodzenia.

## **8. Współpraca B+R w ramach konsorcjum a komercjalizacja**

### **8.1. Uwagi ogólne**

Współpraca między PJB a podmiotami z sektora prywatnego może odbywać się na różnych zasadach. Przedsiębiorcy często decydują się na zlecenie PJB przeprowadzenia określonych prac B+R na zasadzie umowy zlecenia. Jeżeli PJB oraz podmiot z sektora prywatnego będą chciały zrealizować wspólny projekt współpracy, będzie ona najczęściej przybierała formę konsorcjum.

Konsorcjum to umowa dwóch lub większej liczby podmiotów na określony czas w celu realizacji konkretnego przedsięwzięcia gospodarczego. Umowa konsorcjum reguluje podstawowe zasady współpracy między partnerami – w szczególności zakres i cel współpracy, czas realizacji projektu, poziom zaangażowania, prawa i obowiązki stron umowy.

Zgodnie z ustawą o zasadach finansowania nauki konsorcjum naukowe jest to konsorcjum jednostek organizacyjnych, w którego skład wchodzi co najmniej jedna jednostka naukowa oraz co najmniej jeden przedsiębiorca albo co najmniej dwie jednostki naukowe, podejmujące na podstawie umowy wspólne przedsięwzięcie obejmujące badania naukowe, prace rozwojowe lub inwestycje służące potrzebom badań naukowych lub prac rozwojowych (art. 2 pkt 12 ustawy o zasadach

Konsorcjum

finansowania nauki). Tego rodzaju konsorcjom ustawa przyznaje określone uprawnienia, w tym możliwość ubiegania się o finansowanie badań na ustalonych w niej zasadach.

Strony konsorcjum mają swobodę w kształtowaniu zasad współpracy. Ta swoboda jest jednak ograniczona ramami prawnymi działania PJB wyznaczonymi przez odpowiednie ustawy, a także – jeżeli realizacja projektu odbywa się dzięki uzyskanemu dofinansowaniu – przepisami szczególnymi określającymi zasady przyznawania dofinansowania.

Poniżej wymienione zostały elementy, które strony konsorcjum powinny przeanalizować oraz uregulować przed rozpoczęciem współpracy.

Istotne kwestie	Na co należy zwrócić uwagę
<b>Dostęp do wniesionej technologii</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ustalenie, jaka to technologia</li> <li>• ustalenie, na jakich zasadach strony mogą z niej korzystać</li> </ul>
<b>Udział w prawach do wyników B+R</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• co do zasady udział ma odpowiadać wkładowi wniesionemu w realizację projektu</li> <li>• ustalenie, jak obliczamy wkład (tylko nakłady finansowe czy również doświadczenie w realizacji podobnych projektów, znajomość rynku)</li> <li>• ustalenie wysokości udziału na podstawie wielkości wkładu w realizację projektu</li> </ul>
<b>Przeniesienie praw do wyników B+R</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• możliwość przeniesienia praw do wyników na jedną ze stron konsorcjum</li> <li>• możliwość przeniesienia praw do wyników na osobę trzecią</li> </ul>
<b>Zachowanie poufności</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• w czasie negocjacji, przed rozpoczęciem realizacji projektu</li> <li>• w czasie trwania projektu – w odniesieniu zarówno do wniesionej technologii, jak i realizowanych prac B+R</li> <li>• po zakończeniu projektu</li> </ul>
<b>Wykorzystanie wyników</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• na potrzeby dalszych projektów</li> <li>• możliwość rozwoju technologii – w ramach kontynuacji projektu, w ramach niezależnych projektów</li> </ul>



## 8.2. Wniesiona technologia

Przystępując do współpracy nad nowym projektem, strony konsorcjum wnoszą know-how, który będzie wykorzystany w pracy nad projektem. Pojęcie technologii wniesionej do projektu odnosi się do tych elementów wiedzy i doświadczenia strony, które zostaną ujawnione (wykorzystane) w trakcie realizacji projektu. Technologia udostępniana przez strony na potrzeby realizacji projektu może obejmować wcześniejsze wyniki, uzyskane prawa, doświadczenie zdobyte w pracach przy podobnych projektach, parametry produkcyjne.

Wniesienie technologii

Decydując się na utworzenie konsorcjum (lub podejmując współpracę na jakiegokolwiek innej podstawie), strony powinny określić zasady korzystania z wniesionej technologii w czasie trwania projektu oraz po jego zakończeniu (zasady dostępu – ang. *access rights*). W tym wypadku kluczowe będzie określenie zasad zachowania wniesionej technologii w poufności.

## 8.3. Wyniki projektu i prawa do wyników prac B+R

Wyniki projektu to m.in. prototypy i gotowe urządzenia mechaniczne, substancje chemiczne, receptury, artykuły naukowe, monografie, mapy, programy komputerowe, bazy danych („surowe” wyniki), procedury i sposoby wytworzenia danej substancji, parametry techniczne, rysunki techniczne. Wyniki powstają przez cały czas trwania projektu.

Wyniki prac B+R

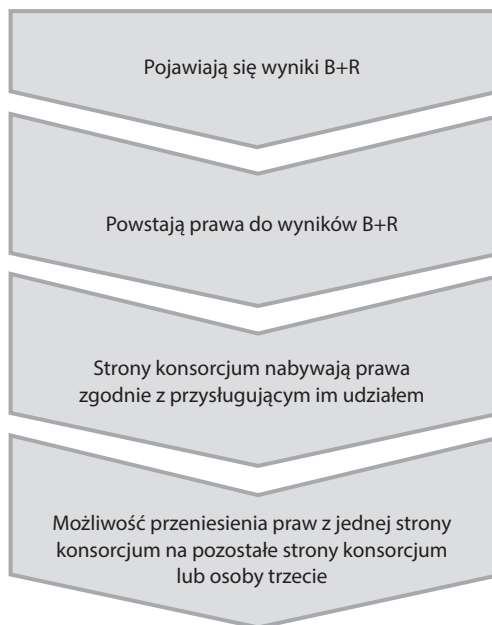
Ochrona wyników projektu jest możliwa przede wszystkim na podstawie odpowiednich praw własności przemysłowej (głównie patentów, wzorów użytkowych, wzorów przemysłowych, topografii układów scalonych) lub na podstawie prawa autorskiego.

Ochronie podlegają również wyniki, które można zakwalifikować jako nieujawnione do wiadomości publicznej informacje, mające wartość gospodarczą. Umożliwiają to przepisy ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji gwarantujące ochronę tajemnicy przedsiębiorstwa.

Możliwe formy ochrony	Różne formy wyników B+R				
	modele, prototypy produktu	substancje chemiczne	parametry techniczne produkcji	rysunki techniczne	technologia produkcji
prawo autorskie	X			X	
patenty	X	X			X
wzory użytkowe	X				
wzory przemysłowe	X				
topografie układów scalonych	X				
tajemnica przedsiębiorstwa	X	X	X	X	X

#### 8.4. Nabycie praw do wyników prac B+R

Podstawowe zasady nabycia praw zostały przedstawione wyżej.



Jeżeli PJB decyduje się na zawiązanie konsorcjum w celu zrealizowania danego projektu, musi liczyć się z tym, że prawa do niektórych wyników tego projektu będą przysługiwały wszystkim uczestnikom konsorcjum.

Jeśli wyniki są rezultatem projektu, w którego realizację jest zaangażowanych kilka podmiotów, wszystkie te podmioty będą nabywały prawa do wyników na zasadzie współwłasności. Wysokość udziału we współwłasności praw powinna być co do zasady proporcjonalna do wkładu wniesionego w realizację danego projektu.

Współwłasność  
wyników B+R

W związku z powyższym kluczowe jest uzgodnienie kryteriów pozwalających na określenie wielkości tego wkładu. W modelu prostym będzie się on opierał na nakładach finansowych poniesionych przez współpracujące podmioty w związku z realizacją projektu. Strony mogą jednak ustalić, że na wysokość wniesionego wkładu będą się również składać doświadczenie stron konsorcjum lub znajomość rynku itp. możliwe modele podziału.

Ustalenie wysokości udziału we współwłasności praw do wyników B+R oraz sposobu zarządzania tymi prawami jest istotne ze względów praktycznych. Konieczne będzie podjęcie decyzji co do złożenia zgłoszeń w celu uzyskania patentów, praw ochronnych lub praw z rejestracji. Ważne będzie nie tylko określenie zasad dokonywania zgłoszeń, ale również ponoszenia kosztów uzyskania ochrony oraz jej utrzymania i egzekwowania, jak i ustalenie zasad odpowiedzialności wobec osób trzecich.

Ustalenie  
wysokości  
udziału

Istotne jest również, aby strony uzgodniły, na jakich zasadach będą mogły korzystać z wyników B+R po zakończeniu projektu. Będzie to znaczące zwłaszcza dla posługiwania się wynikami B+R bądź odwoływania się do nich na potrzeby dalszej pracy naukowej lub w celach dydaktycznych. Ważne jest określenie, w jakim zakresie oraz na jakich zasadach będą dokonywane ewentualne publikacje ujawniające treść wyników B+R. Należy także rozważyć i ustalić zakres, warunki oraz sposoby zachowania poufności.

## 8.5. Przeniesienie praw do wyników prac B+R

Ze względów praktycznych lub biznesowych korzystne może okazać się przeniesienie praw do wyników B+R na jedną ze stron konsorcjum w trakcie realizacji projektu lub po jego zakończeniu.

Licencja zwrotna Przenosząc prawa do wyników między stronami konsorcjum w trakcie trwania projektu, warto udzielić licencji zwrotnej dla podmiotu przenoszącego, aby mógł korzystać z wyników w zakresie mu potrzebnym oraz dozwolonym na podstawie ustaleń współpracujących stron.

Odpowiednio każdy zbywca praw (w tym PJB w procesie komercjalizacji) powinien się upewnić, 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.

W przypadku otrzymania dofinansowania na realizację projektu ze środków publicznych należy sprawdzić, czy zgodnie z zasadami, na jakich to dofinansowanie zostało udzielone, możliwe jest dokonanie przeniesienia praw. Przeniesienie praw między stronami będzie co do zasady dozwolone, przy czym powinno się ono wówczas odbywać za wynagrodzeniem po cenach rynkowych. Mogą pojawić się pewne ograniczenia możliwości przenoszenia praw na osoby trzecie w okresie trwałości tego projektu.

## 8.6. Ustalenie zasad poufności

Poufność Ustalenie zasad poufności ma ogromne znaczenie w każdym stadium procesu komercjalizacji. Określenie zasad zachowania poufności między stronami jest konieczne na czas trwania projektu, jak również po jego zakończeniu.

Etap	Istotne elementy	REKOMENDACJE
<b>przed rozpoczęciem prac</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• negocjacje co do możliwości podjęcia współpracy (już na tym etapie ujawniamy część know-how)</li> <li>• wspólne przygotowanie wniosku o przyznanie dofinansowania</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zawarcie umowy o zachowaniu poufności (tzw. NDA – ang. <i>non-disclosure agreement</i>) w odniesieniu do informacji przekazanych w czasie tych czynności</li> </ul>
<b>w trakcie realizacji projektu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zachowanie w poufności informacji o wniesionej technologii</li> <li>• zachowanie w poufności informacji dotyczących realizacji projektu oraz jego wyników</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zawarcie klauzuli dotyczącej obowiązku zachowania poufności przez strony w umowie konsorcjum, ewentualnie zawarcie odrębnej umowy o zachowaniu poufności</li> </ul>
<b>po zakończeniu projektu</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zachowanie w poufności informacji o wniesionej technologii</li> <li>• zachowanie w poufności informacji dotyczących realizacji projektu oraz jego wyników w zakresie, w jakim nie zostały one przekazane do publicznej wiadomości</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• zawarcie klauzuli dotyczącej obowiązku zachowania poufności przez strony w umowie konsorcjum, ewentualnie zawarcie odrębnej umowy o zachowaniu poufności</li> </ul>

Zaleca się zawarcie umowy o zachowaniu poufności (tzw. NDA – ang. *non-disclosure agreement*) już na etapie negocjacji czy wspólnego przygotowania wniosku o uzyskanie finansowania. Będzie to istotne dla uzyskania ochrony z Pwp, jak również dla możliwości uzyskania ochrony dla danych informacji na podstawie przepisów o tajemnicy przedsiębiorstwa.

Wśród postanowień zobowiązujących strony do zachowania poufności powinny się znaleźć mechanizmy regulujące możliwość dokonywania publikacji wyników. Taka możliwość ma bardzo istotne znaczenie dla pracowników naukowych, jednak ujawnienie wyników B+R w nieodpowiednim czasie (przed podjęciem odpowiednich kroków w celu ochrony tych wyników) może uniemożliwić uzyskanie ochrony przewidzianej dla praw własności przemysłowej.

## 8.7. Inicjatywa DESCA – modelowa umowa konsorcjum

Na poziomie UE podejmowanych jest wiele inicjatyw, które mają promować innowacyjność państw członkowskich. Kluczowy jest największy jak dotąd program dofinansowania projektów innowacyjnych i R&D – Horizon 2020.

Modelowa  
umowa  
konsorcjum

W ramach procesu rozpowszechniania dobrych praktyk podmioty zaangażowane w pracę w ramach Horizon 2020 opracowały modelową umowę konsorcjum, która ma być sprawdzonym punktem odniesienia dla wszystkich zainteresowanych.

Więcej informacji oraz modelową wersję umowy konsorcjum można znaleźć pod adresem: <http://www.desca-2020.eu/>.

## 9. Komercjalizacja przez PJB – wymagane zgody i zezwolenia

### 9.1. Zgody i zezwolenia niezbędne dla utworzenia spółki

Do uczelni publicznych, instytutów PAN i tworzonych przez nie jednostek organizacyjnych oraz do innych państwowych i samorządowych osób prawnych wykonujących zadania publiczne stosuje się ustawę o finansach publicznych. Ustawę tę stosuje się również do innych podmiotów w zakresie, w jakim wykorzystują one środki publiczne lub nimi dysponują. Do tej kategorii podmiotów należy zaliczyć instytuty badawcze (a niekiedy także spółki handlowe).

Wyłączenie  
z ustawy  
o finansach  
publicznych

Zgodnie z **ustawą o finansach publicznych** jednostki sektora finansów publicznych:

- 1) nie mogą mieć, obejmować lub nabywać udziałów lub akcji w spółkach ani nabywać obligacji emitowanych przez podmioty inne niż Skarb Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, a także udziałów w spółdzielniach, chyba że **odrębna ustawa stanowi inaczej** (art. 49 ustawy o finansach publicznych);
- 2) nie mogą tworzyć fundacji ze środków publicznych (art. 45 ustawy o finansach publicznych).

Taką odrębną (szczególną) ustawą względem ustawy o finansach publicznych jest ustawa – Prawo o szkolnictwie wyższym<sup>19</sup>.

Państwowe jednostki badawcze mogą tworzyć spółki prawa handlowego oraz nabywać udziały w spółkach prawa handlowego na zasadach określonych w ustawie – Prawo o szkolnictwie wyższym, ustawie o instytutach badawczych albo w ustawie o PAN.



## 9.2. Transakcje wymagające zgody Ministra Skarbu Państwa

Z wyłączeniem czynności w zakresie komercjalizacji wyników badań naukowych i prac rozwojowych uczelnie (art. 90 ust. 4 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym), instytuty PAN (art. 24 ust. 3; art. 54 ust. 2 ustawy o PAN) oraz instytuty badawcze (art. 17 ust. 1 ustawy o instytutach badawczych) zobowiązane są do uzyskania zgody ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa dla skutecznego dokonania niektórych czynności dysponowania majątkiem państwowym. Zgoda ta wyrażana jest w trybie określonym w art. 5a–5c ustawy z dnia 8 sierpnia 1996 r. o zasadach wykonywania uprawnień przysługujących Skarbowi Państwa.

Zgoda  
Ministerstwa  
Skarbu Państwa

Zgoda ministra właściwego do spraw Skarbu Państwa konieczna jest w przypadku rozporządzenia przez PJB składnikami aktywów trwałych w rozumieniu przepisów o rachunkowości, zaliczonymi do:

Rozporządzenia  
aktywami  
trwałymi

- 1) wartości niematerialnych i prawnych (np. wyniki prac B+R);
- 2) rzeczowych aktywów trwałych (np. nieruchomości, urządzenia techniczne);
- 3) inwestycji długoterminowych;

oraz jeżeli wartość rynkowa przedmiotu rozporządzenia przekracza, wyrażoną w złotych, równowartość kwoty 50 000 euro (dla uczelni wyższych – równowartość kwoty 250 000 euro), obliczoną na podstawie średniego kursu ogłoszonego przez Narodowy Bank Polski, według stanu z dnia wystąpienia o zgodę.

<sup>19</sup> Tak również: <http://www.nauka.gov.pl/rada-nauki/spolki-prawa-handlowego-a-uczelnie-publiczne-wyjasnienie,archiwum,1.html> (dostęp: 10 lutego 2015 r.).

Zgody wymaga także oddanie wyżej 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<sup>20</sup>.

W tym miejscu należy wskazać, że kwestia zaliczenia PWI lub know-how do wartości niematerialnych i prawnych w rozumieniu art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości nie jest jednoznaczna i wymaga każdorazowej oceny z punktu widzenia sposobu nabycia tych praw (wytworzenie w ramach prowadzonej działalności lub nabycie). Ponadto na zakwalifikowanie tych praw jako wartości niematerialnych i prawnych wpływa kwestia zakończenia prowadzenia prac B+R przez PJB.



Zgody takiej nie wymagają jednak czynności z zakresu komercjalizacji wyników badań naukowych i prac rozwojowych, o ile wykonywane są przez instytuty badawcze, jednostki PAN lub uczelnie wyższe.

### 9.3. Inne transakcje wymagające zgody lub zgłoszenia

#### *Ustawa o instytutach badawczych*

Inne zgody

Instytut – zgodnie z art. 17 ust. 3 ustawy o instytutach badawczych – zgłasza ministrowi nadzorującemu zamiar dokonania czynności prawnej, mającej za przedmiot mienie zaliczone do aktywów trwałych o wartości rynkowej wyższej niż równowartość w złotych kwoty 20 000 euro, polegającej na:

- 1) wniesieniu tego mienia do spółki lub fundacji;
- 2) dokonaniu darowizny;
- 3) nieodpłatnym oddaniu do używania innym podmiotom w drodze umów prawa cywilnego.

Czynności prawne dokonane z naruszeniem powyższego obowiązku zgłoszenia są nieważne (por. art. 17 ust. 8 ustawy o instytutach badawczych).

<sup>20</sup> Ustawa określa sytuacje, kiedy uzyskanie zgody nie jest konieczne. Sytuacje te zasadniczo nie mają zastosowania do czynności omawianych w niniejszej publikacji.



**Ustawa o PAN**

**Zgody Prezesa PAN** – zgodnie z art. 24 ust. 2 oraz art. 54 ust. 4 ustawy o PAN – wymaga rozporządzanie składnikami aktywów trwałych PAN lub instytutu PAN o wartości rynkowej przekraczającej równowartość w złotych 20 000 euro.

Zgody wymagają czynności polegające na:

- 1) zbyciu, wydzierżawieniu, wynajmie, przeniesieniu mienia;
- 2) wniesieniu tego mienia do spółki lub fundacji;
- 3) dokonaniu darowizny;
- 4) nieodpłatnym oddaniu do użytkowania innym podmiotom w drodze umowy cywilnoprawnej.

Czynności objęte  
zgoda

Z obowiązku uzyskania tej zgody nie zostały wyłączone czynności z zakresu komercjalizacji wyników badań naukowych i prac rozwojowych.



Czynności dokonane bez uzyskania zgody są nieważne. Mimo że ustawa o PAN nie wprowadza sankcji nieważności w odniesieniu do czynności dyrektora instytutu naukowego, dokonanych bez zgody Prezesa PAN, to na podstawie ogólnych przepisów kodeksu cywilnego takie czynności będą nieważne.

## 10. Zastosowanie ustawy o zamówieniach publicznych do komercjalizacji B+R, przetarg publiczny

Prawo zamówień publicznych zasadniczo nie znajdzie zastosowania do komercjalizacji B+R przez PJB.

Komercjalizacja  
a zamówienia  
publiczne

Jeżeli jednak komercjalizacja obejmowałaby sprzedaż składników aktywów trwałych przez instytut badawczy, musi to nastąpić po przeprowadzeniu publicznego przetargu<sup>21</sup>. Obowiązek taki wynika z ustawy o instytutach badawczych. Za aktywa trwałe uważa się m.in. wartości niematerialne i prawne (w tym wartości niematerialne i prawne w trakcie procesu komercjalizacji).

<sup>21</sup> Art. 17 ust. 2 ustawy o instytutach badawczych.

Przetarg publiczny

Przetarg publiczny musi zostać przeprowadzony na zasadach określonych w ustawie o przedsiębiorstwach państwowych<sup>22</sup>. Szczegółowe instrukcje w tym zakresie zostały zawarte w rozporządzeniu Rady Ministrów 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 (zbieranie ofert). Przed przystąpieniem do przetargu konieczne jest ustalenie ceny oszacowania wartości niematerialnych i prawnych, przy uwzględnieniu ich aktualnej wartości rynkowej. Wycena może być dokonana przez rzeczoznawców. Wspomniane rozporządzenie określa również przypadki, w których sprzedawca (w tym przypadku instytut badawczy) ma prawo odstąpienia od przetargu i przeprowadzenia sprzedaży komercyjnej. Sytuacja taka będzie możliwa m.in. wówczas, gdy aktywa trwale mają cenę rynkową i jest oczywiste, że w drodze przetargu nie otrzyma się ceny wyższej.

Jeżeli środki trwale nie zostały sprzedane w drodze przetargu po cenie wywoławczej, instytut badawczy może je sprzedać bez przeprowadzenia kolejnego przetargu po cenie najwyższej oferowanej, ale nie niższej niż 1/2 ceny oszacowania w przypadku ruchomości i nie niższej niż 2/3 ceny oszacowania w przypadku nieruchomości.

## 11. Własność praw do wyników prac B+R

### 11.1. Nabycie praw do wyników prac B+R

Jak zostało wskazane wyżej, warunkiem skutecznej komercjalizacji jest uzyskanie ochrony oraz dysponowanie odpowiednimi prawami własności intelektualnej do wyników B+R. W praktyce bowiem większość aspektów komercjalizacji, poza kwestiami korporacyjnymi i handlowymi, będzie się odnosić do praw własności intelektualnej.

#### *Wewnętrzne regulacje dotyczące zarządzania prawami własności intelektualnej*

Obowiązujące przepisy zobowiązują PJB do opracowania regulaminów zarządzania prawami własności intelektualnej (PWI), które

Regulamin zarządzania prawami

<sup>22</sup> Art. 46 ust. 4 ustawy o przedsiębiorstwach państwowych.

zabezpieczałyby nabywanie odpowiedniej ochrony wyników B+R oraz nabywanie PWI przez PJB. Podstawą wdrożenia regulaminów są następujące przepisy:

- 1) **w odniesieniu do uczelni** – zarówno publicznych, jak i prywatnych – art. 86c ust. 1 Psw;
- 2) **w odniesieniu do instytutów badawczych** – art. 24a ust. 1a ustawy o instytutach badawczych

oraz

- 3) **w odniesieniu do instytutów PAN** – art. 55 ust. 2 pkt 7) ustawy o PAN.

Regulamin zarządzania PWI powinien stanowić podstawowe narzędzie polityki zarządzania PWI w PJB.



## 11.2. Standaryzacja działań na poziomie UE

Działania mające na celu wspieranie prac B+R oraz komercjalizacji wyników przez jednostki badawcze i naukowe są podejmowane nie tylko na szczeblu krajowym, ale również unijnym. Ich celem jest poprawa warunków współpracy pomiędzy uczelniami i przemysłem, ujednoczenie warunków komercjalizacji czy wreszcie poprawa jakości zarządzania w dziedzinie B+R.

Standard  
w zakresie  
komercjalizacji

## 11.3. Zarządzanie PWI – Zalecenia Komisji 2008

Komisja Europejska wydała zalecenie w sprawie zarządzania własnością intelektualną w ramach działań związanych z transferem wiedzy<sup>23</sup> (dalej: „Zalecenie”). Zalecenie Komisji dotyczy w szczególności zachęcania PJB do wprowadzania oraz upowszechniania procedur zarządzania własnością intelektualną, a także wspierania transgranicznej współpracy nad komercjalizacją B+R.

<sup>23</sup> Zalecenie Komisji z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie zarządzania własnością intelektualną w ramach działań związanych z transferem wiedzy oraz kodeks postępowania dla uczelni wyższych i innych publicznych instytucji badawczych (Commission recommendation on the management of intellectual property in knowledge transfer activities and Code of Practice for universities and other public research organisations) C(2008)1329 (Dz.U. UE. L. z 2008 r. Nr 146, s. 19); <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:146:0019:0024:PL:PDF>.

Aby ułatwić PJB to zadanie, Komisja przygotowała Kodeks postępowania dla uczelni wyższych i innych publicznych instytucji badawczych dotyczący zarządzania własnością intelektualną w ramach działań związanych z transferem wiedzy, będący załącznikiem do Zalecenia (dalej: „Kodeks”).

#### 11.4. Treść Kodeksu

Kodeks jest zbiorem dobrych praktyk, które powinny zostać wdrożone przez jednostki badawcze i naukowe (odpowiedniki PJB), a w szczególności przez uczelnie w celu efektywnej komercjalizacji B+R.

Kodeks ten nie ma mocy wiążącej, ponieważ jest jedynie rekomendacją Komisji dla PJB. Zaleca wprowadzenie działań polegających na zachęceniu pracowników PJB do prowadzenia prac B+R w celu ich dalszej komercjalizacji oraz ochrony ich wyników. Kodeks radzi opracowanie wewnętrznych regulaminów określających, między innymi, zasady ujawniania wyników prac B+R przez pracowników PJB oraz reguły własności praw do nich.

Systemy  
motywacyjne

Aby zachęcić naukowców do prowadzenia prac B+R nastawionych na komercjalizację, Kodeks rekomenduje stosowanie systemów motywacyjnych przez PJB nie tylko w postaci finansowej, ale również poprzez uzależnienie awansu zawodowego od osiągnięcia odpowiedniego pułapu wyników prac B+R. Kodeks zwraca również uwagę na obowiązek ustawicznego szkolenia pracowników PJB, zarówno tych prowadzących prace B+R, jak i pracowników administracyjnych zajmujących się ich komercjalizacją. W celu ochrony wyników prac B+R Kodeks rekomenduje również bieżące monitorowanie praw przysługujących PJB.

Zalecenia  
względem  
komercjalizacji

Przed przystąpieniem do komercjalizacji Kodeks zaleca dokładne rozpatrzenie wszelkich możliwych typów komercjalizacji B+R, kładąc szczególny nacisk na licencjonowanie (głównie jeśli chodzi o partnerów spoza Europy) oraz tworzenie spółek typu spin-off. Zwraca on również uwagę na konieczność współpracy PJB przy komercjalizacji z doradcami prawnymi, finansowymi i biznesowymi.

Kodeks traktuje komercjalizację wyników prac B+R jako główne zadanie PJB. Stanowi również, że wszelkie instytucje publiczne finansujące badania powinny zwracać szczególną uwagę na to, czy prowadzone badania będą podlegały komercjalizacji.

### 11.5. Podstawowe zasady nabywania praw własności intelektualnej

#### *Regulacje dotyczące nabywania praw do wyników B+R*

Zasady nabywania praw własności intelektualnej do wyników B+R to zasady ogólne wynikające z prawa autorskiego oraz Pwp, na które nakładają się wymogi przewidziane w ustawach ustrojowych PJB (Psw, ustawa o PAN, ustawa o instytutach badawczych), ustawach odnoszących się do finansowania B+R (ustawa o zasadach finansowania nauki, ustawa o NCBR) oraz wewnętrznych regulacjach PJB (przede wszystkim zasady wprowadzone w regulaminach zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi oraz prawami własności przemysłowej oraz zasad komercjalizacji).

Nabywanie praw

#### *Reguły ogólne nabywania praw własności intelektualnej*

Co do zasady prawa własności intelektualnej przysługują twórcy<sup>24</sup>, z wyjątkiem praw ochronnych na znaki towarowe oraz praw z rejestracji na oznaczenia geograficzne, które są udzielane na rzecz zgłaszającego<sup>25</sup>. Jeżeli wynalazek, wzór użytkowy, wzór przemysłowy lub topografia układu scalonego powstały w wyniku współpracy kilku twórców, to prawa będą przysługiwały im wspólnie<sup>26</sup>.

#### *Utwory pracownicze, prawa zamawiającego*

Jeżeli wynalazek, wzór użytkowy, wzór przemysłowy lub topografia układu scalonego zostały opracowane w ramach wykonywania obowiązków ze stosunku pracy przez twórcę będącego pracownikiem, to prawa do nich (za wyjątkiem autorskich praw osobistych) będą automatycznie przechodziły na pracodawcę, chyba że co innego zostanie

Prawa do utworów pracowniczych

<sup>24</sup> Art. 8 ust. 1 prawa autorskiego, art. 8 ust. 1, art. 11 i 200 Pwp.

<sup>25</sup> Art. 138–142 i 176–183 Pwp.

<sup>26</sup> Art. 9 ust. 1 i n. prawa autorskiego, art. 11 ust. 2 Pwp.

ustalone w umowie<sup>27</sup>. Dodatkowo w przypadku dokonania wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego lub topografii w ramach innej umowy niż umowa o pracę, prawo będzie przysługiwało zamawiającemu, chyba że strony postanowiły inaczej<sup>28</sup>.

	<b>Autorskie prawa majątkowe</b>	<b>Patenty, prawa ochronne na wzory użytkowe, prawa z rejestracji wzorów przemysłowych i topografii</b>
<b>Twórca</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prawo autorskie przysługuje twórcy, o ile ustawa nie stanowi inaczej (art. 8 ust. 1 prawa autorskiego).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Prawo do uzyskania patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy, jak również prawa z rejestracji wzoru przemysłowego lub topografii przysługuje co do zasady twórcy (art. 8 ust. 1, art. 11 i art. 200 Pwp).</li> </ul>
<b>Współtwórcy</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Współtwórcom przysługuje prawo autorskie wspólnie. Domniemywa się, że wielkości udziałów są równe. Każdy ze współtwórców może żądać określenia wielkości udziałów przez sąd na podstawie wkładów pracy twórczej (art. 9 ust. 1 prawa autorskiego).</li> <li>• Do autorskich praw majątkowych przysługujących współtwórcom stosuje się odpowiednio przepisy kodeksu cywilnego o współwłasności w częściach ułamkowych (art. 9 ust. 5 prawa autorskiego).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Współtwórcom wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego albo topografii uprawnienie do uzyskania patentu, prawa ochronnego lub prawa z rejestracji przysługuje wspólnie (art. 11 ust. 2, art. 200 Pwp).</li> <li>• Współuprawniony z patentu, prawa ochronnego na wzór użytkowy albo prawa z rejestracji wzoru przemysłowego lub topografii może, bez zgody pozostałych współuprawnionych, korzystać z wynalazku we własnym zakresie oraz dochodzić roszczeń z powodu naruszenia patentu (art. 72 ust. 1, art. 100, 118 i 221 Pwp).</li> <li>• W zakresie nieuregulowanym stosuje się odpowiednio, o ile strony nie uzgodniły inaczej w drodze umowy, przepisy kodeksu cywilnego o współwłasności w częściach ułamkowych (art. 72 ust. 3, art. 100, 118 i 221 Pwp).</li> </ul>

<sup>27</sup> Art. 12 ust. 1 prawa autorskiego.

<sup>28</sup> Art. 11 ust. 3, art. 200 Pwp.

	<b>Autorskie prawa majątkowe</b>	<b>Patenty, prawa ochronne na wzory użytkowe, prawa z rejestracji wzorów przemysłowych i topografii</b>
<b>Twórca jest pracownikiem</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Jeżeli ustawa lub umowa o pracę nie stanowią inaczej, pracodawca, którego pracownik stworzył utwór w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy, nabywa z chwilą przyjęcia utworu autorskie prawa majątkowe w granicach wynikających z celu umowy o pracę i zgodnego zamiaru stron (art. 12 ust. 1 prawa autorskiego).</li> <li>• Jeżeli umowa o pracę nie stanowi inaczej, z chwilą przyjęcia utworu pracodawca nabywa własność przedmiotu, na którym utwór utrwalono (art. 12 ust. 3 prawa autorskiego).</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• W razie dokonania wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego albo topografii w wyniku wykonywania przez twórcę obowiązków ze stosunku pracy albo z realizacji innej umowy prawo przysługuje pracodawcy lub zamawiającemu, chyba że strony ustaliły inaczej (art. 11 ust. 3, art. 200 Pwp).</li> </ul>
<b>Współpraca z przedsiębiorcą</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Brak regulacji szczególnej, ale istnieje możliwość uregulowania zasad nabycia autorskich praw majątkowych w drodze umowy.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• W umowie pomiędzy przedsiębiorcami może być określony podmiot, któremu przysługiwają będą prawa, w razie dokonania wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego albo topografii w związku z wykonywaniem tej umowy (art. 11 ust. 4, art. 200 Pwp).</li> <li>• W razie dokonania wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego albo topografii przez twórcę przy pomocy przedsiębiorcy, przedsiębiorca ten może korzystać z tego wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego albo topografii we własnym zakresie. W umowie o udzielenie pomocy strony mogą ustalić, że przedsiębiorcy przysługuje w całości lub części to prawo (art. 11 ust. 5, art. 200 Pwp).</li> </ul>

Przedstawione w powyższym punkcie zasady mają zastosowanie do nabywania praw do wyników B+R przez PJB. Kluczowe znaczenie

mają przy tym zasady wyrażone w ustawach ustrojowych PJB, które odpowiadają przyjętemu przez polskiego ustawodawcę modelowi nabycia praw do wyników B+R.

### 11.6. Modele nabywania praw własności intelektualnej przez PJB

W literaturze wyróżnia się trzy podstawowe modele nabycia praw do wyników B+R: model instytucjonalny, w którym prawa do wyników przechodzą automatycznie na instytucję, na rzecz której prace B+R są prowadzone, model oparty na przywileju profesorskim (ang. *professor's privilege*), w którym prawa do wyników B+R pozostają własnością twórców, oraz model mieszany.

	Modele nabycia praw		
	Instytucjonalny	Przywilej profesorski	Mieszany
<b>Istota</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>po ustaleniu prawo przechodzi automatycznie na PJB lub wyspecjalizowaną jednostkę zajmującą się obsługą praw do wyników B+R</li> <li>przy twórcy zostają tylko te prawa, które nie mogą zostać przeniesione (autorskie prawa osobiste)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>po ustaleniu prawo pozostaje własnością naukowca i to on podejmuje decyzję w przedmiocie komercjalizacji</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>w modelu mieszanym zakłada się przejście praw na jedną ze stron zgodnie z zasadami wynikającymi z obowiązującego prawa (naukowiec lub PJB), przy wyznaczeniu tej stronie terminu, w którym powinna podjąć decyzję co do podjęcia lub niepodjęcia się komercjalizacji danych wyników</li> <li>jeżeli dany podmiot nie podejmuje się komercjalizacji, drugi podmiot uzyskuje możliwość nabycia praw</li> </ul>
<b>Zalety</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>łatwość zarządzania – całość praw do wyników znajduje się w rękach jednego podmiotu – łatwiej zarządzać, większa siła negocjacyjna, PJB mogą zarządzać wszystkimi prawami w ramach portfolio</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>naukowcy mają wpływ na decyzję w przedmiocie komercjalizacji, decydują o wykorzystaniu uzyskanych wyników B+R, są głównym motorem napędowym komercjalizacji swoich wyników prac naukowych</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>wymusza wprowadzenie procesu decyzyjnego co do komercjalizacji wyników B+R</li> <li>większa szansa na komercjalizację wyników B+R – jeżeli jedna ze stron nie zdecyduje się na podjęcie działań, druga ma szansę na przeprowadzenie procesu</li> </ul>



	Modele nabycia praw		
	Instytucjonalny	Przywilej profesorski	Mieszany
		i osiągają bezpośredni zysk w razie sukcesu	
<b>Wady</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• brak realnej strony silnie i bezpośrednio zainteresowanej komercjalizacją konkretnej technologii, naukowcy nie mają co do zasady wpływu na decyzję dotyczącą komercjalizacji; nie mają również gwarancji uczestnictwa w dalszych pracach nad danym zagadnieniem</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• w przypadku większych zespołów badawczych możliwy konflikt interesów członków zespołu obniżający zdolność negocjacyjną, brak doświadczenia biznesowego naukowców</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• istnienie ryzyko, że strona, która ma prawo pierwsza zdecydować o komercjalizacji, wybierze tę opcję, ale nigdy jej skutecznie nie zrealizuje i w wyniku opóźnienia wynalazek utraci swoją przewagę konkurencyjną</li> </ul>

### 11.7. Założenia polskiego modelu nabywania praw do wyników B+R przez pracowników PJB

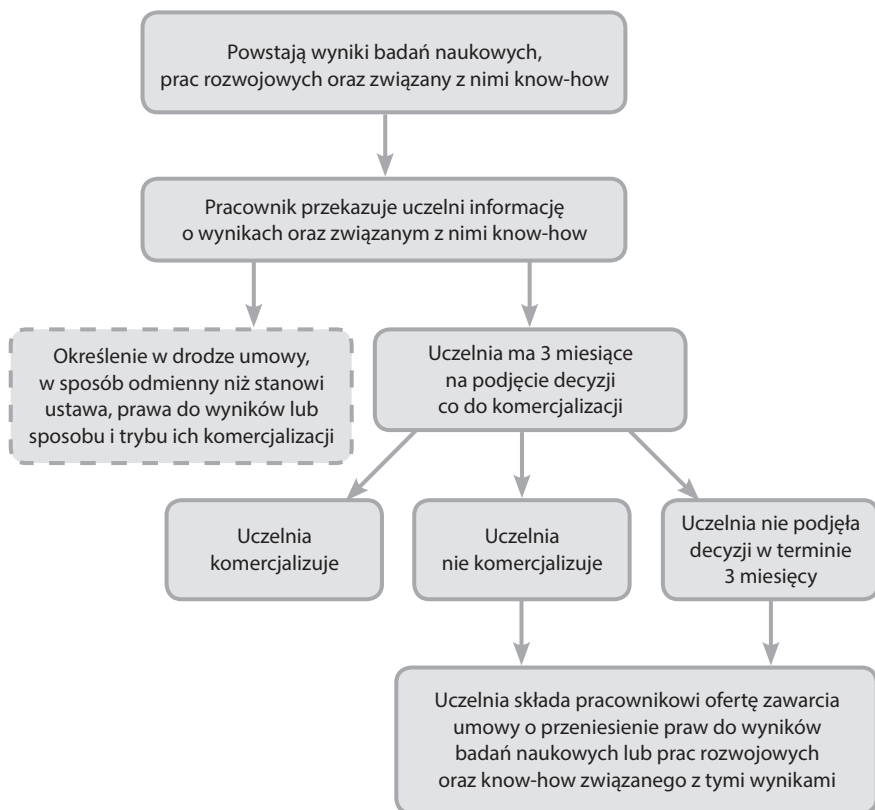
Nowelizacja wprowadziła zasady, zgodnie z którymi możliwe jest nabycie przez pracownika naukowego uczelni publicznej oraz pracownika instytutu naukowego PAN praw do wyników badań naukowych (będących wynalazkiem, wzorem użytkowym, wzorem przemysłowym lub topografią układu scalonego, wyhodowaną albo odkrytą i wyprowadzoną odmianą rośliny), prac rozwojowych oraz do know-how związanego z tymi wynikami, jeżeli powstały w ramach wykonywania przez tego pracownika obowiązków ze stosunku pracy. Powyższy mechanizm nie ma zastosowania dla pracowników instytutów badawczych.

Po otrzymaniu informacji o uzyskanych wynikach pracownik oraz uczelnia publiczna lub instytut naukowy PAN mogą określić w drodze umowy, w sposób odmienny niż stanowi ustawa, kwestie związane z nabyciem prawa do tych wyników lub sposobem i trybem ich komercjalizacji.

Nabycie praw B+R przez pracownika

Państwowa jednostka badawcza może także wprowadzić dodatkowe zasady dotyczące sposobu nabywania praw (zwłaszcza trybu tego nabycia) w regulaminie zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi oraz prawami własności przemysłowej oraz zasad komercjalizacji. W zależności od przyjętych w regulaminie zasad, może on mieć zastosowanie zarówno dla osób będących pracownikami PJB (zatrudnionymi na umowę o pracę), jak i współpracownikami PJB (zatrudnionymi na podstawie umów cywilnoprawnych).

### **1) Tryb nabycia praw do wyników przez pracownika uczelni publicznej oraz pracownika instytutu naukowego PAN**



Zgodnie z obecną regulacją prawa do wyników B+R przechodzą automatycznie na uczelnię publiczną. Pracownik uczelni będzie mógł nabyć prawa do wyników, jeżeli uczelnia nie zdecyduje się na przeprowadzenie ich komercjalizacji albo nie podejmie decyzji co do komercjalizacji w terminie trzech miesięcy od otrzymania wiadomości o powstaniu wyników od pracownika. W takiej sytuacji uczelnia jest zobowiązana do złożenia pracownikowi oferty zawarcia bezwarunkowej i odpłatnej umowy o przeniesienie praw do wyników badań naukowych lub prac rozwojowych oraz know-how związanego z tymi wynikami. W przypadku nieprzyjęcia przez pracownika takiej oferty, prawa do wyników będą przysługiwały uczelni publicznej.

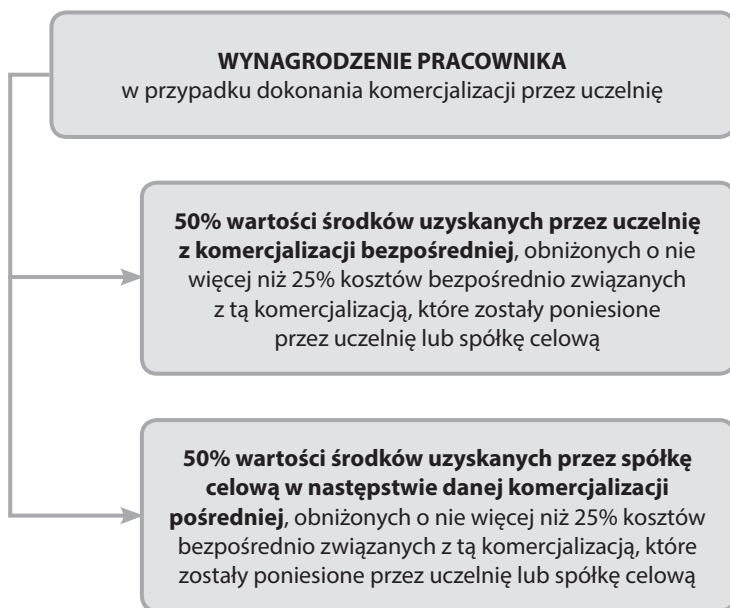
Analogicznie zasady zostały wprowadzone wobec pracowników instytutów naukowych PAN.

## 2) Wynagrodzenie

Nowelizacja wprowadziła do Psw i ustawy o PAN przepisy wyznaczające progi wynagrodzenia, które ma przysługiwać odpowiednio uczelni publicznej lub instytutowi PAN oraz ich pracownikom w związku z komercjalizacją wyników B+R opracowanych przez tych pracowników w ramach stosunku pracy.

W sytuacji gdy to uczelnia publiczna podejmuje się komercjalizacji wyników B+R, pracownikowi będzie przysługiwało 50% wartości środków uzyskanych odpowiednio przez uczelnię (w przypadku komercjalizacji bezpośredniej) lub spółkę celową (w następstwie komercjalizacji pośredniej) obniżonych o nie więcej niż 25% kosztów bezpośrednio związanych z tą komercjalizacją, poniesionych przez uczelnię lub spółkę celową.

Jeżeli komercjalizacji wyników B+R podejmuje się instytut naukowy PAN, pracownikowi instytutu będzie przysługiwać 50% wartości środków uzyskanych odpowiednio przez instytut (w przypadku komercjalizacji bezpośredniej) lub spółkę handlową (w przypadku komercjalizacji pośredniej), obniżonych o nie więcej niż 25% kosztów bezpośrednio związanych z tą komercjalizacją, poniesionych przez instytut lub spółkę handlową.

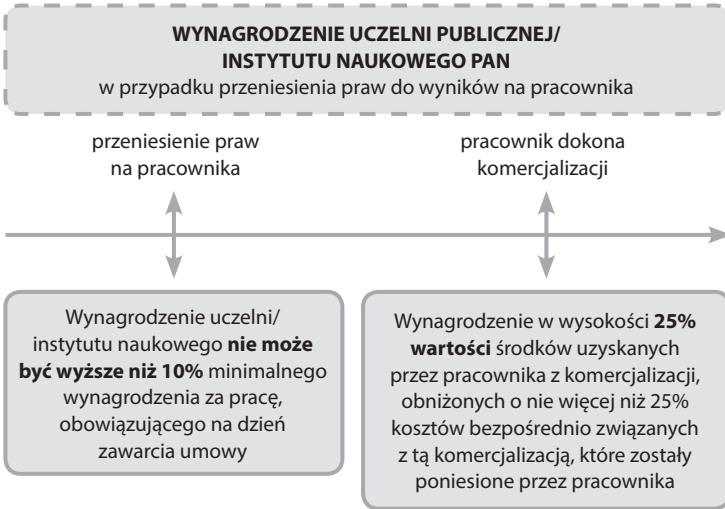


Wynagrodzenie uczelni lub instytutu naukowego

W sytuacji gdy uczelnia publiczna lub instytut naukowy PAN nie zdecydują się w określonym ustawowo czasie na podjęcie komercjalizacji, może dojść do przeniesienia praw do wyników B+R na pracowników. W związku z dokonaniem takiego przeniesienia uczelni publicznej lub instytutowi naukowemu będzie przysługiwało wynagrodzenie, które nie może przekraczać 10% wartości minimalnego wynagrodzenia za pracę, obowiązującego na dzień zawarcia umowy o przeniesieniu praw.

Wynagrodzenie w wypadku komercjalizacji

Jeżeli po przeniesieniu na niego praw do wyników B+R pracownik podda te wyniki komercjalizacji, to uczelni publicznej lub instytutowi naukowemu PAN będzie przysługiwało 25% wartości środków uzyskanych przez pracownika z komercjalizacji, obniżonych o nie więcej niż 25% kosztów bezpośrednio związanych z tą komercjalizacją, poniesionych przez pracownika.



### 3) Wyjątki

Powyższe zasady nie będą miały zastosowania do wyników badań naukowych lub prac rozwojowych, które były prowadzone:

- na podstawie umowy ze stroną finansującą lub współfinansującą te badania lub prace, przewidującej zobowiązanie do przeniesienia praw do wyników badań naukowych lub prac rozwojowych na rzecz tej strony lub na rzecz innego podmiotu niż strona umowy lub
- z wykorzystaniem środków finansowych, których zasady przyznawania lub wykorzystywania określają odmienny niż w ustawie sposób dysponowania wynikami badań naukowych lub prac rozwojowych oraz know-how związanym z tymi wynikami.

## 12. Prawa do wyników B+R, nabywanie i ochrona praw

### 12.1. Prawa do wyników a wyniki

Od pojęcia wyników B+R (rezultatów) należy odróżnić pojęcie prawa do wyników B+R. Mianowicie prawa do wyników będą obejmowały przede wszystkim prawa własności intelektualnej do wyników, prawo

własności powstałych w czasie prac urzędzeń lub innych przedmiotów. Uzyskanie odpowiedniej ochrony na podstawie praw własności intelektualnej może być uzależnione od zachowania pewnych zasad. Szczególne znaczenie dla uzyskania odpowiedniej ochrony wyników B+R i ich późniejszej komercjalizacji ma zachowanie zasad poufności.

Przykładowo:



Uzyskanie patentu czy prawa ochronnego na wzór użytkowy jest możliwe, jeżeli dane rozwiązanie techniczne jest nowe, czyli nie jest częścią stanu techniki. Nie należy więc publikować wyników B+R lub w inny sposób podawać ich do wiadomości szerokiego kręgu odbiorców, zanim zostanie złożony wniosek o udzielenie ochrony.

## 12.2. Znaczenie poufności i tajemnic handlowych dla praw do wyników B+R

### *Wyniki B+R a ochrona know-how*

Ochrona tajemnicy jest istotnym narzędziem w strategii innowacyjnych przedsiębiorstw oraz ośrodków naukowo-badawczych. Jest ona środkiem ochronnym, który może być wykorzystywany alternatywnie do ochrony na podstawie praw własności intelektualnej albo łącznie z nią.

Ochrona  
tajemnicy  
handlowej

Ochrona tajemnicy handlowej pozwala m.in. na ochronę informacji, których nie możemy lub nie chcemy chronić za pomocą patentów. Ma to szczególne znaczenie w przypadkach, w których możliwość ochrony jest wyłączona przez ustawę (np. metody matematyczne, plany, zasady i metody prowadzenia działalności gospodarczej), czy też np. w sytuacji, gdy wyniki badań nie uzyskały jeszcze dojrzałości pozwalającej na ich opatentowanie.

Na ochronę na podstawie przepisów o tajemnicy handlowej będziemy się też decydować, gdy na przykład ze względów strategicznych zależy nam na nieujawnianiu informacji. Zaletą ochrony tajemnicy handlowej jest brak ograniczenia ochrony w czasie. Zainteresowany powinien jednak przedsięwziąć i utrzymywać środki zapewniające, że nie zostanie ona ujawniona.

***Ochrona tajemnicy przedsiębiorstwa – podstawowe akty prawne***

W Polsce ochrona niejawnych informacji przedsiębiorstwa jest zagwarantowana na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz.U. z 2003 r. Nr 153, poz. 1503 ze zm.) oraz kodeksu pracy. Zgodnie z art. 101 § 2 pkt 4 kodeksu pracy zachowanie w tajemnicy informacji, których ujawnienie mogłoby narazić pracodawcę na szkodę, jest obowiązkiem pracownika.

Tajemnica  
przedsiębiorstwa***Dane podlegające ochronie jako tajemnica przedsiębiorstwa***

Zgodnie z art. 11 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji ochronie podlegają nieujawnione do wiadomości publicznej informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje o wartości gospodarczej.

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 miały 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 (hasel dostępowych, innych systemów identyfikacji bądź ewidencji osób, które mają dostęp do danych, innych ograniczeń, gwarancji prawnych, takich jak umowy o zachowaniu poufności z pracownikami lub kontrahentami itp.).

***Know-how jako rodzaj tajemnicy przedsiębiorstwa***

Szczególnym dobrem – chronionym najczęściej w ramach tajemnicy przedsiębiorstwa – jest tzw. know-how, które przez przepisy polskiego prawa (głównie ustaw podatkowych i rachunkowych) jest zdefiniowane jako uzyskane informacje, związane z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej, mogące stanowić wkłady niepieniężne o określonej wartości. W ramach tej kategorii mieści się m.in. wiedza wynikająca z doświadczenia, zdobyta w toku prowadzonej działalności. O ile zgromadzony przez przedsiębiorcę

Pojęcie  
know-how

kapitał intelektualny i doświadczenie nie zaliczają się do żadnego z praw własności intelektualnej, ochronę know-how może zapewnić tajemnica przedsiębiorstwa.

Know-how ma często bardzo dużą wartość ekonomiczną, z czego nie każdy przedsiębiorca zdaje sobie sprawę. Dane dotyczące dostawców i klientów, wydajnej produkcji określonego dobra, strategie marketingowe czy wyniki badań rynkowych są unikalnymi informacjami, których pozyskanie nierzadko jest bardzo czasochłonne, jak również wymaga dużych inwestycji finansowych. Dlatego ochrona tego typu informacji jest kluczowa w działalności przedsiębiorców, w tym PJB, które mogą takie know-how komercjalizować.

### ***PJB a tajemnica przedsiębiorstwa***

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.

Ochrona  
wynikająca  
z ustawy

W odniesieniu do wyników B+R obowiązek ochrony ich poufności wynika bezpośrednio z art. 15 ustawy o zasadach finansowania nauki, wskazującego, że 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.

## **12.3. Dyrektywa o ochronie niejawnego know-how i niejawnych informacji handlowych**

### ***Projekt dyrektywy***

Pod koniec 2013 r. Komisja Europejska ogłosiła projekt dyrektywy w sprawie ochrony niejawnego know-how i niejawnych informacji handlowych (tajemnic handlowych) przed ich bezprawnym



pozyskiwaniem, wykorzystywaniem i ujawnianiem (COM(2013) 813 final, 28.11.2013, tzw. Trade Secrets Directive) (dalej: „Dyrektywa”).

### ***Cel Dyrektywy***

Celem Dyrektywy jest harmonizacja zasad ochrony tajemnic handlowych europejskich przedsiębiorstw i jednostek badawczych, co pozwoli wspierać ich konkurencyjność. Ma to poprawić transfer wiedzy w ramach rynku wewnętrznego i wspierać rozwój tzw. Europejskiego Obszaru Badawczego (*European Research Area*), a tym samym pobudzić B+R, w tym projekty transgraniczne.

Zasady ochrony niejawnego know-how i niejawnych informacji handlowych obowiązujące obecnie w Polsce nie są identyczne z tymi, które zostaną wprowadzone przez Dyrektywę; przewidziany w polskich przepisach standard ochrony jest jednak stosunkowo wysoki na tle innych państw UE.

### ***Korzyści dla polskich podmiotów z przyjęcia Dyrektywy***

Największą korzyścią z przyjęcia Dyrektywy dla polskich podmiotów będzie zapewnienie odpowiedniego poziomu ochrony w innych państwach członkowskich oraz harmonizacja dostępnych środków egzekwowania tej ochrony.

Będzie to szczególnie istotne przy prowadzeniu międzynarodowych projektów naukowych i badawczych. Harmonizacja ochrony doprowadzi bowiem do zmniejszenia ryzyka towarzyszącego wymianie informacji, umożliwiając bardziej otwartą i szerszą współpracę w zakresie B+R pomiędzy przedsiębiorstwami innowacyjnymi oraz ośrodkami naukowymi i badawczymi mającymi siedzibę w różnych państwach członkowskich. Jest to element szczególnie istotny dla polskich przedsiębiorstw innowacyjnych, które liczą na szybszy rozwój dzięki wymianie doświadczeń z podmiotami zagranicznymi. Ma to również duże znaczenie dla polskich ośrodków naukowych i badawczych, dla których jasne standardy współpracy z podmiotami z innych państw UE mogłyby oznaczać łatwiejszą drogę do komercjalizacji wyników badań i prac naukowych.

## 12.4. Podstawy ochrony prawnej wyników prac B+R

Prawna ochrona  
wyników prac  
B+R

Wyniki prac badawczych i rozwojowych oraz prawo do dysponowania nimi mogą stanowić realną wartość rynkową. Wartość ta może zostać zwiększona, o ile dane wyniki zostaną objęte specjalną ochroną, której szczegółowy zakres określany jest przepisami prawa.

Przed wszystkim wyniki prac B+R mogą stanowić m.in.:

Wynalazki chronione  
patentami

Wzory użytkowe chronione  
prawami ochronnymi

Wzory przemysłowe  
chronione prawami  
z rejestracji

Utwory chronione  
prawem autorskim

Bazy danych chronione  
na podstawie ustawy  
o ochronie baz danych,  
a w niektórych przypadkach  
także jako utwory chronione  
prawem autorskim

Topografie układów  
scalonych chronione  
prawami z rejestracji

Zakres, warunki lub przesłanki ochrony poszczególnych rezultatów prac B+R zależą od kwalifikacji tych rezultatów do odpowiedniej kategorii PWI oraz od sposobu zabezpieczenia tych praw przez uprawnionego.

Niezależnie od wyżej wymienionych PWI rezultaty prac B+R mogą także stanowić tajemnicę przedsiębiorstwa.

## 12.5. Wyniki prac B+R a prawa własności przemysłowej

Prawa własności  
przemysłowej

Wyniki B+R mogą być chronione przez niektóre prawa własności przemysłowej, które chronią wynalazki, wzory przemysłowe, wzory użytkowe, znaki towarowe, geograficzne oznaczenia pochodzenia oraz nowe odmiany roślin.

Prawa własności przemysłowej stanowią **majątkowe, zbywalne, bezwzględne prawa podmiotowe o charakterze wyłącznym**. Tym samym uprawnionemu z prawa własności przemysłowej przysługuje nie tylko prawo wyłącznego korzystania z przedmiotu prawa, lecz również

zakazanie innym podmiotom dokonywania czynności związanych z gospodarczą eksploatacją praw własności przemysłowej. Ponadto wszystkie prawa własności przemysłowej mają **charakter czasowy** i wygasają z upływem okresu ochrony, którego długość wskazana została w przepisach prawa.

Typową cechą praw własności przemysłowej jest ich **terytorialny charakter**. Oznacza to, że prawa te nabywane są oddzielnie w każdym państwie niezależnie od istniejących w innych państwach praw do tego samego przedmiotu. Jeżeli uprawniony korzysta z ochrony tego samego dobra w kilku państwach lub ubiega się o nią, to uprawnienia, które będą mu przysługiwać, będą w istocie stanowić zbiór pojedynczych, niezależnych od siebie praw obowiązujących w poszczególnych państwach.

Cecha praw  
własności  
przemysłowej

Tym samym każdy, komu zależy na jak najszerszym terytorialnym zakresie ochrony, powinien ubiegać się o patent (lub inne prawo) we wszystkich państwach, na których terenie ochronę uważa za istotną dla swoich interesów (np. zamierza prowadzić tam swoją działalność, w szczególności eksploatować ekonomicznie swoje rozwiązanie lub obawia się jego bezprawnego wykorzystania).

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. Z faktu istnienia prawa wyłącznego w danym państwie nie można wywodzić, że analogiczne prawo istnieje również w innych państwach.

Ponadto kwestia ustanowienia praw własności przemysłowej, czasu trwania, zakresu i ich treści podlega ustawodawstwu danego państwa, w którym poszukuje się ochrony.

## 12.6. Charakterystyka poszczególnych praw własności przemysłowej

### 12.6.1. Wynalazki

Wynikiem prac B+R może być wynalazek, czyli twórcze i zupełne rozwiązanie pewnego zagadnienia technicznego, które nadaje się do

Wynalazki

przemysłowego zastosowania. Wynalazek może być chroniony patentem.

Przez uzyskanie patentu PJB nabywa prawo wyłącznego korzystania z wynalazku w sposób zarobkowy lub zawodowy na całym obszarze Polski lub w każdym innym kraju, w którym uzyskuje patent. 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). Zakres przedmiotowy patentu określony jest zastrzeżeniami patentowymi.

### *Przesłanki uznania patentu za wynalazek*

Zdolność  
patentowa

Za wynalazek nie uważa się w szczególności: 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.



Patenty udzielane są na wynalazki, które są nowe, posiadają poziom wynalazczy i nadają się do przemysłowego wykorzystania.

1. Wynalazek uważa się za **nowy**, jeżeli nie jest on częścią stanu techniki. Innymi słowy, jeżeli przed datą, według której oznacza się pierwszeństwo do uzyskania patentu, rozwiązanie nie zostało udostępnione do wiadomości powszechnej. Cecha nowości wynalazku powinna być rozpatrywana w kategoriach światowych.
2. Wynalazek uważa się za **nieoczywisty**, tzn. posiadający poziom wynalazczy, jeżeli nie wynika on dla znawcy, w sposób oczywisty, ze stanu techniki.
3. Wynalazek uważa się za nadający się do **przemysłowego stosowania**, jeżeli według niego może być uzyskany wytwór lub może być on wykorzystywany w jakiegokolwiek działalności przemysłowej. Tym samym wynalazek podlega opatentowaniu tylko wtedy, gdy może być stosowany z identycznym skutkiem w sposób powtarzalny.

Przesłanka nowości ma podstawowe znaczenie dla uzyskania patentu na wynalazek. Stąd w przypadku ujawniania wszelkich informacji związanych z nowym rozwiązaniem technicznym, konieczne jest zobowiązanie kontrahenta PJB do zachowania poufności. Zobowiązanie to może przyjąć formę umowy o zachowanie poufności.

### ***Procedury uzyskania patentu***

Decyzja o udzieleniu bądź o odmowie udzielenia patentu zostaje wydana po przeprowadzeniu badań przez ekspertów UPRP (ewentualnie EPO lub innych urzędów patentowych w przypadku pozostałych procedur). Badania prowadzi się w celu sprawdzenia, czy zgłoszony wynalazek spełnia wyżej wskazane przesłanki patentowalności. Urząd sprawdza także, czy dane rozwiązanie nie zostało już opatentowane lub zgłoszone wcześniej.

Zgłoszenie  
wynalazku

W Polsce patentów na wynalazki udziela UPRP (a w innych państwach – ich krajowe urzędy patentowe), a także pośrednio Europejski Urząd Patentowy (EPO) z siedzibą w Monachium. Jednak uzyskanie patentu może być wynikiem skorzystania z jednej z trzech dostępnych w Polsce procedur. Odpowiadają one przedstawionym poniżej trzem różnym systemom ochrony wynalazków.

Rodzaj procedury	Właściwy organ	Skuteczność ochrony
Procedura krajowa	 URZĄD PATENTOWY RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ	Polska
Procedura przed EPO	 European Patent Office	Wybrane państwa będące stronami Konwencji o patencie europejskim
Procedura PCT	 WIPO	Wybrane państwa będące stronami układu o współpracy patentowej

Zgłoszenie wynalazku (podobnie jak pozostałych dóbr własności przemysłowej) wymaga wykazania, że zgłaszającemu przysługuje **prawo pierwszeństwa** do zgłoszenia. Innymi słowy, musi on wykazać, że jako pierwszy dokonuje zgłoszenia danego dobra. Zgłoszenie wynalazku lub wzoru użytkowego w okresie 12 miesięcy, a wzoru przemysłowego – w okresie 6 miesięcy od daty zgłoszenia w innym państwie będzie uznawane za zgłoszone w Polsce w momencie zgłoszenia za granicą (por. poniżej).



Od daty zgłoszenia liczony jest 20-letni okres ochrony wynalazku.

Patent krajowy

W celu uzyskania patentu należy dokonać **zgłoszenia wynalazku w UPRP**. Może to się odbyć na piśmie, w tym także za pomocą telefaksu, lub w postaci elektronicznej, przy użyciu specjalnego oprogramowania oraz bezpiecznego podpisu elektronicznego.

Patent europejski

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 wywołuje 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.

Procedura międzynarodowa

W celu łatwiejszego uzyskania patentu w więcej niż jednym państwie PJB może skorzystać także z międzynarodowej procedury wynikającej z Układu o Współpracy Patentowej (**procedura PCT**). Podstawową zaletą procedury PCT stanowi możliwość przeprowadzenia wstępnych badań co do możliwości opatentowania danego wynalazku w wielu państwach jednocześnie. W ramach tej procedury PJB składa jeden wniosek do krajowego urzędu i dopiero po uzyskaniu weryfikacji jego potencjału podejmuje decyzję o wszczęciu poszczególnych krajowych postępowań patentowych.

Procedura PCT nie prowadzi do uzyskania nowego rodzaju patentu (tak jak ma to miejsce w przypadku Patentu Europejskiego) – jej celem

bowiem 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 prowadzą poszukiwania wynalazków zbliżonych do rozwiązania zgłoszonego przez PJB (w celu wstępnego sprawdzenia, czy wynalazek 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.

W poniższej tabeli zamieszczono najważniejsze zalety i wady poszczególnych procedur.

Rodzaj procedury	Zalety	Wady
Procedura krajowa	<ul style="list-style-type: none"> <li>• najniższe koszty</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ochrona tylko na terytorium Polski</li> </ul>
Procedura przed EPO	<ul style="list-style-type: none"> <li>• możliwość uzyskania patentu we wszystkich wybranych państwach</li> <li>• jedna procedura zgłoszeniowa</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• wyższe koszty niż w przypadku procedury krajowej (oraz koszty dodatkowe)</li> </ul>
Procedura PCT	<ul style="list-style-type: none"> <li>• możliwość uzyskania patentu we wszystkich wybranych państwach</li> <li>• jedna procedura zgłoszeniowa</li> <li>• możliwość wstępnego sprawdzenia potencjału wynalazku</li> <li>• niższe koszty i mniej formalności niż w przypadku odrębnych postępowań przed poszczególnymi urzędami patentowymi</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• stosunkowo wysokie koszty w porównaniu z pojedynczym zgłoszeniem krajowym</li> </ul>

Poniższa tabela przedstawia porównanie najważniejszych etapów poszczególnych procedur.

Procedura krajowa	Procedura przed EPO	Procedura PCT
<ul style="list-style-type: none"> <li>dokonanie zgłoszenia w UPRP</li> <li>badania formalno-prawne</li> <li>badanie stanu techniki z dziedziny, której dotyczy rozwiązanie (sporządzenie raportu z poszukiwań)</li> <li>ogłoszenie o zgłoszeniu wynalazku w Biuletynie UPRP</li> <li>badanie merytoryczne zdolności patentowej wynalazku (czy rozwiązanie ma cechy wynalazku)</li> <li>wydanie decyzji (o udzieleniu lub odmowie udzielenia patentu)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>dokonanie zgłoszenia w UPRP</li> <li>przekazanie zgłoszenia do EPO</li> <li>badania formalno-prawne</li> <li>badanie stanu techniki z dziedziny, której dotyczy rozwiązanie</li> <li>publikacja zgłoszenia wraz z raportem o stanie techniki</li> <li>badanie merytoryczne zdolności patentowej wynalazku (czy rozwiązanie ma cechy wynalazku)</li> <li>wydanie decyzji (o udzieleniu lub odmowie udzielenia patentu)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>dokonanie zgłoszenia w UPRP</li> <li>przekazanie zgłoszenia do fazy międzynarodowej</li> <li>faza międzynarodowa (poszukiwania prowadzone przez wybrane urzędy patentowe) oraz sporządzenie raportu</li> <li>faza krajowa (pełne badanie rozwiązania przez krajowe urzędy patentowe wskazane przez wnioskodawcę lub EPO)</li> </ul>

Podjęcie decyzji o zgłoszeniu wynalazku w celu uzyskania ochrony patentowej stanowi istotny krok w komercjalizacji.

Uzyskanie ochrony patentowej może trwać od 2 do przynajmniej 6 lat, a koszty jej uzyskania mogą przekraczać finansowe możliwości PJB.

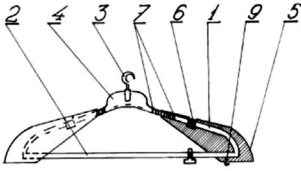
### 12.6.2. Wzory użytkowe

Wynikiem (rezultatem) prac badawczych może być również wzór użytkowy.

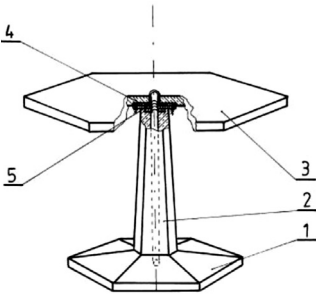
Wzory użytkowe Wzorem użytkowym (zwanym czasem „małym wynalazkiem”) jest nowe i użyteczne rozwiązanie o charakterze technicznym (praktycznym), dotyczące kształtu, budowy lub zestawienia przedmiotu o trwałej postaci (np. ergonomia).

Wzór taki uważa się za **rozwiązanie użyteczne**, jeżeli pozwala ono na osiągnięcie celu mającego praktyczne znaczenie przy wytwarzaniu lub korzystaniu z wyrobów.





Wieszak odzieżowy (R. 056792)



Stół ogrodowy (R. 056415)

Ponadto, tak jak w przypadku wynalazku, **nowość wzoru użytkowego** oznacza, że w chwili zgłoszenia (lub w innym czasie, według którego określa się, na zasadzie wyjątku, pierwszeństwo do uzyskania prawa ochronnego) nie jest on częścią stanu techniki.

Nowość wzoru  
użytkowego

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

Postępowanie w przedmiocie udzielenia 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.

Często podkreśla się istnienie podobieństwa między wynalazkami a wzorami użytkowymi, gdyż w obu przypadkach mamy do czynienia z nowymi rozwiązaniami o charakterze technicznym. Stąd mogą wystąpić sytuacje, w których rozwiązanie może zostać zgłoszone zarówno

jako wynalazek, jak i wzór użytkowy a decyzja należy do uprawnionego. Obydwie kategorie projektów wynalazczych nie są jednak w stosunku do siebie konkurencyjne w tym sensie, że nie wchodzi w grę kumulatywna ochrona tego samego rozwiązania. Istnieją bowiem pewne odmienności w pojmowaniu obu rozwiązań<sup>29</sup>.

### 12.6.3. Wzory przemysłowe

Wzory  
przemysłowe

Wyniki prac badawczych i rozwojowych mogą podlegać ochronie także jako wzór przemysłowy (zwłaszcza gdy ich rezultatem jest wytwór materialny, urządzenie techniczne, np. pojazd mechaniczny, innego rodzaju sprzęt). Dotyczy to sytuacji, w której powstałe urządzenie odznacza się nie tyle unikalnymi właściwościami technicznymi (i może uzyskać ochronę patentową jako wynalazek), co szczególnymi walorami zewnętrznymi (w szczególności estetycznymi, praktyczną funkcjonalnością).



Klamka typ A (R. 12670)



Długopis (R.12545)

Udzielenie ochrony wymaga wykazania przez PJB, że zgłoszonym wzorem przemysłowym jest **nowa o indywidualnym charakterze postać wytworu lub jego części**, nadana mu w szczególności przez cechy linii, konturów, kształtów, kolorystykę, strukturę lub materiał wytworu oraz przez jego ornamentację.

Wytwór

**Wytwór** stanowi każdy przedmiot wytworzony w sposób przemysłowy lub rzemieślniczy, obejmujący w szczególności opakowanie, symbole graficzne oraz kroje pisma typograficznego, z wyłączeniem programów komputerowych (art. 102 ust. 2 Pwp).

<sup>29</sup> J. Sieńczyło-Chlabicz, *Prawo własności intelektualnej*, Warszawa 2015.

W Polsce ochrona wzorów przemysłowych może wynikać z trzech reżimów prawnych:

Prawo  
z rejestracji  
wzoru  
przemysłowego

1. Prawo z rejestracji **wzoru przemysłowego** udzielane przez UPRP zgodnie z przepisami ustawy – Prawo własności przemysłowej.
2. Prawo z rejestracji **wspólnotowego wzoru przemysłowego** udzielane przez OHIM na podstawie rozporządzenia UE nr 6/2002. Prawo to przyznaje uprawnionemu ochronę na terenie całej Unii.
3. Prawo do **wzoru niezarejestrowanego**, które uzyskiwane jest przez podmiot na podstawie ujawnienia (upublicznienia) wzoru.

Ochrona wzoru przemysłowego **trwa przez 25 lat**. Przez uzyskanie prawa z rejestracji uprawniony nabywa prawo wyłącznego korzystania ze wzoru przemysłowego w sposób zarobkowy lub zawodowy na całym obszarze Polski (UE w przypadku wspólnotowego wzoru przemysłowego).

Podobnie jak w przypadku pozostałych praw własności przemysłowej, zgłoszenie wzoru przemysłowego wymaga złożenia wniosku wskazującego zgłaszającego (PJB) i określającego przedmiot zgłoszenia.

Wzory przemysłowe, które powstały w zakresie prac B+R, mogą być powszechnie wdrażane w ramach przedsiębiorstw projektujących sztukę użytkową (np. biżuterię, zegarki) i tzw. produkty codziennego użytku (np. porcelanę).



#### 12.6.4. Topografia układu scalonego

Wyniki prac B+R mogą także przyjąć formę topografii układu scalonego. Stanowi ona 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<sup>30</sup>.

Topografie  
układów  
scalonych

Prawo z rejestracji topografii układu scalonego może być udzielone na topografię oryginalną, która jest wynikiem pracy intelektualnej twórcy i nie jest powszechnie znana w chwili jej powstania.

<sup>30</sup> G. Jyż, *Prawo do wynagrodzenia za projekty racjonalizatorskie*, Katowice 2003, s. 36.

Prawo z rejestracji topografii układu scalonego daje wyłączność na korzystanie z niej w sposób zarobkowy lub zawodowy na obszarze Polski przez 10 lat.

### 12.6.5. Wyniki prac B+R a ochrona praw autorskich

**Prawa autorskie** Transfer wiedzy pomiędzy PJB a przedsiębiorcami, gospodarką, nie powinien ograniczać się jedynie do praw własności przemysłowej, tym bardziej że nauki humanistyczne i społeczne dysponują istotnym potencjałem naukowym.

Niektóre wyniki prac B+R, dokumentacja techniczna prac B+R oraz publikacje wyników prac B+R mogą stanowić utwory chronione na podstawie prawa autorskiego, tj. przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu jego wyrażenia. Nie podlegają jednak ochronie odkrycia, idee, procedury, metody i zasady działania oraz koncepcje matematyczne.

**Programy komputerowe** W Polsce (jak i w całej UE) **programy komputerowe** podlegają ochronie prawnoprawno-autorskiej jak utwory literackie. Ochronie podlega więc sposób wyrażenia programu (kod źródłowy, maszynowy), a nie funkcje czy właściwości algorytmu stworzonego przez programistę. Programy komputerowe nie podlegają zgłoszeniu jako wynalazki.



Uwaga

Prawo autorskie chroni wyłącznie sposób wyrażenia danej koncepcji (idei), a nie samą koncepcję.

**Definicja utworu** Tym samym rezultaty (zwłaszcza postrzegalne efekty) prac badawczych będą utworami (a więc będą chronione), jeżeli:

- 1) powstały w wyniku **twórczej działalności człowieka** (np. nie będzie utworem skan powierzchni badanego przedmiotu czy muszla mięczaka);
- 2) mają **indywidualny charakter**, tj. sposób ich wyrażenia odróżnia je od innych utworów (np. zjawisko opisane w artykule naukowym musi zostać przedstawione przez autora jego własnymi słowami);

- 3) zostały **ustalone w jakiegokolwiek postaci**, tj. w formie pisemnej, graficznej, na różnorodnych nośnikach itp. (utwór, który pozostaje w głowie twórcy, nie podlega ochronie).

Zasadą jest, że podmiotem autorskich i majątkowych praw autorskich jest twórca (art. 8 ust. 1 pr. aut.). Jednak ustawa o prawach autorskich i prawach pokrewnych określa dwa wyjątki od tej zasady. Mianowicie pierwotnym właścicielem autorskich praw majątkowych innym niż twórca jest:

Podmiot praw autorskich

- 1) producent lub wydawca w odniesieniu do **dzieła zbiorowego** (art. 11 pr. aut.);
- 2) pracodawca w odniesieniu do **programu komputerowego** stworzonego w ramach stosunku pracy (art. 74 ust. 3 pr. aut.).

Dodatkowo, w odniesieniu do **utworów pracowniczych** stworzonych w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy, pracodawca nabywa autorskie prawa majątkowe w sposób pochodny (art. 12 pr. aut.).

Ponadto, jeżeli utwór jest rezultatem współdziałania dwóch lub więcej osób, to może stanowić **utwór współautorski** (art. 9 pr. aut.). Dla powstania utworu współautorskiego konieczna jest współpraca autorów przejawiająca się w porozumieniu co do stworzenia wspólnego dzieła. Jednocześnie wkłady poszczególnych autorów powinny tworzyć jedno dzieło i mieć charakter twórczy.

Utwór współautorski

Z chwilą stworzenia utworu współautorskiego na rzecz współtwórców powstaje wspólność prawa autorskiego; obejmuje ona zarówno autorskie prawa osobiste, jak i majątkowe. Domniemywa się, że udziały poszczególnych współtwórców w prawie autorskim do utworu współautorskiego są równe.

Współautorstwo

Jednostkom naukowym przysługują zaś trzy uprawnienia odnoszące się do **utworu naukowego** stworzonego przez pracownika w wyniku wykonywania obowiązków ze stosunku pracy:

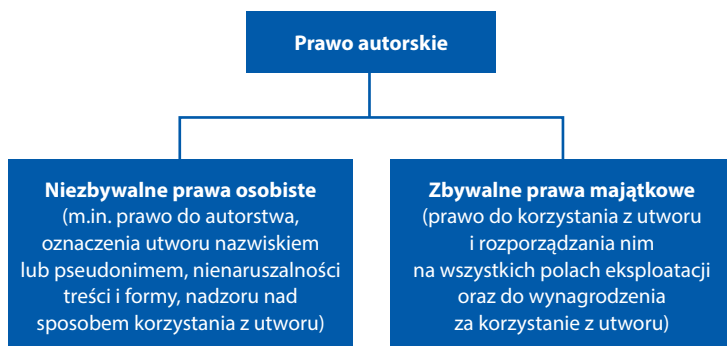
Podmiot praw do utworów naukowych

- 1) pierwszeństwo opublikowania utworu naukowego (art. 14 ust. 1 pr. aut.);

- 2) prawo do korzystania z materiału naukowego zawartego w utworze (art. 14 ust. 2 pr. aut.);
- 3) prawo udostępniania tego utworu osobom trzecim (art. 14 ust. 2 pr. aut.)<sup>31</sup>.

Prawa autorskie przysługują twórcy bez konieczności spełnienia jakichkolwiek formalności. Nie jest wymagane zarejestrowanie lub zgłoszenie utworu do jakiegokolwiek rejestru ani też jego oznaczenie w jakikolwiek sposób.

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



Majątkowe i osobiste prawa autorskie

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

Pola eksploatacji

Jednym z najważniejszych pojęć prawa autorskiego są **polo eksploatacji**, które stanowią sposób, w jaki można korzystać z utworu (por. art. 50 pr. aut.). 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

<sup>31</sup> A. Nowicka, *Prawo autorskie. System Prawa Prywatnego*, tom 13, C.H. Beck, Warszawa 2012, s. 99.

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

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 i naukowych. Do takich pól eksploatacji na przykład 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.

Rozwój nowych technologii, w tym środków komunikacji, przyczynia się również do tego, że powstają nowe pola eksploatacji, które nie istniały w chwili powstania utworu.

O ile utwory nie są przeznaczone na własny użytek twórcy, mogą one przynosić dochód przede wszystkim poprzez: 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 niż w wypadku obrotu egzemplarzem wykorzystania tych utworów przez licencjobiorcę.



Formami komercjalizacji praw autorskich będących rezultatem prac B+R są publikacje naukowe i popularnonaukowe, usługi konsultingu lub specjalistycznego doradztwa, ekspertyzy, programy studiów podyplomowych oraz szkolenia.

### 12.6.6. Podsumowanie

Wyniki prac badawczo-rozwojowych mogą stanowić różne przedmioty praw własności intelektualnej. Poniżej przedstawiamy wybrane wyniki prac B+R wraz ze wskazaniem, na jakiej podstawie mogą być chronione:

	Patenty	Wzory użytkowe	Wzory przemysłowe	Bazy danych	Prawa autorskie	Know-how
Urządzenia, np. mechaniczne						
Substancje chemiczne						
Artykuły naukowe						
Monografie						
Mapy						
Receptury						
Programy komputerowe						
Produkty zdobnicze						
Procedury i sposób wytworzenia danej substancji						
Obrazy						



## 13. Finansowanie działalności B+R a komercjalizacja

### 13.1. Zagadnienia ogólne

Projekty obejmujące innowacyjne prace B+R, a następnie transfer ich wyników do gospodarki są obarczone **dużym ryzykiem gospodarczym i finansowym**. W większości przypadków trudno bowiem przewidzieć, czy wynalazek, nowa technologia lub innowacyjna idea rzeczywiście okażą się użyteczne oraz czy ich potencjał gospodarczy został prawidłowo oceniony. Trudno jest również przeprowadzić analizę porównawczą projektów, gdyż z założenia nowe technologie czy innowacyjne produkty są jedyne w swoim rodzaju.

Finansowanie  
praw B+R

Projekty innowacyjne stanowią również niezwykle kapitałochłonne przedsięwzięcia. Niejednokrotnie, poza długoterminowym zaangażowaniem naukowców i ekspertów, wymagają także unikalnej i kosztownej aparatury badawczej lub licencji, a także znacznych nakładów operacyjnych. Na etapie komercjalizacji charakteryzują się również wydłużonym okresem zwrotu z inwestycji.

Wszystkie wskazane czynniki skutkują trudnościami w pozyskaniu inwestorów. W konsekwencji podstawowym problemem, z którym borykają się naukowcy i przedsiębiorcy w Polsce i na świecie, jest brak środków finansowych zarówno na prowadzenie lub ukończenie rozpoczętych prac B+R, zgłoszenie patentu, jak i na transfer już opracowanych technologii i produktów do gospodarki.

Problem z pozyskaniem środków finansowych dotyczy PJB, przedsiębiorstw i ich wspólnych przedsięwzięć. Luka kapitałowa<sup>32</sup> dotyka jednak w szczególności nowo powstałe MŚP. Mimo że to właśnie MŚP odgrywają największą rolę w kreowaniu innowacyjnej gospodarki i wdrażaniu wyników prac B+R, często nie dysponują wystarczającymi środkami na kompleksowe badania, a następnie transfer ich wyników na rynek. Dla tych podmiotów niedostępne bywają również klasyczne formy finansowania. Start-upy nie mają odpowiedniej historii kredytowej, co uniemożliwia pozyskanie tradycyjnych kredytów na warunkach rynkowych. Często napotykać nawet

<sup>32</sup> *Equity gap*.

trudności z uzyskaniem zabezpieczeń, takich jak gwarancje czy poręczenia.

Formy finansowania

**Formy finansowania** prac B+R i komercjalizacji ich wyników są zróżnicowane i uzależnione od **etapu projektu**. Obejmują własne środki PJB i przedsiębiorstw, a także zasoby pochodzące ze źródeł zewnętrznych. Szansę dla niedofinansowanych inicjatyw naukowych o wysokim potencjale gospodarczym stanowią dotacje, programy krajowe i zagraniczne, fundusze europejskie, a także współpraca z prywatnymi inwestorami w ramach nieformalnych inwestycji funduszy *private equity* czy crowdfunding. Obecnie największą siłą napędową dla prac B+R są środki pochodzące z budżetu UE.

W Polsce środki własne PJB i przedsiębiorstw z reguły stanowią jedynie uzupełnienie luki powstałej w związku z pozyskaniem finansowania zewnętrznego. Jakkolwiek zewnętrzne finansowanie B+R i innowacji odgrywa istotną rolę, to jednak docelowo polski sektor innowacji powinien zmierzać w kierunku coraz większego zaangażowania środków własnych PJB i przedsiębiorstw oraz korzystania z finansowania na warunkach rynkowych. Wypracowanie skutecznych metod działania w takich warunkach finansowych zapewni Polsce stały, dynamiczny rozwój w dziedzinie innowacji, także po zakończeniu aktualnej perspektywy finansowej UE obejmującej lata 2014–2020. Doświadczenia innych państw członkowskich UE pokazują, że brak utrwalonych mechanizmów i dobrych praktyk w zakresie finansowania prac B+R i transferu ich wyników do gospodarki ze środków własnych przedsiębiorstw lub dostępnych na warunkach rynkowych spowodował, że po zakończeniu projektów europejskich potencjał innowacyjny tych krajów drastycznie spadł. Wobec tego okres, w którym Polska korzysta ze środków unijnych, powinien zostać wykorzystany nie tylko na intensywne prowadzenie prac B+R i tworzenie innowacji, ale również na zmianę podejścia oraz wypracowanie metod i modeli realizacji projektów rozwojowych niezależnie od dostępności funduszy UE.

### 13.2. Ryzyko projektowe i inwestycyjne

Projekty innowacyjne i komercjalizacyjne wyróżniają się znacznie wyższym niż przeciętne ryzykiem gospodarczym. Poza normalnymi czynnikami ryzyka związanymi z planowanym i realizowanym przedsięwzięciem dochodzą również **ryzyko rynkowe, techniczne czy związane z zarządzaniem projektem**.

Podobnie jak w przypadku wszystkich innych projektów, zawsze istnieje ryzyko związane z zarządzaniem i kanalizowaniem zbytu nowej technologii. Błędne założenia biznesowe mogą skutkować tym, że nawet interesujący projekt nie zostanie ukończony, a tym samym nie wejdzie w fazę sprzedaży i przynoszenia zysków.

Poza ryzykiem zarządzania w projektach innowacyjnych istotną rolę odgrywa ryzyko techniczne związane z niepewnością w zakresie oczekiwanych efektów projektu. Na etapie załączkowym, kiedy powstaje biznesplan projektu, niejednokrotnie trudno jest przesądzić, czy zakładany wynik zostanie osiągnięty, a nawet jeśli tak, to czy uzyskane parametry techniczne, technologiczne czy związane z jego efektywnością, wydajnością i jakością okażą się wystarczające i zbudują popyt na wynalazek.

Ryzyko  
techniczne

Ryzyko rynkowe wynika z potencjalnego braku zainteresowania nową technologią lub produktem po wprowadzeniu ich na rynek. Jeśli bowiem się okaże, że wynik badań naukowych nie ma potencjału komercyjnego, wówczas projekt zakończy się fiaskiem, a środki konsumowane na jego realizację prawdopodobnie nigdy nie zostaną odzyskane.

Ryzyko rynkowe

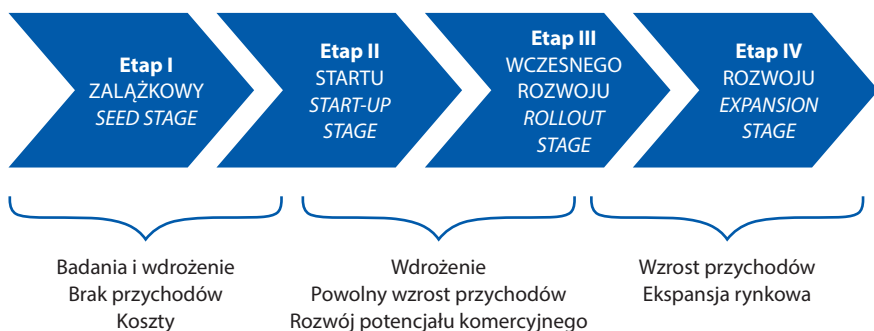
### 13.3. Etapy finansowania komercjalizacji wyników badań naukowych

Każdy projekt B+R i transferu technologii do gospodarki ma swoją specyfikę i odmienny przebieg. Projekty te z założenia są niepowtarzalne, a korzystanie z cudzych doświadczeń bez szczegółowej analizy konkretnego przypadku może okazać się zawodne.

Etapy  
finansowania

Praktyka ostatnich lat wskazuje, że jakkolwiek każdy projekt ma indywidualny charakter, można wskazać **etapy finansowania transferu technologii do gospodarki**. Potrzeby kapitałowe projektów innowacyjnych są uzależnione od skali przedsięwzięcia i aktualnej fazy prac B+R.

Poniżej wyodrębniono **cztery** najczęściej występujące **etapy finansowania projektów transferu nowych technologii** do gospodarki z punktu widzenia dostępności, źródeł finansowania i ryzyka finansowego.



### ***Etap załączkowy***

**Etap załączkowy**<sup>33</sup> obejmuje wstępną fazę projektu komercjalizacyjnego, w której materializują się jego cele, zakres i potencjał gospodarczy.

Na etapie wczesnych **badania naukowych** wystarczające mogą okazać się **własne środki pomysłodawców projektu**. Najczęściej jednak ani naukowcy, ani też PJB czy nawet przedsiębiorstwa nie dysponują odpowiednimi funduszami na przeprowadzenie dalszych badań, postępowanie patentowe, certyfikację czy wreszcie testy i badania techniczne oraz wdrożenie nowej technologii i poszukują zewnętrznego finansowania w postaci grantów czy dotacji.

Wymagania etapu załączkowego

Etap załączkowy wymaga utworzenia podmiotu gospodarczego docelowo realizującego projekt – np. spółki. Konieczne jest również opracowanie koncepcji i założeń przedsięwzięcia, a także przeprowadzenie rzetelnej analizy prawnej i biznesowej, w tym również badań rynku, konkurencji i konkurencyjności opracowywanej technologii lub

<sup>33</sup> *Seed-up, seed stage.*

wynalazku. Powinien to być również ostatni moment na przygotowanie precyzyjnego biznesplanu.

Etap załączkowy jest **kapitałochłonny**. Wszystkie jego fazy i podejmowane działania wiążą się z nakładami. Natomiast projekt w tym czasie nie generuje przychodu, z którego mogłyby być finansowane niezbędne wydatki. Poziom kapitałochłonności projektu jest ściśle uzależniony od tzw. odległości nowej technologii od rynku. Im większy nakład pracy i środków jest potrzebny do transferu innowacji do gospodarki, tym więcej czasu upłynie zanim projekt wygeneruje przychód<sup>34</sup>.

Nakłady

W fazie załączkowej **ryzyko inwestycyjne** jest bardzo wysokie. Istnieje bowiem znaczne prawdopodobieństwo, że projekt zakończy się niepowodzeniem lub opracowywana technologia czy wynalazek nie będą miały oczekiwanego potencjału gospodarczego.

Ryzyko inwestycyjne

Ze względu na wysoki poziom niepewności i znaczne ryzyko inwestycyjne na tym etapie trudno również pozyskać inwestora. Najczęściej w zamian za przystąpienie do ryzykownego przedsięwzięcia inwestorzy oczekują wysokiego zwrotu z inwestycji.

Luka kapitałowa może zostać uzupełniona środkami pozyskanymi w ramach alternatywnych metod finansowania, w tym np. crowdfundingu.

### ***Etap wczesnego startu***

**Etap startu**<sup>35</sup> obejmuje finansowanie działań związanych z działalnością innowacyjnego przedsiębiorstwa na rynku.

Okres **startu** to moment, w którym faza badań naukowych nie została jeszcze ukończona i nie są ostatecznie znane korzyści płynące z ich efektów dla gospodarki, rysuje się jednak potencjał gospodarczy innowacji.

Okres startu

Na tym etapie często środki własne pomysłodawców zostały już skonsumowane lub okazały się niewystarczające, kończą się również

<sup>34</sup> P. Głodek, P. Pietras, *Źródła finansowania dla komercjalizacji technologii i wiedzy*, Łódź 2011.

<sup>35</sup> *Start-up*.

fundusze pozyskane na prowadzenie badań naukowych. Ze względu na niepewność oczekiwanych efektów na tym etapie również trudno pozyskać finansowanie komercyjne. Istotną rolę powinny odgrywać niekomercyjne formy finansowania przedsięwzięć – m.in. **inkubatory innowacyjności**<sup>36</sup>. Start-upy mogą również korzystać z oferty niezależnych inwestorów, tzw. **Aniołów Biznesu**, czy **funduszy załączkowych**. Rzadziej na tym etapie dostępne są środki z funduszy *private equity* i *venture capital*. Ewentualna luka kapitałowa może zostać uzupełniona środkami pozyskanymi w ramach alternatywnych metod finansowania, w tym np. crowdfundingu.

W wyniku prowadzonych badań naukowych następuje rozwój nowego produktu lub nowej technologii. W tym okresie nakłady inwestycyjne, koszty utrzymania przedsiębiorstwa oraz wydatki marketingowe i promocyjne nadal są znaczne i w większości przypadków przewyższają ewentualne zyski.

**Ryzyko inwestycyjne** i ewentualnego niepowodzenia projektu nadal jest istotne. Niemniej wraz z rozwojem przedsięwzięcia i terminową realizacją biznesplanu sukcesywnie się zmniejsza, co również zachęca potencjalnych inwestorów.

### ***Etap rozwoju***

**Etap rozwoju**<sup>37</sup> to moment, w którym projekt wkracza w fazę wdrożeniową. Po zakończonej fazie badań nowy innowacyjny produkt może zostać wprowadzony na rynek.

Projekt nadal wymaga finansowania a środki są konieczne na ewentualne ulepszenie technologii, ekspansję na nowe rynki, prowadzenie działań marketingowych i promocyjnych na szeroką skalę. W tej fazie może pojawić się również konieczność zmiany modelu biznesowego

<sup>36</sup> Z raportu Europejskiego Trybunału Obrachunkowego wynika, że utworzone w Polsce inkubatory przedsiębiorczości w znakomitej większości przypadków nie spełniają swojej roli. Mimo że Polska była jednym z czterech państw członkowskich UE, które przyznały największe kwoty z EFRR na utworzenie inkubatorów przedsiębiorczości, brak jest w tym zakresie wyraźnego przełożenia na poziom wsparcia projektów innowacyjnych. Por. Europejski Trybunał Obrachunkowy, Sprawozdanie specjalne: *Czy ze środków EFRR skutecznie wspierano rozwój inkubatorów przedsiębiorczości?*, Luksemburg 2014.

<sup>37</sup> *Early growth, initial growth, development stage, rollout.*

przedsiębiorstwa, zatrudnienia dodatkowego personelu czy też podjęcia innego rodzaju działań promocyjnych i sprzedażowych.

Nadal istnieją trudności w pozyskiwaniu inwestorów instytucjonalnych ze względu na ryzyko związane z projektem. Przedsiębiorstwa mogą jednak korzystać ze wsparcia inwestorów niezależnych, tzw. Aniołów Biznesu. Dostępne są również liczne, dedykowane dla projektów innowacyjnych fundusze *private equity* i *venture capital*.

### ***Etap ekspansji***

Projekt wchodzi w **etap ekspansji**<sup>38</sup>, gdy efekty badań naukowych zostały skutecznie przeniesione do gospodarki i przynoszą zyski. Na tym etapie następuje dalszy rozwój przedsięwzięcia i sprzedaży innowacji, produktu lub technologii bądź też inne odpowiednie ich wykorzystanie gospodarcze.

W tej fazie projekt zaczyna generować zyski, które mogą zostać przeznaczone na dalszy rozwój oraz marketing i promocję.

**Ryzyko inwestycyjne** jest już mierzalne, a jego poziom jest znacznie niższy niż na wcześniejszych etapach.

Na etapie **wzrostu i ekspansji projektu**, w miarę skracania się odległości pomiędzy wynikami prac B+R a rynkiem i gospodarką, zwiększają się również szanse na pozyskanie finansowania komercyjnego. Dostępne są wówczas bardziej zinstytucjonalizowane formy wsparcia, w szczególności kredyty na warunkach komercyjnych. Nadal dostępne są fundusze *private equity* i *venture capital* nastawione na wspieranie projektów innowacyjnych.

## **13.4. Formy finansowania prac B+R i komercjalizacji wyników badań**

Poza finansowaniem projektów ze środków własnych obecnie PJB i przedsiębiorcy mają również dostęp do zewnętrznych, klasycznych i innowacyjnych form finansowania projektów badawczych i komercjalizacyjnych. Im większy potencjał komercjalizacyjny innowacji

---

<sup>38</sup> *Expansion stage.*

i popyt na rezultaty badań, tym więcej pojawia się potencjalnych źródeł finansowania przedsięwzięcia.

### 13.5. Dotacje i granty naukowe

Dotacje i granty Projekty B+R, realizowane samodzielnie przez PJB lub we współpracy z przedsiębiorstwami, mogą być finansowane w ramach programów i inicjatyw krajowych. Zasady finansowania są określone przez przepisy polskiego prawa, w tym przez ustawę o zasadach finansowania nauki oraz akty wykonawcze. Finansowaniem nauki i komercjalizacji wyników badań naukowych zajmuje się **Ministerstwo Nauki i Szkolnictwa Wyższego** wraz z powołanymi do tego instytucjami, takimi jak **Narodowe Centrum Badań i Rozwoju** czy **Narodowe Centrum Nauki**.

### 13.6. Inicjatywy UE

Fundusze UE Kolejną inicjatywą europejską na rzecz wzrostu jest **Strategia Europa 2020**, której celem jest rozwiązanie kryzysu gospodarczego ostatnich lat. Strategia ta ma również pomóc nam skorygować niedociągnięcia europejskiego modelu wzrostu gospodarczego i stworzyć warunki, dzięki którym będzie on lepiej służył zrównoważonemu i sprzyjającemu społecznemu wzrostowi. Badania i rozwój stanowią jeden z pięciu celów, które UE ma osiągnąć do 2020 roku. Dwie z siedmiu inicjatyw przewodnich Europa 2020 to właśnie **innowacje i gospodarka cyfrowa**.

Polska otrzymuje również ogromne wsparcie prac B+R i projektów innowacyjnych w ramach inicjatyw europejskich. Jednym z najistotniejszych projektów europejskich pozostaje obecnie **Horyzont 2020**. Jest to największy w historii program finansowania badań naukowych i innowacji w UE. Jego budżet na lata 2014–2020 wynosi prawie **80 mld euro**. U podstaw Horyzont 2020 leży kompleksowa realizacja projektów badań naukowych i innowacji oraz stworzenie spójnego systemu **wsparcia innowacji na wszystkich etapach realizacji projektu** od pomysłu po wdrożenie wyników prac naukowych do gospodarki.



W latach 2014–2020 Polska otrzyma **82,5 mld euro** z unijnej polityki spójności. Środki finansowe pochodzące z Funduszy Europejskich w latach 2014–2020 będzie można zainwestować między innymi w badania naukowe i komercjalizację ich wyników. Projekty współfinansowane ze środków europejskich będą realizowane w ramach sześciu programów: **Infrastruktura i Środowisko, Inteligentny Rozwój, Polska Cyfrowa, Wiedza Edukacja Rozwój, Polska Wschodnia oraz Pomoc Techniczna.**

Dodatkowo w obecnej perspektywie finansowej rozwiano pojawiające się wcześniej wątpliwości dotyczące statusu wydatków na podatki VAT. Mianowicie podatek VAT w projektach dofinansowanych z Funduszy Europejskich będzie kosztem kwalifikowalnym, co oznacza utrzymanie możliwości jego refundacji.

Poziom dofinansowania unijnego projektów wyniesie 85% (dla regionów mniej rozwiniętych) oraz 80% dla Mazowsza.

### 13.7. Środki własne

Poza finansowaniem ze środków publicznych projekty innowacyjne i obejmujące transfer technologii do gospodarki powinny przede wszystkim liczyć na środki własne przedsiębiorstw. Przedsiębiorcy i PJB mają **możliwość finansowania lub współfinansowania działalności innowacyjnej z własnych środków.** Im większe przychody, tym większe możliwości zaplanowania w budżecie firmy nakładów na badania i rozwój. Najbardziej powszechnymi źródłami własnych środków na projekty innowacyjne są własne fundusze przedsiębiorcy, rodziny, znajomych, pożyczki prywatne, finansowanie kapitałem własnym przedsiębiorstwa, dopłaty wspólników, a także przychody z działalności, w tym zatrzymane zyski, korzyści płynące z leasingu środków trwałych, amortyzacji. W Polsce brak dotąd istotnych ulg i ułatwień fiskalnych. Niewątpliwie natomiast korzystne dla przedsiębiorców ulgi podatkowe stanowiłyby ważny czynnik sprzyjający innowacjom. Zasadniczo więcej dostępnych środków własnych, a tym samym większy potencjał innowacyjny, mają duże przedsiębiorstwa, generujące znaczne zyski z działalności gospodarczej. Małe i średnie przedsiębiorstwa,

Fundusze własne  
przedsiębiorstwa

realizując projekty innowacyjne, częściej korzystają natomiast z zewnętrznych form finansowania.

### 13.8. Kredyty

Kredyty bankowe Finansowanie zwrotne w postaci komercyjnych **kredytów i pożyczek bankowych** jest trudno dostępne dla PJB i przedsiębiorstw, które nie mają utrwalonej historii kredytowej lub planują ryzykowne przedsięwzięcia. Ze względów regulacyjnych banki nie mogą bowiem finansować projektów wysokiego ryzyka. Jeśli decydują się na udzielenie kredytu na projekt technologiczny czy badawczy, wówczas koszty takiego finansowania są bardzo wysokie, a żądane zabezpieczenie kilkakrotnie przewyższa kwotę kredytu czy pożyczki.

Projekty innowacyjne mogą również korzystać z kapitału wysokiego ryzyka i wsparcia niezależnych inwestorów, tzw. Aniołów Biznesu, funduszy załączkowych, *venture capital*, *private equity* czy dedykowanych kredytów na innowacje.

### 13.9. Kapitał podwyższonego ryzyka

Fundusze inwestycyjne Spółki na bardzo wczesnym etapie rozwoju, start-upy, mogą pozyskać finansowanie w ramach tzw. funduszy załączkowych (ang. *seed capital*). Ryzyko inwestora jest w tym przypadku bardzo wysokie, stąd oczekuje on wysokiej stopy zwrotu. Finansowanie typu seed zapewniają np. *Business Angels*. Dla tej fazy rozwoju przeznaczone jest też finansowanie z programu Bridge Alfa realizowanego przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju od 2014 r. W ramach programu stworzono dziesięć funduszy, których zadaniem jest wsparcie rodzimych naukowców związanych z państwowymi jednostkami badawczymi, inżynierów i indywidualnych wynalazców w rozwijaniu i komercjalizacji technologicznych rozwiązań. Celem funduszy, przeznaczonych dla projektów B+R w fazach *preseed* oraz *seed*, jest odnalezienie i zapewnienie dostępu do finansowania oraz merytoryczne wsparcie pomysłodawców na etapie weryfikacji pomysłu oraz zakładania i prowadzenia spółek typu start-up. W zamian za udzielane wsparcie fundusze za swój wkład prywatny mogły obejmować część udziałów w nowych innowacyjnych

projektach. Mechanizm wsparcia opierał się o dodatkowe wsparcie publiczne od NCBR, który do prywatnej inwestycji „dokładał” do 80 proc. finansowania, zaś co najmniej 20 proc. środków pieniężnych to środki prywatne, od funduszu i jego partnerów<sup>39</sup>.

**Venture capital (VC)** to inwestycje dokonywane na kolejnym nadal wczesnym etapie rozwoju przedsięwzięcia, wspierające jego uruchomienie, rozwój i ekspansję. Inwestor bierze udział w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wobec tego ceną za pozyskanie kapitału jest częściowe oddanie niezależności i kontroli nad przedsiębiorstwem. Głównym celem funduszu *venture capital* jest wzrost wartości przedsiębiorstwa i odsprzedanie go z zyskiem w fazie wyjścia z inwestycji. Inwestor sprzedaje swoje udziały lub akcje w spółce innym podmiotom, członkom zarządu dotowanego przedsiębiorstwa (wykup menedżerski), innym funduszom, np. *private equity*, lub podmiotom branżowym. Tu również można wspomnieć o inicjatywie Bridge VC realizowanej przy udziale NCBR we współpracy z funduszami typu *venture capital*. Celem inicjatywy jest zwiększenie skali komercjalizacji wyników prac badawczo-rozwojowych w Polsce, przy udziale partnerów prywatnych – funduszy wysokiego ryzyka. W ramach pilotażu zawarto dwie umowy z funduszami wysokiego ryzyka, z budżetem inwestycyjnym sięgającym 420 mln złotych.

Venture capital

Wspomniane wyżej inwestycje **private equity (PE)** pozyskuje się zwykle wtedy, gdy spółka już sfinansowała ryzyko technologiczne opracowania nowego produktu i potrzebuje kapitału na jego wprowadzenie na rynek, zwiększenia kapitału obrotowego, poprawy bilansu lub innych większych wydatków.

### 13.10. Partnerstwo publiczno-prywatne

Innowacyjnym rozwiązaniem w zakresie finansowania projektów B+R, łączącym elementy publiczne i prywatne, jest wykorzystanie **partnerstwa publiczno-prywatnego** do wspierania projektów

Bridge Alfa

<sup>39</sup> Zob. A. Belcik, *Bridge Alfa: program dla przedsiębiorczych naukowców*, „Puls Biznesu”, hiperlink: <http://pulsinnowacji.pb.pl/4040745,87259,bridge-alfa-program-dla-przedsiębiorczych-naukowcow> (dostęp: 19 marca 2015 r.)

innowacyjnych. Pionierski projekt w tym zakresie realizuje obecnie Narodowe Centrum Badań i Rozwoju, które nawiązało współpracę z funduszami *preseed seed, venture capital i private equity*, np. ww.: Bridge Alfa czy Bridge VC. Wspólne przedsięwzięcia umożliwiają pozyskiwanie finansowania na realizację innowacyjnych projektów naukowo-badawczych. Warto zwrócić uwagę na dane modele partnerstwa publiczno-prywatnego, ponieważ stanowią skuteczne narzędzie wspierania i finansowania innowacyjnych projektów.

## 14. Ryzyko naruszenia konkurencji

### 14.1. Prawo konkurencji w projektach B+R i komercjalizacji

Prawo  
konkurencji

Procesy badawcze jako takie nie mają istotnej wartości rynkowej. Wobec tego porozumienia dotyczące realizacji badań naukowych nie prowadzą do zakazanego ograniczenia konkurencji. Ryzyko występowania porozumień antymonopolowych powstaje dopiero na etapie wykorzystania wyników prac B+R przez przedsiębiorstwa oraz zasilania rynku wynalazkami i nowymi technologiami, w ramach transferu technologii do gospodarki<sup>40</sup>.

Niedozwolone  
porozumienia

Ograniczenia dotyczące zawierania porozumień antymonopolowych mają znaczenie w przypadku projektów komercjalizacji wyników prac B+R i ich transferu do gospodarki zakrojonych na większą skalę, o znacznej wartości ekonomicznej oraz takich, w których uczestniczy wiele podmiotów. Umowy zawierane przez PJB i przedsiębiorstwa (przedsiębiorców) mogą w niektórych przypadkach stanowić niedozwolone porozumienia lub praktyki ograniczające konkurencję. Podwyższone ryzyko naruszenia konkurencji występuje w szczególności, gdy stronami umów są konkurenci, a ich przedmiotem prace B+R, w których efekcie powstaje nowy produkt wprowadzany następnie na rynek.

Stwierdzenie, że porozumienie ma charakter antykonkurencyjny, skutkuje jego nieważnością.

<sup>40</sup> K.B. Matusiak, J. Guliński (red.), *System transferu technologii i komercjalizacji wiedzy w Polsce – siły motoryczne i bariery*, Poznań – Łódź – Wrocław – Warszawa 2010.

## 14.2. Istota prawa konkurencji

Wszelkie zachowania naruszające uczciwą konkurencję i wymianę handlową pomiędzy przedsiębiorstwami, sprzyjające praktykom monopolistycznym, takie jak **porozumienia handlowe** czy uzyskanie **pozycji dominującej na rynku**, negatywnie wpływają na gospodarke w skali mikro- i makroekonomicznej i w związku z tym są zakazane<sup>41</sup>.

Dążenie do zachowania równowagi gospodarczej jest jednym z priorytetów UE. Pozostaje również pod szczególną ochroną prawa polskiego.

Za antykonkurencyjne uznawane są, między innymi, porozumienia cenowe, podziałowe, dyskryminacyjne, utrudniające dostęp do rynku czy wreszcie porozumienia przetargowe. Z punktu widzenia kierunku porozumienia klasyfikowane są jako tzw. **porozumienia horyzontalne** (poziome), zawierane między konkurentami, oraz **wertykalne** (pionowe), zawierane przez podmioty na różnych szczeblach obrotu, np. pomiędzy producentem, dostawcą, dystrybutorem.

Porozumienia w tym znaczeniu mogą stanowić odrębne umowy lub jedynie konkretne postanowienia umów regulujących szerszą materię, np. umów dystrybucyjnych.

Rodzaje porozumień

## 14.3. Podmioty prawa konkurencji (przedsiębiorstwo, przedsiębiorca)

Jednostki niebędące przedsiębiorstwami zasadniczo nie biorą czynnego udziału w obrocie gospodarczym. Wobec tego ich zachowania nie prowadzą do naruszenia konkurencji. Zakaz stosowania praktyk ograniczających konkurencję ma natomiast zastosowanie do **przedsiębiorstw (przedsiębiorców)**.

Na gruncie europejskiego prawa konkurencji przedsiębiorstwem jest **każda jednostka** będąca zespołem składników materialnych i ludzkich, prowadząca działalność gospodarczą niezależnie od formy prawnej i sposobu finansowania, zdolna do podejmowania działań

Przedsiębiorstwo w prawie konkurencji

<sup>41</sup> Art. 101 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej i art. 6 ust. 1 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów.

naruszających konkurencję poprzez zawieranie niedozwolonych porozumień<sup>42</sup>.

Podobnie podmiotem polskiego prawa konkurencji jest przedsiębiorca w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej. Ograniczenia dotyczące porozumień wiążą także<sup>43</sup>:

- 1) osoby fizyczne, osoby prawne i tzw. ułomne osoby prawne organizujące lub świadczące **usługi o charakterze użyteczności publicznej**, które nie są działalnością gospodarczą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej;
- 2) osoby fizyczne **wykonujące zawód we własnym imieniu i na własny rachunek** lub prowadzące działalność w ramach wykonywania takiego zawodu;
- 3) osoby fizyczne, które **mają kontrolę nad co najmniej jednym przedsiębiorcą**, choćby nie prowadziły działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, jeżeli podejmują dalsze działania podlegające kontroli koncentracji;
- 4) **związki przedsiębiorców**.

Na tej podstawie wyraźnie widać, że nie formalny charakter podmiotu (państwowy lub prywatny), ale faktycznie podejmowane przez niego działania gospodarcze decydują o tym, czy zachowuje się on jak przedsiębiorstwo (przedsiębiorca), a w konsekwencji, czy zawierane przez niego porozumienia mogą ograniczać konkurencję.

PJB jako przedsiębiorstwo

Państwowe jednostki badawcze, jako publiczne jednostki naukowo-badawcze, mogą funkcjonować jako przedsiębiorstwa (przedsiębiorcy), jeśli będą podejmowały działalność gospodarczą nastawioną na zysk. Dlatego też może się okazać, że w przypadku projektów B+R oraz komercjalizacji wyników badań naukowych, przedsiębiorstwem (przedsiębiorcą) będzie nie tylko podmiot komercyjny ze sfery działalności gospodarczej. W określonych przypadkach może nim być także

<sup>42</sup> Wyrok ETS z dnia 12 lipca 1984 r. w sprawie 170/83 Hydrotherm, pkt 11; wyrok ETS z dnia 23 kwietnia 1991 r. w sprawie C-41/90 Höfner i Elser, pkt 21; wyrok SPI z dnia 17 grudnia 1991 r. w sprawie T-6/89 Enichem Anic, pkt 240; A. Cieśliński, *Wspólnotowe prawo gospodarcze*, Warszawa 2003; G. Materna, *Pojęcie przedsiębiorcy w polskim i europejskim prawie ochrony konkurencji*, Warszawa 2009.

<sup>43</sup> Art. 4 pkt 1 ustawy o ochronie konkurencji i konsumentów.

PJB<sup>44</sup>, w tym jednostki badawczo-rozwojowe, uczelnie czy centra transferu technologii funkcjonujące w formie fundacji lub spółki, prowadzące działalność gospodarczą nastawioną na zysk<sup>45</sup>.

W celu ograniczenia ryzyka naruszenia zasad prawa konkurencji i wprowadzenia do obrotu porozumień antykonkurencyjnych, zawierając umowy dotyczące działań B+R i transferu wyników badań naukowych z przedsiębiorcami, PJB powinny poddać je dokładnej analizie pod względem zgodności z prawem konkurencji.

#### 14.4. Wyłączenia

Zakaz zawierania przez PJB i przedsiębiorstwa (przedsiębiorców) porozumień ograniczających konkurencję jest względny. W praktyce bowiem nie wszystkie porozumienia skutkują ograniczeniem konkurencji. Wręcz przeciwnie – pewne porozumienia mogą działać prokonkurencyjnie i pozytywnie wpływać na rozwój gospodarki. Wyjątki od zakazu zawierania porozumień antykonkurencyjnych są jednak dopuszczalne wyłącznie w szczególnie uzasadnionych przypadkach, gdy przekroczenie reguł konkurencji jest korzystne dla rynku i wspiera jego funkcjonowanie.

Wyłączenia określonych porozumień spod prawa konkurencji

Dopuszczalne są porozumienia, które ze względu na swój znikomy zakres nie mają szkodliwego wpływu na rynek (**porozumienia bagatelne**). Zgodne z prawem są także takie umowy i praktyki, które przyczyniają się do **popierania produkcji lub dystrybucji** produktów bądź do **popierania postępu technicznego** lub gospodarczego, przy zastrzeżeniu dla użytkowników słusznej części zysku, który z tego wynika, oraz **nie nakładają** na zainteresowane przedsiębiorstwa **ograniczeń**, które nie są niezbędne do osiągnięcia tych celów i **nie stwarzają**

<sup>44</sup> Decyzja Prezesa UOKiK nr RKT-17/2000 z dnia 15 maja 2000 r.; Decyzja Prezesa UOKiK nr RPZ-15/2000 z dnia 31 maja 2000 r.; wyrok SN z dnia 7 kwietnia 2004 r., sygn. akt III SK 22/04; wyrok Sądu Ochrony Konkurencji i Konsumentów z dnia 28 września 2005 r., sygn. akt XVII AmC 18/05.

<sup>45</sup> P. Czupryński i in., *Organizacja transferu technologii w sieciach instytucji otoczenia biznesu*, Małopolska Szkoła Administracji Publicznej Akademii Ekonomicznej, Kraków 2006; A. Piszcz, *Centra transferu technologii a polskie publiczne prawo konkurencji*, [w:] *Komercjalizacja wyników badań naukowych a ośrodki transferu technologii*, Warszawa 2011.

przedsiębiorstwom **możliwości eliminowania konkurencji** w stosunku do znacznej części danych produktów (porozumienia objęte wyłączeniem grupowym). **Wyłączeniem grupowym (blokowym)** objęte są, między innymi, **porozumienia o transferze technologii i badawczo-rozwojowe**.

### 14.5. Porozumienia bagatelne (*de minimis*)

Większość projektów PJB będzie miała pomijalne znaczenie z punktu widzenia prawa konkurencji. Nawet jeśli zawarta umowa będzie stanowiła porozumienie ograniczające konkurencję, ze względu na skalę gospodarczą zjawiska, będzie dopuszczalna na zasadzie wyłączenia dla porozumień *de minimis*.

Porozumienia bagatelne

**Porozumienia bagatelne** to takie, które nie ograniczają odczuwalnie konkurencji. Zgodnie z Komunikatem Komisji<sup>46</sup> nie stanowią istotnego naruszenia konkurencji, są dopuszczalne i tym samym nie podlegają kontroli antymonopolowej:

- 1) porozumienia pomiędzy konkurentami, na mocy których strony łącznie obejmują do **10%** udziału w rynku  
oraz
- 2) porozumienia o charakterze wertykalnym, jeśli ich strony uzyskują nie więcej niż **15%** udziału w rynku każdej ze stron.

#### 14.5.1. Porozumienia o transferze technologii

Dozwolone porozumienia

Na podstawie wyłączenia blokowego PJB i przedsiębiorstwa (przedsiębiorcy) mogą zawierać dopuszczalne porozumienia o transferze technologii na warunkach określonych w przepisach prawa UE<sup>47</sup> i prawa

<sup>46</sup> Komunikat Komisji. Zawiadomienie w sprawie porozumień o mniejszym znaczeniu, które nie ograniczają odczuwalnie konkurencji na mocy art. 101 ust. 1 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (zawiadomienie *de minimis*) (2014/C 291/01), ogłoszony dnia 25 czerwca 2014 r. (Dz.Urz. UE C 291, s. 1 z dnia 30 sierpnia 2014 r.).

<sup>47</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) Nr 316/2014 z dnia 21 marca 2014 r. w sprawie stosowania art. 101 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do kategorii porozumień o transferze technologii; Informacja Komisji. Wytyczne w sprawie stosowania art. 81 Traktatu WE do porozumień o transferze technologii (Dz.U. C 101 z dnia 27 kwietnia 2004 r.).



polskiego<sup>48</sup>. W szczególności dozwolone są porozumienia zawierane między **dwoma przedsiębiorcami**, licencjodawcą i licencjobiorcą, o udzieleniu licencji na korzystanie z prawa własności intelektualnej lub know-how do wytwarzania towarów<sup>49</sup> lub świadczenia usług<sup>50</sup>.

Zakresem wyłączenia nie są objęte porozumienia wielostronne<sup>51</sup>. Szczególnej kontroli z punktu widzenia prawa konkurencji powinny podlegać wielostronne umowy o transferze technologii, których jedną ze stron jest PJB.

#### 14.6. Porozumienia badawczo-rozwojowe

Wyłączenie blokowe dopuszczające porozumienia o transferze technologii nie znajduje zastosowania do porozumień specjalistycznych oraz porozumień badawczo-rozwojowych. Porozumienia te podlegają odrębnej regulacji, zarówno na gruncie prawa UE<sup>52</sup>, jak i prawa polskiego<sup>53</sup>, i mają szczególne znaczenie dla PJB w procesie prowadzenia prac B+R i transferu technologii do gospodarki.

<sup>48</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 2015 r. w sprawie wyłączenia niektórych rodzajów porozumień dotyczących transferu technologii spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję (Dz.U. z 2015 r. poz. 585). Rozporządzenie obowiązuje do dnia 30 kwietnia 2027 r.

<sup>49</sup> § 3 pkt 5 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 2015 r. w sprawie wyłączenia niektórych rodzajów porozumień dotyczących transferu technologii spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję (Dz.U. z 2015 r. poz. 585).

<sup>50</sup> Na mocy rozporządzenia Komisji (UE) Nr 316/2014 z dnia 21 marca 2014 r. w sprawie stosowania art. 101 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do kategorii porozumień o transferze technologii dopuszczalne jest zawieranie porozumień o udzieleniu licencji na korzystanie z prawa własności intelektualnej lub know-how do wytwarzania towarów lub świadczenia usług.

<sup>51</sup> A. Piszcz, *Wyłączenie niektórych rodzajów porozumień dotyczących transferu technologii spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję. Komentarz*, Lex 2010; A. Piszcz, *Centra transferu technologii a polskie publiczne prawo konkurencji*, [w:] *Komercjalizacja wyników badań naukowych a ośrodki transferu technologii*, Warszawa 2011.

<sup>52</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1217/2010 z dnia 14 grudnia 2010 r. w sprawie stosowania art. 101 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii porozumień badawczo-rozwojowych (Dz.Urz. L 335, s. 36 z dnia 18 grudnia 2010 r.); rozporządzenie Komisji (UE) Nr 1218/2010 z dnia 14 grudnia 2010 r. w sprawie stosowania art. 101 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii porozumień specjalizacyjnych (Dz.Urz. L 335, s. 43 z dnia 18 grudnia 2010 r.).

<sup>53</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 13 grudnia 2011 r. w sprawie wyłączenia określonych porozumień specjalizacyjnych i badawczo-rozwojowych spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję (Dz.U. z 2011 r. Nr 288, poz. 1691) (rozporządzenie obowiązuje do dnia 31 grudnia 2023 r.).

Wyłączenia  
w sferze B+R

Na podstawie omawianego wyłączenia dopuszczalne są porozumienia badawczo-rozwojowe obejmujące postanowienia, na mocy których co najmniej **dwa przedsiębiorstwa** będą wspólnie prowadzić prace B+R i jednocześnie wspólnie korzystać z ich wyników. Wspólne prowadzenie prac B+R i wykorzystywanie ich wyników będzie miało miejsce, jeśli prace wykonuje zespół, organizacja lub przedsiębiorstwo; wspólnie powierzono ich wykonanie osobie trzeciej lub rozdzielono prace między strony porozumienia, z uwzględnieniem ich specjalizacji w kontekście prac B+R lub wykorzystywania wyników takich działań<sup>54</sup>. Dopuszczalne są również porozumienia dotyczące opłacanych prac B+R. W takim przypadku strony się umawiają, aby prace B+R zostały wykonane przez jedną z nich, a sfinansowane przez drugą, niezależnie od tego, czy następnie będą wspólnie korzystać z uzyskanych wyników badań.

Warunek  
wyłączenia

Zasadniczo porozumienie będzie objęte omawianym wyłączeniem, jeśli gwarantuje, że **wszystkie strony zachowają pełen dostęp do wyników** wspólnych prac B+R, w tym również do praw własności intelektualnej i know-how, na potrzeby dalszych prac B+R i wykorzystywania wyników. Jeśli natomiast porozumienie dotyczy tylko wspólnych prac B+R lub opłacanych prac B+R, wówczas każda ze stron powinna mieć zapewniony dostęp do wszelkiego już istniejącego know-how pozostałych uczestników porozumienia, jeśli jest ono niezbędne do wykorzystania wyników prac B+R. Ewentualne wynagrodzenie za udostępnienie know-how nie może utrudniać stronom dostępu do tych praw<sup>55</sup>.

Jeśli strony porozumienia nie są przedsiębiorstwami konkurującymi, jak w przypadku umów zawieranych przez PJB z przedsiębiorstwami, wyłączenie stosuje się przez czas trwania prac B+R. Jeśli natomiast wyniki prac B+R są wspólnie wykorzystywane, wyłączenie stosuje się nadal przez 7 lat od pierwszego wprowadzenia produktów lub technologii objętych umową do obrotu na rynek.

<sup>54</sup> Art. 1 ust. 1 lit. m) Rozporządzenia Komisji (UE) Nr 1218/2010 z dnia 14 grudnia 2010 r. w sprawie stosowania art. 101 ust. 3 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do niektórych kategorii porozumień specjalizacyjnych (Dz.Urz. L 335, s. 43 z dnia 18 grudnia 2010 r.).

<sup>55</sup> A. Piszcz, *Wyłączenie określonych porozumień specjalizacyjnych i badawczo-rozwojowych spod zakazu porozumień ograniczających konkurencję*. Komentarz, LEX 2011.

Poza wskazanymi ograniczeniami, PJB powinny zwrócić również uwagę na zakazane postanowienia umów o prace B+R – tzw. *hardcore restrictions*. Mianowicie zakazane są porozumienia badawczo-rozwojowe, które bezpośrednio lub pośrednio, samodzielnie lub w powiązaniu z innymi czynnikami zależnymi od stron:

- 1) ograniczałyby swobodę uczestnictwa stron porozumienia w innych, niepowiązanych pracach B+R;
- 2) prowadziłyby do ograniczenia produkcji lub sprzedaży;
- 3) prowadziłyby do ustalania cen sprzedaży produktu objętego porozumieniem osobom trzecim;
- 4) wprowadzałyby podział rynku zbytu towarów objętych porozumieniem;
- 5) utrudniałyby prowadzenie odsprzedaży produktów objętych porozumieniem;
- 6) zakazywałyby podważania po zakończeniu prac B+R ważności praw własności intelektualnej wykonywanych przez strony porozumienia na rynku;
- 7) zobowiązywałyby do odmowy udzielenia stronom trzecim licencji na wytwarzanie produktów objętych porozumieniem lub stosowania umownych technologii, jeśli przynajmniej jedna strona nie korzysta z wyników prac B+R.

## 15. Pomoc publiczna

### 15.1. Pomoc publiczna w projektach B+R

Pomoc publiczna stanowi selektywny instrument wsparcia przedsiębiorstw ze środków publicznych – zakłócający lub grożący zakłóceniem konkurencji w UE – i jest zakazana. Podobnie jak w przypadku porozumień antykonkurencyjnych, w niektórych sytuacjach odstąpienie od tego zakazu jest korzystne dla beneficjentów oraz wpływa stymulująco na rozwój gospodarki<sup>56</sup>.

Reguła ogólna

<sup>56</sup> Komunikat Komisji. Zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną (2014/C 198/01), (Dz.Urz. C 198 z dnia 27 czerwca 2014 r., s. 1).

W związku z tym, że PJB tylko wyjątkowo będą zaliczane do kategorii przedsiębiorstw (przedsiębiorców), zasadniczo nie będą również otrzymywać pomocy publicznej. Stąd ryzyko związane z pomocą publiczną w przypadku PJB jest ograniczone. Zagadnienia związane z pomocą publiczną mają natomiast istotne znaczenie dla przedsiębiorstw (przedsiębiorców) współpracujących z PJB w ramach realizacji prac B+R i komercjalizacji ich wyników.

Z tego względu, w celu ochrony stabilności własnych interesów oraz projektów B+R, PJB, zawierając umowy z przedsiębiorstwami (przedsiębiorcami) i korzystając z publicznych form wsparcia, funduszy europejskich i rozwojowych, dotacji, zwolnień podatkowych itp., powinny zawsze rozważyć, w jakim charakterze występują w danym działaniu.

Państwowe jednostki badawcze powinny również mieć na uwadze charakter wsparcia, z jakiego korzystają podmioty współpracujące z nimi przy realizacji projektów B+R. Takie ostrożnościowe podejście pozwoli PJB wyeliminować ryzyko związane z pomocą publiczną. Jeśli bowiem wsparcie publiczne okaże się niedozwoloną pomocą publiczną lub pomocą wykorzystaną w nienależyty sposób, powstanie obowiązek jej zwrotu. Natomiast nawet jeśli zobowiązaniem do zwrotu pomocy publicznej będzie kontrahent PJB, może to negatywnie wpłynąć na sytuację PJB i wspólnie realizowane prace B+R.

### 15.1.1. Istota pomocy publicznej

Elementy  
pomocy  
publicznej

Pomoc publiczna stanowi wyjątek uzasadniający odstąpienie od stosowania reguł konkurencji. O tym, czy badany środek stanowi pomoc publiczną, a jeśli tak, to czy jest ona dopuszczalna i zgodna ze wspólnym rynkiem, decyduje wyłącznie prawo europejskie.

Zakaz udzielania pomocy publicznej wynika wprost z TFUE. Zgodnie z art. 107 ust. 1 TFUE wszelka pomoc przyznawana przez państwo stanowi pomoc publiczną niezgodną ze wspólnym rynkiem, jeśli spełnia łącznie następujące elementy:

- 1) jest selektywna, udzielana tylko niektórym podmiotom;
- 2) jest udzielana przedsiębiorstwom;

- 3) pochodzi ze środków państwowych (publicznych) niezależnie od formy;
- 4) wpływa na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi;
- 5) zakłóca konkurencję lub grozi jej zakłóceniem.

Wskazane warunki stanowią **przesłanki kumulatywne**, a więc niespełnienie jednej z nich oznacza, że badany środek wsparcia nie stanowi pomocy publicznej.

## 15.2. Efekt zachęty

Pomoc państwa może być stosowana jedynie wyjątkowo w celu usunięcia istniejących barier lub zakłóceń na rynku. Wsparcie powinno stymulować przedsiębiorstwa do podejmowania działań gospodarczych. Tak zwany efekt zachęty jest jednym z warunków udzielenia wsparcia i polega na tym, że beneficjent powinien wykazać, że bez udziału środków publicznych projekt nie byłby realizowany wcale lub byłby realizowany mniej efektywnie – w zależności od przypadku, na mniejszą skalę lub w dłuższej perspektywie czasowej. Pomoc nie może być natomiast udzielana na realizację projektów, które zostałyby zrealizowane nawet bez udziału środków publicznych<sup>57</sup>.

## 15.3. Intensywność pomocy publicznej

Dopuszczalna pomoc publiczna może być udzielana tylko w zakresie maksymalnej intensywności. Intensywność pomocy publicznej to procentowy udział środków publicznych w całkowitej wartości przedsięwzięcia. Stanowi stosunek wartości pomocy publicznej do kosztów kwalifikowanych, na które udzielane jest wsparcie. Intensywność pomocy jest uzależniona od wielu zmiennych, takich jak cel pomocy, region, którego dotyczy, oraz rodzaj i wielkość beneficjenta (duże przedsiębiorstwa oraz MŚP).

Pomoc na badania naukowe, rozwojowe i innowacje charakteryzuje się jednym z najwyższych wskaźników intensywności, który sięga nawet do 100% kosztów kwalifikowanych inwestycji.

---

<sup>57</sup> A. Jankowska, M. Marek, *Dopuszczalność pomocy publicznej. Uregulowania wspólnotowe i krajowe*, Warszawa 2009.

#### 15.4. Podmioty pomocy publicznej – przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwo Pomoc publiczna może zostać udzielona wyłącznie przedsiębiorstwom (przedsiębiorcom). Podobnie jak w prawie konkurencji, dla celów badania pomocy publicznej za przedsiębiorstwo (przedsiębiorcę) uważa się **podmiot prowadzący działalność gospodarczą bez względu na jego formę prawną**. Do tej kategorii zalicza się w szczególności osoby prowadzące działalność na własny rachunek oraz firmy rodzinne zajmujące się rzemiosłem lub inną działalnością, a także spółki lub stowarzyszenia prowadzące regularną działalność gospodarczą<sup>58</sup>.

Wobec tego, że pojęcie przedsiębiorcy jest szerokie, w wielu przypadkach może się okazać, że nie tylko podmioty komercyjne biorące udział w projektach B+R są przedsiębiorstwami (przedsiębiorcami), a w pewnych sytuacjach do tej kategorii będzie trzeba zaliczyć także PJB.

Istotne znaczenie w sprawach związanych z pomocą publiczną ma również wielkość przedsiębiorstwa. W odpowiedzi na potrzeby rynku Komisja Europejska wypracowała dychotomiczny podział na:

- 1) duże przedsiębiorstwa,
- 2) mikro-, małe i średnie przedsiębiorstwa (tzw. MŚP).

Podział ten oparty jest o kryteria zatrudnienia i wyniku ekonomicznego. Przede wszystkim ma on na celu ochronę mniejszych, niezależnych podmiotów oraz zapewnienie im konkurencyjnej pozycji na rynku.

MŚP Do kategorii **mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw (MŚP)** należą podmioty, które łącznie spełniają następujące kryteria<sup>59</sup>:

- 1) zatrudniają mniej niż 250 pracowników,
- 2) ich roczny obrót nie przekracza 50 mln EUR **lub** ich roczna suma bilansowa nie przekracza 43 mln EUR.

<sup>58</sup> Załącznik 1 do Rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. UE L 187 z dnia 26 czerwca 2014 r., s. 1).

<sup>59</sup> Załącznik 1 do rozporządzenia Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznającego niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu.

Natomiast podmioty, które przekraczają wskazane limity, są kwalifikowane jako **duże przedsiębiorstwa**.

**Mikroprzedsiębiorstwo** zatrudnia mniej niż 10 pracowników i jednocześnie jego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 2 mln EUR. **Małe przedsiębiorstwo** zatrudnia mniej niż 50 pracowników, a jego roczny obrót lub roczna suma bilansowa nie przekracza 10 mln EUR. Natomiast **średnie przedsiębiorstwa** są większe niż mikro- i małe przedsiębiorstwa, ale nie kwalifikują się jeszcze jako duże, tzn. zatrudniają od 50 do 250 pracowników a jednocześnie ich roczny obrót mieści się w przedziale od 10 mln EUR do 50 mln EUR lub ich suma bilansowa jest większa niż 10 mln EUR i nie przekracza 43 mln EUR.

Mikroprzedsiębiorstwo

Kategoria	Liczba zatrudnionych (roczne jednostki robocze)	Roczny obrót (mln EUR)	Bilans roczny (mln EUR)
Mikroprzedsiębiorstwa	< 10	≤ 2 mln EUR	≤ 2 mln EUR
Małe przedsiębiorstwa	< 50	≤ 10 mln EUR	≤ 10 mln EUR
Średnie przedsiębiorstwa	< 250	≤ 50 mln EUR	≤ 43 mln EUR
Duże przedsiębiorstwa	> 250	≥ 50 mln EUR	≥ 43 mln EUR

Dane odnoszące się do zatrudnienia oraz wyniku finansowego ustalane są w skali rocznej i dotyczą ostatniego zatwierdzonego okresu obrachunkowego. Kwota wybrana w odniesieniu do obrotów nie powinna uwzględniać podatku od wartości dodanej (VAT) oraz innych podatków pośrednich. Wartości wyrażone w euro przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez NBP w ostatnim dniu roku obrotowego wybranego do ustalenia statusu przedsiębiorstwa.

Kwalifikacja przedsiębiorstwa ulega zmianie zawsze wtedy, gdy spełnia kryteria zatrudnienia i finansowe właściwe dla innej grupy podmiotów w kolejno następujących po sobie dwóch latach obrachunkowych. W danym przypadku w trzecim roku taki przedsiębiorca powinien zostać zakwalifikowany do tej innej grupy podmiotów (odpowiednio większych lub mniejszych).

Poza podziałem na duże, mikro-, małe i średnie przedsiębiorstwa ustawodawca europejski wypracował również kategorie **przedsiębiorstw samodzielnych, powiązanych i partnerskich** lub zależnych. Podział ten może mieć istotne znaczenie dla PJB, które w celu realizacji projektu zawiązują wspólnie z innymi przedsiębiorcami spółki celowe lub zawierają umowy konsorcjum.

Przedsiębiorstwo samodzielne

**Przedsiębiorstwa samodzielne** nie są powiązane osobowo ani kapitałowo z innymi podmiotami, a tym samym nie mogą korzystać z ich wsparcia.

Przedsiębiorstwo powiązane

Jeśli pomiędzy podmiotami gospodarczymi występują najdalej idące zależności i powiązania, mamy wówczas do czynienia z **przedsiębiorstwami powiązanymi**. Przedsiębiorstwo powiązane posiada większość praw głosu w innym przedsiębiorstwie w roli udziałowca, akcjonariusza lub członka lub w inny sposób jest dominujące lub wywiera wpływ na inne podmioty. Zgodnie z załącznikiem 1. wpływ dominujący nie istnieje, jeżeli inwestorzy nie angażują się bezpośrednio lub pośrednio w zarządzanie danym przedsiębiorstwem bez uszczerbku dla ich praw udziałowych.

Za powiązane uznaje się przedsiębiorstwa, które pozostają ze sobą w związku za pośrednictwem co najmniej jednego przedsiębiorstwa lub jednego z inwestorów. Także jeśli powiązanie ma miejsce za pośrednictwem osoby fizycznej lub grupy osób fizycznych działających wspólnie, uznaje się je za przedsiębiorstwa powiązane, jeżeli prowadzą one swoją działalność lub część działalności na tym samym rynku właściwym lub rynkach pokrewnych.

Przedsiębiorstwo partnerskie

Mniejszy stopień powiązania występuje w przypadku **przedsiębiorstw partnerskich**, które nie zostały zakwalifikowane jako przedsiębiorstwa powiązane i między którymi istnieją takie związki, że przedsiębiorstwo działające na rynku wyższego szczebla posiada, samodzielnie lub wspólnie z co najmniej jednym przedsiębiorstwem powiązanym, od 25% do 50% kapitału innego przedsiębiorstwa działającego na rynku niższego szczebla lub praw głosu w takim przedsiębiorstwie.

Niezależnie od tego przedsiębiorstwo można zakwalifikować jako samodzielne, niemające żadnych przedsiębiorstw partnerskich, nawet



jeśli inwestorzy osiągnęli lub przekroczyli pułap 25%, jednak pod warunkiem że nie są oni powiązani, indywidualnie ani wspólnie, z danym przedsiębiorstwem. Według Komisji są to:

- 1) **publiczne korporacje inwestycyjne, spółki *venture capital*, osoby fizyczne lub grupy osób fizycznych prowadzące regularną działalność inwestycyjną w oparciu o *venture capital*, które inwestują w firmy nienotowane na giełdzie (tzw. anioły biznesu), pod warunkiem że całkowita kwota inwestycji tych inwestorów w jedno przedsiębiorstwo nie przekroczy 1 250 000 EUR,**

a także

- 2) **uczelnie wyższe lub ośrodki badawcze nienastawione na zysk.**

Aby ustalić dane decydujące o statusie przedsiębiorstwa jako MŚP, do danych badanego przedsiębiorstwa należy dodać tylko dane przedsiębiorstwa partnerskiego znajdującego się bezpośrednio na wyższym lub niższym szczeblu rynku, obliczone proporcjonalnie do procentowego udziału w kapitale lub prawach głosu, w zależności od tego, która z tych wartości jest większa. Jeśli przedsiębiorstwo partnerskie jest zależne od innego podmiotu, wówczas ich dane finansowe i zatrudnienia należy zsumować w proporcji do posiadanych udziałów w badanym podmiocie.

Klasyfikacja podmiotów zgodnie z wytycznymi Komisji ma istotne znaczenie dla PJB i realizowanych przez nie projektów. Ustalenie wielkości przedsiębiorstwa i rodzaju powiązań będzie bowiem istotnie wpływać między innymi na wielkość dopuszczalnego dofinansowania.

## 15.5. Wyłączenia

W ramach wyłączeń od zakazu udzielania pomocy publicznej należy wskazać pomoc *de minimis*, która jest dopuszczalna, ponieważ jej nieznaczna wartość nie skutkuje zakłóceniem lub groźbą zakłócenia konkurencji i nie wpływa istotnie na wymianę handlową pomiędzy państwami członkowskimi<sup>60</sup>.

---

<sup>60</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 1407/2013 z dnia 18 grudnia 2013 r. w sprawie stosowania art. 107 i 108 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej do pomocy *de minimis* (Dz.Urz. L 352 z dnia 24 grudnia 2013 r., s. 1).

Wyłączenie  
blokowe

Innym przykładem jest również wsparcie objęte tzw. wyłączeniem blokowym<sup>61</sup>. Na tej podstawie uznaje się za zgodną ze wspólnym rynkiem i niewymagającą notyfikacji Komisji, między innymi, pomoc regionalną, pomoc dla MŚP czy wreszcie **pomoc na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną**, jeśli wysokość wsparcia mieści się w granicach określonych prawem. W przypadku przekroczenia progów konieczne jest dokonanie zgłoszenia pomocy publicznej Komisji.

Projekty realizowane przez PJB we współpracy z innymi przedsiębiorstwami w większości przypadków korzystają właśnie z tych rodzajów wsparcia, a tym samym nie wymagają odrębnego zgłoszenia Komisji Europejskiej, chyba że przekroczone zostaną progi maksymalne pomocy objętej wyłączeniem.

### ***Pomoc de minimis***

Pomoc *de minimis* w zasadzie nie stanowi pomocy publicznej w rozumieniu art. 107 ust. 1 TFUE. Jest natomiast szczególną kategorią wsparcia udzielanego przez państwo, a ze względu na małą wartość nie grozi zakłóceniem konkurencji i wymiany handlowej pomiędzy państwami członkowskimi. Pomoc *de minimis* jest zgodna ze wspólnym rynkiem i nie wymaga zgłoszenia Komisji.

Ze względu na uproszczone warunki przyznawania pomocy *de minimis* łączna wartość dla jednego beneficjenta nie może przekroczyć równowartości 200 000 euro brutto w okresie kolejnych 3 lat kalendarzowych. Dla oceny wysokości uzyskanej pomocy nie ma znaczenia jej forma, źródło pochodzenia czy cel. Pomoc *de minimis* podlega kumulacji z innymi rodzajami wsparcia. Nie może być jednak z nimi łączona, jeśli takie działanie miałoby doprowadzić do przekroczenia dopuszczalnej intensywności pomocy w odniesieniu do tych samych kosztów kwalifikowanych projektu.

### ***Pomoc regionalna***

Pomoc regionalna obejmuje pomoc inwestycyjną i operacyjną, która może zostać udzielona beneficjentom wyłącznie w regionie objętym

<sup>61</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. L 187 z dnia 26 czerwca 2014 r., s. 1).

wsparciem. Maksymalna intensywność pomocy nie może przekraczać poziomu określonego w **mapie pomocy regionalnej** obowiązującej w dniu przyznania pomocy na danym obszarze.

### **Pomoc dla MŚP**

Pomoc dla MŚP ma na celu **stymulowanie rozwoju mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw**, wsparcie ich konkurencyjności na rynku i ułatwienie im dostępu do rynku. Wsparcie obejmuje pomoc inwestycyjną dla MŚP, na udział w targach, na usługi doradcze na rzecz MŚP, na dostęp MŚP do finansowania czy wreszcie pomoc dla przedsiębiorstw rozpoczynających działalność. Intensywność pomocy jest uzależniona od wielkości beneficjenta, przy czym procentowo najwyższe wsparcie mogą otrzymać najmniejsze podmioty.

### **15.6. Pomoc na działalność B+R+I**

Zgodnie z przyjętą w Unii Europejskiej strategią „Europa 2020” badania i rozwój są motorem realizacji celów związanych z inteligentnym i trwałym wzrostem gospodarczym. Do 2020 r. na inwestycje w badania i rozwój Unia ma przeznaczać 3% produktu krajowego brutto (PKB). Aby rozwój badań i nauki na zakładanym poziomie stał się możliwy, konieczne jest jednak dynamiczne wsparcie innowacyjności poprzez tworzenie sprzyjającego środowiska i mechanizmów wsparcia, w tym również finansowego.

Komisja może **uznać pomoc na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną<sup>62</sup> za zgodną ze wspólnym rynkiem**, jeżeli przeznaczona jest na **wspieranie** realizacji ważnych projektów stanowiących przedmiot wspólnego europejskiego zainteresowania lub na **ułatwienie rozwoju** niektórych działań gospodarczych w UE i o ile **nie zmienia ona warunków wymiany handlowej** w zakresie sprzecznym ze wspólnym interesem<sup>63</sup>.

Uprawnienia  
komisji  
względem B+R

<sup>62</sup> Art. 107 ust. 3 lit. b) i art. 107 ust. 3 lit. c) TFUE.

<sup>63</sup> Komunikat Komisji. Zasady ramowe dotyczące pomocy państwa na działalność badawczą, rozwojową i innowacyjną (2014/C 198/01), (Dz.Urz. C 198 z dnia 27 czerwca 2014 r., s. 1).

Projekty objęte pomocą Pomoc na projekty badawczo-rozwojowe jest udzielana na projekty obejmujące:

- 1) badania podstawowe,
- 2) badania przemysłowe,
- 3) eksperymentalne prace rozwojowe,
- 4) studium wykonalności.

Koszty kwalifikowalne projektów badawczo-rozwojowych przypisuje się do konkretnej kategorii działalności badawczo-rozwojowej i obejmują one **koszty personelu**, a także **koszty aparatury i sprzętu, koszty budynków i gruntów** oraz **koszty badań** wykonywanych na podstawie umów, wiedzy i patentów zakupionych lub użytkowanych na podstawie licencji udzielonej przez źródła zewnętrzne na warunkach pełnej konkurencji, **koszty doradztwa** i innych niezbędnych usług. Wydatki stanowią koszty kwalifikowane i mogą zostać pokryte środkami pochodzącymi z pomocy, wyłącznie **w zakresie, w jakim wiążą się z realizowanym projektem i proporcjonalnie do czasu trwania tego projektu**, jeśli żywotność nabytych towarów, usług lub praw jest dłuższa niż czas realizacji projektu<sup>64</sup>.

Intensywność pomocy Zasadniczo intensywność pomocy B+R+I dla poszczególnych beneficjentów nie powinna przekraczać:

- 1) 100% kosztów kwalifikowalnych w przypadku badań podstawowych;
- 2) 50% kosztów kwalifikowalnych w przypadku badań przemysłowych;
- 3) 5% kosztów kwalifikowalnych w przypadku eksperymentalnych prac rozwojowych;
- 4) 50% kosztów kwalifikowalnych w przypadku studiów wykonalności.

Pomoc B+R+I obejmuje także pomoc inwestycyjną na infrastrukturę badawczą, pomoc dla klastrów innowacyjnych czy pomoc dla MŚP na wspieranie innowacyjności.

<sup>64</sup> Rozporządzenie Komisji (UE) nr 651/2014 z dnia 17 czerwca 2014 r. uznające niektóre rodzaje pomocy za zgodne z rynkiem wewnętrznym w zastosowaniu art. 107 i 108 Traktatu (Dz.Urz. L 187 z dnia 26 czerwca 2014 r., s. 1).

Pomoc na badania jest udzielana w ramach różnorodnych form i programów, w tym funduszy unijnych. Istotne znaczenie w tym zakresie ma również pomoc przyznawana w różnych formach przez Narodowe Centrum Badań i Rozwoju i Narodowe Centrum Nauki.

### **15.7. Komerccjalizacja wyników badań korzystających z pomocy publicznej**

Beneficjenci prac B+R współfinansowanych ze środków publicznych mogą otrzymać dofinansowanie w wysokości nawet 100% kosztów kwalifikowanych projektu. Jeśli projekt jest realizowany wspólnie przez PJB, która nie jest przedsiębiorstwem (przedsiębiorcą) w znaczeniu prawa konkurencji (pomocy publicznej), pomoc uzyska jedynie partner komercyjny – przedsiębiorstwo (przedsiębiorca).

W takim przypadku beneficjenci powinni ostrożnie dysponować wynikami dotowanych projektów, aby nie naruszyć zasad otrzymanej pomocy publicznej lub nie spowodować udzielenia przedsiębiorcy pośredniej pomocy publicznej. W praktyce wskazuje się, że beneficjenci pomocy publicznej nie powinni dążyć do bezpośredniego wdrożenia wyników prac B+R i stosowania opracowanych rozwiązań we własnej działalności gospodarczej. Wynik prac B+R powinien zostać przekazany na warunkach rynkowych. Nieodpłatne udostępnienie może skutkować udzieleniem temu podmiotowi niedozwolonej pośredniej pomocy publicznej. Podobnie jest w przypadku realizacji projektów przez konsorcja naukowe – partner będący przedsiębiorcą powinien nabyć wynik prac B+R na warunkach rynkowych.

Ponadto PJB powinny również rozważyć dysponować środkami uzyskanymi z komercjalizacji prac B+R. Zyski powinny bowiem zasilać działalność naukową i badawczą. W szczególności nie powinny zostać ponownie inwestowane w działalność gospodarczą.

W realizowanych wspólnie przez PJB i przedsiębiorstwa projektach, na których wykonanie udzielona została pomoc publiczna, istnieje znaczne ryzyko naruszenia warunków udzielenia pomocy. Wobec tego przed komercjalizacją wyników prac B+R konieczne jest dokładne ustalenie charakteru podmiotu, któremu wyniki prac B+R zostaną udostępnione,

Warunki  
udzielenia  
pomocy  
publicznej

warunków udostępnienia, w tym wskazanie wartości rynkowej wyników prac B+R i ceny. Należy również ustalić zasady dostępu zainteresowanych podmiotów do wyników prac B+R i podstawy ich udostępniania.

Szczegółowe warunki udzielenia pomocy publicznej na realizację projektu B+R wynikają z prawa UE, prawa krajowego oraz regulaminów konkretnych programów i projektów, w ramach których pomoc jest udzielana.

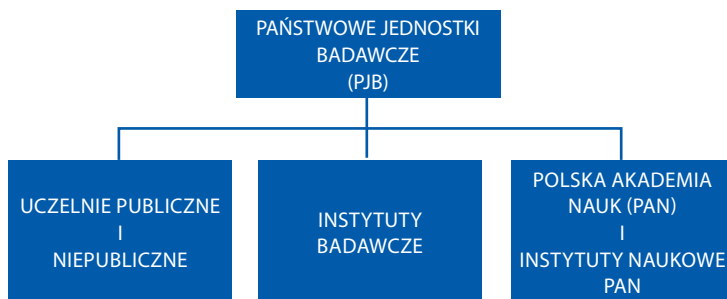
Natomiast w przypadku naruszenia warunków otrzymanej pomocy publicznej może się okazać, że przedsiębiorstwo zostanie zobowiązane do zwrotu uzyskanego wsparcia lub jego części. Dlatego też błędnie zaplanowane procesy transferu technologii do gospodarki mogą stwarzać dodatkowe obciążenia finansowe i prawne dla stron takiej transakcji.

## 16. Ramy prawne komercjalizacji wyników prac B+R przez PJB

### 16.1. Państwowe jednostki badawcze – PJB

Formy prawne komercjalizacji prac B+R

Podręcznik dotyczy komercjalizacji wyników prac B+R dokonywanej przez państwowe jednostki badawcze<sup>65</sup> (PJB). Do kategorii PJB zaliczamy uczelnie, instytuty badawcze oraz PAN i instytuty naukowe PAN.



<sup>65</sup> Pojęcie państwowej jednostki badawczej zostało przyjęte na potrzeby poprzednich wydań podręcznika, stąd posługujemy się nim również w niniejszym wydaniu.

Wszystkie PJB mogą prowadzić działalność B+R i dysponują potencjałem, aby komercjalizować wyniki takich prac. Poszczególne PJB mają swoją specyfikę. Misją uczelni wyższych, które obejmują liczne dziedziny nauki, jest przede wszystkim dydaktyka. Niemniej jednak zarówno uczelnie publiczne, jak i niepubliczne mają potencjał do komercjalizacji wyników prowadzonych prac B+R.

Instytuty badawcze to państwowe, wyspecjalizowane jednostki powołane w celu prowadzenia badań naukowych i prac rozwojowych, ukierunkowane na wdrożenie i zastosowanie ich wyników w praktyce. Instytuty badawcze poza działalnością naukową mogą również prowadzić działalność dydaktyczną, nie jest to jednak ich bezpośrednie zadanie.

Polska Akademia Nauk (PAN) i jej instytuty służą rozwojowi i upowszechnianiu nauki. Ich zadaniem jest przede wszystkim prowadzenie badań naukowych i prac rozwojowych oraz promocja nauki i zasad etyki w nauce. Poza realizacją tej funkcji PAN i jej instytuty mogą także komercjalizować wyniki swoich prac B+R i wdrażać opracowane rozwiązania do gospodarki.

Jak widać, każdy z wymienionych rodzajów PJB realizuje inny cel i ma odmienny stosunek do działalności komercyjnej. Niejednolite są także regulacje prawne właściwe dla poszczególnych PJB, dotyczące dopuszczalności i sposobów komercjalizacji wyników prowadzonych przez nie prac B+R. Różnice dotyczą przede wszystkim sposobu organizowania procesu komercjalizacji, w tym np. zasad tworzenia spółek celowych czy nabycia praw do wyników prac B+R przez naukowców.

Poszczególne PJB charakteryzują się również różnym poziomem zaawansowania działań wdrażania wyników prac B+R do gospodarki.

## **16.2. Organizacja procesu komercjalizacji przez uczelnię**

### **16.2.1. Uwagi ogólne**

Transfer technologii i wyników prac B+R z uczelni do gospodarki następuje różnymi drogami. Działania komercjalizacyjne wspierane są

przez działalność inkubatorów przedsiębiorczości, centrów transferu technologii i spółek celowych uczelni.

	<b>Inkubatory przedsiębiorczości</b>	<b>CTT – centrum transferu technologii</b>	<b>Spółka celowa</b>
<b>cel utworzenia</b>	<b>wsparcie działalności gospodarczej</b> środowiska akademickiego lub pracowników uczelni i studentów będących przedsiębiorcami	podejmowanie działań związanych z <b>komercjalizacją bezpośrednią</b> (udzielanie licencji, sprzedaż praw)	<b>komercjalizacja pośrednia</b> wyników prac B+R <b>zarządzanie prawami</b> własności intelektualnej uczelni
<b>forma działania</b>	<b>jednostka ogólnouczelniana</b> działająca w oparciu o regulamin lub <b>spółka kapitałowa</b> (sp. z o.o. lub S.A.) działająca na podstawie <b>aktu założycielskiego</b> lub statutu	<b>jednostka ogólnouczelniana</b> działająca w oparciu o regulamin	<b>jednoosobowa spółka kapitałowa</b> (sp. z o.o. lub S.A.) działająca na podstawie <b>aktu założycielskiego lub statutu</b> * uczelnie mogą tworzyć spółki kapitałowe wspólnie z innymi uczelniami lub przystępować do spółek kapitałowych utworzonych przez inne uczelnie, z tym zastrzeżeniem, że uczelnie publiczne mogą uczestniczyć w spółkach wyłącznie z innymi uczelniami publicznymi, a uczelnie niepubliczne – wyłącznie z innymi uczelniami niepublicznymi

### 16.2.2. Akademickie inkubatory przedsiębiorczości

Na podstawie art. 86 Psw uczelnie mogą prowadzić akademickie inkubatory przedsiębiorczości. Rolą inkubatorów jest podejmowanie działań, które umożliwią lepsze wykorzystanie potencjału intelektualnego i technicznego uczelni oraz transferu wyników prac B+R do gospodarki. Akademickie inkubatory przedsiębiorczości wspierają działalność gospodarczą środowiska akademickiego lub pracowników uczelni i studentów będących przedsiębiorcami.

Forma funkcjonowania

Akademicki inkubator przedsiębiorczości utworzony w formie jednostki ogólnouczelnianej działa na podstawie regulaminu



zatwierdzonego przez senat uczelni. Natomiast inkubator utworzony w formie spółki kapitałowej działa na podstawie dokumentów ustrojowych.

Skład i kompetencje rad nadzorujących akademickie inkubatory przedsiębiorczości określa się w regulaminach. Dyrektora akademickiego inkubatora przedsiębiorczości działającego w formie jednostek ogólnouczelnianych zatrudnia rektor, po zasięgnięciu opinii senatu uczelni, a w przypadku uczelni niepublicznej – organ wskazany w statucie, spośród kandydatów przedstawionych przez rady nadzorujące tych jednostek.

### 16.3. CTT – Centra transferu technologii

Centra transferu technologii – podobnie jak akademickie inkubatory przedsiębiorczości – mogą być tworzone przez uczelnie w celu lepszego wykorzystania potencjału intelektualnego i technicznego uczelni oraz transferu wyników prac B+R do gospodarki.

Centra transferu technologii są tworzone po to, aby prowadzić komercjalizację bezpośrednią. Wobec tego tak długo jak uczelnie komercjalizuje wyniki prac B+R w sposób bezpośredni (w drodze udzielania licencji, sprzedaży praw), działania te mogą być podejmowane przy wsparciu CTT.

Centra utworzone w formie jednostki ogólnouczelnianej działają na podstawie regulaminu zatwierdzonego przez senat uczelni, a w przypadku uczelni niepublicznej – przez organ wskazany w statucie. Stanowią one wyodrębnioną strukturę w ramach uczelni. Aby mogły spełniać swoje zadania, powinny dysponować odpowiednimi kompetencjami i zasobami, tzn. zatrudniać ekspertów oraz obsługiwać procesy uczelni związane z zarządzaniem prawami do wyników badań i komercjalizacją bezpośrednią.

Forma działania

W szczególności CTT powinny:

Rola CTT

- 1) stanowić punkt pośredniczenia naukowców (zespołów naukowców) w kontaktach z potencjalnymi partnerami i biznesem;

- 2) wspierać ubieganie się o uzyskanie dofinansowania badań;
- 3) skupiać wiedzę o projektach prowadzonych na uczelni oraz o wynikach;
- 4) uczestniczyć w zarządzaniu prawami do wyników B+R;
- 5) koordynować wprowadzanie i aktualizację wewnętrznych regulacji prawnych związanych z B+R i transferem wyników;
- 6) wspierać twórców w komercjalizacji i udzielać im stosownych informacji.

Skupienie wskazanych kompetencji i procesów w CTT pozwala zarządzać prawami do wyników prac B+R i procesami komercjalizacji. Zapewnia również wsparcie i dostęp do usług profesjonalnych potrzebnych do komercjalizacji naukowcom i zespołom naukowców.

#### 16.4. Organizacja procesu komercjalizacji przez instytuty badawcze

Transfer technologii i wyników prac B+R instytutów badawczych do gospodarki może nastąpić, między innymi, za pośrednictwem centrów naukowo-przemysłowych lub spółek celowych instytutów.

	<b>Centra naukowo-przemysłowe</b>	<b>Spółka celowa</b>
<b>cel utworzenia</b>	<b>wsparcie działalności naukowej i komercjalizacji</b> wyników prac B+R instytutów badawczych lub instytutów i innych podmiotów wchodzących w skład centrum	<b>komercjalizacja pośrednia</b> wyników prac B+R
<b>forma działania</b>	<b>jednostki organizacyjne tworzone przez instytuty badawcze, uczelnie i instytuty naukowe PAN</b> działające w oparciu o <b>umowy</b>	<b>spółka kapitałowa</b> (sp. z o.o. lub S.A.) działająca na podstawie <b>aktu założycielskiego lub statutu</b>

#### 16.5. Organizacja procesu komercjalizacji przez PAN i instytuty naukowe PAN

Polska Akademia Nauk i instytuty naukowe PAN mają znacznie większą swobodę w tworzeniu spółek w celu komercjalizacji wyników prac

B+R. Dodatkowo mogą również uczestniczyć w centrach naukowo-przemysłowych tworzonych przez instytuty badawcze.

	<b>Spółka celowa</b>	<b>Centra naukowo-przemysłowe</b>
<b>cel utworzenia</b>	<b>komercjalizacja pośrednia</b> wyników prac B+R	<b>wsparcie działalności naukowej i komercjalizacji</b> wyników prac B+R instytutów badawczych lub instytutów i innych podmiotów wchodzących w skład centrum
<b>forma działania</b>	<b>spółka handlowa</b> (osobowa i kapitałowa) działająca na podstawie <b>aktu założycielskiego lub statutu</b>	<b>jednostki organizacyjne tworzone przez instytuty badawcze, uczelnie i instytuty naukowe PAN</b> działające w oparciu o <b>umowy</b>

## 16.6. Centra naukowo-przemysłowe

Instytuty – zgodnie z art. 38 ustawy o instytutach badawczych – mogą tworzyć centra naukowo-przemysłowe. Warunkiem utworzenia centrum jest nawiązanie współpracy naukowo-gospodarczej przez co najmniej jeden instytut badawczy oraz co najmniej jedną jednostkę sektora gospodarczego. W ramach centrów mogą współpracować również uczelnie i instytuty naukowe PAN i zagraniczne instytucje naukowe.

Centra naukowo-przemysłowe działają na podstawie umowy zawartej pomiędzy podmiotami wchodzącymi w ich skład. Umowa powinna regulować zadania centrum, jego strukturę organizacyjną, sposób reprezentacji, finansowania jego zadań oraz sposób podejmowania decyzji przez organy centrum i odpowiedzialność uczestników za zobowiązania majątkowe centrum.

Funkcjonowanie centrów

Centra są powoływane przede wszystkim do wspierania i koordynowania działalności podmiotów wchodzących w ich skład, współdziałania pomiędzy nimi, a także inicjowania koordynowania udziału instytutów, przedsiębiorców i uczelni w międzynarodowych programach badawczych.

Uczestnicy centrum mogą współpracować w formie klastrów, parków technologicznych, platform technologicznych i w innych formach organizowania się, odpowiadających celom i przedmiotowi ich działalności.

## 16.7. Spółki celowe

### 16.7.1. Uwagi ogólne

Państwowe jednostki badawcze tworzą spółki w celu prowadzenia komercjalizacji pośredniej wyników prac B+R. Forma i ewentualne ograniczenia dotyczące rodzajów spółek oraz ścieżki komercjalizacji pośredniej zależą od statusu PJB.

**Tworzenie spółek** Spółki tworzone przez PJB mogą swobodnie tworzyć nowe spółki lub przystępować do już istniejących w celu dalszej komercjalizacji wyników prac B+R i ich rozwijania oraz wdrażania do gospodarki. Spółki celowe PJB mają daleko idącą swobodę w zakresie realizowania procesów komercjalizacyjnych za pośrednictwem dalszych spółek poprzez tworzenie nowych lub przystępowanie do już istniejących oraz nabywanie w nich udziałów lub akcji.

Kapitał zakładowy w spółce pełni przede wszystkim funkcję gwarancyjną. Utrzymanie minimalnego kapitału zakładowego ma zapewnić jej wypłacalność i dawać wierzycielom przynajmniej potencjalną gwarancję zaspokojenia ich roszczeń.

**Wniesienie praw** Na pokrycie kapitału zakładowego spółki celowej PJB mogą wnieść w całości albo w części wkład niepieniężny (aport) w postaci wyników prac B+R, w tym prawa do patentu, prawa ochronne do wzoru użytkowego, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego, prawo do oprogramowania czy know-how.

Państwowe jednostki badawcze powinny również nadać spółce celowej regulamin:

- 1) zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi oraz prawami własności przemysłowej;
- 2) zasad komercjalizacji;
- 3) udziału pracowników naukowych, członków zespołów badawczych, w zyskach uzyskanych przez spółkę celową z komercjalizacji wyników prac B+R.

Utworzenie nowej spółki celowej przez PJB lub przystąpienie do już istniejącej, a także nabycie w niej udziałów lub akcji może wymagać zgody odpowiedniego organu wewnętrznego PJB lub ministra, w zależności od charakteru i wartości wnoszonego wkładu. Spełnienie tego warunku ma kluczowe znaczenie, ponieważ dokonanie czynności bez wymaganej zgody skutkuje jej nieważnością.

### 16.7.2. Spółki celowe uczelni

Jednym z zadań uczelni publicznych i niepublicznych jest współpraca z otoczeniem społeczno-gospodarczym w zakresie prowadzenia badań naukowych i prac rozwojowych na rzecz podmiotów gospodarczych, w wyodrębnionych formach działalności, w tym w drodze utworzenia spółek celowych<sup>66</sup>.

Uczelnie publiczne i niepubliczne mogą realizować projekty komercjalizacyjne poprzez **jednoosobowe spółki kapitałowe** – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne, w których wszystkie udziały lub akcje należą do jednego wspólnika bądź akcjonariusza – uczelni. Wyjątkiem od tego obowiązku jest zawiązanie spółki celowej przez kilka uczelni publicznych lub niepublicznych, a także przystąpienie do spółki celowej utworzonej przez inną uczelnię. Uczelnie publiczne mogą tworzyć lub przystępować do spółek innych uczelni publicznych, uczelnie niepubliczne zaś do spółek celowych utworzonych przez uczelnie niepubliczne<sup>67</sup>. Wspólnikami lub akcjonariuszami takiej spółki celowej mogą być tylko uczelnie.

Forma spółek  
celowych uczelni

Każda **uczelnia może utworzyć tylko jedną spółkę celową**, mającą za przedmiot komercjalizację wyników prac B+R prowadzonych na tej uczelni. Spółka celowa może następnie nabywać udziały i akcje w innych spółkach<sup>68</sup>.

Na pokrycie **kapitału zakładowego** spółki celowej uczelnia może wnieść w całości albo w części **wkład niepieniężny** (aport) w postaci wyników badań naukowych lub prac rozwojowych, będących

<sup>66</sup> Art. 4 ust. 4 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym.

<sup>67</sup> Art. 86b ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym.

<sup>68</sup> Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 11 lipca 2014 r. o zmianie ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 2085).

wynalazkiem, wzorem użytkowym, wzorem przemysłowym lub topografią układu scalonego, wyhodowaną albo odkrytą i wyprowadzoną odmianą rośliny, oraz know-how związanego z tymi wynikami<sup>69</sup>. Uczelnia może również **powierzyć spółce celowej zarządzanie prawami do wyników prac B+R lub do know-how w zakresie komercjalizacji bezpośredniej** w drodze odpłatnej albo nieodpłatnej umowy<sup>70</sup>.

Regulamin  
zarządzania  
prawami B+R

Senat, a w przypadku uczelni niepublicznej – organ wskazany w statucie, uchwała **regulamin zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi oraz prawami własności przemysłowej oraz zasad komercjalizacji**. Regulamin powinien określać prawa i obowiązki uczelni, pracowników oraz studentów i doktorantów w zakresie ochrony i korzystania z praw autorskich i praw pokrewnych oraz praw własności przemysłowej, zasady wynagradzania twórców, zasady i procedury komercjalizacji oraz zasady korzystania z majątku uczelni wykorzystywanego do komercjalizacji oraz świadczenia usług naukowo-badawczych. Dodatkowo uczelnia powinna również przyjąć **regulamin korzystania z infrastruktury badawczej uczelni**, który określa prawa i obowiązki uczelni oraz jej pracowników, doktorantów lub studentów w zakresie korzystania z infrastruktury badawczej przy prowadzeniu badań naukowych lub prac rozwojowych oraz zasady korzystania i wysokość opłat za korzystanie z infrastruktury badawczej przez inne podmioty. W regulaminie należy ponadto określić zasady podziału środków uzyskanych z komercjalizacji między twórcą będącym pracownikiem uczelni publicznej a tą uczelnią (wzór dostępny na stronie [bridge.gov.pl](http://bridge.gov.pl)).

### 16.7.3. Spółki celowe instytutów badawczych

Podobnie jak w przypadku uczelni, **instytuty badawcze** mogą prowadzić projekty komercjalizacyjne **wyłącznie poprzez spółki kapitałowe** – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością i spółki akcyjne. W stosunku do instytutów badawczych brak jest natomiast ustawowego ograniczenia, jakoby tworzone spółki celowe mogły być wyłącznie jednoosobowe. Wobec tego decyzja w tym zakresie należy do władz samego instytutu.

<sup>69</sup> Art. 86a ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym.

<sup>70</sup> Art. 86a ust. 2 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym.

Instytuty badawcze mogą – za zgodą ministra nadzorującego – tworzyć spółki w celu:

- 1) komercjalizacji wyników badań naukowych i prac rozwojowych,
  - 2) prowadzenia działań z zakresu transferu technologii i upowszechniania nauki
- oraz
- 3) pozyskiwania środków finansowych na działalność statutową.

Przedmiot działalności spółki celowej instytutu badawczego powinien być związany z prowadzonymi przez instytut badaniami naukowymi i pracami rozwojowymi.

Utworzenie spółki kapitałowej i obejmowanie lub nabywanie akcji i udziałów w takich spółkach oraz osiąganie przychodów z tego tytułu **wymaga zgody ministra** nadzorującego instytut zgodnie z zakresem kompetencyjnym<sup>71</sup>.

Dodatkowo instytut powinien **zgłosić ministrowi** nadzorującemu zamiar wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki, jeśli obejmuje on aktywa trwałe o wartości rynkowej wyższej niż równowartość w złotych kwoty 20 000 euro<sup>72</sup>.

#### 16.7.4. Spółki celowe instytutów PAN

**Największą swobodę** w zakresie zakładania spółek celowych lub przystępowania do podmiotów już istniejących mają **PAN i jej instytuty**. W odróżnieniu od instytutów badawczych i uczelni PAN i instytuty PAN mogą tworzyć zarówno **spółki osobowe, jak i spółki kapitałowe**, w tym jedno- i wieloosobowe<sup>73</sup>.

Dozwolone  
formy prawne  
spółki

Brak jest również ograniczeń liczby spółek celowych. Przepisy ustawy o PAN – odmiennie ustawa – Prawo o szkolnictwie wyższym – dają możliwość tworzenia „spółek”, a nie „spółki”. Wobec tego PAN

<sup>71</sup> Art. 17 ust. 5 ustawy o instytutach badawczych.

<sup>72</sup> Art. 17 ust. 3 ustawy o instytutach badawczych.

<sup>73</sup> Art. 83 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619 ze zm.).

i jej instytuty mogą utworzyć spółki celowe, aby komercjalizować pośrednio wyniki prac B+R w ramach jednego podmiotu, podobnie jak uczelnie. Mogą również tworzyć wiele spółek i wnieść do każdej z nich części wyników prac B+R w celu komercjalizacji wyników prac B+R wytworzonych w ramach konkretnego zindywidualizowanego projektu naukowego.

Spółki PAN i jej instytutów mogą być tworzone w celu komercjalizacji wyników badań naukowych i prac rozwojowych oraz prowadzenia działań z zakresu transferu technologii i promocji nauki<sup>74</sup>.

Spółki kapitałowe – spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjne – mogą być utworzone przez jeden podmiot (PAN lub jej instytut). Wymogi w zakresie minimalnej liczby współników dotyczą natomiast tworzenia spółek osobowych – te mogą być tworzone przez co najmniej dwa podmioty. Ponadto ograniczona wydaje się możliwość tworzenia przez PAN lub jej instytuty spółek partnerskich. Spółki takie mogą skupiać wyłącznie przedstawiciele wolnych zawodów w celu wykonywania ich profesji o szczególnym charakterze.

Uzyskanie zgody na spółkę

Utworzenie spółki przez PAN lub jej instytuty wymaga **zgody Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego**<sup>75</sup>. Dodatkowo jeśli utworzenie nowej spółki lub przystąpienie do spółki istniejącej wiąże się z dyspozycją majątkiem (aktywami trwałymi) o wartości rynkowej wyższej niż wyrażona w złotych równowartość 20 000 euro, polegającą na jego przeniesieniu lub wniesieniu do spółki, wówczas konieczne jest uzyskanie zgody Prezesa PAN<sup>76</sup>.

## 17. Zarządzanie działalnością B+R

### 17.1. Działalność B+R a zarządzanie projektami

Zarządzanie projektem, w tym określenie jego celów, założeń, realnej perspektywy czasowej, potrzebnych zasobów, nakładów i ryzyka, ma nie mniejsze znaczenie niż sama jego realizacja. Dobre przygotowanie

<sup>74</sup> Art. 83 ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk (Dz.U. z 2010 r. Nr 96, poz. 619 ze zm.).

<sup>75</sup> Art. 83 ust. 1 ustawy o Polskiej Akademii Nauk.

<sup>76</sup> Art. 54 ust. 4 ustawy o Polskiej Akademii Nauk.



strategii niejednokrotnie może przesądzić o sukcesie przedsięwzięcia. Należy podkreślić, że planowania i zarządzania wymagają nie tylko projekty zakrojone na wielką skalę. Wykonanie rzetelnej strategii, sprawdzenie niezbędnych danych oraz wybór i zastosowanie odpowiedniej metodyki zarządzania i finansowania to niezbędne elementy każdego projektu, również małych i średnich przedsięwzięć. Cena zaniechania lub błędnego zarządzania projektem bywa bardzo wysoka.

Właściwe zarządzanie ma szczególne znaczenie w projektach obejmujących prace badawcze i innowacyjne. Takie przedsięwzięcia mają swoją specyfikę, są pionierskie i obarczone dużym ryzykiem niepowodzenia. Projekty B+R z założenia pozostają innowacyjne i jedyne w swoim rodzaju. Ryzyko niepowodzenia projektu można jednak przynajmniej częściowo wyeliminować, opierając się na doświadczeniach innych i korzystając z aktualnych, sprawdzonych metodyk zarządzania projektami. Na etapie planowania i zarządzania trudno bowiem niekiedy ocenić szanse powodzenia i rzeczywisty potencjał gospodarczy nowych technologii, idei czy produktów.

Skuteczne  
zarządzanie  
projektami B+R

Projekty innowacyjne wymagają skoordynowania wielu obszarów, w tym uwzględnienia aspektów technicznych, technologicznych, finansowych, prawnych, biznesowych i pracowniczych. Konieczne jest ustalenie źródeł nakładów i podział zysków, a także – co bardzo istotne – podział praw do wynalazków pomiędzy wielu interesariuszy, PJB, naukowców i przedsiębiorstwa.

Rzetelnej analizie wymagają również tendencje rynkowe, zaawansowanie prac i potencjał konkurencyjnych przedsięwzięć, zdolność patentowa wynalazków czy wreszcie ich przydatność dla gospodarki. Już na etapie planowania należy określić potencjalne rynki zbytu i krąg nabywców. W fazie realizacji inwestycji z reguły brak jest czasu na poszukiwanie ewentualnych partnerów biznesowych. Natomiast każde opóźnienie, przestój czy zmiana kierunku przedsięwzięcia wiąże się z dodatkowymi znacznymi kosztami, nieprzewidzianymi w budżecie projektu.

Dodatkowo systematyczne zarządzanie projektem w oparciu o sprawdzone metodyki, bieżąca korekta jego przebiegu i uważne śledzenie

tendencji rynkowych przyczyniają się do zwiększenia potencjału przedsięwzięcia i wzbudzają zaufanie partnerów biznesowych. Obserwacja rynku profesjonalnie zorganizowanego i prowadzonego projektu buduje zaufanie inwestorów, partnerów i potencjalnych nabywców wytworzonej technologii lub nowych produktów. Zyskują oni pewność, że projekt podlega przemyślanym zasadom zarządzania i dzięki temu powinien być zrealizowany zgodnie z założeniami w wyznaczonym terminie. Taka pewność i przewidywalność dalszego rozwoju projektu ułatwia partnerom biznesowym podejmowanie własnych decyzji powiązanych z projektem.

Do opracowania planu postępowania, określenia założeń, ryzyk i celów **w projektach badawczych, rozwojowych i innowacyjnych** najczęściej wykorzystuje się znane narzędzia, jakimi są **metodyki PRINCE2, COBIT, Agile Project Management**.

PRINCE2

**Metodyka PRINCE2**<sup>77</sup> została opracowana w Wielkiej Brytanii pod koniec lat 80. XX wieku na bazie innego sprawdzonego modelu zarządzania projektami. Według metodyki PRINCE2 projekt to organizacja stworzona na określony czas dla realizacji zdefiniowanego celu, uzasadnionego biznesowo. Założeniem procesu PRINCE2 jest skupienie uwagi na gospodarczych i biznesowych aspektach projektu, poczynając od powodów, dla których został stworzony, do jego zakończenia i wyjścia z projektu. Harmonogram projektu według PRINCE2 obejmuje 8 etapów, w tym przygotowanie założeń projektu, planowanie, inicjowanie projektu, strategiczne zarządzanie projektem, sterowanie etapem, zarządzanie wytwarzaniem produktu, zarządzanie zakresem etapu, zamykanie projektu.

COBIT

**Metodyka COBIT**<sup>78</sup> to zbiór dobrych praktyk zarządzania projektami IT, telekomunikacyjnymi i powiązanymi. Standard COBIT jest wykorzystywany przede wszystkim w kontrolingu i audycie przedsięwzięcia, jego założeń, celów i poziomu ich realizacji w czasie. COBIT obejmuje cztery główne procesy: planowanie i organizacja, nabywanie i wdrażanie, dostarczanie i wsparcie oraz monitorowanie i ocena.

<sup>77</sup> Project in Controlled Environment.

<sup>78</sup> Control Objectives for Information and related Technology.

## II. Aspekty podatkowe

### 1. Komerccjalizacja bezpośrednia

#### *Podatek dochodowy od osób prawnych*

##### **Sprzedż praw**

W przypadku sprzedaży praw własności intelektualnej związanych z prowadzeniem prac B+R przychodem jest wartość prawa majątkowego wyrażona w cenie określonej w umowie. Przychód ten powinien zostać rozpoznany przez PJB w dniu zbycia prawa majątkowego, jednak nie później niż w dniu wystawienia faktury lub uregulowania należności.

W przypadku odpłatnego zbycia wartości niematerialnych i prawnych, 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 (art. 16 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Przychód PJB

Koszty uzyskania przychodów

Instytut badawczy X 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 amor-



Przykład

tyzację w lutym 2014 r. Okres amortyzacji ustalono na 24 miesiące, a miesięczny odpis amortyzacyjny – w wysokości 50 000 zł.

W marcu 2015 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 marcu 2015 r.)

Koszt uzyskania przychodu = 500 000 zł (1 200 000 – 14 × 50 000 zł)

Dochód = 1 500 000 zł

Jeśli PJB dokonuje odpłatnego zbycia rzeczy lub praw nabytych uprzednio w sposób nieodpłatny – np. w formie darowizny – kosztem uzyskania przychodów jest wówczas wartość określonego wcześniej przychodu z nieodpłatnego świadczenia, pomniejszona, w przypadku wartości niematerialnych i prawnych, o sumę dokonanych odpisów amortyzacyjnych<sup>79</sup>.



Przykład

Uczelnia X otrzymała w drodze darowizny autorskie prawa majątkowe od współpracującego z nią naukowca, rozpoznając przychód z nieodpłatnego świadczenia w kwocie 60 000 zł (odpowiadającej wartości rynkowej praw majątkowych w momencie otrzymania darowizny). Następnie uczelnia odsprzedała te prawa za 130 000 zł. W powyższym przypadku uczelnia może pomniejszyć swój przychód w wysokości 130 000 zł o koszty jego uzyskania w wysokości 60 000 zł (przy założeniu, że nie dokonywała amortyzacji otrzymanych praw).

Zwolnienie  
z opodatkowania

Należy pamiętać, że 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.

### Sprzedaż prototypu

W przypadku wytworzenia prototypu w ramach działalności podmiotu i późniejszej jego sprzedaży (sprzedaż towaru) należy pamiętać o tym, że jeżeli rozliczono koszty prac rozwojowych w postaci

<sup>79</sup> Art. 15 ust. 1i ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, nowe brzmienie od 1 stycznia 2015 r.

odpisów amortyzacyjnych, to brak jest podstaw do ponownego zaliczenia w koszty uzyskania przychodów kosztów jego wytworzenia (które były rozliczone łącznie z kosztem pozostałych prac rozwojowych w formie odpisów amortyzacyjnych)<sup>80</sup>.

Spółka QR w ramach prowadzonej działalności realizuje m.in. prace projektowe, badania i testy, niezbędne dla opracowania nowych produktów. W wyniku prowadzonych prac badawczo-rozwojowych oraz wdrożeniowych wytwarza prototypy nowych produktów. Spółka QR opracowała i skonstruowała w ramach projektu wewnętrznego, finansowanego w całości przez Spółkę QR, prototyp nowego produktu z jego przeznaczeniem na potrzeby własne jednostki. Następnie pojawił się nabywca zainteresowany prototypem i Spółka QR sprzedała wytworzony przez siebie prototyp.

Spółka nie będzie mogła rozpoznać kosztu wytworzenia prototypu powstałego w ramach projektu wewnętrznego. Wytworzenie prototypu w tym przypadku nie stanowi kosztu wytworzenia środka trwałego, lecz koszt prac rozwojowych, które należy na podstawie przepisu art. 16b ust. 2 pkt 3 ustawy o CIT zakwalifikować do wartości niematerialnej i prawnej, podlegającej amortyzacji.

### **Podatek od towarów i usług**

Przeniesienie własności praw do wyników prac B+R co do zasady stanowi usługę w rozumieniu ustawy o VAT, podlegającą opodatkowaniu 23% stawką podatku VAT. 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 nie określa szczególnego momentu powstania obowiązku podatkowego.

Z konstrukcji podatku VAT wynika, że podatnik, który wykonuje czynności podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT, zobowiązany jest opodatkować daną czynność w momencie powstania obowiązku podatkowego. Przepis art. 19a ust. 1 ustawy o VAT formułuje zasadę ogólną, zgodnie z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą



Świadczenie  
usług dla VAT

Moment  
powstania  
obowiązku  
podatkowego  
w VAT

<sup>80</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. IPTPB3/423-88/12-9/IR.

dokonania dostawy towaru bądź wykonania usługi, co oznacza, że podatek staje się wymagalny w rozliczeniu za okres, w którym dokonana została dostawa towarów bądź świadczenie usług i powinien być rozliczony za ten okres<sup>81</sup>. Natomiast w odniesieniu do usług przyjmowanych częściowo, o których mowa w ust. 2 powołanego artykułu, należy wskazać, że obowiązek podatkowy – w przypadku wykonania usługi częściowej – powstaje właśnie w tej części.

**Usługi okresowe** Ponadto w art. 19a ust. 3 ustawy o VAT wskazano usługi, dla których w związku z ich świadczeniem ustalane są następujące po sobie terminy płatności lub rozliczeń. Usługi te swym zakresem obejmują nie tylko usługi świadczone w sposób ciągły, lecz także wszystkie inne usługi z założenia się powtarzające, jeśli strony danej transakcji umówiły się na rozliczanie ich w ustalonych okresach rozliczeniowych<sup>82</sup>. Również dla tych usług obowiązek podatkowy powstanie w momencie ich wykonania, a więc z upływem każdego okresu, do którego płatności lub rozliczenia się odnoszą.

**Charakter usługi** Dla powstania obowiązku podatkowego na zasadach ogólnych nie ma znaczenia chwila wystawienia faktury. Jednakże regulacja dotycząca momentu powstania obowiązku podatkowego wymaga od wykonawcy danej usługi prawidłowego określenia momentu jej wykonania. Ustawa o VAT nie definiuje momentu ani w żaden sposób nie precyzuje, jakimi kryteriami należy posługiwać się dla jego określenia. Należy jednak wskazać, że o faktycznym wykonaniu usługi decyduje jej charakter. Z kolei o charakterze i o dacie wykonania tej usługi decydują strony umowy cywilnoprawnej, chyba że moment ten jest określany przez obowiązujący przepis prawa regulujący zasady wykonywania danego rodzaju usług. Ponadto stosownie do art. 353 kodeksu cywilnego strony zawierające umowę mogą ułożyć stosunek prawny według swego uznania, byleby jego treść lub cel nie sprzeciwiały się właściwości (naturze) stosunku, ustawie ani zasadom współżycia społecznego.

<sup>81</sup> Regulacja art. 19a ust. 1 ustawy o VAT implementuje art. 63 Dyrektywy 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L Nr 347/1 ze zm.), zgodnie z którym zdarzenie powodujące powstanie obowiązku podatkowego ma miejsce, a podatek VAT staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług.

<sup>82</sup> Pogląd taki jest prezentowany w literaturze: J. Martini, P. Skorupa, M. Wojda [w:] J. Martini (red.), *VAT. Komentarz*, Legalis; T. Michalik, *VAT. Komentarz*, Legalis.

Z powyższej zasady wynika, że strony mogą dowolnie kształtować treść umowy w granicach wyznaczonych przez obowiązujące przepisy prawa, w tym także przepisy prawa podatkowego<sup>83</sup>.

W związku z powyższym w przypadku sprzedaży prawa do prac B+R obowiązek powstaje z chwilą wykonania usługi (np. moment wskazany w umowie pomiędzy stronami, kiedy faktycznie prawa zostają udostępnione nabywcy, np. przekazanie stosownej dokumentacji). Jeżeli jednak przed wykonaniem usługi otrzymano całość lub część zapłaty – wówczas obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w odniesieniu do otrzymanej kwoty (art. 19a ust. 8 ustawy o VAT)<sup>84</sup>.

Powstanie  
obowiązku  
podatkowego

Instytut zawarł w maju 2015 r. z przedsiębiorstwem ABC umowę w zakresie sprzedaży prawa do komercyjnego wykorzystania wynalazku chronionego patentem, opracowanego w ramach prowadzonych prac B+R. Na mocy umowy prawo do komercyjnego wykorzystania znaku przedsiębiorstwo ABC nabywało od czerwca 2015 r. W maju 2015 r. Instytut wystawił z tytułu sprzedaży patentu fakturę VAT spółce ABC, z terminem płatności na 15 czerwca 2015 r. Płatność na rachunek bankowy Instytutu wpłynęła 31 maja 2015 r.

W powyższym przypadku obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży powstanie z chwilą otrzymania zapłaty, czyli 31 maja 2015 r.



Jeżeli usługi świadczone byłyby na rzecz podmiotu zagranicznego zarejestrowanego jako podatnik podatku od wartości dodanej i miejsce ich świadczenia byłoby poza terytorium Polski, wówczas po stronie sprzedawcy nie powstaje obowiązek rozliczenia VAT należnego (zobowiązany do rozliczenia podatku VAT jest nabywca usługi)<sup>85</sup>. Usługi te należy jednak ujmować w prowadzonej ewidencji w dacie, w której powstawałby obowiązek podatkowy, gdyby usługi te były świadczone w Polsce. Usługi te, o ile świadczone są na rzecz podatników z Unii Europejskiej, należy również wykazać w informacji podsumowującej

Transakcje  
z podmiotami  
zagranicznymi

<sup>83</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Izbę Skarbową w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2015 r., sygn. IPPP1/4512-152/15-2/Igo.

<sup>84</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. IPPP1/443-584/14-2/AS.

<sup>85</sup> Usługi te byłyby klasyfikowane jako usługi świadczone na rzecz podatnika/przedsiębiorcy tzw. usługi B2B opodatkowane zgodnie z art. 28b ustawy o VAT.

(art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT), część E deklaracji VAT-UE – Informacja o wewnątrzwspólnotowym świadczeniu usług.

Miejsce świadczenia usług

Odnosząc powyższe zasady do prac B+R, w przypadku sprzedaży praw do wyników prac B+R na rzecz przedsiębiorców zagranicznych (podatników), miejscem świadczenia usług dla celów VAT będzie kraj usługobiorcy (art. 28b ust. 1 ustawy o VAT), w związku z czym usługa ta nie będzie podlegała opodatkowaniu VAT w Polsce. Jednak pomimo braku opodatkowania podatkiem VAT w Polsce, PJB zachowa możliwość odliczenia VAT naliczonego na zakupach związanych z transakcją, o ile sprzedaż praw, gdyby miała miejsce w Polsce, podlegałaby opodatkowaniu VAT (tj. nie korzystałaby ze zwolnienia z podatku VAT). Natomiast w przypadku sprzedaży przez PJB praw do wyników prac B+R na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, miejscem świadczenia usług jest miejsce, w którym usługodawca (tj. PJB) posiada siedzibę (art. 28c ust. 1 ustawy o VAT), czyli opodatkowanie VAT następuje w Polsce według właściwej stawki.

### **Źródła:**

#### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.);
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.);
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).

#### **Orzecznictwo:**

- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 25 czerwca 2012 r., sygn. IPTPB3/423-88/12-9/IR.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2015 r., sygn. IPPP1/4512-152/15-2/Igo.



- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 lipca 2014 r., sygn. IPPP1/443-584/14-2/AS.

#### Literatura:

- J. Martini (red.), *VAT. Komentarz*, 2014 wyd. 1, Legalis.
- T. Michalik, *VAT. Komentarz*, 2014 wyd. 10, Legalis.

## 2. Komercjalizacja pośrednia

### 2.1. Aspekty podatkowe komercjalizacji pośredniej

Z perspektywy podatkowej wniesienie wkładu do spółki, którego przedmiotem będzie wyłącznie prawo majątkowe, powinno być kwalifikowane jako forma wkładu niepieniężnego. Teoretycznie, w ramach szerzej zakrojonych procesów restrukturyzacyjnych, możliwe jest również wystąpienie sytuacji, w której do odrębnej spółki kapitałowej (spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjnej) wydzielana jest część PJB (np. jeden z działów). W takim przypadku prawa majątkowe, jako potencjalnie wchodzące w skład wydzielanej jednostki organizacyjnej, również mogą być wnoszone w drodze aportu do odrębnych spółek. Dla celów podatkowych taka sytuacja, zakwalifikowana jako aport przedsiębiorstwa (tj. przedsiębiorstwa w rozumieniu przepisów kodeksu cywilnego) lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, wiąże się z odmiennymi implikacjami podatkowymi niż w przypadku wnoszenia aportem samych praw.

#### *PJB jako podmiot komercjalizujący*

Za podmiot komercjalizujący na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych uważa się<sup>86</sup>:

Podmiot  
komercjalizujący

- 1) uczelnię;
- 2) instytut badawczy;
- 3) Polską Akademię Nauk lub jej instytut naukowy;

<sup>86</sup> Art. 4a pkt 24 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

- 4) spółkę celową utworzoną przez PJB na podstawie szczególnych przepisów;
- 5) twórcę uprawnionego do komercjalizowanej własności intelektualnej;
- 6) międzynarodowy instytut naukowy utworzony na podstawie odrębnych przepisów, działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeżeli wnosi do spółki kapitałowej komercjalizowaną własność intelektualną.

Zatem PJB oraz spółki celowe przez nie tworzone w rozumieniu znowelizowanych ustaw o podatkach dochodowych są uznawane za podmiot komercjalizujący.

Z kolei w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych za podmiot komercjalizujący uznaje się twórcę uprawnionego do praw lub wartości wymienionych w pkt 34 lit. a–c, a także zawarcia umowy licencyjnej, o której mowa w pkt 34 lit. d, jeżeli wnosi do spółki kapitałowej komercjalizowaną własność intelektualną<sup>87</sup>.

Przedmiot  
komercjalizacji

Natomiast za komercjalizowaną własność intelektualną uznaje się<sup>88</sup>:

- 1) patent, dodatkowe prawo ochronne na wynalazek, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego lub prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz prawo do uzyskania powyższych praw lub prawo z pierwszeństwa – określone w ustawie – Prawo własności przemysłowej;
- 2) autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego;
- 3) równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (know-how);
- 4) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w lit. a–c na podstawie umowy licencyjnej<sup>89</sup>.

<sup>87</sup> Art. 5a pkt 35 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>88</sup> Art. 4a pkt 23 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

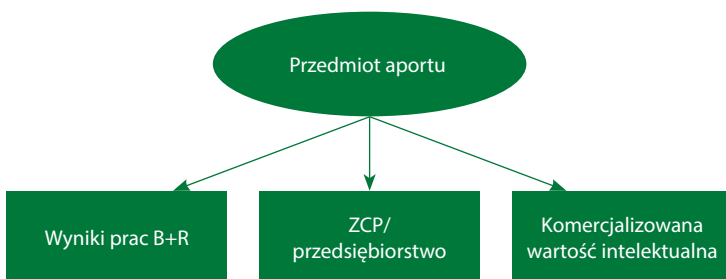
<sup>89</sup> Analogicznie została zdefiniowana komercjalizowana własność intelektualna w art. 5a pkt 34 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

## 2.2. Podatek dochodowy od osób prawnych

Konsekwencje na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych są uzależnione od przedmiotu wkładu niepieniężnego wnoszonego przez PJB do spółki. Przedmiotem takiego aportu mogą być co do zasady:

Przedmiot  
aportu

- 1) wyniki prac B+R;
- 2) zorganizowana część przedsiębiorstwa lub przedsiębiorstwo, w których skład wchodzi między innymi prawa majątkowe;
- 3) komercjalizowana wartość intelektualna.



### *Aport praw do wyników prac B+R*

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.

Powstanie  
przychodu

Państwowa jednostka badawcza wnosi aport w postaci WNiP do spółki celowej (spółki kapitałowej) powołanej wspólnie z Inwestorem w celu komercjalizacji wyników prac B+R.



Przykład

#### **Wartość wnoszonego WNiP to 10 000 zł.**

Przed wniesieniem aportu PJB dokonała odpisów amortyzacyjnych na kwotę 2000 zł.

W wyniku transakcji dojdzie do wydania nowych udziałów na rzecz PJB.

Wartość nominalna otrzymanych udziałów to 5000 zł.

Kosztem podatkowym PJB będzie niezamortyzowana wartość WNiP w wysokości 8000 zł (wartość WNiP – dokonane odpisy amortyzacyjne).

W wyniku aportu PJB rozpozna stratę w wysokości 3000 zł (5000 zł przychodu – 8000 zł kosztów).

Kapitał  
zapasowy

Jeżeli wartość rynkowa aportu przekracza wartość nominalną objętych akcji (udziałów), powstała nadwyżka powinna zostać przekazana na kapitał zapasowy spółki celowej. Należy jednak zwrócić uwagę, że w praktyce znaczna część organów podatkowych oraz sądów administracyjnych uznaje, że jeżeli wartość aportu odbiegałaby w sposób znaczny oraz bez uzasadnionej przyczyny od wartości rynkowej emitowanych udziałów, wówczas organ podatkowy mógłby mieć podstawę do weryfikacji rzeczywistej wartości wkładu i oszacowania przychodu uzyskanego przez podmiot wnoszący aport.

Powstanie  
przychodu

Przychód, o którym mowa powyżej, zasadniczo powstaje w dniu (art. 12 ust. 1b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych):

- 1) zarejestrowania spółki kapitałowej  
lub
- 2) wpisu do rejestru podwyższenia kapitału zakładowego spółki kapitałowej,  
lub
- 3) wydania dokumentów akcji, jeżeli objęcie akcji związane jest z warunkowym podwyższeniem kapitału zakładowego.

Koszty uzyskania  
przychodów

Jednocześnie koszt uzyskania przychodów ustala się (por. art. 15 ust. 1j ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych):

- 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.

### ***Aport zorganizowanej części przedsiębiorstwa***

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 przenoszonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zespół ten mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące te zadania (art. 4 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Zorganizowana część przedsiębiorstwa na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych

Wymogi dotyczące zorganizowanej części przedsiębiorstwa są następujące:

Wydzielenie zespołu składników

- 1) zorganizowana część przedsiębiorstwa powinna stanowić zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań);
- 2) zorganizowana część przedsiębiorstwa powinna stanowić wydzielony zespół w istniejącym przedsiębiorstwie.

Kwestię wydzielenia zespołu w istniejącej już jednostce należy analizować w trzech wymiarach:

- 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)<sup>90</sup>.

Przychód uzyskany w wyniku aportu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części nie podlega opodatkowaniu podatkiem CIT w momencie wniesienia aportu. Do opodatkowania przychodu dojdzie w momencie ewentualnej sprzedaży udziałów lub akcji objętych w zamian za wkład. W takim przypadku kosztem uzyskania przychodu będzie wartość przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części na dzień objęcia tych udziałów lub akcji. Koszt uzyskania przychodu nie może w takim przypadku być wyższy niż wartość nominalna objętych udziałów lub akcji.

### ***Wniesienie aportu do spółki osobowej***

Czynność  
neutralna  
na gruncie CIT

Wniesienie aportu do spółki niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych jest czynnością neutralną na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Oznacza to, że samo wniesienie aportu do spółki osobowej nie będzie skutkowało po stronie PJB powstaniem przychodu w ujęciu podatku dochodowego od osób prawnych.

Państwowa jednostka badawcza będzie natomiast uczestniczyć, proporcjonalnie do swego udziału, w przychodach i kosztach, stanowiących rezultat podejmowanych przez spółkę osobową przedsięwzięć w danym okresie rozliczeniowym (art. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

### ***Aport komercjalizowanej wartości intelektualnej***

Powstanie  
przychodu  
dla PJB

W przypadku wniesienia przez PJB wkładu niepieniężnego w postaci praw własności intelektualnej do spółki kapitałowej PJB będzie zobowiązane co do zasady rozpoznać przychód w nominalnej wartości udziałów (akcji) objętych w spółce w zamian za wkład niepieniężny (art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

<sup>90</sup> Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 1997 r., sygn. SA/Sz 2724/95 oraz wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 sierpnia 2009 r., sygn. SA/Ke 226/09290.

Jednakże jeżeli wkład niepieniężny w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej (z wyłączeniem autorskich praw majątkowych do programu komputerowego) został wniesiony w 2016 r. albo w 2017 r., PJB nie ustala przychodu ani kosztów uzyskania przychodów, z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółce kapitałowej w zamian za ten wkład (do przychodu nie stosuje się art. 12 ust. 1 pkt 7 i ust. 1b pkt 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych).

Zwolnienie  
z ustalenia  
przychodu

W 2016 r. PJB wnosi do spółki celowej (spółki kapitałowej), powołanej w celu komercjalizacji wyników prac B+R, wkład niepieniężny w postaci komercjalizowanej WNiP.



Wartość wnoszonej WNiP to 50 000 zł.

Przed wniesieniem aportu PJB dokonała odpisów amortyzacyjnych na kwotę 10 000 zł.

W wyniku transakcji dojdzie do wydania nowych udziałów na rzecz PJB.

Wartość nominalna otrzymanych udziałów to 55 000 zł.

Państwowa jednostka badawcza nie będzie zobowiązana do rozpoznania przychodu dla celów podatku dochodowego od osób prawnych w przedmiotowym zakresie.

Jeśli transakcja ta zostałaby dokonana po 2017 r., kosztem podatkowym PJB byłaby niezamortyzowana wartość WNiP w wysokości 40 000 zł (wartość WNiP – dokonane odpisy amortyzacyjne).

W wyniku aportu PJB rozpoznałaby dochód w wysokości 15 000 zł (55 000 zł przychodu – 40 000 zł kosztów).

Ponadto możliwe jest również odroczenie opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej – na okres maksymalnie 5 lat. Przepisy precyzyjnie określają, w odniesieniu do jakich praw będzie możliwe skorzystanie z powyższej preferencji oraz jakie podmioty będą do tego uprawnione. Szczegółowe postanowienia w tym zakresie wprowadza dodany art. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych pkt 23, zgodnie z którym komercjalizowana własność intelektualna to:

Odroczenie  
opodatkowania

Prawa  
preferencyjne

- 1) patent, dodatkowe prawo ochronne na wynalazek, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego lub prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz prawo do uzyskania powyższych praw lub prawo z pierwszeństwa;
- 2) autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego;
- 3) równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (know-how);
- 4) prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych w lit. a–c na podstawie umowy licencyjnej.



Instytut XyZ, będący podmiotem komercjalizującym w rozumieniu art. 4a pkt 24 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w celu komercjalizacji wyników prac badawczych i rozwojowych w zakresie produkcji tworzyw sztucznych podjął współpracę z ABC sp. z o.o. Zgodnie z ustaleniami między stronami spółka ABC sp. z o.o. powołała spółkę specjalnego przeznaczenia – SPV sp. z o.o., której celem jest skomercjalizowanie wyników badań Instytutu XyZ. W związku z powyższym Instytut XyZ dokonał aportu komercjalizowanej wartości intelektualnej w postaci patentu na opracowane w ramach badań badawczych i rozwojowych tworzywo sztuczne. W zamian za wniesiony aport Instytut XyZ otrzymał udziały w SPV sp. z o.o. o nominalnej wartości odpowiadającej wartości rynkowej wniesionego patentu.

Wartość nominalna udziałów w spółce SPV sp. z o.o., otrzymanych przez Instytut XyZ, stanie się jego przychodem dopiero po 5 latach od dnia objęcia udziałów, chyba że przed tym dniem Instytut XyZ dokona zbycia takich udziałów bądź zostaną one umorzone lub unicestwione albo Instytut XyZ zostanie postawiony w stan upadłości lub likwidacji lub przestanie być podatnikiem podlegającym w Rzeczypospolitej Polskiej opodatkowaniu od całości swoich dochodów.

### 2.3. Podatek od towarów i usług

Wniesienie  
wkładu  
niepieniężnego

Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) do spółki stanowi dostawę towarów bądź świadczenie usług i jako takie podlega opodatkowaniu VAT, o ile jest ono dokonywane przez podatnika VAT działającego w takim charakterze. Aport towaru, czyli np. prototypu,



eksperymentalnej linii produkcyjnej, spełnia definicję dostawy towaru (art. 7 ust. 1 ustawy o VAT): *przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel*. Aport wartości niematerialnych (np. autorskich praw majątkowych, licencji) spełnia z kolei definicję usługi (art. 8 ust. 1 ustawy o VAT): *każde świadczenie [...], które nie stanowi dostawy towarów*.

W związku z tym, że aport nie stanowi odrębnej kategorii czynności opodatkowanej, lecz w istocie rzeczy jest jedynie formą, w jakiej dokonywana jest dostawa towarów bądź świadczenie usług, stawką podatku dla opodatkowania transakcji jest stawka właściwa dla przedmiotu aportu. W przypadku zbycia wyników badań lub udzielania licencji przez PJB, co do zasady zastosowanie powinna znaleźć stawka VAT w wysokości 23%.

Stawka  
podatku VAT

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.

### **Podstawa opodatkowania**

Przepisy ustawy o VAT nie przewidują szczególnego sposobu ustalania podstawy opodatkowania dla transakcji wniesienia aportu. W związku z powyższym podstawę opodatkowania stanowić będzie, co do zasady, wszystko co dokonujący aportu otrzyma z tytułu takiej transakcji (tj. wartość otrzymanych udziałów lub akcji). Podstawę opodatkowania – zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT – stanowi: *wszystko co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać z tytułu sprzedaży [...]*.

Podstawa opodatkowania – zgodnie z art. 29a ust. 1 pkt 6 ustawy o VAT – obejmuje podatki, cła, opłaty i inne należności o podobnym charakterze, z wyjątkiem kwoty podatku (VAT). Podstawa opodatkowania nie obejmuje zatem samego podatku od towarów i usług, co znajduje potwierdzenie w treści uzasadnienia do Ustawy zmieniającej<sup>91</sup>.

<sup>91</sup> Przepis art. 29a ust. 1 ustawy o VAT w analizowanym brzmieniu został wprowadzony do obowiązującego stanu prawnego ustawą z dnia 7 grudnia 2012 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (dalej: „Ustawa zmieniająca”). W uzasadnieniu do Ustawy zmieniającej wskazano: „Zrezygnowano

Wartość  
udziałów

Należy mieć na uwadze, że w przypadku czynności aportu całość należności, jaką spółka kapitałowa jest zobowiązana wydać, będą stanowiły udziały lub akcje w tej spółce. Spółka kapitałowa nie będzie zatem zobligowana do jakiegokolwiek dodatkowego świadczenia. Tym samym należy uznać, że wartość udziałów wydanych przez spółkę kapitałową będzie zawierać w sobie kwotę VAT należnego, który należy wyodrębnić metodą „w stu”. Takie podejście potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 sierpnia 2012 r.<sup>92</sup>: *Podatek z tytułu tej czynności (aportu – wtrącenie) należy więc liczyć od sumy wartości udziałów („w stu”)*. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie również w interpretacjach indywidualnych wydawanych przez organy podatkowe<sup>93</sup>. Każdorazowo w przypadku wniesienia aportu do spółki kapitałowej podstawą opodatkowania, określoną zgodnie z art. 29a ust. 1 ustawy o VAT, będzie wartość nominalna objętych w zamian udziałów (akcji) i wartość ta będzie kwotą brutto.

również z przepisów odwołujących się do uwzględniania w podstawie opodatkowania wartości rynkowej [...], gdyż takie odwołanie nie wpisuje się w cel dyrektywy 2006/112/WE. Po zmianie przepisów w takich przypadkach zastosowanie znajdzie zasada ogólna – podstawa opodatkowania określana będzie w oparciu o wszystko, co stanowi zapłatę. Należy wskazać, że z orzecznictwa TSUE wynika, że zapłata musi być wyrażalna w formie pieniężnej, choć niekoniecznie w jednostkach pieniężnych (może to być np. świadczenie usługi lub dostawa towarów). Podstawa opodatkowania jest zapłatą faktycznie otrzymaną (którą ma podatnik otrzymać), a nie wartością oszacowaną według obiektywnych kryteriów (vide m.in. wyroki w sprawie C-33/93 czy C-154/80)”. Stanowisko to podzielają też organy podatkowe – por. interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 października 2014 r., sygn. IPPP2/443-864/14-2/MM.

<sup>92</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 sierpnia 2012 r. (I FSK 1405/11).

<sup>93</sup> W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 5 grudnia 2013 r. (IPPP3/443-824/13-2/IG) organ potwierdził stanowisko podatnika, zgodnie z którym „Do określenia podstawy opodatkowania z tytułu wniesienia wkładu niepieniężnego przez Akcjonariusza do Spółki zastosowanie znajdzie art. 29 ust. 1 ustawy o VAT, stanowiący, że obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku, przy czym kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy. Tym samym zdaniem Spółki postąpi ona prawidłowo odliczając podatek naliczony metodą »w stu« na fakturze wystawionej przez Akcjonariusza”, oraz w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 września 2013 r. (IBPP1/443-575/13/ES) organ stwierdził, że „w przypadku gdy wartość rynkowa aportu, określona zgodnie z art. 2 pkt 27b ustawy o VAT, będzie wynosić 100j i będzie wartością brutto, to wartość netto (podstawa opodatkowania) wynosić zatem będzie 81.30j, a kwota podatku należnego, który zostanie odprowadzony do Urzędu Skarbowego przez dokonującego aportu, czyli Wnioskodawcę – 18,70j, należy uznać za właściwe”.

***Prawo do odliczenia***

Uznanie wartości nominalnej udziałów za wartość brutto, a więc zawierającą w sobie podatek, powoduje, że wspólnik lub akcjonariusz musi tę część odprowadzić do urzędu skarbowego. Ponieważ otrzymana przez niego zapłata nie jest dokonywana w pieniądzu, a w formie udziałów lub akcji, wspólnik bądź akcjonariusz będzie zmuszony koszt ten pokryć z własnych środków, o ile strony zawieranej umowy wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki nie zawrą dodatkowego porozumienia dotyczącego finansowania podatku VAT na drodze porozumienia cywilno-prawnego.

W tym miejscu zasadne jest powołanie też z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 sierpnia 2012 r. (sygn. I FSK 1405/11), do którego uzasadnienia odwołuje się Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu 7 sędziów z dnia 31 marca 2014 r. (sygn. akt I FPS 6/13)<sup>94</sup>. Z uzasadnienia wyroku z dnia 14 sierpnia 2012 r. wynika, że: *W podatku od towarów i usług wspólnik będzie dostawcą towaru (usługodawcą usługi), a spółka nabywcą, „wynagradzającą” go za aport udziałami o określonej wartości. Do określenia zatem podstawy opodatkowania z tytułu wniesienia do spółki wkładu niepieniężnego (aportu) zastosowanie znajdzie art. 29 ust. 1 ustawy, stanowiący, że obrotem jest kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku, przy czym kwota należna obejmuje całość świadczenia należnego od nabywcy.*

Konsekwencją stanowiska przyjętego przez NSA jest to, że podmiot wnoszący wkład o wartości np. 123 brutto, uzyska udziały lub akcje o wartości 123 jednostek, ale jednocześnie zobligowany będzie zadeklarować do zapłaty do organu podatkowego podatek należny w wysokości 23 jednostek (przy założeniu, że podstawowa stawka VAT ma zastosowanie) i podatek ten będzie musiał opłacić z własnych środków. Z kolei po stronie spółki, do której wkład zostanie wniesiony, powstaje kwestia prawa do odzyskania podatku wykazanego na fakturze.

Podatek należny  
podmiotu  
wnoszącego  
wkład

<sup>94</sup> Mimo że oba orzeczenia zapadły na gruncie uchylonego z dniem 1 stycznia 2014 r. art. 29 ustawy o VAT, jednak w wydanym postanowieniu sąd odwołuje się do brzmienia obecnie obowiązującego w zakresie ustalania podstawy opodatkowania przepisu art. 29a ustawy o VAT.



Instytut XyZ będący podmiotem komercjalizującym wnosi w drodze aportu do spółki SPV sp. z o.o. wartości intelektualne w postaci patentu na opracowane w ramach badań badawczych i rozwojowych tworzywo sztuczne. W zamian za wniesiony wkład Instytut XyZ uzyskuje udziały o wartości 123.

W świetle przepisów o VAT wartość uzyskanych udziałów w zamian za wkład niepieniężny (aport patentu jako wartości niematerialnej i prawnej będzie stanowił dla potrzeb VAT świadczenie usług opodatkowane podstawową 23% stawką VAT) będzie zapłatą za świadczoną usługę. W konsekwencji Instytut XyZ będzie zobowiązany do wystawienia faktury i zapłaty do urzędu skarbowego w wysokości 23% w rozliczeniu za okres, w którym dokonał aportu.

Odzyskanie podatku

Rozważania w zakresie poprawności „naliczenia” podatku VAT przez wspólnika lub akcjonariusza w przypadku wnoszenia aportu mają istotne znaczenie także dla samej spółki (podmiotu otrzymującego aportem wyniki komercjalizowanych prac badawczych i rozwojowych). Wynika to stąd, że błąd w tym zakresie popełniony przez podmiot wnoszący aport (i wystawiający fakturę) może mieć wpływ na wartość podatku VAT odzyskanego przez spółkę. Dlatego też poprawność w zakresie wysokości naliczonego podatku VAT po stronie wystawcy faktury powinna być weryfikowana także przez drugą stronę, tj. otrzymującą fakturę. Kwestią, która powinna być przedmiotem szczególnego zainteresowania spółki, jest spełnienie przez nią przesłanek uprawniających ją do odzyskania podatku VAT naliczonego na transakcji wniesienia do niej aportu.

Moment powstania prawa do odliczenia

Jeśli przedmiot aportu jest wykorzystywany wyłącznie w działalności opodatkowanej spółki<sup>95</sup>, przysługuje jej pełne prawo do odliczenia podatku naliczonego. Prawo do odliczenia powstaje w rozliczeniu za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 ustawy o VAT) – tu w rozliczeniu za miesiąc, w którym po stronie wspólnika lub akcjonariusza powstał obowiązek podatkowy z tytułu wniesienia aportu.

<sup>95</sup> Jednak z wyłączeniem czynności zwolnionej z opodatkowania VAT.

Jeśli spółka dokonuje już czynności opodatkowanych VAT (deklaruje podatek VAT należny), w praktyce kwota podatku VAT naliczonego pomniejsza zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego. Jeżeli w deklaracji powstała nadwyżka podatku naliczonego nad należnym, spółka może:

- obniżyć o tę różnicę kwotę podatku należnego za następne okresy („przenieść kwotę na następny okres rozliczeniowy”, aby obniżyć przyszłe zobowiązanie)

lub

- ubiegać się o zwrot nadwyżki podatku VAT na rachunek bankowy; standardowy termin zwrotu wynosi 60 dni od dnia złożenia deklaracji<sup>96</sup>.

Jeśli natomiast mamy do czynienia z nowo utworzoną spółką, która planuje dopiero rozpoczęcie działalności opodatkowanej, to poniesionego wydatku nie można bezpośrednio powiązać z czynnościami opodatkowanymi (które jeszcze nie wystąpiły, ale wystąpią w przyszłości), można go jednak uznać za tzw. „wydatek przygotowawczy” do działalności opodatkowanej. W takim wypadku zwrot podatku przysługuje spółce w terminie 180 dni od dnia złożenia rozliczenia (art. 87 ust. 5a ustawy o VAT). Z orzecznictwa TSUE wynika bowiem, że zasada neutralności podatku VAT wymaga, aby pierwsze wydatki inwestycyjne dokonane na potrzeby i cele przedsiębiorstwa były uznawane za związane z działalnością gospodarczą<sup>97</sup>.

### ***Wniesienie aportu w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa***

Zgodnie z art. 6 pkt 1 ustawy o VAT przepisów tej ustawy nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Ustawa o VAT w art. 2 pkt 27 definiuje zorganizowaną część przedsiębiorstwa (ZCP) jako organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązania przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Zespół ten zarazem mógłby

Zorganizowana część przedsiębiorstwa w VAT

<sup>96</sup> Art. 87 ust. 2 ustawy o VAT.

<sup>97</sup> M.in. wyrok TSUE z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C 280/10, Polski Trawertyn.

stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące dane zadania.

Warunki  
powstania ZCP

Aby z punktu widzenia ustawy o VAT powstała zorganizowana część przedsiębiorstwa, konieczne jest zapewnienie, że:

- 1) będzie istniał zespół składników materialnych i niematerialnych, w tym zobowiązań;
- 2) zespół ten będzie organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie;
- 3) powyższe składniki będą przeznaczone do realizacji określonych (konkretnych) zadań gospodarczych;
- 4) zespół tych składników mógłby stanowić niezależne przedsiębiorstwo samodzielnie realizujące dane zadania.

Jak wskazał TSUE w wyroku w sprawie Zita Modes C-497/01, pojęcie przedsiębiorstwa (lub ZCP) obejmuje składniki rzeczowe oraz stosownie do okoliczności składniki inne niż rzeczowe, łącznie tworzące przedsiębiorstwo lub część przedsiębiorstwa, przy pomocy której jest możliwe prowadzenie niezależnej działalności gospodarczej.

Korekta  
podatku VAT  
naliczonego

Aport ZCP, w zależności od tego, jakie składniki majątku PJB będą wchodziły w skład ZCP, może rodzić określone konsekwencje podatkowe w zakresie podatku VAT naliczonego. W kontekście niniejszego przewodnika należy odpowiedzieć na pytanie, czy na gruncie ustawy o VAT (art. 91 ust. 1–7d) istnieje obowiązek dokonania korekty naliczonego podatku VAT związanego z nabyciem towarów i usług stanowiących składnik ZCP wnoszonego w formie wkładu niepieniężnego. Zgodnie z art. 91 ust. 9 ustawy o VAT w przypadku transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa korekta określona w ust. 1–8 jest dokonywana przez nabywcę przedsiębiorstwa lub nabywcę zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przepisy ustawy o VAT nie odnoszą się bezpośrednio do obowiązków zbywcy w tym zakresie. Stąd można przyjąć, że wniesienie aportem ZCP nie powinno powodować obowiązku korekty przez wnoszącego aport odliczonego wcześniej podatku naliczonego od składników majątku wchodzących w skład aportu, mimo że jest to czynność niepodlegająca

opodatkowaniu. Stanowisko takie potwierdzają interpretacje podatkowe wydane przez organy podatkowe<sup>98</sup>.

Wobec powyższego transakcja zbycia ZCP będzie neutralna w podatku od towarów i usług dla zbywcy. Nowa spółka będzie natomiast kontynuowała korektę podatku naliczonego i będzie uprawniona do zmiany przeznaczenia towarów.

### **Kwalifikowalność VAT**

Odnosząc się do zagadnienia kwalifikowalności VAT, w kontekście wniesienia aportu do spółki celowej, wniesienie składnika majątku w tej formie (np. aport aparatury badawczej, licencji, budynków, budowli itd.) jest czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT na zasadach właściwych dla towarów lub usług wnoszonych aportem.

Jednakże należy pamiętać, że:

- 1) w przypadku wniesienia aportu opodatkowanego VAT ze względu na jego przedmiot dojdzie do zmiany kwalifikowalności VAT; jeśli beneficjent oświadczył, że VAT będzie podatkiem kwalifikowalnym, wniesienie aportu (opodatkowanego) spowoduje zmianę przeznaczenia nabytych do realizacji projektu towarów i usług;
- 2) w przypadku wniesienia aportu, korzystającego ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem od towarów i usług, ze względu na jego przedmiot (towary zwolnione lub niepodlegające opodatkowaniu), nie dojdzie do zmiany kwalifikowalności podatku od towarów i usług; jeżeli beneficjent oświadczył, że VAT będzie

Aport  
opodatkowany  
VAT

Aport zwolniony  
z VAT

<sup>98</sup> Zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów na zbywcy ZCP nie ciąży obowiązek dokonania korekty. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie wyrażonym w interpretacji indywidualnej z dnia 27 maja 2011 r., sygn. IPPP2/443-327/11-2/KG „[...] zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa przez Wnioskodawcę nie wiąże się z obowiązkiem skorygowania podatku naliczonego, odliczonego w związku z nabyciem lub wytworzeniem środków trwałych, towarów handlowych oraz produktów wchodzących w skład sprzedanej zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Obowiązek ewentualnej korekty podatku naliczonego od przekazanych składników majątkowych, na podstawie art. 91 ust. 9 ustawy o podatku od towarów i usług, zostanie przeniesiony na nabywcę”. Podobnie: interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 22 lipca 2014 r., sygn. IPTPP1/443-317/14-4/RG; interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. IPPP1/443-153/11/13-5/S/EK.

wydatkiem kwalifikowanym, to wniesienie aportu w tym przypadku nie spowoduje zmiany w zakresie kwalifikowalności.

### **Źródła:**

#### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.);
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.);
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.);
- Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz.U. z 2015 r., poz. 1767).

#### **Orzecznictwo:**

- Wyrok TSUE z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie Zita Modes C- 497/01.
- Wyrok TSUE z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie C280/10, Polski Trawertyn.
- Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 1997 r., sygn. SA/Sz 2724/95.
- Wyrok NSA z dnia 14 sierpnia 2012 r., sygn. I FSK 1405/11.
- Postanowienie NSA z dnia 31 marca 2014 r., sygn. akt I FPS 6/13.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 sierpnia 2009 r., sygn. I SA/Ke 226/09290.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 5 grudnia 2013 r., sygn. IPPP3/443-824/13-2/IG.
- Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 26 września 2013 r., sygn. IBPP1/443-575/13/ES.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 28 października 2014 r., sygn. IPPP2/443-864/14-2/MM.



- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 27 maja 2011 r., sygn. IPPP2/443-327/11-2/KG.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 22 lipca 2014 r., sygn. IPTPP1/443-317/14-4/RG.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. IPPP1/443-153/11/13-5/S/EK.

### 3. Ramy prawne komercjalizacji wyników prac B+R przez PJB

#### 3.1. Status podatkowy PJB

##### *Podatek dochodowy od osób prawnych*

Państwowe jednostki badawcze, do których należą instytuty badawcze, uczelnie i Polska Akademia Nauk, mają osobowość prawną<sup>99</sup>. Na gruncie przepisów podatkowych oznacza to, że PJB podlegają przepisom ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>100</sup>.

Osobowość  
prawna PJB

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<sup>101</sup>.

##### *Przedmiot opodatkowania*

Przedmiotem opodatkowania podatkiem dochodowym jest – co do zasady – dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów, z jakich został on

<sup>99</sup> Art. 12 ustawy – Prawo o szkolnictwie wyższym, art. 3 ust. 1 ustawy o Polskiej Akademii Nauk oraz art. 1 ust. 3 ustawy o instytutach badawczych.

<sup>100</sup> Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2014 r., poz. 851).

<sup>101</sup> 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 Polskiej Akademii Nauk oraz ustawie o instytutach badawczych nie ma analogicznych zapisów na temat zwolnienia działalności statutowej z podatku; należy w tym względzie kierować się bezpośrednio zapisami ustaw podatkowych.

osiągnięty<sup>102</sup>. Dochodem jest nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Jeżeli koszty uzyskania przychodów przekraczają sumę przychodów, PJB generuje stratę.

Co do zasady przychodami podatkowymi są m.in. otrzymane pieniądze oraz wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo nieodpłatnie rzeczy lub praw<sup>103</sup>.

Kosztami uzyskania przychodów dla celów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>104</sup> 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).

### **Zwolnienia przedmiotowe**

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

Działalność społecznie użyteczna

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 przeznaczony 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<sup>105</sup>.

Działalność statutowa i gospodarcza

Co do zasady nie ma przy tym znaczenia, z jakiego źródła pochodzą dochody PJB<sup>106</sup> – może to być zarówno działalność statutowa, jak

<sup>102</sup> Art. 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>103</sup> Art. 12 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>104</sup> Art. 15 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>105</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. IPTPB3/423-74/14-6/IR; interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 6 czerwca 2014 r., sygn. IPTPB3/423-74/14-4/IR.

<sup>106</sup> 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

i 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.

Państwowa jednostka badawcza 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.

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

- 1) nabycie środków trwałych;
- 2) nabycie wartości niematerialnych i prawnych;
- 3) opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodu.

Poza lokowaniem dochodów PJB na 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, szczególnie typy papierów wartościowych i instrumentów finansowych.

Należy zwrócić uwagę, że jedną z form komercjalizacji wyników prac B+R przez PJB jest zawiązanie spółki prawa handlowego z udziałem innego podmiotu, co wymaga wniesienia przez PJB wkładu (np. w postaci środków pieniężnych uzyskanych w związku z dochodem wygenerowanym na prowadzonej działalności) lub nabycia udziałów

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 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).



Papiery  
wartościowe

Wniesienie  
wkładu do spółki

w spółce. Niemniej, zgodnie z interpretacjami indywidualnymi Ministra Finansów oraz wyrokami sądów administracyjnych<sup>107</sup>, 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. W takiej sytuacji dochód wydatkowany na nabycie wkładu nie korzysta ze zwolnienia.

Wydatkowanie  
a termin

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.

Utrata  
zwolnienia

Utrata zwolnienia następuje w przypadku, 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<sup>108</sup>.



Politechnika w 2015 r., będącym jednocześnie rokiem podatkowym, wydatkowała środki przewyższające przychody uzyskane w tym samym okresie (poniosła stratę w znaczeniu ekonomicznym).

<sup>107</sup> Na przykład interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 17 lipca 2009 r., sygn. IPPB5/423-192/09-6/AS oraz interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, z dnia 12 kwietnia 2013 r., sygn. IPPB5/423-752/09/13-7/S/KS, także wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 11 lutego 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1360/10 oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1237/11.

<sup>108</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów, wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, z dnia 11 lutego 2010 r., sygn. IBPBI/2/423-1331/09/PC.

Część z wydatków poniesionych przez politechnikę nie została uznana za poniesione na cel statutowy (przeznaczenie 100 000 zł na wkład do spółki z o.o. komercjalizującej wyniki prac B+R powstających na politechnice).

W konsekwencji pomimo tego, że politechnika poniosła stratę w sensie ekonomicznym, to część jej dochodu będzie podlegać opodatkowaniu, ponieważ wydatkowanie opisane powyżej należy zakwalifikować jako wydatkowanie na pozastatutowe cele politechniki (a w konsekwencji niepodlegające zwolnieniu z podatku dochodowego od osób prawnych).

Mając powyższe na uwadze, PJB jest zobowiązana, na podstawie prowadzonej ewidencji rachunkowej<sup>109</sup>, 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.

Ewidencja  
na cele  
statutowe

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 z tym przepisem, jeżeli podatnicy<sup>110</sup> 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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Opodatkowanie  
dochodu  
przeznaczonego  
na cele  
pozastatutowe

<sup>109</sup> 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.

<sup>110</sup> Wymienieni w art. 17 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zaliczki  
na podatek

Ponadto PJB jest również zobowiązana do opłacania miesięcznych zaliczek na podatek dochodowy i składania rocznych deklaracji. Niemniej, jeśli całość osiągniętych 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.



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 kapitałowe. Brak możliwości korzystania ze zwolnienia przedmiotowego będzie miał zatem istotny wpływ na wzrost obciążeń podatkowych w przypadku komercjalizacji wyników prac B+R poprzez tworzenie spółek komercjalizujących z udziałem PJB.

Zwolnienie  
dochodów

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<sup>111</sup>:

- 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 wdrożeń Unii Europejskiej oraz z programów NATO;
- 3) kwot 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 udzieloną w ramach programu finansowego z udziałem

<sup>111</sup> Art. 17 ust. 1 pkt 23, 47 i 53 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

środków europejskich, o których mowa w ustawie o finansach publicznych.

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 na komercjalizacji wyników prac B+R).



Uniwersytet uzyskał dotację od jednostki samorządu terytorialnego. Pozyskane środki wydatkował na szkolenie pracowników zaangażowanych w proces komercjalizacji wyników prac B+R a następnie sprzedał prawa do tych wyników.



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

### **Podatek od towarów i usług**

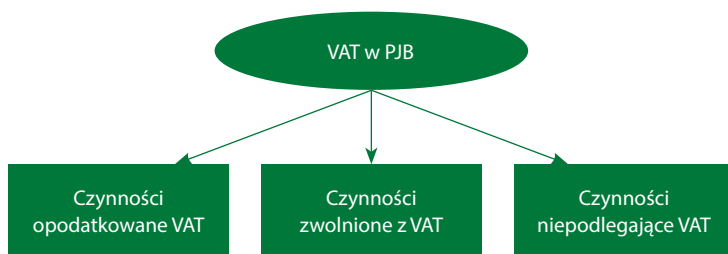
Ustawa o VAT<sup>112</sup> w art. 15 ust. 1 jako podatników wymienia: „osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą [...], bez względu na cel lub rezultat takiej działalności”. Zgodnie z ust. 2 tego przepisu „działalność 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”.

Podatnicy VAT

Z perspektywy podatku VAT działalność PJB może być zakwalifikowana jako działalność obejmująca czynności opodatkowane VAT, czynności zwolnione z VAT i czynności niepodlegające VAT (tj. pozostające poza zakresem tego podatku). Kwalifikacja ta uzależniona jest od rodzaju czynności wykonywanych w ramach prowadzonej przez PJB działalności gospodarczej.



<sup>112</sup> Ustawa o podatku od towarów i usług z dnia 11 marca 2004 r. (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.).



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

Czynności opodatkowane VAT

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 działalność ta, co do zasady, podlega opodatkowaniu VAT<sup>113</sup>.

Działalność mieszana

W praktyce, z perspektywy definicji działalności gospodarczej zawartej w ustawie o VAT oraz natury czynności wykonywanych przez PJB, większość PJB prowadzi „działalność mieszaną”, co oznacza, że PJB równolegle wykonuje czynności, które są opodatkowane VAT, zwolnione z VAT lub nie podlegają temu podatkowi. 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<sup>114</sup>, a w jakim zakresie prawo to jej nie przysługuje.

A zatem wśród typów działalności prowadzonej przez PJB można z perspektywy VAT wyróżnić w szczególności:

- 1) działalność komercyjną, do której, oprócz sprzedaży lub udzielania licencji na korzystanie z wartości niematerialnych i prawnych, należy przykładowo odpłatne świadczenie usług naukowo-badawczych, wynajem pomieszczeń, prowadzenie szkoleń, organizacja

<sup>113</sup> Przykładowo, brak obowiązku opodatkowania tego rodzaju czynności może wynikać z faktu skorzystania ze zwolnienia przez PJB przewidzianego w art. 113 ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>114</sup> Prawo do odliczenia VAT naliczonego przysługuje PJB jedynie w zakresie wykonywanych przez nią czynności opodatkowanych VAT.



konferencji itp.; działalność ta – co do zasady – stanowi działalność gospodarczą w rozumieniu ustawy o VAT i podlega opodatkowaniu VAT według właściwych stawek;

- 2) usługi edukacyjne, które są zwolnione z VAT;
- 3) finansowaną ze środków publicznych działalność statutową, która – co do zasady – powinna pozostawać poza zakresem VAT.

Jeżeli PJB ma zamiar wykonywać czynności opodatkowane VAT (np. w zakresie komercjalizacji wyników prac B+R), to przed dniem pierwszej czynności opodatkowanej ma obowiązek złożyć właściwemu dla siebie miejscowo naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne w zakresie podatku VAT jako tzw. podatnik VAT czynny<sup>115</sup>.

Rejestracja  
na VAT

Obowiązek rejestracji nie będzie miał zastosowania, jeśli PJB świadczy wyłącznie usługi zwolnione z VAT<sup>116</sup> (np. usługi edukacyjne), a sprzedaż z tego tytułu w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyła kwoty 150 000 zł netto (tj. bez VAT)<sup>117</sup>. W takim przypadku zgłoszenie rejestracyjne nie jest obowiązkowe. Brak konieczności rejestracji VAT może mieć znaczenie dla nowo powstających PJB, które jeszcze nie osiągnęły istotnych przychodów z tytułu komercjalizacji wyników prac B+R.

Usługi związane  
z VAT

Dla podatników rozpoczynających działalność gospodarczą w ciągu roku limit obrotów liczony jest w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej<sup>118</sup>, tj. od daty rozpoczęcia wykonywania działalności gospodarczej ujawnionej we wpisie CEIDG lub rejestrze przedsiębiorców (KRS).

Limit obrotów

Niezależnie od powyższego, w przypadku korzystania ze zwolnienia w związku z nieprzekroczeniem kwoty sprzedaży w wysokości 150 000 zł (netto), PJB jako podatnik jest obowiązana prowadzić ewidencję sprzedaży za dany dzień, nie później jednak niż przed dokonaniem sprzedaży w dniu następnym<sup>119</sup>.

Ewidencja  
sprzedaży

<sup>115</sup> Obowiązek ten wynika z art. 96 ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>116</sup> Zwolnienie z VAT na podstawie art. 43 ust. 1 oraz art. 82 ust. 3 ustawy o VAT.

<sup>117</sup> Przy czym w latach 2010–2011 obowiązywał okres przejściowy tj. za 2010 r. limit wynosił 100 000 zł, a za 2011 r. i lata następne – 150 000 zł przy zachowaniu określonych obowiązków formalnych.

<sup>118</sup> Art. 113 ust. 9 ustawy o VAT.

<sup>119</sup> Zgodnie z art. 109 ust. 1 ustawy o VAT.

Brak prawa do odliczenia podatku VAT

Państwowa jednostka badawcza musi jednak pamiętać o tym, że brak rejestracji jednostki jako podatnika VAT wiąże się z niemożnością odliczenia przez nią podatku naliczonego przy dokonywanych zakupach. Jednostka badawcza powinna oszacować, które rozwiązanie (tj. skorzystanie lub nieskorzystanie 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.

### ***Stawki VAT***

Od 1 stycznia 2011 r. obowiązuje 23% stawka VAT na usługi naukowo-badawcze<sup>120</sup>. Stawka ta zgodnie z obecnym stanem prawnym ma obowiązywać do 31 grudnia 2016 r.<sup>121</sup>

Stawki obniżone

W przypadkach określonych w ustawie o VAT istnieje możliwość zastosowania stawek obniżonych. Przykładowo, 8% stawka VAT<sup>122</sup> obejmuje usługi świadczone przez twórców i artystów wykonawców (osoby fizyczne) w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo autorskie, jednak usługi te muszą być wynagradzane w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw do artystycznego wykonania<sup>123</sup>. 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 zlecenie.

### ***Działalność naukowo-badawcza PJB na gruncie 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. W tym kontekście intencja PJB w stosunku do realizowanego projektu ma decydujące znaczenie.

<sup>120</sup> Do końca 2005 r. usługi naukowo-badawcze objęte były zwolnieniem z opodatkowania VAT. Począwszy od 1 stycznia 2006 r. zostały opodatkowane, co do zasady, podstawową stawką VAT, która do końca 2010 r. wynosiła 22%, natomiast w okresie od 1 stycznia 2011 r. podstawowa stawka podatku VAT wynosi 23%.

<sup>121</sup> Art. 146a pkt 1 ustawy o VAT.

<sup>122</sup> W okresie od 1 stycznia 2011 r. obniżona 7% stawka podatku VAT została podniesiona do poziomu 8%.

<sup>123</sup> Załącznik 3 do ustawy o VAT, poz. 181.

Plan dotyczący przyszłej komercjalizacji już na etapie rozpoczęcia realizacji projektu przesądza o tym, aby uznać działalność PJB jako czynności opodatkowane VAT. Działalność PJB będzie opodatkowana również wówczas, gdy czynność została wykonana jednorazowo w okolicznościach wskazujących na zamiar wykonywania czynności w sposób częstotliwy.

Instytut X (podatnik VAT) realizuje projekt, na który otrzymał dofinansowanie ze środków publicznych w formie dotacji rozwojowej. Głównym celem projektu jest umożliwienie opracowania kompleksowego systemu wspierającego działalność organów państwa i samorządów w zakresie ochrony przeciwpowodziowej.

Realizacja projektu trwa trzy lata – od 1 lipca 2013 r. do 30 czerwca 2016 r. Jest on dofinansowywany w 100% dla jednostki naukowej. Projekt realizują trzy podmioty, a liderem Konsorcjum jest Instytut X. Prawa autorskie do uzyskanych w wyniku realizacji projektu wyników badań naukowych będą przysługiwać wszystkim uczestnikom, proporcjonalnie do wniesionego wkładu.

Głównym celem prowadzonych prac badawczych jest opracowanie nowych rozwiązań technicznych i technologicznych o charakterze aplikacyjnym, a nie ich komercjalizacja. Jednakże w sytuacji gdy projekt zakończy się sukcesem, wówczas będzie możliwa komercjalizacja badań (opodatkowana sprzedaż). Instytut zakłada, że powinny być one sprzedane w formie licencji lub praw autorskich.

Zakupy związane z realizacją projektu w okresie jego realizacji od 1 lipca 2013 r. do 30 czerwca 2016 r. będą służyły wyłącznie na rzecz projektu. Faktury VAT dokumentujące zakup towarów i usług związanych z realizacją opisanego we wniosku projektu będą wystawiane na każdego z uczestników Konsorcjum.

Instytutowi będzie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z realizacją przedmiotowego projektu w takim zakresie, w jakim jego rezultaty będą służyć czynnościom opodatkowanym. Mimo że nie można przewidzieć, czy w wyniku wdrożenia opisanego projektu badawczego będzie on osiągał obroty i nie wiadomo, czy prowadzone badania dadzą pozytywny wynik (ich efekt będzie dopiero znany w połowie 2016 r.), to w momencie nabycia towarów i usług zachowana pozostanie pierwotna intencja ich nabycia, tj. w celu wykonywania czynności opodatkowanych.



Institutowi będzie przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, wynikającego z faktur dokumentujących nabycie towarów i usług dotyczących realizacji opisanego we wniosku projektu w całości, na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy. Jeżeli jednostka naukowa nie wykona w danym okresie rozliczeniowym czynności opodatkowanych związanych z powstaniem podatku należnego na terytorium kraju, wówczas przysługuje jej zwrot kwoty podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 5a ustawy.

Jeżeli prace badawcze prowadzone są na zlecenie zewnętrznych podmiotów lub w celu późniejszego zbycia efektów tych prac, powinny być zakwalifikowane jako czynność opodatkowana VAT w ramach działalności gospodarczej PJB.

Świadczenie usług

Zgodnie z przepisami o VAT<sup>124</sup> 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.

Powyższe oznaczają, 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 będzie stanowić świadczenie usług<sup>125</sup>.

### ***Działalność PJB zwolniona z VAT***

Państwowe jednostki badawcze, które komercjalizują wyniki prac B+R, oprócz działalności opodatkowanej VAT mogą również wykonywać czynności zwolnione z VAT lub w ogóle niepodlegające temu podatkowi.

W powyższym kontekście w odniesieniu do PJB zastosowanie może znaleźć zwolnienie dotyczące usług w obszarze edukacji. Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 26 lit. b ustawy o VAT zwolnione od podatku są usługi

<sup>124</sup> Art. 8 ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>125</sup> Natomiast zbycie rzeczy ruchomej (np. prototypu innowacyjnego urządzenia) będzie stanowić odpłatną dostawę towaru.

świadczony przez uczelnie, jednostki naukowe Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowe, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym, oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane.

Odwołanie się przez ustawę o VAT do pojęcia jednostek badawczo-rozwojowych bez ich ustawowego zdefiniowania powoduje, że każdorazowo niezbędna jest weryfikacja statusu konkretnej jednostki<sup>126</sup>.

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), jak i z działalnością podlegającą opodatkowaniu VAT (np. realizowane w ramach działalności komercjalizującej udzielenie licencji lub sprzedaż praw do wyników prac B+R), jak i działalnością pozostającą poza zakresem opodatkowania VAT. Wykonywanie przez PJB tak szerokiego wachlarza czynności powoduje konieczność odrębnego oznaczania części podatku naliczonego, który związany jest z działalnością opodatkowaną, a także części, która wiąże się z działalnością nieopodatkowaną (tj. w pierwszej kolejności PJB powinny dokonywać tzw. alokacji bezpośredniej zakupu do działalności opodatkowanej VAT, zwolnionej od VAT oraz pozostającej poza zakresem opodatkowania). Jeśli jednak nie da się wyodrębnić kwot podatku związanych z tymi czynnościami, podatnik ma prawo skorzystać z tzw. odliczenia proporcjonalnego.

Oznaczenie  
podatku  
naliczonego

W dniu 1 stycznia 2016 r. weszła w życie nowelizacja przepisów ustawy o VAT o zasadniczym znaczeniu dla podmiotów, które – tak jak PJB – prowadzą działalność mieszaną, tj. wykonują jednocześnie czynności kwalifikowane dla celów VAT jako działalność gospodarcza, jak i niepodlegające opodatkowaniu VAT. W świetle nowych przepisów podatnicy zostali zobligowani do ustalania tzw. prewspółczynnika VAT.

Prewspółczynnik  
VAT

<sup>126</sup> W praktyce od 1 października 2010 r. jednostki badawczo-rozwojowe działające na podstawie ustawy z dnia 25 lipca 1985 r. o jednostkach badawczo-rozwojowych (Dz.U. z 1985 r. Nr 36, poz. 170), które uzyskały kategorię 1, 2, 3, 4 lub 5 na podstawie przepisów ustawy z dnia 8 października 2004 r. o zasadach finansowania nauki, stają się instytucjami badawczymi w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytucjach badawczych (Dz.U. z 2010 r. Nr 96, poz. 618).

Odliczenie VAT Zgodnie z nowelizacją ustawy o VAT (art. 86 ust. 2a) w przypadku nabycia towarów i usług:

- 1) wykorzystywanych **zarówno do celów wykonywanej przez podatnika działalności gospodarczej, jak i do celów innych niż działalność gospodarcza**, z wyjątkiem celów osobistych (...)

oraz

- 2) gdy przypisanie tych towarów i usług **w całości do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe**,

kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określenia zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej – tzw. „**sposób określenia proporcji**”, „**prewspółczynnik**”.

Sposób określenia proporcji powinien najbardziej odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Proporcję określa się procentowo w stosunku rocznym, zaokrąglając ją w górę do najbliższej liczby całkowitej.

Metody ustalania prewspółczynnika Przy ustalaniu sposobu obliczenia prewspółczynnika VAT – zgodnie z treścią art. 86 ust. 2c ustawy o VAT – będzie można wykorzystać w szczególności:

- 1) **klucz osobowy**, tj. *średnioroczną liczbę osób wykonującą wyłącznie prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie osób wykonujących pracę w ramach działalności gospodarczej i poza nią;*
- 2) **klucz godzinowy**, tj. *średnioroczną liczbę roboczogodzin przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą w ogólnej średniorocznej liczbie roboczogodzin przeznaczonych na prace związane z działalnością gospodarczą i poza nią;*
- 3) **klucz przychodowy**, tj. *roczny obrót z działalności gospodarczej w rocznym obrocie podatnika z działalności gospodarczej powiększonym o przychody z innej działalności, w tym roczną wartość środków finansowych uzyskanych na sfinansowanie działalności innej niż gospodarcza oraz wartość dotacji, subwencji i innych dopłat o podobnym charakterze;*

- 4) **klucz powierzchniowy**, tj. *średnioroczną powierzchnię wykonywaną do działalności gospodarczej w ogólnej średniorocznej powierzchni wykorzystywanej do działalności gospodarczej i poza nią.*

Dodatkowe wskazania co do sposobu ustalania tzw. prewpółczynnika dla takich podmiotów m.in. jak uczelnie publiczne, PJB, zostały przedstawione w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193). Rozporządzenie to odnosi się do podmiotów, które prowadzą działalność o charakterze mieszanym i nie są w stanie bezpośrednio przypisać wydatków prowadzonej działalności gospodarczej lub działalności pozostającej poza VAT.

Szczegółowe  
rozporządzenie

#### **Dotacje na działalność statutową PJB a VAT**

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w ustawie o VAT<sup>127</sup> 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 towarów dostarczanych lub usług świadczonych przez PJB. Przy czym podstawa opodatkowania nie obejmuje kwoty podatku VAT<sup>128</sup>.

Doliczenie  
do podstawy  
opodatkowania

Jednak dotacje otrzymywane przez PJB na działalność statutową powinny pozostawać poza zakresem VAT, jeśli nie wiążą się z działalnością PJB, podlegającą opodatkowaniu VAT (np. gdy jednostki badawcze nie dokonują przeniesienia własności wyników prac B+R lub gdy dotacje te dotyczą wyłącznie działalności statutowej).

Instytut badawczy X prowadzi działalność naukową i badawczą.

Instytut X otrzymuje z Ministerstwa Nauki i Szkolnictwa Wyższego dotację podmiotową na dofinansowanie działalności statutowej oraz dotacje celowe na dofinansowanie programów badawczych. Ponadto Instytut X otrzymuje z Ministerstwa Środowiska dotację celową na fi-



<sup>127</sup> Art. 29a ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>128</sup> Art. 29a ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT.

nansowanie programu wieloletniego Państwowego Instytutu Badawczego. Dysponentem wyników prac badawczych jest Instytut X.

Z uwagi na to, że ministerstwa jedynie finansują projekty badawcze (nie są ich zleceniodawcą, usługobiorcą w rozumieniu przepisów o VAT), to nie występują tu czynności (świadczenie usług) podlegające opodatkowaniu podatkiem VAT w rozumieniu przepisów ustawy o VAT. Instytut X nie opodatkowuje podatkiem VAT wymienionych dotacji, traktując je jako przychody niepodlegające opodatkowaniu.

**Dopłaty do ceny** Odmiennie przedstawia się sytuacja, gdy uzyskane przez PJB środki finansowe stanowią część lub całość dopłaty do ceny (jako pokrycie części ceny lub rekompensata z powodu jej obniżenia), np. transfer wartości niematerialnych i prawnych stanowiących na gruncie VAT usługę świadczoną na rzecz przedsiębiorcy. Tego rodzaju dopłata (tj. dotacja, subwencja lub inna dopłata o podobnym charakterze) stanowi obok ceny uzupełniający ją element podstawy opodatkowania. Wartość dopłaty stanowi kwotę brutto, tj. zawiera w sobie wartość podatku VAT i podlega opodatkowaniu według stawki właściwej świadczeniu, którego dopłata dotyczy. Obowiązek podatkowy w stosunku do wartości otrzymanej dopłaty powstaje z chwilą otrzymania tej dopłaty (w całości lub odpowiednio w części)<sup>129</sup>.



Uczelnia (Beneficjent) wraz z innym podmiotem gospodarczym, firmą X (Konsorcjant) zawarła umowę dla potrzeb realizacji badania naukowego (Projekt). Projekt ma na celu opracowanie i praktyczne zweryfikowanie zasad budowy bioreaktorów zamkniętych i prowadzenie w nich procesu uprawy mikroglonów. W wyniku jego realizacji powstanie prototyp bioreaktorów z uprawami mikroglonów połączonych z biogazownią rolniczą i wykorzystujących jej odpady.

Zadania w ramach Konsorcjum zostały podzielone w następujący sposób:

- 1) Beneficjent realizuje prace badawczo-rozwojowe, podczas gdy
- 2) Konsorcjant wnosi do Projektu wkład własny w postaci biogazowni rolniczej.

<sup>129</sup> Art. 19a ust. 5 pkt 2 ustawy o VAT.



Na całkowitą wartość dofinansowania przyznanego na podstawie umowy zawartej pomiędzy Beneficjentem i NCBiR składają się środki z:

1) Europejskiego Funduszu Rozwoju Regionalnego (EFRR) – 75% wartości dofinansowania

oraz

2) budżetu państwa – 25% dofinansowania.

Po wykonaniu Projektu prawa majątkowe do wyników badań i prac rozwojowych uzyskanych w trakcie jego realizacji zostaną w całości przekazane przez Beneficjenta Konsorcjantowi, który planuje wdrożenie ich we własnej działalności gospodarczej.

Dotacja otrzymana na sfinansowanie kosztów Projektu nie powinna zostać wzięta pod uwagę dla potrzeb kalkulacji podstawy opodatkowania VAT. Tym samym otrzymana dotacja ze środków unijnych, czyli otrzymany zwrot poniesionych kosztów, nie stanowi czynności opodatkowanej VAT, ponieważ czynność ta nie została wymieniona w katalogu czynności podlegających opodatkowaniu, zawartych w art. 5 ust. 1 ustawy o VAT.

Uczelni będzie ponadto przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego od towarów i usług nabywanych dla potrzeb realizacji Projektu, poniesione wydatki będą bowiem związane z wykonaniem czynności opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, czyli przekazaniem przez uczelnię na rzecz Konsorcjanta praw majątkowych do wyników badań i prac rozwojowych.

Podstawę opodatkowania podatkiem od towarów i usług zwiększa się tylko o takie dotacje, które w sposób bezwzględny i bezpośredni są związane z daną dostawą towarów lub świadczeniem usług. Jeżeli taki bezpośredni związek nie występuje, dofinansowanie ogólne – na pokrycie kosztów działalności (czy też kosztów realizacji konkretnego zadania) – nie zwiększa podstawy opodatkowania, a tym samym nie podlega opodatkowaniu.

### **Źródła:**

#### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.);

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.);
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.);
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2012 r. poz. 572 ze zm.);
- Rozporządzenie z dnia 17 grudnia 2015 r. w sprawie sposobu określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej w przypadku niektórych podatników (Dz.U. z 2015 r. poz. 2193).

#### **Orzecznictwo:**

- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 lipca 2009 r., sygn. IPPB5/423-192/09-6/AS.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 9 lutego 2010 r., sygn. IPPB5/423-752/09-4/AM.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 11 lutego 2010 r., sygn. IBPBI/2/423-1331/09/PC.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 4 czerwca 2014 r., sygn. IPTPB3/423-74/14-6/IR.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 6 czerwca 2014 r., sygn. IPTPB3/423-74/14-4/IR.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 2 stycznia 2014 r., sygn. IPPP2/443-1302/13-2/MM.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 17 grudnia 2013 r., sygn. IPPP1/443-955/13-4/MPe.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 9 września 2013 r., sygn. IPPP2/443-645/13-2/DG.

### 3.2. Sposób rozpoznawania dla celów VAT transakcji z udziałem zagranicznego podmiotu

W momencie rozpoczęcia przez PJB działalności opodatkowanej VAT zastosowanie do transakcji z jego udziałem mają takie same reguły opodatkowania, jakie obowiązują wszystkich podatników VAT, także w zakresie dokonywania sprzedaży na rzecz podmiotu z siedzibą za granicą lub nabycia towarów czy usług od takiego podmiotu. Należy zwrócić uwagę na fakt, że w zależności od rodzaju dokonywanej transakcji zasady opodatkowania transakcji transgranicznych dla celów VAT mogą się różnić od zasad opodatkowania stosowanych dla transakcji lokalnych, krajowych. Transakcje transgraniczne mogą także nieść za sobą określone dodatkowe obowiązki informacyjne.

#### *Transakcje wewnątrzspółnotowe*

Czynności dostawy towarów z jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej (UE) na terytorium drugiego państwa członkowskiego są regulowane poprzez zasady opodatkowania właściwe dla tzw. transakcji wewnątrzspółnotowych. Dostawa towarów pomiędzy przedsiębiorstwami z różnych państw członkowskich UE nosi nazwę wewnątrzspółnotowej dostawy towarów (WDT), natomiast dokonanie zakupu towaru od takiego podmiotu określane jest jako wewnątrzspółnotowe nabycie towarów (WNT).

Definicję wewnątrzspółnotowej dostawy towarów przewiduje art. 12 ust. 1 ustawy o VAT. W świetle tego artykułu przez WDT rozumie się wywóz towarów w celu przeniesienia prawa do rozporządzania nimi jako właściciel z terytorium Polski na terytorium innego państwa członkowskiego. Transakcje WDT zachodzą wyłącznie wówczas, gdy dostawa jest dokonywana na rzecz podmiotu zidentyfikowanego na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych na terytorium państwa członkowskiego UE, innego niż Polska. W innym wypadku (tj. dokonania dostawy na rzecz podmiotu, który nie ma statusu podatnika i który nie jest zidentyfikowany na potrzeby transakcji wewnątrzspółnotowych w swoim państwie) dana transakcja, pomimo dokonania wysyłki czy transportu z Polski do innego kraju UE, powinna być rozpoznana jako dostawa lokalna opodatkowana według właściwej dla niej stawki VAT. Ponadto zastosowanie przepisów o WDT

Wewnątrz-  
spółnotowa  
dostawa  
towarów

ma miejsce wyłącznie wówczas, gdy sprzedawcą jest tzw. czynny podatnik VAT. Przykładowo, jeśli uczelnia zdecyduje się na skorzystanie ze zwolnienia podmiotowego w VAT ze względu na nieosiągnięcie określonej wielkości obrotów, dokonanie przez nią wywozu towarów na rzecz podmiotu z innego kraju UE będzie rozpoznawane jako dostawa lokalna, a nie WDT.

Wewnątrz-  
wspólnotowe  
nabycie towarów

Transakcji wywozu towarów z jednego państwa UE do drugiego (tj. transakcji WDT) po stronie nabywcy towarów odpowiada wewnątrzspółnotowe nabycie towarów, które zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy o VAT oznacza nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu, jeśli wysyłka lub transport dokonywane są przez sprzedawcę lub nabywcę towarów albo na ich rzecz.

Zgłoszenie  
rejestracyjne

O zamiarze rozpoczęcia wykonywania transakcji wewnątrzspółnotowych PJB będąca podatnikiem VAT czynnym powinna zawiadomić naczelnika urzędu skarbowego w zgłoszeniu rejestracyjnym VAT-R, korzystając z załącznika VAT-R/UE. Zgłoszenie powinno nastąpić przed dniem dokonania pierwszej transakcji WDT lub WNT. Po otrzymaniu zawiadomienia naczelnik urzędu skarbowego dokona rejestracji PJB jako tzw. podatnika VAT UE. Na potrzeby dokumentowania transakcji wewnątrzspółnotowych PJB powinna posługiwać się otrzymanym dla celów VAT numerem identyfikacyjnym poprzedzonym kodem PL.

Obowiązek  
podatkowy  
w WDT, WNT

Co do zasady obowiązek podatkowy w WDT powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano tej dostawy (art. 20 ust. 1 ustawy o VAT). Analogicznie zostały ustalone zasady powstawania obowiązku podatkowego dla WNT (art. 20 ust. 5 ustawy o VAT).

Wewnątrzspółnotowa dostawa towarów jest co do zasady opodatkowana w kraju rozpoczęcia transportu lub wysyłki stawką VAT 0%. Warunki zastosowania stawki 0% dla WDT przewidziane są w art. 42 ust. 1 ustawy o VAT. Stawka 0% ma zastosowanie, jeżeli:

- 1) podatnik dokonał dostawy na rzecz nabywcy posiadającego właściwy i ważny numer identyfikacyjny dla transakcji wewnątrzwspólnotowych, nadany przez właściwe nabywcy państwo członkowskie;
- 2) przed upływem terminu do złożenia deklaracji podatkowej za dany okres rozliczeniowy podatnik dysponuje dowodami, że towary, które były przedmiotem WDT, zostały wywiezione z terytorium kraju i dostarczone do nabywcy na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium kraju;
- 3) podatnik w momencie złożenia deklaracji podatkowej, w której wykazuje tę dostawę towarów, jest zarejestrowany jako podatnik VAT UE.

Natomiast podatek należny z tytułu WNT jest rozliczany przez nabywcę towarów według właściwej dla danej kategorii towaru stawki VAT obowiązującej w kraju zakończenia transportu lub wysyłki.

Podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego od WNT na zasadach ogólnych, tj. w zakresie, w jakim zakupione towary są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. Kwotę podatku naliczonego będzie stanowił kwota podatku należnego z tytułu WNT. Oznacza to, że podatek z tytułu WNT powinien zostać uwzględniony w deklaracji VAT w tej samej kwocie po stronie podatku należnego (w polu dotyczącym wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów), jak i podatku naliczonego (we właściwym polu dotyczącym nabycia towarów i usług).

Odliczenie  
podatku

Należy zwrócić uwagę, że niezależnie od obowiązku uwzględnienia transakcji wewnątrzwspólnotowych w deklaracjach VAT, zgodnie z art. 100 ust. 1 ustawy o VAT, podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE są obowiązani składać w urzędzie skarbowym także zbiorcze informacje o dokonanych transakcjach wewnątrzwspólnotowych. Informacje podsumowujące – co do zasady – składane są za okresy miesięczne, w terminie do 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Informacje podsumowujące mogą być składane za okresy kwartalne, jeśli wartość transakcji bez podatku nie przekracza w danym kwartale określonej wysokości, tj. 250 000 zł dla WDT i 50 000 zł dla WNT.

Informacje  
podsumowujące



Uczelnia, będąca podatnikiem VAT w Polsce zarejestrowanym dla celów transakcji wspólnotowych, dokonuje wewnątrzwspólnotowego nabycia surowców do prowadzonych badań od podatnika zarejestrowanego w Niemczech. Towary zostają przetransportowane z Niemiec do Polski.

Uczelnia będzie zobowiązana do rozpoznania WNT w Polsce. Powinna dokonać rozliczenia podatku z tego tytułu w deklaracji VAT, stosując właściwą stawkę VAT, oraz uwzględnić dokonaną transakcję w deklaracji VAT i informacji podsumowującej (w części B – Informacja o wewnątrzwspólnotowych nabyciach towarów).

### ***Import usług oraz świadczenie usług na rzecz podmiotów zagranicznych***

#### Import usług

Import usług, w świetle art. 2 pkt 9 ustawy o VAT, jest to świadczenie usług, z tytułu wykonania których zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT podatnikiem jest usługobiorca<sup>130</sup>. Zgodnie z ogólnymi zasadami ustalania miejsca świadczenia usług, jeśli usługi świadczone są na rzecz innego podatnika VAT, powinny zostać opodatkowane w miejscu siedziby usługobiorcy. Biorąc powyższe pod uwagę, przy zakupie usług przez PJB od podmiotu z siedzibą zagranicą, miejscem ich opodatkowania będzie Polska (jako kraj siedziby usługobiorcy). W świetle art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT w sytuacji nabycia usług od podmiotu, który nie posiada w Polsce ani siedziby, ani stałego miejsca prowadzenia działalności gospodarczej, aby ułatwić dokonywanie rozliczeń, wprowadzono w art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT zasadę, że to nabywca tych usług jest podatnikiem z tytułu ich świadczenia. Innymi słowy, przy dokonywaniu zakupu usług od kontrahentów zagranicznych to PJB będzie zobowiązana do rozliczenia VAT, wynikającego z transakcji.

Podatek VAT należny od importu usług jest jednocześnie podatkiem naliczonym, podlegającym odliczeniu w całości lub w części (o ile zakup związany jest z wykonywaniem czynności opodatkowanych). Państwowa jednostka badawcza uzyska prawo do odliczenia VAT od importu usług za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy. Podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego od importu usług za okres, w którym powstał obowiązek podatkowy w podatku

<sup>130</sup> Art. 28b ustawy o VAT.

należnym, pod warunkiem że podatnik uwzględni kwotę podatku należnego z tytułu tej transakcji w deklaracji podatkowej, w której jest on obowiązany rozliczyć ten podatek.

W przypadku natomiast świadczenia usług przez PJB na rzecz podmiotu z siedzibą poza Polską sposób opodatkowania tej czynności zależy jest przede wszystkim od statusu podmiotu, na rzecz którego usługi są świadczone. Jak wskazano powyżej, ogólna reguła ustalania miejsca opodatkowania przy świadczeniu usług stanowi, że usługi świadczone na rzecz innego podatnika VAT podlegają opodatkowaniu w miejscu siedziby usługobiorcy. W takich przypadkach, w związku z tym, że obowiązek podatkowy nie powstaje w Polsce, sprzedawca nie jest zobowiązany do rozliczenia VAT. Podatek zostanie rozliczony przez nabywcę usług. Obowiązkiem sprzedawcy będzie natomiast uwzględnienie świadczonych usług w informacji podsumowującej (art. 100 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT; część E deklaracji VAT-UE – Informacja o wewnątrzwspólnotowym świadczeniu usług). W tego typu transakcjach istotne jest ustalenie po stronie jednostki naukowej, w jakim kraju nabywca usługi ma siedzibę lub też stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej.

Państwowa jednostka badawcza dokonuje sprzedaży licencji na rzecz spółki z siedzibą na Słowacji. Jednostka wystawia fakturę bez podatku VAT należnego oraz wykazuje informację o wewnątrzwspólnotowym świadczeniu usług w informacji podsumowującej za dany okres. Podatek należny jest rozliczany na Słowacji przez nabywcę usługi zgodnie z właściwymi przepisami, obowiązującymi w miejscu jej opodatkowania.



Przykład

Jeżeli zaś usługi świadczone są na rzecz niepodatników, miejscem ich opodatkowania jest co do zasady miejsce siedziby usługodawcy. W związku z powyższym PJB powinna je rozpoznać, tak jak świadczenie usług lokalnie w Polsce, i zastosować właściwą dla świadczonych usług stawkę podatku VAT.

Świadczenie usług na rzecz niepodatnika

### ***Transakcje importowe oraz eksportowe***

Przez import towarów – zgodnie z art. 2 pkt 7 ustawy o VAT – rozumie się przywóz towarów z terytorium państwa trzeciego na terytorium Unii Europejskiej.

Import towarów

Import towarów powinien zostać rozpoznany przez ich nabywcę. Zgodnie z art. 19a ust. 9 ustawy o VAT w przypadku importu towarów obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powstania długu celnego. VAT należny z tytułu importu towarów „przekształca się” niejako w VAT naliczony, jeśli zakup towarów miał związek z czynnościami opodatkowanymi, wykonywanymi przez PJB.

**Eksport towarów** Eksporem towarów natomiast – w świetle art. 2 pkt 8 ustawy o VAT – jest dostawa towarów wysyłanych lub transportowanych z terytorium kraju poza terytorium Unii Europejskiej przez:

- 1) dostawcę lub na jego rzecz  
lub
  - 2) nabywcę mającego siedzibę poza terytorium kraju lub na jego rzecz, z wyłączeniem towarów wywożonych przez samego nabywcę do celów wyposażenia lub zaopatrzenia statków rekreacyjnych oraz turystycznych statków powietrznych lub innych środków transportu służących do celów prywatnych
- jeżeli wywóz towarów poza terytorium Unii Europejskiej jest potwierdzony przez urząd celny określony w przepisach celnych.

Obowiązek podatkowy w eksporcie powstaje na zasadach ogólnych, tj. zgodnie z art. 19a ust. 1 ustawy o VAT w chwili dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi.

**Stawka podatku** Stawka opodatkowania dla eksportu towarów wynosi 0% pod warunkiem posiadania przez podatnika dokumentu potwierdzającego wywóz towaru poza terytorium Unii Europejskiej (tj. dokumentu w formie elektronicznej – IE-599, otrzymanego z systemu teleinformatycznego, służącego do obsługi zgłoszeń wywozowych).



Przykład

W dniu 8 maja 2015 r. Uczelnia dokonuje importu wyposażenia laboratoryjnego z Norwegii. Dług celny powstaje 8 maja 2015 r. na skutek złożenia w urzędzie celnym zgłoszenia celnego i objęcia tego towaru procedurą dopuszczenia do obrotu. W konsekwencji obowiązek podatkowy z tytułu importu towaru powstanie również z chwilą powstania długu celnego, tj. w dniu 8 maja. Uczelnia powinna uwzględnić kwotę VAT należnego jako podatku naliczonego w deklaracji składanej za dany okres rozliczeniowy.



## 4. Współpraca w ramach konsorcjum a prawa do wyników

### 4.1. Zagadnienia podatkowe dotyczące współpracy w ramach konsorcjum

Institucja konsorcjum nie jest zdefiniowana w przepisach polskiego prawa podatkowego. W praktyce podatkowej konsorcja są uznawane za tzw. wspólne przedsięwzięcia. Umowa konsorcjum nie występuje także w obowiązującym na terytorium Polski prawie cywilnym. Podstawą zawarcia umowy konsorcjum jest zasada swobody umów, gdyż nie jest to żadna z przewidzianych w przepisach prawa umów nazwanych. Konsorcjum nie ma własnej podmiotowości prawnej, pojęcie to nie odzwierciedla jednorodząjowego typu umowy, stąd praktyka gospodarcza w tym przedmiocie odnotowuje zróżnicowane rozwiązania. Nie odnosi się do niego żadna szczególna regulacja na gruncie prawa podatkowego. Konsorcjum nie jest też podatnikiem ani na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ani na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług. Odrębnymi podmiotami prawa oraz podatnikami pozostają natomiast poszczególni uczestnicy konsorcjum, którzy jako konsorcjum realizują wspólny cel gospodarczy.

Institucja  
konsorcjum

Przystępując do konsorcjum, jego uczestnicy osiągają korzyści związane zarówno ze współpracą z jednostkami naukowymi, jak i jednostkami biznesowymi, uzyskując m.in. dostęp do najnowszej wiedzy naukowej oraz poszczególnych etapów wspólnych wyników badań. Tym samym jednostki zabezpieczają swoje źródło przychodów.

#### *Podatek dochodowy od osób prawnych*

Należy podkreślić, że ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych nie definiuje kategorii wspólnego przedsięwzięcia, a określa jedynie sposób rozliczania przychodów i kosztów uczestników wspólnego przedsięwzięcia.

#### **Wkłady do konsorcjum**

W związku z dokonaniem wkładów przez uczestników konsorcjum jego pozostali uczestnicy nie otrzymają niczego, co przewyższałooby ich udział w konsorcjum. Żadna z jednostek nie otrzymuje zatem

jakiegokolwiek przysporzenia z tytułu wkładów wniesionych przez pozostałe jednostki, gdyż za przychód należy uznać tylko te wartości, które charakteryzują się definitywnym przyrostem majątku podatnika. W konsekwencji te wartości, które realnie nie wejdą w posiadanie innych jednostek i jednostki te nie będą z nich korzystały, nie powodują powstania przychodu podatkowego<sup>131</sup>.

Wkłady  
do konsorcjum

Wniesienie wkładu do konsorcjum nie powoduje powstania przychodu podatkowego w rozumieniu podatku dochodowego od osób prawnych po stronie pozostałych uczestników konsorcjum. W związku z tym uczestnicy konsorcjum nie są uprawnieni do rozpoznania kosztów uzyskania przychodów z tytułu wniesionego wkładu. Kosztem tym będą mogły być natomiast poszczególne wydatki konsorcjum sfinansowane z tej kwoty, zgodnie z posiadany udziałem w zysku ze wspólnego przedsięwzięcia.



Przedsiębiorstwa działające na rynku energetyczno-paliwowym, odpowiedzialne za poszukiwanie i wydobycie gazu łupkowego (jednostki biznesowe), zawarły umowę konsorcjum z instytucjami naukowymi (jednostkami naukowymi). Jednostki biznesowe są zobowiązane do zapewnienia środków na realizację projektu poprzez wniesienie: wkładów pieniężnych oraz niepieniężnych w postaci m.in. danych w zakresie sejsmiki, geofizyki, rdzeni wiertniczych, wyników analiz, know-how, pracy pracowników.

Wkłady pieniężne przekazywane przez jednostki biznesowe, w wysokości proporcjonalnej do ich udziału w projekcie, zostaną przez nie wpłacone na rachunek bankowy prowadzony dla lidera, który będzie przekazywał środki do jednostek naukowych zgodnie z umową konsorcjum oraz ustalonym harmonogramem.

Każdy z uczestników konsorcjum będzie miał udział w rezultacie prac (będzie ich współwłaścicielem), w tym w ewentualnych prawach do wytworzonych technologii. Udział w rezultacie prac będzie odpowiadał udziałowi w konsorcjum. Rezultaty prac będą wykorzystywane bezpośrednio w działalności gospodarczej jednostek biznesowych lub komercjalizowane.

<sup>131</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 21 sierpnia 2013 r., sygn. ITPB3/423-247/13/AW.

Przekazanie przez jednostki biznesowe wkładów (zarówno pieniężnych, jak i niepieniężnych) nie spowoduje powstania przysporzenia majątkowego po stronie innych jednostek uczestniczących w konsorcjum. W konsekwencji wniesione przez inne jednostki wkłady pieniężne i niepieniężne na rzecz konsorcjum z przeznaczeniem na realizację projektu nie stanowią po stronie innych jednostek przychodu podatkowego w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

### Przychody i koszty wspólnego przedsięwzięcia

Przychody z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy i praw majątkowych łączy się z przychodami każdego wspólnika proporcjonalnie do posiadanego prawa do udziału w zysku (udziału)<sup>132</sup>. W przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że udziały wspólników w przychodach są równe. Zasady te stosuje się odpowiednio do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, zwolnień i ulg podatkowych oraz obniżenia dochodu, podstawy opodatkowania lub podatku<sup>133</sup>.

Przychody  
konsorcjum

Katalog świadczeń stanowiących przychód do opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych zawarto w art. 12 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w świetle którego przychodami są w szczególności otrzymane pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe, a także wartość otrzymanych nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw.

Katalog  
świadczeń

Wyjątek od powyższej reguły stanowi art. 12 ust. 3 tej ustawy, w świetle którego za przychody związane z działalnością gospodarczą i z działami specjalnymi produkcji rolnej, osiągnięte w roku podatkowym, uważa się także należne przychody, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane, po wyłączeniu wartości zwróconych towarów, udzielonych bonifikat i skont.

Wyjątek

W świetle powyższych przepisów oraz zgodnie z obowiązującą praktyką uznaje się, że co do zasady przychodem jest każda wartość

<sup>132</sup> Art. 5 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>133</sup> Art. 5 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

wchodząca do majątku podatnika, powiększająca jego aktywa, mająca definitywny, trwały i bezzwrotny charakter, którą podatnik może rozporządzać jak własną<sup>134</sup>.

Koszty uzyskania  
przychodów  
konsorcjum

Zasady kwalifikowania wydatków do kosztów uzyskania przychodów określają przepisy art. 15 i 16 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 powyższej ustawy. Definicja sformułowana przez ustawodawcę ma charakter ogólny. Z tego względu każdorazowy wydatek poniesiony przez podatnika powinien podlegać indywidualnej analizie w celu dokonania jego kwalifikacji dla celów podatkowych.

Rodzaje kosztów

Zgodnie z ugruntowanym poglądem do kosztów uzyskania przychodów zalicza się zarówno koszty, których poniesienie bezpośrednio przekłada się na uzyskanie konkretnych przychodów (tzw. koszty bezpośrednie), jak i koszty, których nie można przypisać do określonych przychodów, ale są one uzasadnione jako zmierzające do ich osiągnięcia (tzw. koszty pośrednie). Zasadniczym warunkiem rozpoznania kosztu innego niż bezpośrednio związany z przychodem dla celów podatkowych jest jego ujęcie w księgach rachunkowych. Jednocześnie przepisy doprecyzowują, że nie każde ujęcie w księgach pozwala na rozpoznanie kosztu, ujęcie bowiem w księgach na kontach rezerw albo biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów nie pozwala na rozpoznanie kosztu podatkowego.

<sup>134</sup> Zgodnie ze stanowiskiem Naczelnego Sądu Administracyjnego przedstawionym w wyroku z dnia 24 stycznia 2013 r. (sygn. akt II FSK1103/11): *o zaliczeniu danego przysporzenia majątkowego do przychodów danej osoby prawnej decyduje definitywny charakter tego przysporzenia w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa ono aktywa podatnika, którymi może on rozporządzać*<sup>99</sup>. Podobnie wypowiedział się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w orzeczeniu z dnia 22 listopada 2010 r. (sygn. akt I SA/GI 642/10), w którym sąd stwierdził, że: *„nie ulega wątpliwości, że podatek dochodowy od osób prawnych jest podatkiem bezpośrednim, który co do zasady ciąży na podatnikach uzyskujących przychód w postaci przysporzenia majątkowego powodującego przyrost ich aktywów lub zmniejszenie ich zobowiązań. Co do zasady o zaliczeniu danego przysporzenia majątkowego do przychodów danej osoby prawnej decyduje definitywny charakter tego przysporzenia w tym sensie, że w sposób ostateczny faktycznie powiększa ono aktywa tej osoby (albo zmniejsza pasywa). [...] Przychodem są więc wszelkie przysporzenia majątkowe o charakterze trwałym, bezzwrotnym i definitywnym, których rzeczywiste otrzymywanie powoduje obowiązek zapłaty podatku dochodowego.*

Jak już wskazano powyżej, kosztem podatkowym uczestnika konsorcjum mogą być poszczególne wydatki konsorcjum sfinansowane z wkładu do konsorcjum, zgodnie z posiadanym udziałem w zysku ze wspólnego przedsięwzięcia.

Na podstawie uzyskanych przychodów i poniesionych wydatków w związku ze zrealizowanym wspólnym przedsięwzięciem konsorcjum odnotuje zysk lub poniesie stratę. Uczestnicy przedsięwzięcia partycypują w zyskach lub pokryciu straty stosownie do zapisów umowy, a w jej braku – w równych częściach.

Rozliczenie każdego uczestnika konsorcjum na gruncie podatku dochodowego będzie zależało od jego działalności. Przykładowo uczelnia, która przeznaczy zysk z projektu na działalność statutową, nie zapłaci podatku od osiągniętego przychodu (szerzej pkt 3.1 Status podatkowy PJB).

### ***Podatek od towarów i usług***

Ustawa o VAT nie reguluje wprost kwestii rozliczeń wewnętrznych pomiędzy członkami konsorcjum ani rozliczeń członków lub uczestników konsorcjum z podmiotami trzecimi. Każdorazowo podstawą do takiej oceny powinna być analiza umowy konsorcjum, która może przewidywać różne rozwiązania. W praktyce życia gospodarczego funkcjonuje wiele modeli konsorcjów, w których różnie organizowane są rozliczenia ze zleceniodawcą oraz zewnętrznymi kontrahentami, ponoszenie kosztów związanych z realizacją projektu czy wewnętrzne rozliczenia (przychodów i kosztów) pomiędzy członkami konsorcjum.

Analiza umowy

Konsorcjum jest umową gospodarczą co najmniej dwóch podmiotów, zawartą w celu realizacji wspólnego przedsięwzięcia, i to właśnie w kontekście realizowanego celu gospodarczego należy analizować czynności podejmowane przez jego uczestników.

Cel umowy

Również w orzecznictwie jest wyrażany pogląd, że każdorazowo należy analizować sytuację prawno-podatkową uczestników konsorcjum indywidualnie i z uwzględnieniem złożonego kontekstu gospodarczego<sup>135</sup>. Przy ustalaniu – na gruncie art. 8 ust. 1 ustawy o VAT –

<sup>135</sup> Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 9 października 2008 r., sygn. I FSK 291/08, tak odniósł się do przedmiotowego zagadnienia: *Celem kooperacji (współpracy, współdziałania) jest uzyskanie przez oddzielne, lecz skoordynowane i wspólne działania*

jako przedmiotu opodatkowania świadczenia usług o złożonym charakterze, jakie stanowią umowy o współpracy (kooperacyjne), należy przede wszystkim uwzględniać cel takich porozumień gospodarczych, a nie dokonywać wyodrębniania na potrzeby podatkowe poszczególnych czynności służących realizacji tego celu. Celem kooperacji (współpracy, współdziałania) jest uzyskanie przez skoordynowane i wspólne działania partnerów rezultatu o korzystnym dla nich wymiarze ekonomicznym. Działań takich nie można, do celów podatku od towarów i usług, wydzielać i oceniać jednostkowo, lecz z uwzględnieniem ich charakteru działania złożonego i wspólnego, tworzącego w aspekcie gospodarczym jedną całość, którego końcowym efektem, jest zrealizowanie wspólnego przedsięwzięcia<sup>136</sup>.

### Podatnik VAT

Członkowie  
konsorcjum  
dla VAT

Podatnikami – zgodnie z art. 15 ust. 1 ustawy o VAT – są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności. Oznacza to, że z punktu widzenia podatku VAT każdy z członków konsorcjum jest odrębnym podatnikiem. Podatnikiem VAT nie jest samo konsorcjum.

Dlatego też podmioty działające w ramach konsorcjum powinny do wzajemnych rozliczeń stosować ogólne zasady np. w zakresie wystawiania faktur VAT dokumentujących wykonywane przez nich czynności<sup>137</sup>.

*partnerów rezultatu o korzystnym dla nich wymiarze ekonomicznym. Działań takich nie można do celów podatku od towarów i usług oceniać jednostkowo, lecz z uwzględnieniem ich charakteru jako działania złożonego i wspólnego, tworzącego w aspekcie gospodarczym jedną całość, którego końcowym efektem, jak w niniejszej sprawie, jest zachęcenie jak największej liczby wspólnych klientów obu partnerów do dokonania zakupów towarów (usług) u jednego z nich, dla osiągnięcia przez nich satysfakcjonującej korzyści finansowej (przychód).*

<sup>136</sup> Tak NSA w wyroku z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. I FSK 1788/07, czy w wyroku z dnia 29 lutego 2012 r., sygn. I FSK 562/11.

<sup>137</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 lutego 2015 r., sygn. IBPP1/443-1151/14/LSz. Dodatkowo w uzasadnieniu do interpretacji organ stwierdził, że: *Przedsiębiorcy działający w ramach konsorcjum są odrębnymi podatnikami podatku VAT. Powyższe oznacza, że działając w ramach konsorcjum, powinni oni do wzajemnych rozliczeń stosować ogólne reguły wynikające z ustawy o VAT.*

W skład konsorcjum mogą wchodzić podmioty o różnym statusie prawopodatkowym (podatnicy VAT czynni, podmioty niezarejestrowane jako podatnicy), a także różny może być sposób wykorzystania rezultatów projektu. Jeżeli uczestnik konsorcjum nie ma statusu podatnika VAT czynnego, tj. nie może korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, wówczas wydatki poniesione przez niego na realizację projektu będą finansowane w kwocie brutto, tj. z podatkiem VAT jako wydatkiem kwalifikowanym w przypadku uzyskania dofinansowania na realizację projektu. Jeżeli dany partner konsorcjum odlicza podatek VAT proporcją (gdyż prowadzi działalność opodatkowaną i zwolnioną z opodatkowania VAT), należałoby przyjąć, że podatek VAT jest wydatkiem kwalifikowanym w części wynikającej ze stosowanej przez partnera proporcji, chyba że ponoszony przez niego wydatek ma związek wyłącznie z czynnościami niedającymi prawa do odliczenia.

Zagadnienie rozliczeń między konsorcjantami jest zagadnieniem wprost nieuregulowanym w przepisach o VAT. Zagadnienie to z uwagi na ułożenie stosunków pomiędzy konsorcjantami (w oparciu o umowę konsorcjum) może być różnie kwalifikowane przez organy podatkowe. W związku z tym rekomendowane jest, aby każdorazowo konsorcjanci występowali w wnioskiem o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego zgodnie z przepisami ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 ze zm.) w celu zabezpieczenia się przed ewentualnym kwestionowaniem przez organy podatkowe przyjętej metody rozliczeń.



### **Wniesienie wkładów do konsorcjum**

W przypadku wniesienia oraz przekazania zarówno wkładów pieniężnych, jak i niepieniężnych w ramach konsorcjum nie mamy do czynienia z czynnością podlegającą opodatkowaniu VAT. Takie przepływy środków pieniężnych oraz niepieniężnych nie następują bowiem z tytułu wykonania czynności opodatkowanych.

Dla przyjęcia takiego stanowiska kluczowe znaczenia ma wyrok TSUE dotyczący opodatkowania VAT rozliczeń w ramach konsorcjum, który zapadł w sprawie EDM (wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r., C-77/01). Wyrok ten został

wydany w sprawie dotyczącej konsorcjum wydobywczego, którego celem było poszukiwanie złóż oraz dokonywanie analizy pod kątem rentowności ich wydobycia. W ramach wspólnego przedsięwzięcia uczestnicy konsorcjum dokonywali czynności w celu osiągnięcia wspólnej korzyści. Na gruncie tego stanu faktycznego TSUE stwierdził, że czynności dokonywane przez uczestników konsorcjum odpowiadające wartości ich udziału w rezultacie prac wspólnego przedsięwzięcia nie stanowią czynności opodatkowanych na gruncie VAT. W takim bowiem przypadku uczestnicy konsorcjum działają w ramach wniesionego przez każdego z nich wkładu, dokonywane przez nich czynności nie mają natomiast ani charakteru odpłatności, ani wzajemności. W przypadku zatem gdy udział w rezultacie prac wspólnego przedsięwzięcia odpowiada po stronie każdego z uczestników ich wkładom, nie dochodzi do zdarzenia, z którym związane są jakiegokolwiek konsekwencje na gruncie VAT.

Wniesienie wkładów na rachunek bankowy

Biorąc pod uwagę, że intencją uczestników konsorcjum jest wspólne działanie w uzgodnionym zakresie, to wniesienie wkładów pieniężnych na rachunek bankowy utworzony dla konsorcjum i niepieniężnych konsorcjantów na rzecz konsorcjum oraz ich przekazanie na rzecz konsorcjum nie stanowi czynności podlegających opodatkowaniu VAT. Nie dochodzi do świadczenia odpłatnej usługi, uczestnicy konsorcjum nie wykonują bowiem czynności wykraczających poza ich uzgodniony udział w konsorcjum. Takie stanowisko zostało potwierdzone m.in. w interpretacji indywidualnej wydanej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w dniu 21 października 2014 r. (sygn. IPPP1/443-1019/14-2/MP), w której organ uznał, że „Wniesienie wkładów o charakterze pieniężnym i niepieniężnym przez Wnioskodawcę i Partnera na rzecz Podkonsorcjum, odpowiadające ich udziałowi w Podkonsorcjum, nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług”<sup>138</sup>.

<sup>138</sup> Minister Finansów potwierdził także prawidłowość powyższego stanowiska w odniesieniu do rozliczeń w ramach konsorcjum w następujących interpretacjach indywidualnych: interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w dniu 2 kwietnia 2015 r., sygn. IBPP1/443-1299/14/AZb; interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w dniu 16 września 2014 r., sygn. IBPP1/443-565/14/AZb; interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w dniu 4 września 2013 r., sygn. IPPP1/443-537/13-3/AP (w stanie faktycznym stwierdzono, że: *Wskazać należy, że prawo własności*



Jednostki biznesowe oraz jednostki naukowe zawarły umowę konsorcjum. Jego liderem odpowiedzialnym za prawidłową realizację wspólnego projektu oraz rozliczenia jest jedna ze spółek.



Wspólny projekt będzie finansowany z dotacji pochodzącej ze środków publicznych oraz wkładów jednostek biznesowych. Kwota dofinansowania zostanie wpłacona na rachunek prowadzony dla lidera, a następnie zostanie w całości przekazana na rzecz jednostek naukowych i będzie determinowała ich udział w konsorcjum. Na podstawie umowy konsorcjum jednostki biznesowe są zobowiązane do zapewnienia środków na realizację projektu poprzez wniesienie:

- 1) wkładów pieniężnych
- oraz
- 2) wkładów niepieniężnych.

Środki pieniężne przekazane przez jednostki biznesowe będą wykorzystane przez jednostki naukowe, które przy ich pomocy będą prowadziły badania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy w zakresie wydobywania gazu łupkowego w Polsce oraz wytworzenia nowej technologii. W tym celu lider konsorcjum będzie dystrybuował środki do jednostek naukowych. Prawo własności lub odpowiednio inny tytuł prawny do wnoszonych wkładów niepieniężnych pozostanie natomiast po stronie jednostki biznesowej wnoszącej wkład.

Procentowy udział jednostki w konsorcjum będzie odpowiadał wartości wkładu danej jednostki do sumy wkładów wniesionych przez wszystkie jednostki i dofinansowania przekazanego jednostkom naukowym (w przypadku jednostek naukowych udział w konsorcjum będzie determinowany wartością dofinansowania otrzymanego z dotacji).

Każdy z uczestników będzie miał udział w rezultacie prac (będzie ich współwłaścicielem), w tym w ewentualnych prawach do wytworzonych technologii. Udział w rezultacie prac będzie odpowiadał udziałowi w konsorcjum.

Wniesienie pieniężnych i niepieniężnych wkładów pochodzących ze środków prywatnych i publicznych do konsorcjum przez jednostki naukowe i biznesowe pozostaje neutralne dla podatku VAT.

---

*lub odpowiednio inny tytuł prawny do wnoszonych wkładów niepieniężnych, pozostanie natomiast po stronie Jednostki biznesowej wnoszącej wkład. Istotne przy tym jest, że Jednostki biznesowe nie będą uprawnione do korzystania z wkładów pieniężnych i niepieniężnych wniesionych przez innych uczestników konsorcjum.).*

## Modele rozliczeń w konsorcjum

Rozliczenia w ramach konsorcjum mogą odbywać się na dwa sposoby:

- 1) całość zlecenia realizowanego w ramach umowy konsorcjalnej rozliczana jest ze zleceniodawcą przez lidera konsorcjum; lider działa wówczas jako pośrednik lub główny wykonawca zlecenia (w praktyce wystawia więc faktury na odbiorcę, a inni członkowie wystawiają faktury na lidera – działając jako jego podwykonawcy);
- 2) rozliczenia z nabywcą usług lub towarów konsorcjum następują z każdą jednostką (uczestnikiem konsorcjum) oddzielnie stosownie do jej wkładu do konsorcjum; każdy z członków konsorcjum wystawia faktury za swoje prace bezpośrednio na klienta konsorcjum; ten model rozliczeń jest rzadziej spotykany w obrocie gospodarczym.

Dominujący model rozliczeń

W dominującym na rynku modelu rozliczeń lider konsorcjum nabywa usługi od uczestników konsorcjum, którzy fakturują i opodatkowują wykonane przez siebie usługi na rzecz lidera, a lider świadczy całościowo wykonaną przez wszystkich członków konsorcjum usługę na rzecz zamawiającego.

W związku z tym, że każdy konsorcjant uczestniczy w przychodach i kosztach konsorcjum według określonych procentowo udziałów, to wszystkie faktury kosztowe są wystawiane z zasady na lidera, który z kolei będzie jedynym podmiotem wystawiającym faktury VAT na zamawiającego. Jednocześnie lider konsorcjum będzie uprawniony do odliczenia VAT naliczonego z faktur otrzymanych od członków konsorcjum z tytułu prac wykonanych na jego rzecz (przy założeniu, że dotyczą one czynności opodatkowanych VAT). Będzie on jednocześnie zobowiązany do rozliczenia VAT należnego z tytułu faktur wystawianych na zamawiającego.

Zewnętrzni dostawcy

Może wystąpić sytuacja, w której niektóre towary i usługi dla potrzeb realizacji wspólnego przedsięwzięcia będą dostarczane nie przez uczestników konsorcjum a przez zewnętrznych dostawców. W takim przypadku faktury powinny być wystawiane w zależności od postanowień umowy z zewnętrznym dostawcą na lidera lub członka konsorcjum, którego podwykonawcą jest zewnętrzny dostawca.

Odnośnie do uczestników konsorcjum należy wskazać, że odliczają oni VAT wynikający z faktur od swoich zewnętrznych dostawców. Jednocześnie są zobowiązani do rozliczenia VAT należnego wynikającego z faktur wystawionych z tytułu świadczenia usług na rzecz lidera konsorcjum.

### **Rozliczanie zysku lub straty**

Czynnością techniczną i niejako konsekwencją realizacji celu, dla jakiego utworzono konsorcjum (np. po dostawie towarów lub świadczeniu usług dokonywanych na rzecz zamawiającego), może być rozliczenie między uczestnikami konsorcjum zysku lub straty powstałych w danym przedsięwzięciu. W praktyce istnieją dwa stanowiska odnośnie do rozliczeń między uczestnikami konsorcjum w tym zakresie. Zgodnie z pierwszym stanowiskiem wzajemne rozliczenia między konsorcjantami nie wypełniają przesłanek odpłatnego świadczenia usług i w związku z tym pozostają poza zakresem VAT. Takie rozliczenia wystarczy wówczas dokumentować notami obciążeniowymi i uznaniowymi. Zgodnie z przeciwnym stanowiskiem przedmiotowe rozliczenia stanowią odpłatne świadczenie usług i powinny być dokumentowane fakturami VAT ze stawką 23%. Dla określenia właściwego podejścia w danej sytuacji konieczne jest przeanalizowanie umowy zawartej pomiędzy uczestnikami konsorcjum odnośnie do aspektu podziału zysku lub straty. Innymi słowy, podział zysku lub straty może stanowić zdarzenie pozostające poza zakresem opodatkowania VAT lub może być korektą wynagrodzenia należnego członkom konsorcjum, z tytułu usług wykonanych na rzecz lidera konsorcjum, co wymaga indywidualnej analizy przeprowadzonej w ramach konkretnego przedsięwzięcia.

Analiza  
przedsięwzięcia

Zgodnie z pierwszym stanowiskiem, które znajduje również potwierdzenie w orzeczeniach sądów administracyjnych, wzajemnych rozliczeń uczestników w ramach konsorcjum nie można sklasyfikować jako czynności opodatkowanych VAT<sup>139</sup>. Dla celów opodatkowania VAT istotne jest to, czy dana działalność ma faktycznie charakter dostawy towarów lub świadczenia usług, a przekazywane kwoty stanowią wynagrodzenie z tytułu tej działalności. Nie każdy transfer wartości

Stanowisko  
sądów  
administracyjnych

<sup>139</sup> Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2012 r., sygn. I FSK 562/11, wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Po 800/11.

pieniężnych może bowiem zostać uznany za wynagrodzenie z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług, podlegające opodatkowaniu VAT. Każdorazowo w przypadku analizy konsekwencji podatkowych w zakresie VAT podziału zysku lub straty konsorcjum należy rozważyć, czy dany przepływ środków pieniężnych jest wynagrodzeniem z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług. Zwykle w pierwszej kolejności wyklucza się możliwość zakwalifikowania podziału zysku lub straty konsorcjum jako dostawy towarów, gdyż w takim przypadku nie dochodzi do przekazania władztwa ekonomicznego nad towarami. Rozważając jednak możliwość zakwalifikowania podziału zysku lub straty jako świadczenia usług, należy przywołać art. 8 ustawy o VAT, zgodnie z którym świadczeniem usług jest każde świadczenie, które nie stanowi dostawy towarów.

Orzecznictwo  
TSUE

Z bogatego orzecznictwa TSUE wynika, że aby mówić o świadczeniu usług podlegającym opodatkowaniu VAT, powinny być spełnione następujące przesłanki:

- 1) istnieje **związek prawny** pomiędzy usługobiorcą a usługodawcą, w ramach którego następuje świadczenie wzajemne;
- 2) istnieje **beneficjent** świadczenia odnoszący korzyść o charakterze majątkowym z tytułu otrzymania świadczenia od usługodawcy;
- 3) **odpłatność** za otrzymane świadczenie pozostaje w bezpośrednim związku z jego wyświadczeniem.

Rozliczenie  
wyniku  
finansowego

Mając na uwadze obowiązujące przepisy prawa podatkowego oraz zasady funkcjonowania konsorcjum, w tym zasadę odrębności podatników, uczestnicy konsorcjum uprawnieni są do fakturowania wzajemnych świadczeń. Jednakże rozliczenie wyniku finansowego projektu nie stanowi świadczenia wzajemnego. W wyniku rozliczenia, stosownie do umowy konsorcjum, uczestnicy otrzymują jedynie należny im zysk z projektu lub są zobowiązani do pokrycia straty, proporcjonalnie do udziału w konsorcjum.

Świadczenie  
z korzyścią  
majątkową

Dodatkowo należy wskazać, że świadczeniem usług opodatkowanym VAT może być wyłącznie takie świadczenie, w przypadku którego istnieje bezpośredni konsument lub odbiorca świadczenia, odnoszący korzyść o charakterze majątkowym. Dana czynność objęta

będzie zatem zakresem definicji „świadczenia usług” jedynie wówczas, gdy jedna ze stron transakcji może być uznana za beneficjenta tej czynności, na rzecz którego następuje jakieś przysporzenie. Jednakże przy dokonaniu podziału wyniku finansowego projektu nie występują czynności, które można byłoby uznać za „zachowanie za wynagrodzeniem”. W szczególności nie ma miejsca powstrzymanie się od dokonania czynności czy też zobowiązania się do tolerowania czynności lub sytuacji (art. 8 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT). Rozliczenie zysku lub straty jest ekonomiczną konsekwencją realizacji projektu i prowadzi do wyegzekwowania umówionego udziału w zyskach lub stratach konsorcjum pomiędzy jego uczestnikami. Z punktu widzenia podatku VAT żaden z uczestników konsorcjum nie może zostać uznany za beneficjenta czynności podziału zysku lub straty.

Ostatnim z warunków uznania czynności za świadczenie usługi opodatkowanej VAT jest istnienie bezpośredniego związku<sup>140</sup> pomiędzy odpłatnością a świadczeniem. Z orzecznictwa TSUE wynika, że odpłatność<sup>141</sup> ma miejsce tylko wtedy, gdy pomiędzy dostawcą i odbiorcą istnieje stosunek prawny, w ramach którego dochodzi do wymiany świadczeń wzajemnych, a wynagrodzenie otrzymywane przez dostawcę stanowi rzeczywisty ekwiwalent za wyświadczoną usługę na rzecz odbiorcy<sup>142</sup>. W związku z tym istnienie odpłatnego świadczenia usług zakłada istnienie bezpośredniego związku pomiędzy wyświadczoną usługą a otrzymanym ekwiwalentem za to świadczenie<sup>143</sup>. Warunek odpłatności jest więc nierozzerwalnie związany z zachowaniem symetrii pomiędzy świadczeniem a wynagrodzeniem. Zatem aby uznać dane świadczenie za odpłatne, musi istnieć stosunek prawny pomiędzy świadczącym usługę a odbiorcą, a w zamian za wykonanie usłu-

Związek między  
odpłatnością  
a świadczeniem

<sup>140</sup> Zob. wyrok TSUE w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council z dnia 8 marca 1988 r., jak również w sprawie C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG z dnia 16 października 1997 r.

<sup>141</sup> W rozumieniu art. 2 ust. 1 Dyrektywy VAT. Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 11 grudnia 2006 r.).

<sup>142</sup> Zob. wyroki TSUE w sprawie C-16/93 R.J. Tolsma z dnia 3 marca 1994 r., jak również w sprawie C-246/08 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Finlandii z dnia 29 października 2009 r.

<sup>143</sup> Zob. wyrok TSUE w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council z dnia 8 marca 1988 r., jak również w sprawie C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG z dnia 16 października 1997 r.

gi powinno zostać wypłacone wynagrodzenie. Musi istnieć bezpośredni związek pomiędzy świadczoną usługą i przekazanym za nią wynagrodzeniem. Oznacza to, że z danego stosunku prawnego, na podstawie którego wykonywana jest usługa, musi wynikać wyraźna, bezpośrednia korzyść na rzecz świadczącego usługę. W związku z tym, że w ramach rozliczenia zysku lub straty pomiędzy konsorcjantami, nie dochodzi do świadczenia wzajemnego, to przesłanka istnienia bezpośredniego związku pomiędzy odpłatnością a świadczeniem nie może zostać w żaden sposób spełniona.

Rozliczenie  
wyniku  
finansowego

Podsumowując, rozliczenie jest czynnością techniczną i następczą po dostawie towarów lub świadczeniu usług dokonywanych w ramach celu gospodarczego konsorcjum. Innymi słowy, stanowi ono konsekwencję wyniku finansowego zrealizowanego na czynnościach podlegających opodatkowaniu VAT wyświadczonych w trakcie realizacji wspólnego projektu. W konsekwencji rozliczenie wyniku finansowego zrealizowanego projektu nie stanowi świadczenia dla celów VAT. Takie stanowisko znajduje swoje poparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych<sup>144</sup>. Zgodnie z danym stanowiskiem podział zysku lub straty z tytułu uczestnictwa w konsorcjum nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu VAT. Wobec tego transakcja taka nie powinna podlegać dokumentowaniu za pomocą faktury VAT. W art. 106b ust. 1 ustawy o VAT wskazano enumeratywnie czynności, które dokumentuje się poprzez wystawienie faktury. Jeżeli rozliczenie wyniku na projekcie nie stanowi czynności podlegającej opodatkowaniu VAT, transakcja taka powinna zostać udokumentowana innym dokumentem, np. notą księgową.

Za powyższym stanowiskiem przemawia również to, że dychotomiczny podział na gruncie ustawy o VAT na świadczenie usług i dostawę towarów nie oznacza, że wypełnia on wszelkie przejawy bogatej

<sup>144</sup> W tym zakresie warto wskazać na orzeczenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z 16 grudnia 2010 r., sygn. I SA/Rz 760/10 (potwierdzone wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 29 lutego 2012 r., sygn. I FSK 562/11), zgodnie z którym: *Wzajemne rozliczenie z tytułu finansowania działalności lub podziału zysku dokonywane przez skarżącą uczelnię jako lidera z pozostałymi uczelniami, biorąc pod uwagę unormowania art. 5 ust. 1 pkt 1 art. 8 ust. 1 ustawy, nie stanowią dla skarżącej uczelni świadczenia usług w rozumieniu art. 8 ust. 1 ustawy i nie podlegają opodatkowaniem podatkiem od towarów i usług.*

aktywności podmiotów gospodarczych, a każdy przepływ środków finansowych, odbywający się w ramach relacji pomiędzy podatnikami VAT, musi być przyporządkowany świadczeniu usług lub dostawie towarów. Takiego przyporządkowania nie determinuje także okoliczność, że każdy uczestnik konsorcjum jest odrębnym podatnikiem VAT, a takim podatnikiem nie jest samo konsorcjum.

Należy jednak zwrócić uwagę, że pojawiają się również stanowiska odmienne, zgodnie z którymi przekazanie uczestnikowi konsorcjum przez lidera należnej części przychodów konsorcjum z tytułu realizacji umowy konsorcjum, określonej jako ułamkowy udział jednostki w przychodach konsorcjum, podlega opodatkowaniu stawką podstawową w wysokości 23%. Tym samym spółka jest zobowiązana do udokumentowania przekazanej jej części przychodów wystawioną fakturą zawierającą podatek VAT. Uzasadniając taką interpretację, organy podatkowe podkreślają, że z punktu widzenia podatku VAT każdy z członków konsorcjum jest odrębnym podatnikiem, natomiast podatnikiem nie jest samo konsorcjum. Dlatego też podmioty działające w ramach konsorcjum powinny do wzajemnych rozliczeń oraz do rozliczeń z podmiotem, na rzecz którego konsorcjum świadczy usługę, stosować ogólne zasady w zakresie wystawiania faktur VAT dokumentujących wykonywane przez nich czynności. Wynikające z postanowień umownych działanie polegające na rozliczeniu wspólnego projektu, określone w art. 8 ust. 1 ustawy o VAT, stanowi odpłatne świadczenie usług podlegające opodatkowaniu na podstawie art. 5 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT<sup>145</sup>. Zgodnie z tym stanowiskiem rozliczenia przychodów między członkami konsorcjum w stosunku do ich udziału dokonywane przez lidera stanowią wynagrodzenie za świadczone usługi i wymagają wystawiania faktur VAT<sup>146</sup>.

Podsumowując, przepływy dokonywane w ramach konsorcjum, tzn. wniesienie wkładów o charakterze pieniężnym i niepieniężnym,

Stanowisko  
odmienne  
w rozliczeniu  
przychodów

<sup>145</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 lutego 2015 r., sygn. IBPP1/443-1151/14/LSz.

<sup>146</sup> Usługi te mogą korzystać ze zwolnienia określonego w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT, jeśli uczestnik konsorcjum jest jednostką objętą systemem oświaty w rozumieniu przepisów o systemie oświaty, w zakresie kształcenia i wychowania, bądź ma status uczelni, jednostki naukowej Polskiej Akademii Nauk oraz jednostki badawczo-rozwojowej, w zakresie kształcenia na poziomie wyższym.

odpowiadające udziałowi w konsorcjum oraz przekazanie przez lidera wkładów pieniężnych i niepieniężnych do pozostałych uczestników konsorcjum, nie powinny być traktowane jako czynności opodatkowane na gruncie ustawy o VAT. Jednakże organy podatkowe nie prezentują jednolitego stanowiska w tym zakresie, co kreuje ryzyko ewentualnego sporu. Dlatego też kluczowe znaczenie mają tutaj brzmienie umowy konsorcjum zawartej pomiędzy jego uczestnikami oraz umowy zawartej przez konsorcjum z zamawiającym jego usługi.



Rozliczenia pomiędzy uczestnikami konsorcjum w trakcie trwania wspólnego przedsięwzięcia, jak i po jego zakończeniu pozostają na gruncie VAT zagadnieniem dyskusyjnym. W związku z tym każdy uczestnik konsorcjum w celu zabezpieczenia się przed kwestionowaniem przez organy podatkowe przyjętej metody rozliczeń powinien rozważyć wystąpienie o wydanie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Komercjalizacja efektów prac konsorcjum

Czynnością opodatkowaną na gruncie ustawy o VAT będzie komercjalizacja efektów prac konsorcjum, w tym praw do wytworzonej technologii. W takim przypadku czynnością opodatkowaną będzie zarówno sprzedaż praw do technologii, wytworzonej w ramach konsorcjum przez lidera (czy innego z uczestników konsorcjum) na rzecz podmiotów trzecich, jak i przeniesienie udziału w prawach do technologii na rzecz uczestnika konsorcjum dokonującego sprzedaży „na zewnątrz” do podmiotów trzecich<sup>147</sup>.

#### 4.2. Realizacja projektu w ramach konsorcjum

W przypadku realizacji projektu w ramach konsorcjum naukowego lub naukowo-przemysłowego szczególną rolę pełni lider. W skład konsorcjum mogą wchodzić podmioty o różnym statusie prawnopodatkowym (podatnicy VAT czynni, podmioty niezarejestrowane jako podatnicy), a także różny może być sposób wykorzystania rezultatów projektu, co powoduje liczne komplikacje związane z tematyką kwalifikowalności podatku VAT.

<sup>147</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 21 października 2014 r., sygn. IPPP1/443-1019/14-2/MP.



Z punktu widzenia VAT status każdego z członków konsorcjum jako podatnika VAT powinien być oceniany odrębnie. Jak wskazano powyżej, podatnikiem VAT nie jest samo konsorcjum. Dlatego też podmioty działające w ramach konsorcjum powinny do wzajemnych rozliczeń stosować ogólne zasady w zakresie wystawiania faktur VAT dokumentujących wykonywane przez nich czynności.

Co do zasady finansowaniu podlegają wydatki w projekcie poniesione przez beneficjenta, którym z założenia jest lider, jednak w przypadku partnerstwa i konsorcjów finansowaniu mogą podlegać wydatki poszczególnych partnerów lub konsorcjantów. Należy pamiętać, że zasady rozliczeń między uczestnikami konsorcjum musi określać zawarta umowa. Jeżeli partner przemysłowy konsorcjum nieodpłatnie realizuje jego cel, nie występuje wówczas transfer środków finansowych od lidera danego konsorcjum do jego uczestnika, tj. partnera biznesowego.

W tak ukształtowanym stosunku konsorcjalnym kwalifikacja podatku VAT, jako wydatku kwalifikowanego lub wydatku niezaliczonego do kategorii kwalifikowanych, będzie się odbywać w oparciu o przesłanki dotyczące bezpośrednio lidera konsorcjum lub też lidera konsorcjum i pozostałych członków konsorcjów, niebędących partnerami przemysłowymi. Należy bowiem wskazać, że partner przemysłowy nie otrzymuje środków finansowych pochodzących z programu, a udział w danym programie finansuje z własnych środków. W sytuacji gdy partner przemysłowy otrzymałby od lidera konsorcjum środki pochodzące z programu, wydatki takie (także w kwocie netto) nie stanowiłyby wydatków kwalifikowanych.

Udział partnera biznesowego nie wpływa na ocenę kwalifikowalności VAT u pozostałych uczestników konsorcjum. W przypadku uczestników będących jednostkami naukowymi ocena prawa do odliczenia musi następować na poziomie każdego z partnerów lub konsorcjantów, z uwzględnieniem okoliczności warunkujących prawo do odliczenia dotyczących wyłącznie danego partnera lub konsorcjanta (sposób komercjalizacji, sposób wykorzystania towarów i usług nabywanych w ramach projektu, w zakresie, w jakim dany partner realizuje projekt i ma prawo dokonywać wydatków zgodnie z zawartą umową konsorcjum).

Partner  
biznesowy

**Lider konsorcjum** Na liderze konsorcjum ciąży szczególnie obowiązek, ponieważ rozlicza on nie tylko własną część realizowanego programu, lecz także reprezentuje i firmuje rozliczenia pozostałych członków konsorcjum. Tym samym lider konsorcjum powinien, co do zasady, dokonywać wewnętrznej weryfikacji dotyczącej prawa do odliczenia podatku VAT przez pozostałych członków konsorcjum. Powinno się to odbywać na podstawie zapisów umownych, zobowiązujących członków konsorcjum do informowania lidera o zdarzeniach istotnych w kontekście kwalifikowalności VAT (wskaźnik proporcji, zdarzenia powodujące zmianę prawa do odliczenia). Każdy z poniesionych wydatków i związana z nimi kwalifikowalność podatku VAT muszą być rozpatrywane w odniesieniu do podmiotu otrzymującego środki (każdego z partnerów lub konsorcjantów). Brak kwalifikowalności podatku VAT, który odnosi się jedynie do konkretnego partnera, nie powinien wpływać bezpośrednio zarówno na kwalifikowalność podatku VAT u lidera konsorcjum, jak i u pozostałych partnerów.

Jeżeli partner konsorcjum nie ma statusu podatnika VAT czynnego, tj. nie może korzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, wówczas – co do zasady – wydatki poniesione przez niego na realizację projektu będą finansowane w kwocie brutto, tj. z podatkiem VAT jako wydatkiem kwalifikowanym. Jeżeli dany partner konsorcjum odlicza podatek VAT proporcją, należałoby przyjąć, że podatek VAT jest wydatkiem kwalifikowanym w części wynikającej ze stosowanej przez partnera proporcji, chyba że ponoszony przez niego wydatek ma związek wyłącznie z czynnościami niedającymi prawa do odliczenia.

**Metodologia kwalifikowalności podatku VAT** Najważniejszym elementem w metodologii kwalifikowalności podatku VAT jest identyfikacja poszczególnych czynności realizowanych przez poszczególnych partnerów konsorcjum. Tylko w ten sposób – identyfikując dany wydatek z zindywidualizowanym podmiotem o określonym prawie do odliczenia – możliwe jest prawidłowe oszacowanie kwoty dofinansowania zarówno na etapie składania wniosku, jak i realizacji projektu. W przypadku konsorcjum konieczne jest zweryfikowanie zakresu czynności, jakie ma wykonać partner (w tym zakresie nie świadczy usługi opodatkowanej podatkiem VAT), oraz sposobu wykorzystania nabywanych w projekcie towarów i usług (wyłącznie dla celów projektu oraz innej działalności).

## **Źródła:**

### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 1964 r. Nr 16, poz. 93 ze zm.);
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.);
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.);
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki (Dz.U. z 2014 r. poz. 1620 ze zm.);
- Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.UE L z 11 grudnia 2006 r.).

### **Orzecznictwo:**

- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 21 sierpnia 2013 r., sygn. ITPB3/423-247/13/AW.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z dnia 21 sierpnia 2013 r., sygn. ITPB3/423-248/13/AW.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 6 lutego 2015 r., sygn. IBPP1/443-1151/14/LSz.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 października 2014 r., sygn. IPPP1/443-1019/14-2/MP.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 21 października 2014 r., sygn. IPPP1/443-1019/14-2/MP.
- Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w dniu 2 kwietnia 2015 r., sygn. IBPP1/443-1299/14/AZb.

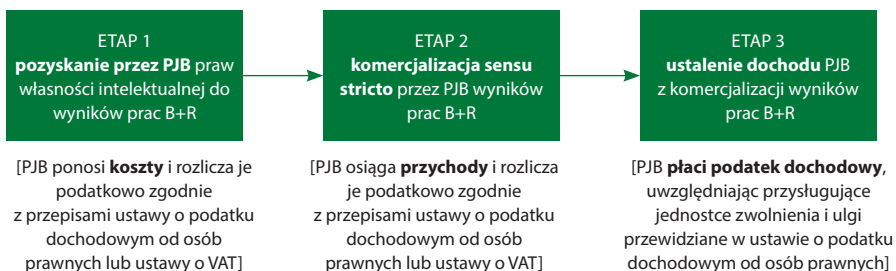
- Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach w dniu 16 września 2014 r., sygn. IBPP1/443-565/14/AZb.
- Wyrok TSUE w sprawie 102/86 Apple and Pear Development Council z dnia 8 marca 1988 r.
- Wyrok TSUE w sprawie C-16/93 R.J. Tolsma z dnia 3 marca 1994 r.
- Wyrok TSUE w sprawie C-246/08 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Finlandii z dnia 29 października 2009 r.
- Wyrok TSUE w sprawie C-258/95 Julius Fillibeck Söhne GmbH & Co. KG z dnia 16 października 1997 r.
- Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., sygn. I FSK 1788/07.
- Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2013 r., sygn. II FSK1103/11.
- Wyrok NSA z dnia 29 lutego 2012 r., sygn. I FSK 562/11.
- Wyrok NSA z dnia 9 października 2008 r., sygn. I FSK 291/08.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 listopada 2010 r., sygn. I SA/GI 642/10.
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 kwietnia 2012 r., sygn. I SA/Po 800/11.
- Wyrok WSA w Warszawie z 1 kwietnia 2008 r., sygn. III SA/Wa 2166/07.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z 16 grudnia 2010 r., sygn. I SA/Rz 760/10.

## **5. Prawa do wyników B+R, nabywanie i ochrona praw**

### **5.1. Kwalifikacja podatkowa poszczególnych form pozyskania praw do wyników prac B+R przez PJB**

Zanim PJB przystąpi do komercjalizacji wyników prac B+R, musi najpierw uzyskać prawa do tych wyników, co wiąże się z poniesieniem stosownych kosztów. Ustalenie, o jakie koszty chodzi oraz jak powinny one zostać ujęte w rozumieniu ustaw podatkowych, ma fundamentalne znaczenie przy określeniu wielkości dochodu PJB z komercjalizacji wyników prac B+R.

Proces komercjalizacji sensu largo widziany z perspektywy kwalifikacji podatkowej przedstawia poniższy rysunek.



Zgodnie z uwagami zawartymi w rozdziale poświęconym problematyce prawnej, należy podkreślić, że PJB, pozyskując wyniki prac B+R, 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.

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:

- 1) wytworzenie praw własności intelektualnej we własnym zakresie przez co należy rozumieć wytworzenie tych praw przez zatrudnionych w PJB pracowników
- lub
- 2) nabycie praw własności intelektualnej od podmiotów zewnętrznych; nabycie to może nastąpić zarówno odpłatnie, jak i nieodpłatnie.

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

### *Podatek dochodowy od osób prawnych*

Jeśli prawa własności intelektualnej kreowane są przez pracowników PJB i przechodzą na daną jednostkę z mocy ustawy, to dla celów

podatku dochodowego od osób prawnych będzie to traktowane jako wytworzenie tych praw we własnym zakresie.

Działalność  
badawczo-  
rozwojowa

Część kosztów, jakie poniesie PJB w związku z wykreowaniem powyższych praw, może być kosztami działalności badawczo-rozwojowej. Na potrzeby podatkowe definicje działalności B+R zostały od 1 stycznia 2016 r. wprowadzone bezpośrednio do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Definicje te zostały zaczerpnięte z ustawy o zasadach finansowania nauki. Przez działalność badawczo-rozwojową należy rozumieć działalność twórczą obejmującą badania naukowe lub prace rozwojowe, podejmowaną w sposób systematyczny w celu zwiększenia zasobów wiedzy oraz wykorzystania zasobów wiedzy do tworzenia nowych zastosowań.

Badania  
naukowe

Badania naukowe natomiast oznaczają:

- 1) badania podstawowe – oryginalne prace badawcze, eksperymentalne lub teoretyczne podejmowane przede wszystkim w celu zdobywania nowej wiedzy o podstawach zjawisk i obserwowalnych faktów bez nastawienia na bezpośrednie zastosowanie komercyjne;
- 2) badania stosowane – prace badawcze podejmowane w celu zdobycia nowej wiedzy, zorientowane przede wszystkim na zastosowanie w praktyce;
- 3) badania przemysłowe – badania mające na celu zdobycie nowej wiedzy oraz umiejętności w celu opracowywania nowych produktów, procesów i usług lub wprowadzania znaczących ulepszeń do istniejących produktów, procesów i usług; badania te uwzględniają tworzenie elementów składowych systemów złożonych, budowę prototypów w środowisku laboratoryjnym lub w środowisku symulującym istniejące systemy, szczególnie do oceny przydatności danych rodzajów technologii, a także budowę niezbędnych w tych badaniach linii pilotażowych, w tym do uzyskania dowodu w przypadku technologii generycznych.

Prace rozwojowe

Prace rozwojowe zostały zdefiniowane jako nabywanie, łączenie, kształtowanie i wykorzystywanie dostępnej aktualnie wiedzy i umiejętności z dziedziny nauki, technologii i działalności gospodarczej oraz innej wiedzy i umiejętności do planowania produkcji oraz tworzenia

i projektowania nowych, zmienionych lub ulepszonych produktów, procesów i usług, z wyłączeniem prac obejmujących rutynowe i okresowe zmiany wprowadzane do produktów, linii produkcyjnych, procesów wytwórczych, istniejących usług oraz innych operacji w toku, nawet jeżeli takie zmiany mają charakter ulepszeń, w szczególności:

- 1) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych oraz demonstracje, testowanie i walidację nowych lub ulepszonych produktów, procesów lub usług w otoczeniu stanowiącym model warunków rzeczywistego funkcjonowania, których głównym celem jest dalsze udoskonalenie techniczne produktów, procesów lub usług, których ostateczny kształt nie został określony;
- 2) opracowywanie prototypów i projektów pilotażowych, które można wykorzystać do celów komercyjnych, w przypadku gdy prototyp lub projekt pilotażowy stanowi produkt końcowy gotowy do wykorzystania komercyjnego, a jego produkcja wyłącznie do celów demonstracyjnych i walidacyjnych jest zbyt kosztowna.

### ***Koszty prac rozwojowych***

Koszty prac rozwojowych powinny być zaliczane do kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne, jeśli prace te zostały zakończone wynikiem pozytywnym i spełniają pozostałe warunki do uznania za wartość niematerialną i prawną (wskazane w ustawie)<sup>148</sup>.

Wartość  
niematerialna  
i prawna

Jak wynika z przepisu art. 16b ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zaliczenie kosztów prac rozwojowych do podlegających amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych jest uzależnione od spełnienia zasadniczo następujących warunków<sup>149</sup>:

- 1) prace zostały zakończone;
- 2) ich wynik jest pozytywny, tzn. osiągnięto zamierzony rezultat tych prac;
- 3) efektem prac jest ściśle ustalony produkt lub technologia wytwarzania, które mogą być wykorzystane na potrzeby działalności gospodarczej podatnika;

<sup>148</sup> Art. 16b ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>149</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Bd 933/12.

- 4) techniczna przydatność tego produktu lub technologii została odpowiednio udokumentowana przez podatnika;
- 5) podatnik podjął decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- 6) koszty prac zostały wiarygodnie określone, tzn. określono je w sposób zasługujący na wiarę, zaufanie, nieulegający wątpliwości, autentyczny;
- 7) z dokumentacji wynika, że koszty prac zostaną pokryte spodziewanymi przychodami ze sprzedaży produktów lub zastosowania technologii.

Okres  
amortyzacji

Okres amortyzacji podatkowej prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym nie może być krótszy niż 12 miesięcy<sup>150</sup>.

Koszty prac rozwojowych, które nie stanowią wartości niematerialnej i prawnej, na podstawie art. 15 ust. 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych mogą stanowić koszty uzyskania przychodów:

- 1) w miesiącu, w którym zostały poniesione  
albo
- 2) począwszy od miesiąca, w którym zostały poniesione – w równych częściach, w okresie nie dłuższym niż 12 miesięcy,  
albo
- 3) jednorazowo w roku podatkowym, w którym zostały zakończone.

Wybór jednej z powyższych metod zaliczania kosztów prac rozwojowych do kosztów uzyskania przychodów zależy do indywidualnej decyzji PJB<sup>151</sup>.

### ***Koszty badań naukowych***

Oprócz szczególnych regulacji w zakresie kosztów prac rozwojowych, ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych zawiera ogólne zasady dotyczące rozliczania kosztów w czasie. Z uwagi na brak przepisów szczególnych w odniesieniu do sposobu rozpoznania kosztów

<sup>150</sup> Art. 16m ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>151</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2011 r., sygn. IPPB5/423-75/11-2/AM.



badań naukowych dla celów podatkowych należy w tym zakresie zastosować regulacje ogólne. Ustawa różnicuje moment potrącenia kosztów dla celów podatkowych w zależności od rodzaju ich związku z przychodem.

Koszty bezpośrednio związane z przychodami są, co do zasady, możliwe do potrącenia w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody<sup>152</sup>.

Potrącenie  
kosztów

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



Przykład

Natomiast koszty uzyskania przychodów inne niż koszty bezpośrednio związane z przychodami, tzw. koszty pośrednie, są potrącane w dacie ich poniesienia. Datą tą jest co do zasady dzień, w którym ujęto koszt w księgach rachunkowych. 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.

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

Wydatki poniesione na nabycie lub wytworzenie środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych (w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych) mogą być odliczane od przychodu tylko w postaci odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od ich wartości początkowej.



Przykład

Dodatkowo PJB może ponosić również koszty wynikające z konieczności zapłaty dodatkowego wynagrodzenia pracownika. Koszty takie, jako występujące dopiero na etapie komercjalizacji, nie powinny być

Koszty  
dodatkowego  
wynagrodzenia  
dla pracownika

<sup>152</sup> Art. 15 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

alokowane do wartości początkowej WNiP, a rozpoznawane na bieżąco na podstawie ogólnych zasad.

### **Podatek od towarów i usług**

Czynności  
pracowników  
w świetle VAT

Czynności wykonywane przez pracowników na rzecz zakładu pracy nie są uznawane za wykonywanie samodzielnej działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy o VAT<sup>153</sup>. Dotyczy to zarówno czynności wykonywanych w ramach stosunku pracy, jak i działalności wykonywanej osobiście na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, o ile z tytułu wykonywania tych czynności osoby je wykonujące związane są ze zlecającym więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonanie czynności i wykonującym je co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wobec osób trzecich. Należy podkreślić, że wytworzenie praw własności intelektualnej przez pracowników PJB w ramach stosunku pracy pozostaje poza zakresem VAT.

Zgodnie z ogólną zasadą zawartą w ustawie o VAT<sup>154</sup> 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 wynikających z faktur otrzymanych przez PJB z tytułu nabycia towarów i usług<sup>155</sup>.



Przykład

Uczelnia planuje budowę obiektu przeznaczonego na prowadzenie działalności dydaktycznej i naukowej, związanej ze świadczeniem usług edukacyjnych zwolnionych od podatku VAT.

Uczelnia 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 VAT. Od zakupów dokonanych w związku z realizacją powyższego projektu uczelni nie będzie przysługiwało prawo do odliczenia naliczonego podatku

<sup>153</sup> Art. 15 ust. 3 ustawy o VAT.

<sup>154</sup> Art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

<sup>155</sup> Art. 86 ust. 2 pkt 1a ustawy o VAT.

VAT, ponieważ zakupione towary i usługi nie będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych podatkiem VAT.

Ze względu na mieszany charakter czynności wykonywanych przez PJB (tj. prowadzenie działalności zarówno podlegającej opodatkowaniu VAT, jak i zwolnionej z podatku VAT) konieczne jest określenie, w jakim zakresie jednostki te mają prawo do odliczenia podatku naliczonego w związku z dokonaniem nabyciem usług. Prawo takie będzie przysługiwało PJB jedynie w odniesieniu do prowadzonej przez nie działalności opodatkowanej. W tym celu PJB są w pierwszej kolejności zobowiązane do bezpośredniego przyporządkowania wydatków do:

Przyporządkowanie  
wydatków

- 1) działalności pozostającej poza zakresem podatku VAT;
- 2) działalności opodatkowanej;
- 3) działalności zwolnionej.

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.



W przypadku tzw. wydatków ogólnych, które mają związek zarówno z czynnościami opodatkowanymi (np. komercyjnym zbyciem praw do prac B+R), jak i czynnościami zwolnionymi (np. usługami edukacyjnymi), podatek naliczony poniesiony w związku z zakupami podlega odliczeniu w takiej części, jaką proporcjonalnie można przypisać do działalności opodatkowanej. W dniu 1 stycznia 2016 r. weszła w życie nowelizacja przepisów ustawy o VAT o zasadniczym znaczeniu dla podmiotów, które – tak jak PJB – prowadzą działalność mieszaną, tj. wykonują jednocześnie czynności zarówno kwalifikowane dla celów VAT jako działalność gospodarcza, jak i niepodlegające opodatkowaniu VAT. W świetle nowych przepisów podatnicy zostaną zobligowani do ustalania tzw. prewspółczynnika VAT (zob. szerzej pkt 3.1).

Prewspółczynnik  
VAT

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 szczególności w sytuacji, kiedy rezultaty tego projektu miały zostać

skomercjalizowane, a po zakończeniu projektu okazało się, że jest on nierentowny i komercjalizacji zaniechano. W takim przypadku istnieją podstawy do argumentacji, że wystąpił związek z działalnością opodatkowaną, a w konsekwencji przysługuje prawo do odliczenia VAT naliczonego w oparciu o pierwotny zamiar podatnika<sup>156</sup>.

Korekta podatku naliczonego

Może mieć miejsce również sytuacja odwrotna, tj. 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<sup>157</sup>.



Politechnika 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 2015 r. uczelnia wydała na prace badawcze, na podstawie otrzymanych faktur, 50 000 zł netto i 11 500 zł VAT. Uczelnia nie odliczyła podatku VAT w momencie poniesienia powyższych wydatków, ponieważ wyniki badań naukowych nie podlegały sprzedaży, pozostając własnością uczelni. W lipcu 2015 r. do Politechniki zgłosił się podmiot zainteresowany nabyciem wyników badań. Uczelnia dokonała sprzedaży w kwocie 100 000 zł netto i 23 000 zł VAT i będzie uprawniona do odliczenia VAT w kwocie 11 500 zł w deklaracji VAT za lipiec 2015 r.

Należy jednak podkreślić, że prawo do dokonania korekty podatku naliczonego należy każdorazowo analizować, biorąc pod uwagę

<sup>156</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. IBPP2/443-67/14/BW. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 2 marca 2009 r., sygn. I SA/Bk 2/09.

<sup>157</sup> Art. 91 ust. 7 ustawy o VAT – jeśli 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 usługi, to podatnik ten ma prawo do korekty zwiększającej podatek naliczony w deklaracji podatkowej za okres rozliczeniowy, w którym nastąpiła sprzedaż. Przepisy art. 91 ust. 7 a–d ustawy o VAT wprowadzają szczegółowe regulacje w tym zakresie.

w szczególności takie okoliczności, jak rodzaj nabytych towarów i usług oraz czas, jaki minął od momentu ich nabycia lub wydania do używania do momentu, kiedy podatnik chce dokonać korekty podatku naliczonego. W tym zakresie podatnik powinien rozważyć, który z przepisów ustawy o VAT (art. 90–91) w danym stanie faktycznym znajduje zastosowanie, i w oparciu o te regulacje badać, czy prawo do korekty mu przysługuje.

### **Ograniczenia w odliczeniu**

Przepisy ustawy o VAT zawierają katalog przypadków, kiedy podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego, nawet jeśli dany zakup jest bezpośrednio związany z czynnościami opodatkowanymi. Sytuacja ta dotyczy przykładowo usług noclegowych i gastronomicznych<sup>158</sup> (np. nocleg podczas konferencji naukowej).

W świetle przepisów o VAT ograniczenia w prawie do odliczenia VAT naliczonego występują również przy zakupie pojazdów samochodowych oraz przy użytkowaniu tych pojazdów w oparciu o umowy leasingu, najmu, dzierżawy oraz umowy o podobnym charakterze, nabyciu usług naprawy lub konserwacji tych pojazdów oraz innych towarów i usług związanych z eksploatacją lub użytkowaniem tych pojazdów (odliczenie 50% kwoty wykazanej na fakturze, w przypadku gdy pojazdy te nie są wykorzystywane wyłącznie do działalności gospodarczej podatnika)<sup>159</sup>.

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

Uczelnia LMN prowadzi działalność wyłącznie w zakresie kształcenia studentów, w związku z czym jest podatnikiem VAT zwolnionym. W konsekwencji uczelnia nie odlicza podatku naliczonego przy dokonywanych zakupach.

Wyłączenie  
odliczenia



<sup>158</sup> Art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT.

<sup>159</sup> Art. 86a ust. 1–3 ustawy o VAT.

Na realizację celów statutowych, jakimi jest edukacja na poziomie szkolnictwa wyższego, uczelnia otrzymała środki z programów Unii Europejskiej na lata 2014–2020, przede wszystkim z Regionalnego Programu Operacyjnego oraz Programu Operacyjnego Kapitał Ludzki; środki te przeznacza 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 zwolnionych. Jest to przykład tzw. podatku 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).

Z odmienną kwalifikacją podatku VAT dla potrzeb dotacji będziemy mieli do czynienia w sytuacji, gdy uczelnia LMN równocześnie będzie prowadzi prace B+R, w wyniku których uzyska patenty, będące następnie 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 (gdyż uczelnia powinna być uprawniona do odliczenia VAT naliczonego).

### ***Kwalifikowalność podatku VAT***

Jednym z głównych zagadnień związanych z realizacją i rozliczaniem projektów B+R jest kwalifikowalność podatku VAT. Istotna jest tutaj analiza zarówno strony podmiotowej, tj. posiadany przez beneficjenta status podatkowy dla celów podatku VAT, jak i przedmiotowej, tj. sposób wykorzystania zakupionych towarów i usług.

Przesłanki kwalifikowalności

Podatek VAT będzie wydatkiem kwalifikowalnym tylko wtedy, gdy został rzeczywiście i ostatecznie poniesiony przez beneficjenta. Dla ustalenia, czy w danym przypadku beneficjent może potencjalnie skorzystać z prawa do odliczenia podatku naliczonego, zasadnicze znaczenie ma posiadanie statusu beneficjenta (tj. czy jest podatnikiem), przewidywany sposób wykorzystania rezultatów projektu (brak komercjalizacji, komercjalizacja odpłatna, nieodpłatna) oraz sposób wykorzystania towarów i usług, nabywanych w celu realizacji projektu (tj. czy będą wykorzystywane wyłącznie w celu realizacji projektu, czy też w części do realizacji projektu, a w części do innej działalności beneficjenta).

W odniesieniu do problematyki kwalifikowalności podatku VAT istotna jest kwestia, czy komercjalizacja wystąpi w sposób odpłatny, czy też nieodpłatny. Ma to istotne znaczenie na przysługujące prawo do odliczenia podatku uiszczanego w cenie nabywanych towarów i usług w trakcie trwania projektu. Jeżeli w rezultacie projektu zostaną wytworzone wartości niematerialne, których zbycie będzie stanowiło odpłatne świadczenie usług, niezależnie od wartości dochodu uzyskanego z tego tytułu, beneficjent nabędzie prawo do odliczenia podatku naliczonego zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Z uwagi na prawo do odliczenia podatku naliczonego podatek VAT nie będzie w takim przypadku kwalifikowany. Jeżeli jednak towar lub usługa nabywane w trakcie projektu służą wykonywaniu przez beneficjenta innej działalności (nieopodatkowanej) poza realizacją projektu, kwalifikowalność wydatku (netto) będzie dotyczyć jedynie zakresu, w jakim towar lub usługa są wykorzystywane dla potrzeb projektu.

Dla oceny prawa do odliczenia konieczne jest rozważenie zastosowania w szczególności przepisów ustawy o VAT, które weszły w życie w dniu 1 stycznia 2016 r. (art. 86 ust. 2a i 2b). Nowelizacja przepisów ustawy o VAT ma zasadnicze znaczenie dla podmiotów, które – tak jak PJB – prowadzą działalność mieszaną, tj. wykonują jednocześnie czynności zarówno kwalifikowane dla celów VAT jako działalność gospodarcza, jak i niepodlegające opodatkowaniu VAT. W świetle nowych przepisów podatnicy zostaną zobligowani do ustalania tzw. prewspółczynnika VAT (zob. szerzej pkt 3.1).

Podsumowując, należy zauważyć, że dla rozstrzygnięcia kwalifikowalności VAT konieczne jest zbadanie:

1) statusu beneficjenta:

- jeżeli nie jest zarejestrowanym podatnikiem VAT czynnym, konieczne jest ustalenie, że w ramach realizacji projektu i komercjalizacji rezultatu nie stanie się podatnikiem już od momentu rozpoczęcia realizacji projektu (zamiar komercjalizacji odpłatnej),
- jeżeli jest podatnikiem VAT czynnym, konieczne jest ustalenie, czy sposób wykorzystania rezultatów projektu – na etapie

aplikowania, realizacji, zakończenia i w okresie trwałości – nie powoduje powstania uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego (komercjalizacja odpłatna);

- 2) sposobu wykorzystania towarów i usług nabytych w ramach projektu – z uwagi na wykorzystanie ich nie tylko w projekcie, ale także w ramach innej działalności beneficjenta, oraz ustalenie, czy sposób wykorzystania powoduje uprawnienia do odliczenia podatku naliczonego z zastosowaniem odliczenia proporcjonalnego.

### ***Podatek dochodowy od osób fizycznych***

W świetle przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych PJB jako płatnik zobowiązana jest do poboru zaliczek na ten podatek z tytułu wynagrodzeń wypłacanych pracownikom<sup>160</sup>. Zaliczki powinny być pobierane w prawidłowej wysokości, a zatem również z uwzględnieniem odpowiednio ustalonych kosztów uzyskania przychodów przysługujących otrzymującemu wynagrodzenie.

Zasadą jest, że pracownikowi uzyskującemu przychody z tytułu stosunku pracy przysługuje prawo do odliczenia ryczałtowych kosztów uzyskania przychodów, niezależnie od wymiaru czasu pracy<sup>161</sup>.

Koszt uzyskania przychodu z praw autorskich

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<sup>162</sup>. Zgodnie z regulacją art. 22 ust. 9a, która obowiązuje od 1 stycznia 2013 r., w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1–3, nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej<sup>163</sup>. Ustalenia, czy określony przychód został osiągnięty z tytułu praw autorskich a podatnik jest twórcą (naukowiec będący pracownikiem PJB), należy dokonać w świetle przepisów ustawy – Prawo autorskie.

<sup>160</sup> Art. 31 oraz 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>161</sup> Art. 22 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>162</sup> Art. 22 ust. 9 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – obecnie prowadzone są prace legislacyjne nad zmianami do zasad rozliczania podatkowego przychodów z działalności twórczej.

<sup>163</sup> Do 31 grudnia 2015 r. próg skali podatkowej w PIT wynosi 85 528 zł. Zatem można rozliczyć koszty do wysokości 42 764 zł ( $\frac{1}{2} \times 85\,528\text{ zł}$ ).



Warunki zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów dla twórców są następujące<sup>164</sup>:

- 1) obowiązki ze stosunku pracy sprowadzają się do działalności twórczej lub ją obejmują;
- 2) wynagrodzenie za pracę stanowi równocześnie wynagrodzenie za przeniesienie autorskich praw majątkowych;
- 3) 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).

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.

Weryfikacja  
kosztów

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.

Uzyskane przez PJB od pracownika w ramach umowy o pracę prawa autorskie nie stanowią wartości niematerialnych PJB z wyjątkiem sytuacji, gdy mogą być zaliczone do zakończonych wynikiem pozytywnym

<sup>164</sup> Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 6 czerwca 2014 r., sygn. IPTPB1/415-112/14-4/KO, Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 października 2014 r., sygn. IBPBII/1/415-594/14/MZ.

wyników prac rozwojowych w rozumieniu art. 16b ust. 2 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Nabycie praw autorskich nie będzie dla PJB (pracodawcy) przychodem podatkowym z uwagi na fakt, że nie ma tutaj miejsca na uzyskanie przez PJB nieodpłatnego świadczenia. Podstawą do przekazania praw autorskich jest bowiem wynagrodzenie z tytułu stosunku pracy.

Dodatkowe  
wynagrodzenie

Jednocześnie dodatkowe wynagrodzenie uzyskane przez pracownika od PJB w związku z komercjalizacją wyników prac B+R opracowanych przez tego pracownika w ramach stosunku pracy będzie stanowiło dla niego przychód podlegający opodatkowaniu<sup>165</sup>. Wiele argumentów przemawia za uznaniem, że będzie to przychód ze stosunku pracy. Niemniej do czasu ukształtowania się praktyki podatkowej naukowcy uzyskujący tego rodzaju wynagrodzenie mogą rozważyć wystąpienie z wnioskiem o indywidualną interpretację przepisów prawa podatkowego do Ministra Finansów.

### 5.3. Nabycie praw do wyników prac B+R od innych podmiotów

Oprócz wytworzenia we własnym zakresie, PJB może również nabyć prawa do wyników prac B+R od podmiotów zewnętrznych (w celu późniejszej ich komercjalizacji). Należy pamiętać, że w świetle przepisów podatkowych za podmioty zewnętrzne są uznawani również m.in. naukowcy współpracujący z jednostką na podstawie umowy o dzieło. Państwowa jednostka badawcza będzie ponosić w związku z tymi działaniami pewne koszty. Ustalenie, o jakie koszty chodzi oraz jak

<sup>165</sup> Zgodnie z art. 86f ustawy z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym w przypadku komercjalizacji pracownikowi przysługuje od uczelni publicznej nie mniej niż:

- 1) 50% wartości środków uzyskanych przez uczelnię z komercjalizacji bezpośredniej, obniżonych o nie więcej niż 25% kosztów bezpośrednio związanych z tą komercjalizacją, które zostały poniesione przez uczelnię lub spółkę celową;
- 2) 50% wartości środków uzyskanych przez spółkę celową w następstwie danej komercjalizacji pośredniej, obniżonych o nie więcej niż 25% kosztów bezpośrednio związanych z tą komercjalizacją, które zostały poniesione przez uczelnię lub spółkę celową. W przypadku komercjalizacji dokonanej przez pracownika uczelni publicznej przysługuje 25% wartości środków uzyskanych przez pracownika z komercjalizacji, obniżonych o nie więcej niż 25% kosztów bezpośrednio związanych z tą komercjalizacją, które zostały poniesione przez pracownika.

powinny one zostać ujęte według regulacji podatkowych, ma fundamentalne znaczenie przy określeniu wielkości dochodu PJB z komercjalizacji wyników prac B+R.

### **Podatek dochodowy od osób prawnych**

Państwowa jednostka badawcza może nabyć prawa własności intelektualnej do wyników prac B+R zarówno odpłatnie, np. na podstawie umowy o dzieło, zlecenia, sprzedaży, jak i nieodpłatnie, np. w formie umowy darowizny, w wyniku otrzymania spadku.

Zgodnie z zasadami zawartymi w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>166</sup> wartościami niematerialnymi i prawnymi są nabyte przez podatnika następujące rodzaje praw, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania:

Rodzaje praw

- 1) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe,
- 2) licencje,
- 3) prawa określone w ustawie – Prawo własności przemysłowej oraz
- 4) wartości stanowiące równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (know-how).

Prawa, o których mowa powyżej, aby mogły zostać uznane za wartości niematerialne i prawne, 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.

Okres używania

Wartości niematerialne i prawne podlegają zaliczeniu do podatkowych kosztów uzyskania przychodów poprzez odpisy amortyzacyjne.

Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż<sup>167</sup>:

Okres amortyzacji

<sup>166</sup> Art. 16b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>167</sup> Art. 16m ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

- 1) 24 miesiące, w przypadku licencji (sublicencji) na programy komputerowe oraz w przypadku praw autorskich;
- 2) 24 miesiące, w przypadku licencji na wyświetlanie filmów oraz na emisję programów radiowych i telewizyjnych, 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) 12 miesięcy, od poniesionych kosztów zakończonych prac rozwojowych;
- 4) 60 miesięcy, w przypadku pozostałych wartości niematerialnych i prawnych.

Podatnicy ustalają stawki amortyzacyjne dla poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych na cały okres amortyzacji, przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

Podstawą odpisów amortyzacyjnych jest wartość początkowa praw majątkowych.

Wartość początkowa

W przypadku odpłatnego nabycia przez PJB praw majątkowych wartość początkową stanowi cena nabycia<sup>168</sup>. Za cenę nabycia uważa się kwotę należną sprzedającemu, powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania wartości niematerialnych i prawnych do używania<sup>169</sup>. Przez cenę należną sprzedającemu należy rozumieć faktyczną wartość, którą podatnik jest zobowiązany przekazać w zamian za nabycie wartości niematerialnych i prawnych, niezależnie od sposobu i terminu płatności przez kupującego.

Wartość rynkowa

Jeśli 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 nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości<sup>170</sup>. Wartość rynkową ustala się na podstawie cen rynkowych stosowanych w obrocie prawami tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem

<sup>168</sup> Art. 16g ust. 14 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>169</sup> Art. 16g ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>170</sup> Art. 16g ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca ich uzyskania.

Dodatkowo należy podkreślić, że warunkiem uznania za koszt podatkowy odpisów amortyzacyjnych od otrzymanych nieodpłatnie wartości niematerialnych i prawnych<sup>171</sup> jest rozpoznanie przez PJB przychodu podatkowego z tego tytułu (darowizny, spadku itp.) w kwocie odpowiadającej jego wartości rynkowej<sup>172</sup>.

Fakt otrzymania bezzwrotnego dofinansowania na nabycie wartości niematerialnej i prawnej (lub dofinansowania do kosztów prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, stanowiących wartości niematerialne i prawne) nie wpływa na wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych ani na wielkość odpisów amortyzacyjnych wykazywanych w stosownej ewidencji. Jeśli kwota dofinansowania nie stanowiła przychodu dla celów podatku dochodowego od osób prawnych (jak to ma miejsce np. w przypadku dotacji budżetowych), PJB powinna wydzielić z dokonywanych odpisów amortyzacyjnych część równą kwotowo otrzymanemu dofinansowaniu. Część wydzielona z odpisu nie stanowi podatkowego kosztu uzyskania przychodu<sup>173</sup>.

Dofinansowanie  
na nabycie

Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialne i prawne nie stanowią kosztu uzyskania przychodu w tej części, w której otrzymano zwrot poniesionych wydatków, jeśli zwrócone środki nie stanowiły przychodu podatkowego.

Jednostka naukowa PAN 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 ich zbycia miały wygenerować dla uczelni przychody podatkowe. Cena nabycia programu wyniosła 120 000 zł.



Przykład

Wartość początkowa licencji 120 000 zł.

Okres amortyzacji 24 miesiące.

<sup>171</sup> Art. 16 ust. 1 pkt 63 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>172</sup> Art. 12 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

<sup>173</sup> Art. 16 ust. 1 pkt 48 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Kwota miesięcznego odpisu amortyzacyjnego – 5000 zł, z czego odpis amortyzacyjny stanowiący koszt uzyskania przychodów – 2500 zł.

Jeśli wartość początkowa nabytego prawa majątkowego nie przekracza 3500 zł, PJB może dokonać tzw. jednorazowego odpisu amortyzacyjnego w miesiącu oddania wartości niematerialnych i prawnych do używania albo w miesiącu następnym<sup>174</sup>.

#### Zasady ogólne

Jeżeli 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.

#### *Ulga B+R*

Od 1 stycznia 2016 r. ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje możliwość odliczenia przez przedsiębiorców wydatków poniesionych na działalność badawczo-rozwojową (tzw. ulga B+R).

Warunkiem skorzystania z ulgi B+R jest poniesienie wydatków kwalifikowanych na działalność badawczo-rozwojową.

#### Koszty kwalifikowane ulgi B+R

Za koszty kwalifikowane uznaje się następujące wydatki:

- 1) płace i składki pracowników, w części finansowanej przez płatnika składek, jeżeli te należności i składki dotyczą pracowników zatrudnionych w celach realizacji działalności badawczo-rozwojowej; PJB może odliczyć 30% tych kosztów;
- 2) nabycie materiałów i surowców bezpośrednio związanych z prowadzoną działalnością badawczo-rozwojową; PJB może odliczyć 20% tych kosztów, jeśli jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej; w przeciwnym razie PJB może odliczyć 10% tych kosztów;
- 3) ekspertyzy, opinie, usługi doradcze i usługi równorzędne, a także nabycie wyników badań naukowych, świadczonych lub wykonywanych na podstawie umowy **przez jednostkę naukową**

<sup>174</sup> Art. 16e ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o zasadach finansowania nauki, na potrzeby prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej; PJB może odliczyć 20% tych kosztów, jeśli jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej; w przeciwnym razie PJB może odliczyć 10% tych kosztów;

- 4) odpłatne korzystanie z aparatury naukowo-badawczej wykorzystywanej wyłącznie w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, jeżeli to korzystanie nie wynika z umowy zawartej z podmiotem powiązaniem z podatnikiem w rozumieniu art. 11 ust. 1 i 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; PJB może odliczyć 20% tych kosztów, jeśli jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej; w przeciwnym razie PJB może odliczyć 10% tych kosztów;
- 5) odpisy amortyzacyjne od środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych wykorzystywanych w prowadzonej działalności badawczo-rozwojowej, z wyłączeniem samochodów osobowych oraz budowli, budynków i lokali będących odrębną własnością; PJB może odliczyć 20% tych kosztów, jeśli jest mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej; w przeciwnym razie PJB może odliczyć 10% tych kosztów.

Odliczenie kosztów kwalifikowanych dokonuje się, co do zasady, w zeznaniu za rok podatkowy, w którym koszty zostały poniesione. Jeśli jednak podatnik poniesie za dany rok podatkowy stratę lub wielkość dochodu podatnika jest niższa od kwoty przysługujących mu odliczeń (w całej kwocie bądź pozostałej części), odliczeń tych dokonuje się w zeznaniach za kolejno następujące po sobie trzy lata podatkowe następujące bezpośrednio po roku, w którym podatnik skorzystał lub miał prawo skorzystać z odliczenia.

Termin odliczenia

Państwowa jednostka badawcza, jeśli korzysta z przedmiotowego odliczenia, jest zobowiązana do wyodrębnienia w prowadzonej ewidencji kosztów działalności B+R. Ponadto, w zeznaniu podatkowym PJB powinna wykazać koszty kwalifikowane podlegające odliczeniu. Koszty

kwalifikowane podlegają odliczeniu, jeżeli nie zostaną PJB zwrócone w jakiegokolwiek formie<sup>175</sup>.

Ulga na nowe technologie

Od 1 stycznia 2016 r. przestaje obowiązywać dotychczasowa ulga – tzw. „ulga na nowe technologie”. Jednakże podatnicy, którzy przed końcem roku podatkowego rozpoczętego przed dniem 1 stycznia 2016 r. nabyli prawo do odliczenia wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii na podstawie art. 18b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, zachowują prawo do tych odliczeń po dniu 31 grudnia 2015 r.

Tym samym tacy podatnicy będą nadal mieli możliwość odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na nabycie nowych technologii<sup>176</sup> (odliczeniu nie podlegają zatem koszty wytworzenia nowych technologii we własnym zakresie).

Odliczenia mogą wynieść maksymalnie do 50% wartości tych wydatków.

Pojęcie „nowych technologii”

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 finansowania nauki).

<sup>175</sup> Zgodnie z projektem Ustawy o zmianie niektórych ustaw określających warunki prowadzenia działalności innowacyjnej z dnia 4 marca 2016 r., od 1 stycznia 2017 r. zwiększeniu miałyby ulec wysokość odpisów z tytułu ulgi B+R, tj. PJB będące mikroprzedsiębiorcą, małym lub średnim przedsiębiorcom w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej byłyby uprawnione do odliczenia 50% kosztów kwalifikowanych, a w przypadku pozostałych PJB limit odliczenia wzrósłby do 50% w odniesieniu do wynagrodzeń pracowników oraz 30% w odniesieniu do pozostałych kategorii kosztów kwalifikowanych. Ponadto, w przypadku, gdy PJB wykaże stratę podatkową bądź wielkość dochodów będzie niższa od kwoty przysługujących odliczeń, okres przez jaki PJB miałyby możliwość skorzystania z ulgi B+R zostałby wydłużony z 3 do 6 lat. Na moment opublikowania niniejszej publikacji, niniejszy projekt jest na etapie konsultacji.

<sup>176</sup> Art. 18b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.



Podstawą ustalenia wielkości odliczenia jest kwota wydatków poniesionych przez PJB na nabycie nowej technologii, uwzględniona w wartości początkowej, w części, w jakiej kwota ta:

Wielkość odliczenia

1) została zapłacona w roku podatkowym, w którym nową technologię wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, lub w roku następującym po tym roku

oraz

2) nie została zwrócona PJB w jakiegokolwiek formie.

Odliczenia dokonuje się w zeznaniu za rok podatkowy, w którym poniesiono powyższe wydatki. Jeśli 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.

Zastosowanie ulgi technologicznej może przyczynić się do zwiększenia efektywności podatkowej danej 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.

Państwowa jednostka badawcza traci prawo do odliczeń związanych z nabyciem nowej technologii, jeżeli przed upływem trzech lat podatkowych, licząc od końca roku podatkowego, w którym wprowadziła nową technologię do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych:

Utrata prawa do odliczeń

1) udzieli w jakiegokolwiek formie lub części innym podmiotom prawa do nowej technologii

albo

2) otrzyma zwrot wydatków na tę technologię w jakiegokolwiek formie.

***Podatek od towarów i usług***Nabycie praw  
od twórcy

Sprzedaż na rzecz PJB praw do wyników prac B+R przez osoby fizyczne uznane za twórców w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo autorskie, wynagradzanych w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich podlega, co do zasady, opodatkowaniu 8% stawką VAT. Jeżeli natomiast z tytułu czynności świadczonych na rzecz PJB twórcy są związani z PJB stosunkiem prawnym (np. umową o pracę, umową zlecenia), który określa warunki wykonywania tych czynności, wynagrodzenie i odpowiedzialność PJB wobec osób trzecich, to czynności wykonywane przez twórców na rzecz PJB pozostają poza zakresem VAT w sytuacji spełnienia przesłanki braku samodzielnie wykonywanej działalności gospodarczej<sup>177</sup>. W przypadku sprzedaży praw do wyników prac B+R może mieć także zastosowanie zwolnienie z opodatkowania. Jest to zwolnienie podmiotowe i dotyczy tylko twórców, którzy w poprzednim roku podatkowym nie przekroczyli określonego limitu sprzedaży. Obecnie limit ten wynosi 150 000 zł netto (tj. bez VAT). Natomiast sprzedaż na rzecz PJB praw do wyników prac B+R przez osoby prawne, co do zasady, będzie opodatkowana podstawową stawką podatku VAT.

Powyższe wskazuje, że każda transakcja sprzedaży praw do wyników prac B+R powinna być analizowana indywidualnie, z uwzględnieniem szeregu przesłanek, aby określić poprawny sposób jej opodatkowania.

Odliczenie  
podatku VAT

W przypadku praw nabywanych, np. w związku z celem późniejszej komercjalizacji wyników prac B+R (licencjonowanie, sprzedaż itp.), po stronie PJB możliwe będzie odliczenie podatku naliczonego VAT wynikającego ze zrealizowanych zakupów. Nabycie praw do wyników prac B+R przez PJB od podmiotów zagranicznych (w celu ich dalszej komercjalizacji) w Polsce dla celów VAT będzie traktowane jako tzw. import usług. Podatnikiem VAT z tytułu importu usług jest nabywca usługi (tutaj: PJB). Jeśli nabywane usługi będą wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych (tj. sprzedaży praw do wyników prac), będą one neutralne podatkowo. W takich sytuacjach PJB jako podatnik jest zobowiązana do naliczenia podatku VAT, ale

<sup>177</sup> Art. 15 ust. 3 pkt 3 w związku z art. 15 ust. 3a ustawy o VAT.

jednocześnie ma prawo do jego odliczenia od podatku należnego w tej samej kwocie i w tym samym okresie rozliczeniowym. Jednak w razie braku związku nabywanej usługi z czynnościami opodatkowanymi, prawo do odliczenia VAT naliczonego nie przysługuje<sup>178</sup>.

### ***Podatek dochodowy od osób fizycznych***

W przypadku współpracy z twórcą na podstawie umowy o dzieło lub umowy zlecenia PJB są zobowiązane do pobierania od swoich współpracowników zaliczek na podatek dochodowy<sup>179</sup>. 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<sup>180</sup>. Inaczej traktowana jest sprawa kosztów uzyskania przychodów w przypadku twórców i autorów, którzy uzyskują przychód np. z tytułu:

- 1) przeniesienia prawa lub licencji za przeniesienie prawa stosowania własności wynalazku, topografii układu scalonego, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego lub wzoru zdobniczego;
- 2) wykonania dla zamawiającego (PJB) utworu bądź innego przedmiotu praw własności intelektualnej będących przedmiotem prawa autorskiego

lub

- 3) rozporządzenia autorskimi prawami majątkowymi do dzieła.

W powyższych przypadkach koszty uzyskania przychodów określa się w wysokości 50% uzyskanego przychodu. Zgodnie z regulacją art. 22 ust. 9a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych obowiązującej od 1 stycznia 2013 r., w roku podatkowym łączne koszty uzyskania przychodów, o których mowa w ust. 9 pkt 1–3, nie mogą przekroczyć 1/2 kwoty stanowiącej górną granicę pierwszego przedziału skali podatkowej<sup>181</sup>.

<sup>178</sup> Jeśli PJB nie jest podatnikiem VAT czynnym, rozliczenie importu usług następuje na szczególnych zasadach w odrębnej deklaracji VAT 9M (art. 99 ust. 9 ustawy o VAT).

<sup>179</sup> Art. 41 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>180</sup> Art. 22 ust. 9 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

<sup>181</sup> Do 31 grudnia 2015 r. próg skali podatkowej w PIT wynosił 85 528 zł. Zatem można rozliczyć koszty do wysokości 42 764 zł ( $\frac{1}{2} \times 85\,528$  zł).



Uczelnia X zawarła umowę o dzieło na przeprowadzenie innowacyjnych badań przemysłowych z badaczem – inżynierem produkcji. Efektem badań było wykonanie autorskiego projektu urządzenia. Uczelnia X 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:

- 1) 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);
- 2) naukowiec, będący stroną umowy, jest twórcą bądź artystą wykonawcą w rozumieniu powyższej ustawy  
oraz
- 3) 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).

Korzyści PJB

W przypadku spełnienia warunków wskazanych powyżej do przychodów osiągniętych z umowy o dzieło zawartej z uczelnią mogą być zastosowane 50% koszty uzyskania przychodu.

Zastosowanie konstrukcji podwyższonych kosztów uzyskania przychodów przez współpracowników, od których PJB nabywa prawa do wyników prac B+R, pozwala jednostce na:

- 1) 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

- 2) obniżenie kosztów wynagrodzeń dla powyższych kategorii współpracowników (w przypadku obniżki kwot brutto wynagrodzeń,

przy jednoczesnym utrzymaniu wynagrodzeń netto na niezmiennym poziomie).

### **Źródła:**

#### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.);
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.);
- Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.j. Dz.U. z 2006 r. Nr 90, poz. 631 ze zm.);
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2012 r. Nr 361 ze zm.);
- Ustawa z dnia 25 września 2015 r. o zmianie niektórych ustaw w związku ze wspieraniem innowacyjności (Dz.U. z 2015 r. poz. 1767);
- Ustawa z dnia 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym (Dz.U. z 2012 r. poz. 572 ze zm.).

#### **Orzecznictwo:**

- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 5 czerwca 2012 r., sygn. IBPP3/443-229/12/JP.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 28 kwietnia 2014 r., sygn. IBPP2/443-67/14/BW.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 25 października 2013 r., sygn. ILPP2/443-707/13-2/Akr.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 6 czerwca 2014 r., sygn. IPTPB1/415-112/14-4/KO.

- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 15 października 2014 r., sygn. IBPBII/1/415-594/14/MZ.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 30 grudnia 2009 r., sygn. **IPPB3/423-758/09-2/JG**.
- Interpretacja indywidualna wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 26 października 2011 r., sygn. IPPB5/423-790/11-3/AS.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 3 września 2013 r., sygn. IBPBI/2/423-648/13/AP.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 25 czerwca 2013 r., sygn. IPPB5/423-223/13-2/IŚ.
- Interpretacja indywidualna Ministra Finansów wydana przez Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z dnia 16 marca 2010 r., sygn. **IBPBI/2/423-394/10/MO**.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 2 marca 2009 r., sygn. I SA/Bk 2/09.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 18 grudnia 2012 r., sygn. I SA/Bd 933/12.

## III. Aspekty księgowość

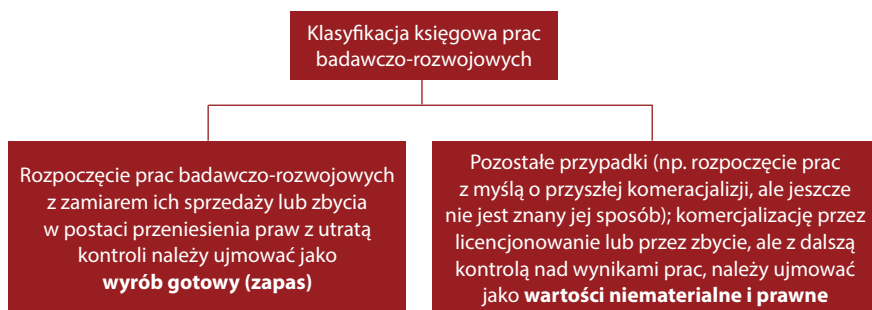
### 1. Wyniki prac B+R a regulacje rachunkowe

#### 1.1. Prace badawcze i rozwojowe w ujęciu ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 38 „Wartości niematerialne”

Wyniki prac B+R, o których mowa w poprzednich rozdziałach, prowadzą do powstania składników majątkowych prezentowanych w sprawozdaniach finansowych jako wartości niematerialne i prawne lub zapasy o kluczowym znaczeniu dla procesu komercjalizacji. Dlatego niezwykle istotne jest przyjrzenie się pracom B+R z perspektywy księgowej, a w szczególności z perspektywy ustawy o rachunkowości.

Z punktu widzenia rachunkowego ujęcie początkowe w księgach wytwarzanych prac B+R będzie zależać od celu ich wytworzenia. Jeżeli w jednostce prowadzącej prace B+R będą one tworzone tylko i wyłącznie w celu zbycia (w tym sprzedaży wielokrotnej), wówczas będą one klasyfikowane jako wyroby gotowe (zapasy), natomiast w każdym innym przypadku powinny być klasyfikowane jako wartości niematerialne i prawne.

Wykonanie prac B+R może być także zlecone PJB przez stronę trzecią. Z punktu widzenia księgowego tego rodzaju sytuacje są dla PJB transakcją świadczenia usług (w skrajnym przypadku – kontraktem długoterminowym) i tak powinny być rozliczane. W dalszej części tego rodzaju transakcje nie są omawiane z punktu widzenia księgowego, gdyż PJB jest tylko usługodawcą, a nie stroną inicjatorem prac B+R.



Odpłatne udostępnienie wyników prac

Można sobie wyobrazić, że jednostka badawczo-rozwojowa już w momencie rozpoczęcia prac dokładnie wie, że będzie komercjalizować wyniki danego projektu, tj. odpłatnie (pośrednio lub bezpośrednio) udostępni wyniki prac. Na przykład jednostka wie, że istnieje rynek na przyszłe wyniki jej prac, i podejmuje się wykonania projektu z myślą o ich sprzedaży lub zbyciu z utratą nad nimi kontroli. W tym sensie jest quasi-przedsiębiorstwem, którego przedmiotem działalności jest produkcja wyników prac badawczo-rozwojowych na sprzedaż.



Przykład

Przemysł samochodowy poszukuje rozwiązań technicznych do zastosowania nowej generacji tworzyw sztucznych do produkcji części zamiennych do samochodów.

Centrum badawczo-rozwojowe podejmuje się projektu badawczego polegającego na znalezieniu nowej struktury tworzyw sztucznych opartych o węglowodory w celu sprzedaży wyników swoich prac zainteresowanym przedsiębiorcom. Producenci samochodów, a także podwykonawcy części samochodowych z dużym prawdopodobieństwem kupią wyniki danych badań lub gotowe rozwiązania techniczne.

W takim przypadku centrum badawczo-rozwojowe powinno klasyfikować prowadzone prace badawcze jako wyroby gotowe (a do ich ukończenia – jako produkcja w toku).

Prace badawczo-rozwojowe na własny użytek

Z drugiej strony dla wielu PJB prowadzących prace badawczo-rozwojowe w dziedzinach, w których się specjalizują, celem jest wynajdywanie nowych rozwiązań i ich rozpowszechnianie, przy czym komercjalizacja wyników prac może być formą rozpowszechniania, ale nie jest celem samym w sobie. W takim przypadku prace te powinny być rachunkowo ujmowane jako wartości niematerialne i prawne



i w konsekwencji jednostka powinna stosować przepisy rachunkowe regulujące kwestię wartości niematerialnych i prawnych.

Dodatkowo w przypadku wartości niematerialnych i prawnych istotne jest rozróżnienie między pracami badawczymi a pracami rozwojowymi – ma to duży wpływ na wynik finansowy jednostki. To właśnie wyniki prac B+R mogą być przedmiotem ewentualnej komercjalizacji przez PJB, dlatego ważne jest zapoznanie się z problematyką ich prawidłowego definiowania i ujmowania księgowego.

W dalszej części niniejszej publikacji więcej miejsca poświęcono zagadnieniom rachunkowym z punktu widzenia wartości niematerialnych, gdyż są one bardziej skomplikowane niż w przypadku ujęcia księgowego zapasów.

Definicje prac B+R, przedstawione w niniejszym podrozdziale, są pojęciami z punktu widzenia rachunkowości, w części prawnej zaś – z punktu widzenia prawnego. Należy pamiętać, że pojęcia te w ujęciach rachunkowym i prawnym nie są tożsame.



Koszty poniesione na realizację prac rozwojowych to jedyny (opisany w ustawie o rachunkowości – przyp. aut.) przypadek aktywowania w bilansie składników wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych przez jednostkę we własnym zakresie i na własne potrzeby<sup>182</sup>. Wyjątkiem od tej reguły są prace badawczo-rozwojowe sklasyfikowane w momencie ich rozpoczęcia jako wyrób gotowy (zob. akapit dotyczący zapasów na stronie 279).

Prace B+R, które są wykonywane w celu komercjalizacji bez względu na to, czy są to prace badawcze czy też rozwojowe oraz dodatkowo czy spełniają kryteria klasyfikacji podobne do opisanych dla wartości niematerialnych i prawnych (zob. akapit poniżej), są klasyfikowane jako zapasy od momentu rozpoczęcia tych prac.



Rezultatem poniesionych kosztów prac rozwojowych powinny być na przykład:

- 1) wyższa jakość produktów (np. rozszerzenie funkcjonalności oprogramowania stosowanego do planowania kampanii reklamowych);



<sup>182</sup> E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Warszawa 2015.

- 2) zdobycie nowych rynków zbytu (np. przystosowanie oprogramowania do współpracy z systemami księgowymi w innym kraju);
- 3) rozszerzenie kręgu odbiorców (np. stworzenie nowej wersji systemu magazynowego kompatybilnego nie tylko z programem księgowym X, lecz również z programami Y i Z);
- 4) zmniejszenie liczby napraw gwarancyjnych (np. wprowadzenie nowej wersji oprogramowania pozwalającej uniknąć wielu 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).

Wartości niematerialne i prawne

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

- 1) produkt lub technologia wytwarzania są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- 3) według przewidywań koszty prac rozwojowych zostaną pokryte przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

Wartość początkowa

Ustawa o rachunkowości nie określa sposobu ujęcia księgowego prac rozwojowych w okresie między momentem ich rozpoczęcia a zakończenia, a jedynie na moment ich zakończenia. Powstaje pytanie, w jakiej wartości początkowej należy ująć prace rozwojowe jako składnik wartości niematerialnych i prawnych. W praktyce jednostki realizujące prace rozwojowe kapitalizują koszty ich wytworzenia na kontach rozliczeń międzyokresowych czynnych i bieżąco (w tym obowiązkowo na koniec roku obrotowego) oceniają, czy prawdopodobieństwo spełnienia kryteriów ujęcia prac rozwojowych jako składnik wartości

niematerialnych i prawnych jest wysokie. Jeżeli nie, to koszty takie podlegają odpisaniu w wynik finansowy. Dodatkowo na każdy dzień obrotowy należy ocenić, czy koszty prac rozwojowych w toku zostaną odzyskane. Jeżeli nie, to bez względu na spełnienie w przyszłości kryteriów ujęcia jako składnik wartości niematerialnych, koszty, nakłady, których jednostka nie spodziewa się odzyskać, powinny zostać objęte odpisem z tytułu trwałej utraty wartości.

Powyższe postępowanie nie dotyczy prac rozwojowych, które będą klasyfikowane jako zapasy. W tym przypadku koszty poniesione przed zakończeniem prac powinny być klasyfikowane jako produkcja w toku oraz wyceniane zgodnie z ogólnymi zasadami dotyczącymi zapasów, tj. nie wyżej niż w kwocie wartości sprzedaży netto.

Ze względu na fakt, że ustawa o rachunkowości oprócz wyżej wymienionych warunków nie przedstawia dalszych wytycznych w celu wyjaśnienia kwestii budzących wątpliwości oraz niektórych pojęć (np. definicji terminu „prace rozwojowe” czy określenia momentu rozpoczęcia aktywowania kosztów prac rozwojowych), jednostka może, na mocy art. 10 ust. 3 ustawy o rachunkowości, odwołać się do Międzynarodowego Standardu Rachunkowości („MSR”) 38 „Wartości niematerialne”. Polskie prawo rachunkowe poprzez art. 10 ust. 3 wprowadziło możliwość (ale nie obowiązek) stosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSR). Jednostka może skorzystać z zapisów MSR, jednak pod warunkiem że dane zagadnienie nie jest unormowane w ustawie o rachunkowości lub rozporządzeniach wydanych na jej mocy oraz nie istnieje Krajowy Standard Rachunkowości regulujący dany obszar działalności gospodarczej.

Zastosowanie  
MSR

Jednostka prowadzi prace rozwojowe i wykorzystuje do tego wyleasingowane maszyny. Główny księgowy się zastanawia, jakie zasady rachunkowości przyjąć dla potrzeb ujęcia tych transakcji:

- 1) w przypadku umów leasingu ustawa o rachunkowości reguluje ich klasyfikację (jako leasing finansowy lub operacyjny) – zob. art. 3 ust. 4; jednostka, o ile nie podlega obowiązkowemu badaniu na podstawie art. 64 ustawy o rachunkowości, ma możliwość wyboru zasad ujęcia w oparciu o przepisy księgowo lub podatkowe; jeżeli główny księgowy wybrał zasady rachunkowości opisane w usta-

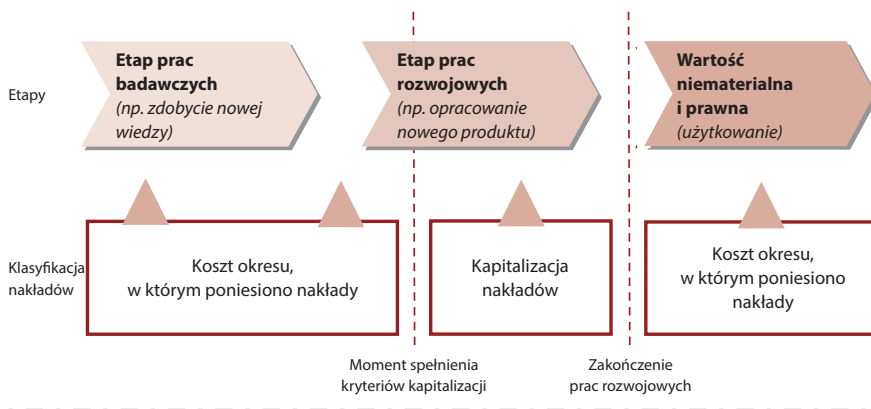


wie o rachunkowości, to dalsze wytyczne, jak ujmować umowy leasingu, są opisane w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 5 „Leasing, najem i dzierżawa”; tym samym kwestia umów leasingowych jest uregulowana w polskim prawie rachunkowym i w konsekwencji nie można zastosować MSR 17 „Leasing”;

- 2) w przypadku prac rozwojowych częściowe regulacje występują w ustawie o rachunkowości (kryteria ujęcia jako składnik wartości niematerialnych), ale nie ma wytycznych, jak np. ujmować koszty prac rozwojowych w trakcie realizacji; nie istnieje także żaden Krajowy Standard Rachunkowości regulujący tę kwestię, dlatego w tym przypadku jednostka może (ale nie musi) skorzystać z zapisów MSR 38 „Wartości niematerialne”.

W dalszej części, oprócz analizy stosownych przepisów ustawy o rachunkowości, opisano istotne wytyczne zawarte w MSR 38, które mogą posłużyć PJB do właściwego ujęcia księgowego.

Klasyfikacja nakładów na różnych etapach procesu B+R w przypadku powstania wartości niematerialnej i prawnej:



Ze względu na fakt, że ustawa o rachunkowości nie reguluje definicji prac badawczych i rozwojowych, odwołujemy się do MSR 38, który definiuje<sup>183</sup>, że:

<sup>183</sup> § 8 MSR 38.

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, mające miejsce przed rozpoczęciem produkcji seryjnej lub zastosowaniem.

MSR 38 identyfikuje również podstawowe pytania, na jakie trzeba odpowiedzieć, aby ocenić, czy składnik majątkowy wytworzony przez jednostkę we własnym zakresie kwalifikuje się do ujęcia jako składnik wartości niematerialnych, tj. należy określić:

- 1) czy w ogóle powstał – a jeśli tak, to w jakim momencie – możliwy do zidentyfikowania (czyli wyodrębnienia z pozostałych aktywów) składnik aktywów, który wytworzy prawdopodobne korzyści ekonomiczne w przyszłości

oraz

- 2) czy jest możliwe wiarygodne ustalenie kosztu wytworzenia tego składnika aktywów.

Poza spełnieniem ogólnych wymogów dotyczących ujęcia aktywa jako wartości niematerialnych, w przypadku wartości niematerialnych wytworzonych we własnym zakresie, PJB musi spełnić dodatkowe wymogi i wytyczne zawarte w akapitach poniżej.



Zgodnie z ustawą o rachunkowości oraz MSR 38 nie ujmuje się jako składnika wartości niematerialnych żadnego elementu majątkowego powstałego w wyniku prac badawczych<sup>184</sup> (lub w wyniku realizacji etapu prac badawczych przedsięwzięcia prowadzonego we własnym zakresie). Wynika to z faktu, że na etapie prac badawczych prowadzonego przedsięwzięcia jednostka nie jest w stanie udowodnić, że powstał element majątkowy, który będzie wytwarzał prawdopodobne przyszłe korzyści ekonomiczne. Istnienie elementu majątkowego jest warunkiem

Wartości  
niematerialne  
a prace  
badawcze

<sup>184</sup> § 54 MSR 38.

koniecznym dla ujęcia takiego elementu jako składnika wartości niematerialnych.



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

Prace badawcze wg MSR 38

Na podstawie MSR 38 można sformułować listę przykładowych prac badawczych<sup>185</sup>, takich jak:

- 1) działania zmierzające do zdobycia nowej wiedzy;
- 2) poszukiwanie, ocena i końcowa selekcja sposobu wykorzystania rezultatów prac badawczych lub wiedzy innego rodzaju;
- 3) poszukiwanie alternatywnych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług

oraz

- 4) formułowanie, projektowanie, ocena i końcowa selekcja nowych lub udoskonalonych materiałów, urządzeń, produktów, procesów, systemów lub usług.

Prace rozwojowe

Ustawa o rachunkowości zakłada, że 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, że<sup>186</sup>:

- 1) produkt lub technologia są ściśle ustalone, a dotyczące ich koszty prac rozwojowych wiarygodnie określone;
- 2) techniczna przydatność produktu lub technologii została stwierdzona i odpowiednio udokumentowana i na tej podstawie jednostka podjęła decyzję o wytwarzaniu tych produktów lub stosowaniu technologii;
- 3) koszty prac rozwojowych zostaną pokryte, według przewidywań, przychodami ze sprzedaży tych produktów lub zastosowania technologii.

<sup>185</sup> § 56 MSR 38.

<sup>186</sup> § 57 MSR 38.

MSR 38 rozszerza powyższe warunki, niemniej mają one tylko wartość informacyjną, gdyż kwestia kryteriów zaliczenia prac rozwojowych do wartości niematerialnych i prawnych jest unormowana w ustawie o rachunkowości.

Instytut medyczny XYZ prowadzi prace badawcze i rozwojowe nad nową wersją leku przeciwko zespołowi  $\pi$  na bazie leku  $\Omega$ , który skutecznie usuwał objawy zespołu  $\pi$ , jednak obciążony był wieloma skutkami ubocznymi. Celem Instytutu jest usunięcie efektów ubocznych w nowej wersji leku. Składnik powstały w wyniku prac rozwojowych spełni definicję wartości niematerialnej i prawnej, w sytuacji gdy:

- 1) technologia wytwarzania nowego leku będzie ściśle określona, a koszty jej przygotowania wiarygodnie sprecyzowane;
- 2) poprzez badania kliniczne i zatwierdzenie leku do sprzedaży pacjentom zostanie stwierdzona przydatność technologii wytwarzania leku nowej generacji;
- 3) w oparciu o rynek (liczbę chorych) oraz ceny leków przewiduje się, że produkcja leku będzie ekonomicznie opłacalna.

Jednak należy zwrócić tutaj uwagę, że spełnienie kryterium wartości niematerialnej i prawnej to jedno zagadnienie – związane z klasyfikacją księgową zdarzenia gospodarczego, ale już kwota podlegająca ujęciu wymagać będzie dalszej analizy, którą przedstawiono w dalszej części niniejszej publikacji.



Przykładowe kategorie prac rozwojowych wskazane przez MSR 38<sup>187</sup> to: Prace rozwojowe wg MSR 38

- 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 umożliwi 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.

<sup>187</sup> § 59 MSR 38.



W przypadku PJB z sektora ochrony zdrowia przykładowymi kosztami, które mogą być zakwalifikowane do kosztów rozwojowych, są m.in.:

- 1) materiały medyczne użyte w trakcie prac rozwojowych i testów klinicznych;
- 2) wynagrodzenia pracowników zaangażowanych w prace rozwojowe oraz testy;
- 3) odszkodowania dla uczestników testów lub ich rodzin;
- 4) koszty obsługi prawnej związanej z ubieganiem się o zatwierdzenie leku przez odpowiednie władze;
- 5) ubezpieczenia od ryzyka wystąpienia nieprzewidywanych efektów ubocznych wśród pacjentów uczestniczących w testach klinicznych.



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.

Ograniczone  
możliwości  
kapitalizowania

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, po potwierdzeniu unikalnych cech nowych produktów oraz uwiarygodnieniu przypuszczeń jednostki dotyczących przyszłych korzyści. W praktyce może się zdarzyć, że warunki te są spełnione dopiero po zakończeniu prac rozwojowych, gdy jednostka nie ponosi żadnych kosztów, które mogłyby podlegać aktywowaniu<sup>188</sup>.



Jednostka badawcza rozpoczęła pracę nad nowym lekiem na chorobę Alzheimera. Na bazie wstępnych wyników badań obrana droga bardzo dobrze rokuje na zakończenie prac nad lekiem z sukcesem. Ostatecznie lek będzie podlegał procesowi badań klinicznych i na tej podstawie jego rejestracji i dopuszczeniu do sprzedaży dla ludzi. Jednostka poniosła już wszelkie koszty związane z przygotowaniem leku i w najbliższym miesiącu rozpocznie etap badań klinicznych.

<sup>188</sup> § 59 MSR 38.



Jednostka jest w stanie wykazać, że są spełnione wszystkie kryteria traktowania prac rozwojowych oprócz tego, że lek zostanie przyjęty do stosowania i tym samym, że prawdopodobne są przyszłe korzyści ekonomiczne z produkcji leku.

Ze względu na fakt, że jedno kryterium nie jest spełnione, to wszystkie poniesione dotychczas koszty nie mogą być kapitalizowane i powinny być ujmowane w wyniku finansowym na bieżąco.

Należy również pamiętać, że samo spełnienie definicji prac rozwojowych nie oznacza spełnienia kryteriów kapitalizacji. Konieczne jest również spełnienie kryteriów ujęcia składników jako wartości niematerialnych i prawnych zgodnie z ustawą o rachunkowości (zob. akapit na stronie 258).

Kryteria kapitalizacji

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



Kwestia prawidłowego księgowego ujęcia prac B+R ma znaczenie z punktu widzenia podstawowych zasad sprawozdawczości finansowej. Sprawozdanie bowiem powinno rzetelnie i jasno przedstawiać sytuację majątkową i finansową, jak również wynik finansowy PJB (art. 65 ustawy o rachunkowości). Błędne ujęcie prac powoduje niespełnienie tego wymogu, a ponadto prowadzi do nierzetelnej prezentacji wyniku na komercjalizacji. Należy zaznaczyć, że odpowiedzialność za sporządzenie sprawozdania finansowego zgodnego z wymogami prawa spoczywa na kierownictwie jednostki.

Institut Medyczny XYZ opracowuje szczepionkę α przeciwko rakowi płuca, 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 Institut powinien zacząć już na tym etapie kapitalizować koszty prac rozwojowych?



2. **Wariant B:** Przedstawiciele jednostki nie mają wątpliwości, że lek zostanie zatwierdzony przez URPL. W przeszłości Urząd pozytywnie opiniował produkty jednostki, które w pierwszej fazie testów przynosiły zbliżone rezultaty do szczepionki  $\alpha$ . 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 uzyskać akceptację URPL w Polsce, i jest przekonany, że będzie to jedynie formalność. Czy Instytut powinien zacząć już na tym etapie kapitalizować koszty prac rozwojowych?

Rozwiązanie:

4. **Wariant A:** Instytut nie powinien jeszcze rozpoczynać kapitalizacji kosztów prac rozwojowych, ponieważ nie są spełnione wymogi dotyczące możliwości aktywowania określone w art. 33 ust. 2 ustawy o rachunkowości.
5. **Wariant B:** Instytut może rozpocząć kapitalizację kosztów prac rozwojowych – kryteria art. 33 ust. 2 ustawy o rachunkowości wydają się być spełnione. Wymagane jest jednak przeprowadzenie dokładnej analizy, jak bardzo prawdopodobne jest uzyskanie wszystkich koniecznych pozwoleń. Należy pamiętać, że w praktyce w branży farmaceutycznej, zgodnie z zasadą ostrożnej wyceny, często koszty badań rozwojowych nie są kapitalizowane, ale ujmowane w rachunku zysków i strat.
6. **Wariant C:** Instytut może kapitalizować dodatkowe koszty rozwojowe. Istnieje duże prawdopodobieństwo, że – biorąc pod uwagę rejestrację w kraju X o podobnych wymogach – szczepionka  $\alpha$  zostanie zarejestrowana również w Polsce.



Przykład

Instytut Medyczny XYZ opracował i ma lek antydepresyjny  $\Omega$  stosowany w terapii dorosłych. Ponieważ zamierza rozszerzyć jego stosowanie również na terapię dzieci, muszą zostać przeprowadzone dodatkowe prace rozwojowe niezbędne, aby uzyskać akceptację URPL. Czy Instytut może kapitalizować dodatkowe koszty rozwojowe związane z rozszerzeniem zastosowania produktu?

Rozwiązanie:

Biorąc pod uwagę fakt, że Instytut uzyskał akceptację URPL dla tego samego leku przeznaczonego dla dorosłych, można przypuszczać, że

podobna decyzja zostanie podjęta również w tym przypadku. Niemniej Instytut Medyczny przy ocenie prawdopodobieństwa przyjęcia leku także do stosowania dla dzieci musi wziąć pod uwagę wszelkie dotyczące dzieci dodatkowe uwarunkowania, które muszą być spełnione, i ocenić, w jakim stopniu są one istotne czy też w jaki sposób mogą one wpłynąć na proces zatwierdzenia leku. Z zastrzeżeniem uwzględnienia dodatkowej oceny dotyczącej procesu rejestracji leku dla dzieci Instytut może rozpocząć kapitalizowanie kosztów nie później niż w momencie złożenia końcowego wniosku o zatwierdzenie leku.

Koszty prac rozwojowych, podobnie jak inne wartości niematerialne i prawne, podlegają amortyzacji. Amortyzacja następuje w okresie przewidywanej ekonomicznej użyteczności, a w przypadku braku wiarygodnego określenia okresu ekonomicznej użyteczności – w okresie nie dłuższym niż 5 lat (art. 33 ust. 3 ustawy o rachunkowości). Wprowadzenie takiego ograniczenia wynika z zasady ostrożności przyjętej przez ustawodawcę – założono bowiem, że rezultaty działalności innowacyjnej ze względu na swój charakter mają krótki cykl życia, a zatem powinny przynosić korzyści w relatywnie krótkich okresach.

Amortyzacja prac  
rozwojowych

Jednostka powinna w swojej polityce rachunkowości określić m.in.:

- 1) definicję oraz zakres prac B+R;
- 2) zasady ich klasyfikacji, wyceny i prezentacji;
- 3) w przypadku wartości niematerialnych i prawnych – warunki aktywowania prac rozwojowych w danej jednostce, w tym jasne kryteria (opracowane przez działy badawcze) pozytywnego zakończenia prac oraz okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych;
- 4) w przypadku zapasów – przyjęte metody i zasady rozchodu.

### **Źródła:**

#### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

**Inne źródła:**

- 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;
- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”.

**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.

Wartości niematerialne i prawne są prezentowane w bilansie jako składniki aktywów trwałych, dlatego dla dalszych rozważań istotne jest zrozumienie pojęcia aktywa.

Definicja aktywa Definicja aktywa ma kluczowe znaczenie, ponieważ jej konsekwencją jest inne ujęcie księgowo nakładów ponoszonych na prace badawcze od nakładów ponoszonych, 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 niespełnienia przez nie definicji aktywów).

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

Skapitalizowane koszty (aktywa) są następnie wykorzystywane, a ich konsumpcja odzwierciedlona poprzez amortyzację (rozumianą jako zużycie danych aktywów powstałych w wyniku prac rozwojowych we własnym zakresie bądź licencjonowanie takich aktywów) lub poprzez zbycie (np. sprzedaż).

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

Komercjalizacja  
sensu largo

Komercjalizacja  
sensu stricto

Przez aktywa – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 12 ustawy o rachunkowości – rozumie się zasoby majątkowe:

Aktywa  
wg ustawy  
o rachunkowości

- 1) kontrolowane przez jednostkę;
- 2) o wiarygodnie określonej wartości;
- 3) powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń;
- 4) które spowodują w przyszłości wpływ do jednostki korzyści ekonomicznych.

Możliwość kontrolowania danego składnika aktywów powinna być rozpatrywana w wymiarze rzeczowym, a nie w sensie prawnym<sup>189</sup>. 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 ryzyka wynikającego z tego prawa (powyższe nie zawsze wiąże się z posiadaniem tytułu własności)<sup>190</sup>.

Możliwość  
kontrolowania

Składniki majątku użytkowane przez Instytut XYZ na podstawie umowy leasingu finansowego lub umów o podobnym charakterze, np. najem, dzierżawa, mimo że instytut nie ma do nich prawa własności, są kontrolowane przez instytut.



Przykład

<sup>189</sup> A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, s. 96.

<sup>190</sup> E. Walińska, op. cit.

Wiarygodne  
określenie  
wartości

Drugim warunkiem wskazanym przez definicję aktywów jest możliwość wiarygodnego (tj. obiektywnego i sprawdzalnego) określenia wartości danego składnika. Oznacza to możliwość ustalenia, za ile nabyto dany składnik aktywów lub jaki jest jego koszt wytworzenia. Najbardziej wiarygodną formą wyceny w rachunkowości jest wartość nakładów poniesionych na dany składnik aktywów, cena rynkowa ustalana na aktywnym rynku bądź cena wynikająca z zawartych umów. Innym przykładem wyceny jest określenie wartości posiadanych aktywów poprzez wartość rynkową aktywów otrzymanych w zamian. W przypadku braku informacji o cenie rynkowej jednostka ma do dyspozycji różnego typu metody i instrumenty oszacowania wartości godziwej, czyli ekwiwalentu wartości, jaka zostałaby ustalona w transakcji rynkowej, między niepowiązаныmi stronami działającymi przy pełnej swobodzie wyboru<sup>191</sup>.



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 dany System. W tym przypadku, ze względu na fakt, że składnik aktywów został wytworzony we własnym zakresie oraz jednostka nie ma odpowiedniej ewidencji kosztów, nie jest spełniona przesłanka wiarygodnej wyceny i w rezultacie nie można go ująć w księgach jednostki.

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

- 1) cenę rynkową, co jest możliwe jedynie wtedy, gdy istnieje aktywny rynek danego składnika, na którym wielokrotnie przeprowadzono podobne transakcje;
- 2) cenę wynikającą z umowy zawartej pomiędzy uczelnia LMN a spółką ABC;
- 3) wartość uzyskanego w zamian składnika, w sytuacji gdy np. notowana na giełdzie spółka ABC w zamian za Zintegrowany System Sterowania Produkcją przekazuje instytutowi 10% swoich akcji.

Rezultat  
przeszłych  
zdarzeń

Trzecim warunkiem zawartym w definicji aktywów jest wymóg, aby były one rezultatem przeszłych zdarzeń. Oznacza to, że:

<sup>191</sup> Ibidem.

- 1) aktywami nie mogą być oczekiwane przyszłe transakcje czy zdarzenia, jak również oczekiwane przychody z tytułu komercjalizacji oraz
- 2) jednostka musi wykazać źródło pochodzenia aktywów<sup>192</sup> (np. wytworzenie we własnym zakresie, nabycie czy nieodpłatne otrzymanie).

Zamiar zakupu lub wstępne uzgodnienie zakupu składnika aktywów nie jest przeszłym zdarzeniem, które uprawnia do rozpoznania tego składnika aktywów w bilansie przyszłego nabywcy.



Przykładowo jednostka podpisała przedwstępną umowę na zakup spektrometru, który będzie służył w trakcie realizacji prac rozwojowych. Umowa zostanie zrealizowana po przyznaniu grantu unijnego na projekt. Zatem przedwstępna umowa ma charakter przyszłego zdarzenia, dlatego nie spełnia definicji aktywa i wartość umowy nie może być w tym momencie ujęta. Sytuacja jednak ulega zmianie, jeżeli wraz z umową przedwstępną jednostka byłaby zobowiązana do wpłaty zaliczki na poczet spektrometru. Wpłata zaliczki jest już zdarzeniem przeszłym i z tej perspektywy spełnia definicję aktywa.

Czwartym komponentem, jaki musi być spełniony, aby aktywa mogły być rozpoznane, jest prawdopodobieństwo wpływu do jednostki korzyści ekonomicznych. Korzyści te mogą mieć różny charakter. Są to m.in.:

Korzyści ekonomiczne

- 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<sup>193</sup>);

<sup>192</sup> Ibidem.

<sup>193</sup> <http://www.forumzdrowia.pl/id,102,art,9235,ptitle,prozdrowotne-maslo-i-ser---z-kwasami-omega-z-oleju-lnianego.htm> (dostęp: 25 września 2012 r.).

- 4) spłata zobowiązania<sup>194</sup> (PJB przekazuje przedsiębiorstwu zajmującemu się produkcją materiałów bakteriostatycznych i antystatycznych nową technologię wytwórczą jako uregulowanie zobowiązań handlowych wynikających ze wcześniejszej współpracy).



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.

W przypadku wyników badań rozwojowych czwarty warunek wskazany przez definicję aktywów zostaje spełniony na przykład w momencie ustalenia, że wyniki tych badań będą w przyszłości komercjalizowane oraz że komercjalizacja spowoduje wpływ określonych środków pieniężnych do jednostki.

Definicje wartości niematerialnych i prawnych

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

Wartości niematerialne wg ustawy o rachunkowości

Przez wartości niematerialne i prawne – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości – należy rozumieć:

- 1) **nabyte**, czyli zakupione, otrzymane nieodpłatnie lub wniesione aportem, wytworzone we własnym zakresie prace rozwojowe, z możliwością późniejszej ich komercjalizacji, **zaliczane do aktywów trwałych**;
- 2) prawa majątkowe nadające się do **gospodarczego wykorzystania** o przewidywanym okresie **ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok**;
- 3) **przeznaczone do używania** na potrzeby jednostki na przykład wartości niematerialne i prawne produkcyjne, użytkowane dla celów zaopatrzenia, produkcji i zbytu, oraz wartości niematerialne

<sup>194</sup> A. Jarugowa, op. cit., s. 96.



i prawne nieprodukcyjne wykorzystywane dla celów ogólnego zarządu i celów społecznych.

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 ma on niepodważalne dowody, że 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.



Przykład

Z punktu widzenia definicji wartości niematerialnych i prawnych zawartej w ustawie o rachunkowości należy zwrócić uwagę na kryterium „nabycia aktywa z przeznaczeniem do używania na własne potrzeby” w kontekście komercjalizacji, w tym w szczególności komercjalizacji w formie sprzedaży. Decyzję o klasyfikacji danego aktywa (np. jako składnik wartości niematerialnych i prawnych lub jako składnik zapasów) podejmuje się w momencie ujęcia początkowego, tj. momencie nabycia lub wytworzenia. Zatem jeżeli w momencie rozpoczęcia prac rozwojowych jednostka podjęłaby decyzję o komercjalizacji poprzez sprzedaż wyników prac rozwojowych, to w takim przypadku definicja wartości niematerialnej i prawnej nie zostałaby spełniona (składnik aktywa nie jest przeznaczony na własne potrzeby), i w konsekwencji ma zastosowanie art. 34 ust. 3 ustawy o rachunkowości (zob. podrozdział *Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla wartości niematerialnych i prawnych*, paragraf Okres użytkowania, strona 335). W pozostałych przypadkach (np. dalsze wykorzystanie składnika aktywów w ramach działalności jednostki, licencjonowanie wyników prac rozwojowych do stron trzecich) definicja wartości niematerialnych i prawnych jest spełniona.

Używanie  
na własne  
potrzeby

W szczególności za wartości niematerialne i prawne uznaje się:

- 1) autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje;
- 2) prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych;
- 3) know-how.

Przykłady  
wartości  
niematerialnych



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

W świetle krajowych przepisów rachunkowych i podatkowych, za wyjątkiem kosztów zakończonych prac rozwojowych, nie można wytworzyć wartości niematerialnych i prawnych we własnym zakresie<sup>195</sup>.



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

Generalnie, stawki amortyzacji oprogramowania komputera są określone maksymalnie na 50% rocznie (okres amortyzacji wynosi wówczas 24 miesiące; możliwe jest zastosowanie niższej stawki, które będzie skutkowało efektywnie wydłużeniem okresu amortyzacji – por. A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne*, s. 102).



Uczelnia LMN opracowała program komputerowy badania, monitorowania i prognozowania aktywności burzowej. Program ten, po spełnieniu odpowiednich kryteriów (dotyczących ujmowania aktywów), powinien zostać zaliczony do wartości niematerialnych i prawnych i amortyzowany w okresie przynoszenia korzyści ekonomicznych, nie krótszym niż 2 lata.

Okres  
użyteczności  
ekonomicznej

Kryterium dłuższego niż jeden rok okresu użyteczności ekonomicznej, a zatem możliwości osiągnięcia korzyści ekonomicznych przez okres dłuższy niż 12 miesięcy, nie odnosi się jedynie do posiadania tytułu prawnego. Jednostka, analizując ten warunek, powinna 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<sup>196</sup>.

<sup>195</sup> E. Walińska, op. cit.

<sup>196</sup> A. Jarugowa, op. cit., s. 98.

Instytut XYZ, który opracował technologię modyfikacji warstw wierzchnich części maszyn, ocenia, że osiągnięcie korzyści ekonomicznych możliwe będzie jedynie przez 10 miesięcy – Instytut przewiduje, że technologia ta zdezaktualizuje się w ciągu 10 miesięcy, ponieważ w tym czasie na rynku pojawi się nowocześniejsza technologia, nad którą pracuje obecnie konkurencja. Instytut nie może wykazać opracowanej przez siebie technologii jako wartości niematerialnej i prawnej ze względu na fakt, że przewidywany okres jej ekonomicznego użytkowania jest krótszy niż 1 rok. W związku z powyższym poniesione nakłady związane z pracami B+R powinny zostać wykazane jako koszty w rachunku zysków i strat.



W przypadku wartości niematerialnych i prawnych oddanych do użytkowania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub leasingu wartości niematerialne i prawne zalicza się do aktywów trwałych jednej ze stron umowy<sup>197</sup>. Do aktywów tych zalicza się również nabytą wartość firmy i koszty zakończonych prac rozwojowych.

Ustawa o rachunkowości definiuje aktywa, wartości niematerialne i prawne oraz zawiera podstawowe regulacje dotyczące ujęcia księgowego (m.in. prac badawczych i rozwojowych). Szerzej zagadnienia te uregulowane zostały w MSR, które również zawierają więcej wytycznych niż przepisy ustawy. Wprowadzie w przypadku kwestii uregulowanych przez ustawę nie można stosować MSR, ale dla pogłębienia zrozumienia zagadnienia oraz w celu klaryfikacji pojęcia wartości niematerialnych i prawnych warto zapoznać się z MSR 38 „Wartości niematerialne”.

### **Źródła:**

#### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

#### **Inne źródła:**

- Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38 „Wartości niematerialne”;

<sup>197</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości.

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

### **Wartości niematerialne w ujęciu MSR 38 „Wartości niematerialne”**

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



Dodatkowe wytyczne pozwalające lepiej zrozumieć zagadnienie wartości niematerialnych i prawnych są zawarte w Międzynarodowych Standardach Rachunkowości (np. MSR 38). Dla jednostek stosujących przepisy ustawy o rachunkowości w zakresie sprawozdawczości finansowej zasady określone w MSR mogą być stosowane wyłącznie wtedy, gdy dane zagadnienie nie zostało uregulowane w ustawie o rachunkowości ani w Krajowych Standardach Rachunkowości.

Definicje wartości niematerialnych wg MSR 38

Składnik wartości niematerialnych – zgodnie z MSR 38 – może zostać ujęty w bilansie, gdy spełnia następujące kryteria<sup>198</sup>:

- 1) istnieje możliwość zidentyfikowania takiego składnika;
- 2) istnieje możliwość sprawowania nad składnikiem kontroli;
- 3) jest prawdopodobne, że zostaną osiągnięte przyszłe korzyści ekonomiczne.

Identyfikowalność

Składnik aktywów finansowych jest identyfikowalny, jeśli<sup>199</sup>:

- 1) można go wyodrębnić, tzn. wyłączyć lub wydzielić z jednostki i sprzedać, przekazać, licencjonować lub oddać do odpłatnego użytkowania osobom trzecim lub wymienić, zarówno pojedynco, jak i łącznie z powiązaną z nim umową, innym możliwym

<sup>198</sup> § 10 MSR 38.

<sup>199</sup> § 12 MSR 38.

do zidentyfikowania składnikiem aktywów lub zobowiązaniem niezależnie od tego, czy jednostka zamierza tak uczynić

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.

Z księgowego punktu widzenia możliwość komercjalizacji wyników prac B+R nie jest równoznaczna z możliwością traktowania ich jako aktywa, tj. ujęcia takich prac w bilansie.



Kontrola

Jednostka kontroluje składnik aktywów, jeśli<sup>200</sup>:

- 1) 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

- 2) jest w stanie ograniczyć dostęp do tych korzyści osobom trzecim.

Warunek sprawowania kontroli nad składnikiem aktywów sprawia często jednostkom problemy interpretacyjne. Jego prawidłowa interpretacja jest istotna, gdyż przekłada się bezpośrednio na problematykę komercjalizacji sensu largo (niespełnienie tego warunku oznacza, że 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 ma ochronę prawną (np. zgłoszenie patentowe) lub prawne możliwości ograniczenia dostępu do aktywów przez strony trzecie.



Przyszłe korzyści ekonomiczne

Przyszłe korzyści ekonomiczne osiągane ze składnika wartości niematerialnych obejmują m.in.<sup>201</sup>:

<sup>200</sup> § 13 MSR 38.

<sup>201</sup> § 17 MSR 38.

- 1) przychody ze sprzedaży produktów lub usług;
- 2) oszczędności kosztów lub inne korzyści wynikające z używania składnika aktywów przez jednostkę.

### ***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”.



Spółka ABC specjalizująca się w hodowli roślin szklarniowych posiada system nawadniania sterowany komputerowo przez program Ω. System nawadniania nie jest w stanie funkcjonować bez programu Ω, a jednocześnie program ten jest jedynym oprogramowaniem na rynku, który umożliwia sterowanie tym konkretnym systemem nawadniania. Producent systemu nawadniania nie sprzedaje swojego produktu oddzielnie od oprogramowania Ω, a cena sprzedaży uwzględnia oba elementy (tj. komponenty systemu i program). W takiej sytuacji program Ω jest integralną częścią danego urządzenia. Spółka ABC powinna dokonać osądu, który z elementów jest bardziej znaczący, i sklasyfikować wydatek na zakup systemu nawadniającego z oprogramowaniem jako składnik rzeczowych aktywów trwałych lub wartości niematerialnych.

MSR 38 stosowany jest między innymi do działalności badawczej i rozwojowej, która może prowadzić do powstania aktywów mających postać fizyczną (np. prototypu). W takiej sytuacji element fizyczny jest drugorzędny w stosunku do składnika niematerialnego, czyli zebranej w danych aktywach wiedzy, a zatem aktywa te powinny być ujęte jako wartości niematerialne.

Warunki ujęcia wartości niematerialnych

Jednostka może ujmować dany element jako składnik wartości niematerialnych, tylko jeśli spełnione są kryteria definicji wartości niematerialnych (zob. akapit powyżej) oraz następujące warunki<sup>202</sup>:

- 1) prawdopodobne jest, że jednostka osiągnie przyszłe korzyści ekonomiczne, które można przyporządkować danemu składnikowi aktywów

<sup>202</sup> § 21 MSR 38.

oraz

- 2) można wiarygodnie ustalić cenę nabycia lub koszt wytworzenia danego składnika aktywów.

### **Źródła:**

#### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

#### **Inne źródła:**

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

### **Zapasy w ujęciu ustawy o rachunkowości**

Zapasy (a właściwie rzeczowe aktywa obrotowe) – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 19 ustawy o rachunkowości – to m.in. wytworzone lub przetworzone przez jednostkę produkty gotowe (wyroby lub usługi) zdadne do sprzedaży. Przy czym pkt 18 tego przepisu wskazuje, że rzeczowe aktywa obrotowe muszą być także przeznaczone do zbycia.

Zapasy

Jeżeli PJB w momencie rozpoczęcia prac badawczo-rozwojowych przewiduje ich komercjalizację przez sprzedaż (lub zbycie z utratą nad nimi kontroli), to takie prace badawczo-rozwojowe powinny być zakwalifikowane jako rzeczowe aktywa obrotowe.

Zapasy są także aktywem. Zatem aby prace rozwojowe mogły być ujęte jako składnik rzeczowych aktywów obrotowych, muszą spełnić również kryteria ujęcia jako aktywa zawarte w definicji aktywów omówionej we wcześniejszej części niniejszego rozdziału.

Prace badawczo-rozwojowe jako zapasy

W przeciwieństwie do wartości niematerialnych i prawnych, w przypadku wyrobów gotowych (lub w trakcie tych prac – w odniesieniu do produkcji w toku) nie ma znaczenia faza prac, tj. czy jest to

faza badawcza czy rozwojowa. W tym przypadku wszystkie nakłady związane z pracami B+R są kapitalizowane, tj. jako produkcja w toku do dnia ukończenia prac, a następnie jako wyrób gotowy po ich zakończeniu. To powoduje znaczącą różnicę ujęcia nakładów w porównaniu do prac ujmowanych jako wartości niematerialne i prawne.

Zasady ujęcia księgowego, tj. określenie wartości początkowej, wyceńny, rozchodu, zostały opisane w podrozdziale *Prace B+R ujmowane jako wyrób gotowy*.

## 2. Komercjalizacja bezpośrednia

### *Ujęcie księgowe sprzedaży wyników prac B+R*

Komercjalizacja  
poprzez sprzedaż

Komercjalizacja poprzez sprzedaż technologii jest najprostszą, najszybszą i najmniej ryzykowną, z punktu widzenia PJB, metodą komercjalizacji osiągnięć naukowych. Przez sprzedaż należy rozumieć zbycie praw do danego egzemplarza wyników badań. Analizując rachunkową stronę tego modelu komercjalizacji, istotne jest właściwe rozpoznanie przychodu ze sprzedaży.

Zgodnie z definicją zapisaną w ustawie o rachunkowości przychody to uprawdopodobnione powstanie w okresie sprawozdawczym korzyści ekonomicznych, o wiarygodnie określonej wartości, 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<sup>203</sup>.

Moment  
rozpoznania  
przychodu

Ustawa o rachunkowości nie zawiera szczegółowych regulacji w zakresie ujmowania przychodów ze sprzedaży aktywów, poza ogólnymi zapisami art. 6 ust.1, art. 3 ust. 1 pkt 30 oraz art. 42 ust. 2. Jednakże moment wystawienia faktury lub uregulowania należności nie ma wpływu na moment rozpoznania przychodu. Odwołując się do ogólnej zasady memoriału, na jaką powołuje się ustawa o rachunkowości, momentem rozpoznania przychodu będzie dzień wykonania

<sup>203</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 30 ustawy o rachunkowości.



świadczenia, czyli dostawy składnika aktywów (lub przeniesienia ryzyka z nim związanego na odbiorcę).

W związku z brakiem dalszych wytycznych w ustawie o rachunkowości, dotyczących uznawania przychodu, na mocy art. 10 ust. 3 ustawy wskazówek należy szukać w MSR 18 „Przychody”.

MSR 18 zawiera wytyczne ujmowania przychodów powstających w wyniku:

- 1) sprzedaży dóbr,
- 2) świadczenia usług,
- 3) użytkowania przez inne podmioty aktywów jednostki gospodarczej, przynoszących odsetki, tantiemy i dywidendy<sup>204</sup>.

Jako dobra traktowane są pozycje wytworzone przez jednostkę w celu ich sprzedaży, jak również pozycje zakupione z zamiarem odsprzedaży.

Dwie z trzech wymienionych powyżej kategorii, tj. sprzedaż oraz opłaty za użytkowanie aktywów przez inne podmioty, są kluczowymi sposobami uzyskania przychodów przez PJB komercjalizującą wyniki swoich prac.

W praktyce możliwe jest także zamówienie wykonania prac badawczo-rozwojowych przez PJB na rzecz strony zamawiającej. Jakkolwiek transakcja taka wpisuje się z zakres działalności PJB, to PJB staje się czymś w rodzaju przedsiębiorcy-usługobiorcy. Tego rodzaju transakcje należy ujmować jak sprzedaż usług, a w szczególnych przypadkach – jak kontrakty długoterminowe. Wytyczne dla ujmowania przychodów ze sprzedaży usług są zawarte w MSR 18 (gdyż nie są uregulowane w ustawie o rachunkowości), natomiast kontrakty długoterminowe są uregulowane w art. 34a i 34c ustawy o rachunkowości. Ze względu na fakt, że niniejszy podręcznik traktuje o komercjalizacji własnych (tj. nie na zlecenie) lub wspólnych z innym podmiotem prac B+R prowadzonych przez jednostki PJB, to transakcje polegające na zamówieniu prac B+R na zlecenie nie zostały szczerzej omówione w niniejszym podręczniku.

Ujmowanie  
przychodów  
wg MSR



Zamówienie  
wykonania  
prac B+R

<sup>204</sup> § 1 MSR 18.

Formy  
komercjalizacji  
bezpośredniej

Zgodnie z rozdziałem trzecim w części prawnej komercjalizacja bezpośrednia ma następujące formy:

- 1) sprzedaż z przeniesieniem praw na nabywcę – księgową klasyfikacja to przychody ze sprzedaży dóbr;
- 2) licencjonowanie, najem lub dzierżawa praw, tj. udzielenie prawa do korzystania bez ostatecznego przeniesienia praw na nabywcę – księgową klasyfikacja to przychody z tantiem.



W sytuacji sprzedaży wielokrotnej ważne jest, aby ujęcie w księgach przychodów i związanych z nimi kosztów dostarczenia danego dobra lub usługi nastąpiło w tym samym czasie. Dlatego też koszt poniesiony na prace rozwojowe powinien zostać ujęty w rachunku zysków i strat w okresie osiągnięcia przewidywanych przychodów z komercjalizacji (rozłożony w czasie). Natomiast w przypadku sprzedaży jednorazowej, jeśli PJB nie jest zobowiązana do spełnienia dodatkowych świadczeń, jednostka powinna rozpoznać przychód jednorazowo w momencie m.in. przekazania znaczącego ryzyka i korzyści związanych z danym dobrem lub usługą.



Instytut XYZ wytworzył we własnym zakresie technologię wytwarzania silikonowych kompozytów ceramizujących na osłony przewodów elektrycznych.

**Wariant A.** Umowę sprzedaży technologii podpisano z przedsiębiorstwem prywatnym – jedynym, które zajmuje się tego typu działalnością na terenie Polski. Umowa ta przenosi na przedsiębiorstwo prawa do danej technologii. W związku z powyższym wyżej wymienioną transakcję uznano jako sprzedaż z przeniesieniem praw do technologii i – zgodnie z zasadą współmierności – w okresie, w którym transakcja miała miejsce, został zaksięgowany całkowity przychód z transakcji, jak również koszt w wysokości całkowitych nakładów poniesionych na prace rozwojowe.

**Wariant B.** Instytut udzielił licencji do korzystania z technologii, tym samym pozostawiając sobie prawa do technologii – jednostka szacuje, że dojdzie do 6 takich transakcji (tj. transakcji udzielenia licencji). Wówczas – zgodnie z zasadą współmierności – w okresie, w którym konkretna transakcja będzie miała miejsce, zostanie zaksięgowany całkowity przychód z pojedynczej transakcji, jak również odnośny

koszt w wysokości proporcjonalnej części całkowitego kosztu nakładów poniesionych na prace rozwojowe (koszt całkowity podzielony przez szacowaną liczbę transakcji, w tym przypadku 6).

### **Ujęcie księgowo sprzedaży wyników prac B+R z przeniesieniem praw – przychody ze sprzedaży dóbr**

Z punktu widzenia sposobu ujęcia księgowego istotne są w szczególności dwa zagadnienia:

- 1) kryteria rozpoznania przychodu – tj. kiedy należy rozpoznać przychód oraz
- 2) jak prace B+R zostały zaklasyfikowane dla potrzeb bilansowych, tj. czy jako zapasy, czy jako wartości niematerialne i prawne.

Jak wspomniano powyżej, ustawa o rachunkowości nie definiuje momentu rozpoznania przychodu. Zatem posługując się zapisami MSR 18, aby przychody ze sprzedaży dóbr zostały ujęte w rachunku zysków i strat, muszą być spełnione następujące warunki:

- 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**.

Przychody ze sprzedaży dóbr

Warunki ujęcia przychodu

Instytut XYZ opracował inteligentne urządzenie radiometryczne nowej generacji z bezprzewodową teletransmisją. Następnie jednostka sprzedała to wytworzone we własnym zakresie urządzenie przedsiębiorstwu ABC. Przychody ze sprzedaży zostaną ujęte w rachunku zysków i strat, w sytuacji gdy:



- 1) jednostka przekazała ryzyko i korzyści wynikające z praw własności do dóbr – nastąpiło bowiem fizyczne przekazanie urządzenia (jeśli na podstawie umowy urządzenie zostałyby uznane za dostarczone pod warunkiem jego zainstalowania, a instalacja ta nie byłaby jeszcze zakończona, wówczas na jednostce nadal ciążyłoby znaczące ryzyko);
- 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 jednostka jest w stanie oszacować wartość wpływów;
- 4) jest prawdopodobne, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji – na podstawie procedur oceny klienta instytut oczekuje, że transakcja zostanie doprowadzona do końca, łącznie z uzyskaniem płatności;
- 5) poniesione przez jednostkę koszty zostały w sposób wiarygodny wycenione – jednostka prowadzi czytelną i przejrzystą ewidencję kosztów.

*(Zwracamy uwagę, że powyższe kryteria zostały zaczerpnięte z Międzynarodowych Standardów Rachunkowości. Polskie przepisy o rachunkowości nie precyzują, w którym momencie przychody powinny zostać ujęte.)*

Dalsze konsekwencje księgowe zależą od pierwotnej klasyfikacji bilansowej prac B+R.

Przychody  
ze sprzedaży  
zapasów

W przypadku klasyfikacji prac B+R jako zapasy, wraz z momentem spełnienia kryteriów rozpoznania w księgach sprzedaży, transakcja ujmowana jest zgodnie z wytycznymi art. 42 ust. 2 ustawy o rachunkowości. Przychód ze sprzedaży ujmuje się w kwocie przychodu netto ze sprzedaży produktów, towarów i materiałów, tj. z uwzględnieniem dotacji, opustów, rabatów i innych zwiększeń lub zmniejszeń, bez podatku od towarów i usług. Ustawa nie wymienia przykładów innych zwiększeń lub zmniejszeń.

Transakcje te powinny być ujmowane na następujących kontach<sup>205</sup>:

Sprzedaż  
zapasów

1) sprzedaż:

Ct Przychód ze sprzedaży produktów

oraz

Dt Konto przeciwstawne (należności, środki pieniężne, zobowiązania, inne aktywa) – w zależności od formy zapłaty;

2) odnośny koszt sprzedaży:

Ct Zapasy – wyroby gotowe

oraz

Dt Konto przeciwstawne – koszt własny sprzedanych produktów (w układzie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat) lub zmiana stanu produktu (w układzie porównawczym rachunku zysków i strat).

Dnia 30 czerwca Instytut XYZ sprzedał inteligentne urządzenie radiometryczne nowej generacji z bezprzewodową teletransmisją wraz z dokumentacją techniczną z przeniesieniem wszelkich praw za kwotę 2 mln zł płatne w ciągu 30 dni od daty sprzedaży (w przykładzie pominięto kwestię podatku od towarów i usług). W dniu sprzedaży zarówno urządzenie, jak i dokumentacja zostały przekazane nabywcy. Wartość bilansowa, tj. koszty wytworzenia urządzenia, wyniosła 1,5 mln zł i była ujęta w pozycji „Wyroby gotowe”.



Przykład

Niniejsza sprzedaż spełnia kryteria rozpoznania przychodu w dniu 30 czerwca, a zatem w tym dniu transakcja powinna być ujęta w następujący sposób:

Przychód ze sprzedaży powinien być ujęty przykładowo:

Wn	Ma
Konto 20-X „Należność z tytułu dostaw i usług od kontrahenta X” – 2 mln zł	Konto 70-1 „Przychody ze sprzedaży produktów – prace rozwojowe” – 2 mln zł

<sup>205</sup> Propozycja księgowania oparta jest o nazewnictwo pozycji sprawozdania finansowego zgodnie z załącznikiem 1 do ustawy o rachunkowości. W taki sam sposób są prezentowane księgowania w dalszej części podręcznika. Powyższe wynika z faktu, że ustawa o rachunkowości pozostawia dowolność jednostkom w budowaniu swoich zakładanych planów kont i mogą się one różnić pomiędzy poszczególnymi PJB.

Zgodnie z zasadą współmierności przychodów i kosztów (art. 34b ustawy o rachunkowości) należy ująć odnośny koszt transakcji sprzedaży, przykładowo:

Wn	Ma
Konto 71-1 „Koszt własny sprzedanych prac	Konto 60-1 „Produkty gotowe – prace”

Przychody ze sprzedaży wartości niematerialnych

W przypadku prac rozwojowych ujętych jako wartości niematerialne i prawne, w momencie spełnienia kryteriów sprzedaży dóbr, należy – zgodnie z art. 3 ust. 1 pkt 32 – ująć zysk lub stratę w odpowiednio pozostałych przychodach lub kosztach operacyjnych. Zysk lub strata powinny stanowić różnicę pomiędzy wartością sprzedaży prawa (*per analogiam* do sposobu ustalenia wartości netto sprzedaży produktu opisanego w przypadku zapasów powyżej) a wartością bilansową prac rozwojowych na dzień sprzedaży.

W przypadku zbycia wyników prac badawczych, które nie zostały ujęte jako wartości niematerialne i prawne, transakcja powinna być ujęta w kwocie wartości sprzedaży – w tym przypadku brak jest odnośnego kosztu, gdyż ten został już w księgach ujęty w momencie jego poniesienia w trakcie realizacji prac badawczych.

W opisanym powyżej przypadku księgowania powinny być następujące:

- 1) Ct/Dt Pozostały przychód lub koszt operacyjny;
- 2) Dt Konto przeciwstawne (należności, środki pieniężne, zobowiązania, inne aktywa) – w zależności od formy zapłaty;
- 3) Ct Wartości niematerialne i prawne – prace rozwojowe.



Przykład

Urządzenie z przykładu powyżej zostało zaklasyfikowane jako wartość niematerialna i prawna, gdyż pierwotnie Instytut zamierzał udzielać licencji na prawa do technologii wytworzenia urządzenia. Jednakże ze względu na atrakcyjną ofertę cenową zdecydowano o zbyciu urządzenia wraz z wszelkimi prawami. Dnia 30 czerwca Instytut XYZ sprzedał inteligentne urządzenie radiometryczne nowej generacji z bezprzewodową teletransmisją wraz z dokumentacją techniczną za kwotę 2 mln zł płatne w ciągu 30 dni od daty sprzedaży (w przykładzie

pominięto kwestię podatku od towarów i usług). W dniu sprzedaży zarówno urządzenie, jak i dokumentacja zostały przekazane nabywcy. Wartość bilansowa (tj. koszty wytworzenia urządzenia) wynosiła 1,5 mln zł. Sprzedaż nastąpiła w momencie zakończenia prac rozwojowych, stąd w księgowaniach nie ujęto amortyzacji. Dodatkowo Instytut XYZ otrzymał dotację finansującą 1/3 kosztu wytworzenia.

Niniejsza sprzedaż spełnia kryteria rozpoznania przychodu w dniu 30 czerwca, a zatem w tym dniu transakcja powinna być ujęta w następujący sposób:

Wn	Ma
Konto 20-X „Należność z tytułu dostaw i usług od kontrahenta X” – 2 mln zł	Konto 76-1 „Pozostałe przychody operacyjne – prace rozwojowe” – 2 mln zł

oraz:

Wn	Ma
Konto 76-1 „Pozostałe przychody operacyjne” – odzwierciedlenie kosztu własnego sprzedanych prac rozwojowych – 1,5 mln zł	Konto 02-1 „Wartości niematerialne i prawne – prace rozwojowe”

W momencie zbycia urządzenia należy także rozliczyć otrzymaną dotację. Przykładowe księgowania powinny być następujące:

Wn	Ma
Konto 84-1 „Dotacje do prac rozwojowych” – 0,5 mln zł	Konto 76-2 „Pozostałe przychody operacyjne – dotacje” – 0,5 mln zł

Powyżej zostały przedstawione standardowe księgowania dla sprzedaży dotyczącej wartości niematerialnych i prawnych, w tym prac rozwojowych.

Należy jednak zwrócić uwagę, że fakt wytwarzania prac rozwojowych jest podstawową działalnością PJB. W tym kontekście rodzi się pytanie, czy przychody uzyskane ze sprzedaży prac rozwojowych powinny być prezentowane w pozycji „Przychody ze sprzedaży produktów” w rachunku zysków i strat.

W aktualnym brzmieniu ustawy o rachunkowości (tekst obowiązujący na dzień 31 grudnia 2015 r.) nie jest to możliwe. Jednak

Prezentacje przychodów ze sprzedaży

znowelizowana ustawa o rachunkowości wprowadza przepis, że jeżeli, w wyjątkowych przypadkach, stosowanie określonego przepisu ustawy nie pozwoliłoby na rzetelne i jasne przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego, jednostka nie stosuje tego przepisu, a w informacji dodatkowej uzasadnia przyczyny jego niezastosowania oraz określa wpływ, jaki niezastosowanie przepisu wywiera na obraz sytuacji majątkowej i finansowej oraz wynik finansowy jednostki.

Przychody  
ze sprzedaży  
produktów

Przepis ten teoretycznie może pozwolić PJB na dostosowanie zasad rachunkowości i – jeśli wytwarzanie i komercjalizacja są podstawową działalnością PJB – przyjęć zasadę prezentacji sprzedaży prac rozwojowych klasyfikowanych jako wartości niematerialne i prawne w pozycji „Przychody ze sprzedaży produktów”.



Instytut XYZ zawiera ze spółką leasingową ABC umowę sprzedaży technologii wytwarzania bioceramicznych tworzyw implantacyjnych na bazie hydroksyapatytu węglanowego. W wyniku transakcji Instytut otrzymuje wynagrodzenie w wysokości 5 mln zł i przenosi na spółkę tytuł własności. Kwotę 5 mln zł Instytut wykorzysta na inne programy rozwojowe. Jednocześnie XYZ podpisuje umowę ze spółką ABC, w której technologia ta jest licencjonowana (lub leasingowana) zwrotnie na zasadzie wyłączności do Instytutu na okres 10 lat. Instytut będzie dokonywał miesięcznych płatności w wysokości 1/120 wysokości wynagrodzenia + 8% marży. Instytut XYZ będzie posiadał wyłączne prawo do wykorzystania technologii. Oczekuje się, że za 10 lat technologia ta zostanie zastąpiona inną, bardziej nowoczesną. Umowa została skonstruowana w taki sposób, że XYZ nie może się z niej wycofać, bez poniesienia istotnych kar i spłaty przyszłych zobowiązań związanych z umową. Sens ekonomiczny transakcji jest taki, że spółka ABC udzieliła finansowania długoterminowego Instytutowi XYZ, natomiast wszelkie ryzyka związane z wykorzystaniem technologii nadal spoczywają na Instytucie.

W związku z powyższym sprzedaż nie powinna być rozpoznana w księgach rachunkowych XYZ.

Powyższy przykład pokazuje, że z jednej strony nastąpiła sprzedaż (forma komercjalizacji), ale w istocie w danym momencie chodziło



o zdobycie finansowania na dalsze prace związane z wykorzystaniem technologii, a nie o komercjalizację poza PJB.

### **Ujęcie księgowe licencjonowania wyników prac B+R**

Kwestię prawidłowego ujęcia księgowego komercjalizacji prac B+R komplikuje wielowariantowość możliwych sytuacji. Dlatego w tym przypadku szczególnie ważne będzie zrozumienie treści ekonomicznej transakcji. Od danej treści zależeć będzie, w jakiej wysokości i kiedy rozpoznawany jest przychód oraz odnośny koszt.

Licencje

Przychody powstające w wyniku użytkowania przez inne podmioty gospodarcze aktywów PJB przynoszących tantiemy ujmuje się, o ile:

Przychody z tantiem

1) istnieje prawdopodobieństwo, że jednostka uzyska korzyści ekonomiczne z tytułu przeprowadzonej transakcji

oraz

2) kwota przychodów może być wyceniona w wiarygodny sposób.

Przychody z licencji, takie jak tantiemy<sup>206</sup>, 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<sup>207</sup>, zgodnie z istotą stosownej umowy.

Tantiemy powstają zgodnie z warunkami stosownych umów i są zazwyczaj ujmowane w oparciu o tę podstawę, chyba że wzięwszy pod uwagę istotę umowy, bardziej odpowiednie jest ujmowanie przychodów zgodnie z inną systematyczną i racjonalną zasadą (por. § 33 MSR 18).



W rozdziale 3.3 Udzielenie licencji na wyniki prac B+R zostały szczegółowo opisane zagadnienia prawne dotyczące komercjalizacji w formie udzielania licencji. Poniżej omówiono trzy kluczowe zagadnienia, które mogą wpłynąć na ujęcie księgowe komercjalizacji w drodze udzielenia licencji.

<sup>206</sup> **Tantiemy** są to opłaty za wykorzystywanie aktywów (własności intelektualnej lub praw), pobierane przez licencjodawcę od licencjobiorcy, <http://www.findict.pl/slownik/tantiemy> (dostęp: 26 października 2010 r.).

<sup>207</sup> Art. 6 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

### *Licencje wyłączne i niewyłączne*

Licencje  
niewyłączne

Licencje udzielone na zasadzie niewyłącznej oznaczają, że PJB ma prawo do pełnego dysponowania wynikami prac B+R. W konsekwencji PJB będzie mieć możliwość licencjonowania wyników B+R większej liczbie podmiotów niż jednemu. W takim przypadku przychody z tytułu licencji będą ujmowane stosownie do zawartych umów (zob. także pozostałe zagadnienia dotyczące licencji poniżej), natomiast koszt w postaci amortyzacji będzie odzwierciedlać zwykle czas, przez jaki jednostka przewiduje możliwość licencjonowania prac B+R, lub liczbę takich transakcji.

Licencje  
wyłączne

W przypadku licencji wyłącznych należy w pierwszej kolejności określić zakres wyłączności. Jeżeli wyłączność jest na tyle szeroka, że w zasadzie uniemożliwia uzyskanie dalszych korzyści z tytułu licencjonowania prac B+R innym podmiotom, to – zgodnie z treścią ekonomiczną – taka transakcja będzie traktowana jak sprzedaż i w konsekwencji zasady opisane w podrozdziale *Ujęcie księgowe sprzedaży wyników prac B+R z przeniesieniem praw – przychody ze sprzedaży dóbr* powinny być zastosowane. Każde istotne ograniczenie wyłączności powoduje, że transakcje takie będą ujmowane w podobny sposób jak licencje niewyłączne.



Instytut XYZ zakończył z powodzeniem projekt rozwojowy polegający na znalezieniu sposobu produkcji dwuwarstwowego grafenu o podwyższonej wytrzymałości. Instytut poprzez procedurę PCT uzyskał patenty zarejestrowane w całej Europie, Ameryce Północnej, Australii i Azji.

Zapotrzebowanie na grafen jest bardzo istotne w przemyśle elektronicznym. W związku z powyższym:

1. Firma A zawarła umowę na licencję wyłączną dotyczącą prawa korzystania z technologii na okres, po którym technologia będzie powszechnie znana. Wyłączenie polega na tym, że Instytut nie udzieli licencji żadnemu innemu podmiotowi, bez względu na jego lokalizację (siedzibę) i terytorium działalności. Instytut nie zachował też prawa do korzystania z technologii we własnym zakresie w czasie ważności licencji.
2. Firma B zawarła umowę na licencję wyłączną. Wyłączenie polega na ograniczeniu prawa do produkcji i sprzedaży grafenu na terenie Unii Europejskiej.

3. Stan faktyczny jest jak w przypadku A, ale PJB zachowuje prawo do produkcji grafenu dla własnych potrzeb, tj. kolejnych prac B+R związanych z grafenem, w tym dalszy rozwój technologii jego produkcji.
4. Firma B zawarła umowę na licencję niewyłączną. PJB ma prawo do wykorzystywania technologii na własne potrzeby, jak również licencjonować technologię innym podmiotom.

Dla uproszczenia analizy przyjęto, że licencja została udzielona na 5 lat bez możliwości wypowiedzenia i przyjęto, że wynagrodzenie jest ryczałtowe.

Odpowiedź:

1. Treścią ekonomiczną tej transakcji jest w istocie zbycie wyników prac B+R. PJB nie zachowuje sobie jakichkolwiek praw do technologii w okresie ważności licencji. Umowa została zawarta w taki sposób, że PJB nie ma w okresie obowiązywania licencji możliwości uzyskania dodatkowych korzyści z technologii w postaci dalszej komercjalizacji. Ujęcie księgowe byłoby analogiczne do sprzedaży praw opisanej w podrozdziale powyżej.
2. Pomimo zawarcia licencji wyłącznej PJB ma nadal możliwość uzyskania korzyści z komercjalizacji prac B+R na innych rynkach. W związku z powyższym jednostka będzie ujmować przychód z danej licencji w czasie trwania umowy (zob. przykłady liczbowe poniżej w niniejszym podrozdziale), natomiast koszt ujmowany współmiernie do przychodu będzie zależeć od przyjętej zasady rachunkowości w zakresie rozchodu zapasu lub amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, w tym wartości rozpoznanego przychodu, szacunku ilości, wartości i czasu zawarcia kolejnych umów licencyjnych.
3. Pomimo zawarcia wyłącznej licencji PJB ma prawo do korzystania z technologii dla własnych potrzeb. W takim przypadku PJB będzie musiała dokonać szacunku, jaka część wartości bilansowej powinna być przypisana rozpoznanemu przychodowi z tytułu licencji (który byłby rozpoznawany w czasie trwania umowy), a jaka część będzie amortyzowana i zwiększać nakłady poniesione na inne prace B+R.
4. W treści ekonomicznej PJB ma pełne prawa do dysponowania technologią, w tym do jej dalszej komercjalizacji. Rozważania księgowe będą podobne jak w przypadku B powyżej.

Czas trwania licencji	<p>Drugim ważnym aspektem jest czas trwania licencji. W istocie mogą tutaj występować cztery przypadki (zob. rozdział prawny 3.3.2 <i>Rodzaje licencji</i>):</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) licencja udzielona na czas określony do 5 lat bez możliwości wypowiedzenia umowy;</li> <li>2) licencja udzielona na czas powyżej 5 lat bez możliwości wypowiedzenia umowy do 5 lat, a następnie wypowiedzenie z rocznym okresem;</li> <li>3) licencja udzielona na czas nieokreślony w możliwością rocznego okresu wypowiedzenia;</li> <li>4) licencja udzielona na zasadzie dobrowolności umów z określonym okresem wypowiedzenia.</li> </ol> <p>Powyższe formy są kluczowe z punktu widzenia amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych lub rozchodu zapasów.</p> <p>Aktualnie ustawa o rachunkowości przewiduje, że prace rozwojowe amortyzuje się do 5 lat, tj. można umorzyć pracę rozwojową szybciej, ale nie dłużej niż 5 lat. Podobnie brzmią zasady dotyczące rozchodu zapasów, gdzie wartość zapasów jest odpisywana o każdą kwotę zrealizowanego przychodu do okresu 5 lat. Po tym okresie zapasy są jednorazowo spisywane w koszty.</p>
Forma wynagrodzenia	<p>Trzecim aspektem jest forma wynagrodzenia. Z punktu widzenia księgowego ważniejsze jest, czy wynagrodzenie ma charakter ryczałtowy (tj. ściśle określona kwota) czy zmienny (np. oparty o wyniki z korzystania z prac B+R), niż fakt, za jaki okres są dokonywane płatności (np. jednorazowo, ratalnie co roku lub co kilka lat itp.).</p>
Termin płatności	<p>Termin płatności ma raczej znaczenie dla określenia przepływów pieniężnych lub samej sytuacji finansowej jednostki, ale zwykle nie ma znaczenia, kiedy należy rozpoznać przychód.</p> <p>Upraszczając, w zależności od formy płatności można przyjąć następujące sposoby ujęcia przychodu:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1) kwota ryczałtowa otrzymana jednorazowo za cały okres umowy – z zastrzeżeniem przypadku licencji wyłącznej odzwierciedlającej</li> </ol>

w treści ekonomicznej sprzedaż – proporcjonalnie przez okres umowy;

- 2) kwota ryczałtowa podzielona na raty (roczne, dwuletnie, równe raty, różne raty itd.) – z zastrzeżeniem przypadku licencji wyłącznej odzwierciedlającej w treści ekonomicznej sprzedaż – przychód z całej umowy rozliczany proporcjonalnie przez okres umowy.
- 3) kwota zmienna (np. % od sprzedaży danego wyrobu) – rocznie w oparciu o szacunek należnej kwoty tantiem.

Jak opisano powyżej, ujęcie księgowie – w kontekście kwot i czasu – będzie zależęć od wielu czynników związanych z analizą umów udzielania licencji.

Analiza umów  
licencyjnych

Bez względu jednak na analizę poszczególnych przypadków umów schematy księgowania będą do siebie podobne i prezentują się następująco:

1. W przypadku prac B+R zakwalifikowanych jako zapasy:

- 1) sprzedaż:

Ct Przychód ze sprzedaży usług

oraz

Dt Konto przeciwstawne (należności, środki pieniężne, zobowiązania, inne aktywa) – w zależności od formy zapłaty i rozliczeń;

- 2) odnośny koszt sprzedaży:

Ct Zapasy – wyroby gotowe

oraz

Dt Konto przeciwstawne – koszt własny sprzedanych produktów (w układzie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat) lub zmiana stanu produktu (w układzie porównawczym rachunku zysków i strat).

2. W przypadku prac rozwojowych zaklasyfikowanych jako wartości niematerialne i prawne:

- 1) sprzedaż:

Ct Przychód ze sprzedaży usług

oraz

Dt Konto przeciwstawne (należności, środki pieniężne, zobowiązania, inne aktywa) – w zależności od formy zapłaty;

2) odnośny koszt sprzedaży:

Ct Wartości niematerialne i prawne – umorzenie

oraz

Dt Konto przeciwstawne – koszt własny sprzedanych produktów (w układzie kalkulacyjnym rachunku zysków i strat) lub amortyzacja (w układzie porównawczym rachunku zysków i strat).

Poniższe przykłady zilustrują niektóre możliwe przypadki umów licencjonowania wyników prac B+R.



### Wariant A

Instytut XYZ zawarł ze spółką ABC umowę licencyjną wyłączną bez ograniczeń, zgodnie z którą przekaze know-how produkcji nowej substancji czynnej  $\xi$  spółce ABC. Spółka ABC może korzystać z technologii produkcji przez 3 lata, a w tym czasie Instytut jest zobowiązany uaktualniać technologię do obowiązującego stanu wiedzy. Instytut otrzyma z góry, niepodlegającą zwrotowi, opłatę za udzielenie licencji w wysokości 6 mln zł, jak również wynagrodzenie zmienne (tantiemy) w wysokości 10% przychodów ze sprzedaży leku osiągniętych przez spółkę ABC w przypadku wykorzystania substancji czynnej  $\xi$  do stworzenia tego leku.

Po 3 latach Instytut nadal będzie w stanie znaleźć zainteresowanych na zawarcie kolejnej umowy licencyjnej.

Instytut na moment początkowego ujęcia zaklasyfikował prace nad substancją czynną jako wartości niematerialne i prawne oraz przyjął liniową amortyzację przez okres 5 lat. Wartość bilansowa na moment przekazania licencji wynosiła 3,5 mln zł.

Jak Instytut powinien rozpoznać opłatę naliczoną z góry, tantiemy oraz odnośny koszt?

1. Umowa nie ma charakteru transakcji sprzedaży definitywnej według jej treści ekonomicznej, gdyż po okresie umowy prawa do dysponowania „wracają” do Instytutu i mogą być dalej licencjono-

wane. Instytut powinien rozpoznać przychód z tytułu niepodlegającej 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 kolejnych 3 lat). Wynika to z faktu, że 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, tj. w okresie, w którym zostanie wygenerowany, tj. nawet po zakończeniu pierwotnej umowy licencji, jeżeli sprzedaż leku nastąpi po tym okresie i Instytut będzie mieć nadal prawa do otrzymania wynagrodzenia. Jeśli przychody z tantiem są znaczącym elementem rachunku zysków i strat Instytutu, powinny zostać wykazane jako oddzielna klasa przychodów.
3. Koszt powinien być ujęty w postaci amortyzacji liniowej w kwocie 700 tys. zł rocznie (tj. 3,5 mln zł rozliczone na 5 lat).

(por. 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)

#### **Wariant B**

Te same założenia co w wariantcie A, ale Instytut zaklasyfikował prace jako zapasy w momencie rozpoczęcia projektu. Rozchód jest liczony w oparciu o uzyskane przychody przez okres 5 lat i jeżeli po 5 latach nadal na zapasach będzie nierozliczona wartość, to jest ona spisywana jednorazowo w pozycję „Pozostałe koszty operacyjne”.

Jak w takim przypadku należy rozpoznać opłatę naliczoną z góry, tantiemy oraz odnośny koszt?

1. Rozpoznanie przychodu jak w wariantcie A pkt 1 powyżej, tj. kwota rocznego przychodu wynosi 2 mln zł.
2. Rozpoznanie przychodu z tytułu wynagrodzenia zmiennego jak w wariantcie A pkt 2 powyżej.
3. Koszt jest ujmowany w danym roku w wysokości rozpoznanego przychodu. Oznacza to, że w roku pierwszym umowy jako koszt własny sprzedaży (lub zmiana stanu produktu) ujęta kwota to 2 mln zł; w drugim roku umowy zostanie ujęta kwota 1,5 mln zł, natomiast w trzecim już koszt nie powstanie, gdyż cała początkowa wartość bilansowa została już rozliczona.

### Wariant C

Te same założenia co w wariantcie B, ale kwota przychodu ryczałtowego wynosi tylko 3 mln zł.

Jak w takim przypadku należy rozpoznać opłatę naliczoną z góry, tantiemy oraz odnośny koszt?

1. Rozpoznanie przychodu jest identyczne jak w wariantcie B powyżej, z tym że kwota przychodu wynosi 1 mln zł rocznie.
2. Koszt jest ujmowany w danym roku w wysokości rozpoznanego przychodu. Oznacza to, że w roku pierwszym umowy jako koszt własny sprzedaży (lub zmiana stanu produktu) ujęta kwota to 1 mln zł; w drugim roku umowy zostanie ujęta kwota 1 mln zł, w trzecim zaś – także 1 mln zł. Nierozliczona kwota 0,5 mln zł wartości początkowej zostanie albo rozliczona sukcesywnie do przychodów z kolejnych umów licencyjnych albo spisana na koniec 5. roku w pozostałe koszty operacyjne.



Przykład

Instytut XYZ opracował algorytm wyszukiwarki internetowej nowego typu polegający na precyzyjnej odpowiedzi na zadane pytanie. Instytut zawarł trzy umowy licencyjne z największymi graczami z branży informatycznej. Licencje są niewyłączne. Wszystkie licencje zostały udzielone na okres 3 lat za kwotę 4 mln zł każda. Przy czym płatności są realizowane w trzech rocznych ratach: I rok – 50%, II rok – 25% oraz III rok – 25% całości wynagrodzenia.

Algorytm (jako że będzie wykorzystywany w dalszych pracach Instytutu nad udoskonaleniem wyników wyszukiwania) został zaklasyfikowany jako wartość niematerialna i prawna. Ustalono okres użytkowania ekonomicznego na 3 lata, gdyż po tym okresie Instytut spodziewa się wejścia w życie kolejnej generacji algorytmów. Wartość bilansowa wyniosła 6 mln zł.

Jak należy rozpoznać przychód i odnośny koszt w takiej sytuacji?

1. Przychód powinien być rozpoznawany przez okres trzech lat. Zakładając, że wszystkie umowy zostały podpisane tego samego dnia, przychód powinien być ujęty w wysokości 4 mln zł rocznie. Rozpoznanie przychodu nie ma nic wspólnego z przepływami pieniężnymi. Nadwyżka zapłaconego wynagrodzenia nad rozpoznanym przychodem w roku pierwszym w wysokości 2 mln zł (6 mln zł wpłat minus 4 mln zł rozpoznanego przychodu) powinna być wykazana jako rozliczenie międzyokresowe przychodów.



2. Koszt jest ujmowany w postaci amortyzacji w kwocie 2 mln zł rocznie. Instytut określił okres użytkowania ekonomicznego na 3 lata, w konsekwencji stawka amortyzacyjna wynosi 33%.

### 3. Komerccjalizacja pośrednia

#### *Zagadnienia księgowe związane z pośrednią komercjalizacją prac B+R*

Komerccjalizacja pośrednia, zgodnie z opracowaniem prawnym w rozdziale czwartym powyżej, polega na wykorzystaniu pośredniego ogniw, jakim jest podmiot gospodarczy – spółka, tj. wyniki prac B+R są transferowane do podmiotu gospodarczego (często będzie to spółka celowa), a następnie – jeżeli to konieczne – na dalszym rozwijaniu projektu i ostatecznej komercjalizacji przez sprzedaż wyników prac lub efektów wynikających z prac B+R.

Transfer  
wyników  
prac B+R

Transfer do spółki celowej pośredniczącej w komercjalizacji może mieć kilka form. Konsekwencje księgowe dla dwóch z nich, tj. sprzedaż do spółki lub udzielenie licencji na korzystanie z wyników z prac B+R, zostały opisane powyżej. W niniejszym rozdziale zostaną omówione zagadnienia księgowe związane z pośrednią komercjalizacją przez wniesienie aportem wyników prac B+R.

Aport w postaci  
prac B+R

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: 26 października 2010 r.)



Komerccjalizację poprzez wniesienie aportem aktywów należy analizować w podziale na trzy przypadki:

Rodzaje aportu

- 1) wniesienie wyników prac B+R aportem przy jednoczesnej utracie wpływu na te prace;

- 2) wniesienie wyników prac B+R aportem oraz uzyskanie znaczącego wpływu lub współkontroli nad podmiotem, do którego wniesiono aport;
- 3) wniesienie wyników prac B+R aportem oraz pozostawienie kontroli nad podmiotem, do którego wniesiono aport po stronie PJB.

**Definicja utraty wpływu**

Wyjaśnienia wymaga, co oznaczają: utrata wpływu nad pracami B+R, znaczący wpływ, współkontrola lub kontrola nad jednostką, do której wniesiono aport. Definicje te zostały przedstawione w art. 3 ust. 1 pkt 34–36 ustawy o rachunkowości. Dla zobrazowania tej kwestii i upraszczając dane definicje, można przyjąć, że:

- 1) kontrola oznacza możliwość decydowania bez względu na innych udziałowców (wspólników, akcjonariuszy) o dalszych losach jednostki, do której wniesiono aport;
- 2) współkontrola oznacza, że decyzje mogą być podejmowane tylko wspólnie z innym udziałowcem lub innymi udziałowcami;
- 3) znaczący wpływ oznacza, że można brać aktywny udział w podejmowaniu decyzji, ale ostatecznie tę decyzję podejmuje inny udziałowiec.

**Forma aportu**

Ponadto na powyższe sytuacje nakłada się jeszcze zagadnienie przedmiotu aportu – tj. co jest wnoszone aportem do spółki. Aportem mogą być wnoszone prace B+R lub zespół składników majątkowych uwzględniających prace B+R lub zorganizowana część przedsiębiorstwa zawierająca w sobie prace B+R.

***Wniesienie prac B+R aportem i utrata wpływu na te prace***

**Utrata wpływu**

Państwowa jednostka badawcza może wnieść prace B+R jak wkład do spółki kapitałowej, w zamian za uzyskanie udziałów lub akcji.

Jeśli w zamian za wniesione aportem wyniki prac B+R, PJB otrzymuje mniej niż 20% głosów w zgromadzeniu wspólników (lub walnym zgromadzeniu akcjonariuszy) spółki<sup>208</sup>, można przyjąć, że jednostka traci wpływ na dalsze wykorzystanie tych prac. Należy pamiętać, że

<sup>208</sup> 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.

poziom 20% głosów jest uproszczeniem, i należy dokonać analizy innych okoliczności (np. możliwość powołania jednego członka rady nadzorczej lub zarządu w spółce), które mogłyby świadczyć o wywieraniu lub braku wywierania znacznego wpływu. Zwykle utrata wpływu na spółkę, do której wniesiono aportem prace B+R, skutkuje jednocześnie utratą wszelkich praw do tych prac.

Wniesienie wkładu niepieniężnego (aportu) oznacza przeniesienie na spółkę wszelkich praw do przedmiotu wkładu (jeśli umowa nie stanowi inaczej), a więc również prawa własności, jeżeli przysługiwały wnoszącemu aport w postaci B+R<sup>209</sup>. W takim przypadku wniesienie aportu należy traktować podobnie jak sprzedaż (zob. podrozdział *Ujęcie księgowe sprzedaży wyników prac B+R z przeniesieniem praw – przychody ze sprzedaży dóbr*), ujęcie księgowe zaś będzie również analogiczne. Jediną różnicę stanowi fakt, że zamiast środków pieniężnych (jak to ma miejsce w sprzedaży), w zamian PJB otrzymuje udziały wycenione w ich wartości godziwej.

Inwestycje w inne jednostki – zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 3 – PJB powinno wyceniać według ceny nabycia pomniejszonej o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości lub według wartości godziwej, a różnicę z przeszacowania ujmować w kapitale z aktualizacji wyceny zgodnie z art. 35 ust. 4.

Poprzez taką komercjalizację PJB uzyska w przyszłości ewentualne korzyści ze wzrostu wartości otrzymanych udziałów i/lub w postaci dywidendy, ale jest także narażona na ryzyko spadku wartości otrzymanych udziałów. W zależności od formy prawnej inwestycji może także odpowiadać całym swoim majątkiem za zobowiązania jednostki, do której wniesione zostały prace B+R (np. spółka jawna).

1. Instytut wykazuje na dzień bilansowy:
  - wartości niematerialne i prawne (prace rozwojowe) – 200 000 zł,
  - umorzenie wartości niematerialnych i prawnych – 50 000 zł.
2. 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 (wartości niematerialne i prawne) 250 000 zł.

<sup>209</sup> Postanowienie SN z dnia 14 marca 1991 r., sygn. akt III CRN 14/91, Lex nr 179755.

Aport versus  
sprzedaż



3. Objęte udziały spółki ABC mają wartość nominalną 100 000 zł (10% udziałów spółki).

W związku z powyższymi 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 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

Gdyby Instytut XYZ ujmował prace badawczo-rozwojowe jako wyroby gotowe (zapasy), to księgowania byłyby następujące, przy czym zakładamy, że wartość bilansowa wynosi 200 000 zł, gdyż składnik ten nie jest amortyzowany w zapasach:

- 1) Uzyskane udziały:

Wn	Ma
Konto 03 „Długoterminowe aktywa finansowe” – 250 000 zł	Konto 70 „Przychody ze sprzedaży wyrobów gotowych” – 250 000 zł

- 2) Wyksięgowanie wniesionych aportem wartości niematerialnych i prawnych:

Wn	Ma
Konto 71 „Koszt własny sprzedaży wyrobów gotowych” 200 000 zł	Konto 60 „Wyroby gotowe” – 200 000 zł

Księgowania w spółce ABC powinny wyglądać następująco, zakładając, że prace rozwojowe będą służyć dla własnych celów produkcji:

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

### ***Wniesienie prac B+R aportem i uzyskanie znaczącego wpływu lub współkontroli***

Kolejną możliwością komercjalizacji pośredniej jest wniesienie aportu w zamian za udziały w jednostce, które dają PJB możliwość znaczącego wpływu na tę jednostkę, np. PJB w zamian za aport otrzymuje 30% udziałów (reprezentujących 30% głosów) w jednostce, do której ten aport został wniesiony. W odróżnieniu od wariantu komercjalizacji pośredniej opisanej w poprzednim podrozdziale, oprócz korzyści związanych z wartością inwestycji lub otrzymywaniem dywidendy, PJB ma pewne możliwości wypowiedzania się, a tym samym może mieć wpływ na podejmowanie decyzji odnośnie do dalszego wykorzystywania prac B+R.

Znaczący wpływ  
lub współkontrola

Przez znaczący wpływ na inną jednostkę – zgodnie z ustawą o rachunkowości<sup>210</sup> – rozumie się niemającą znamion sprawowania kontroli lub współkontroli zdolność jednostki do wpływania na politykę finansową i operacyjną innej jednostki. Ocena, czy PJB ma znaczący wpływ na spółkę, leży w gestii kierownictwa PJB. Pomocne w dokonaniu takiej oceny dla PJB mogą być warunki opisane w ustawie o rachunkowości.

Znaczący wpływ może być określony poprzez:

Znaczący wpływ  
– definicja

- 1) udział w podejmowaniu decyzji w sprawie podziału zysku lub pokrycia straty;
- 2) zasiadanie w organie zarządzającym, nadzorującym lub administrującym;
- 3) przeprowadzanie istotnych transakcji z tą jednostką;
- 4) udostępnianie tej jednostce informacji technicznych o zasadniczym znaczeniu dla jej działalności;
- 5) możliwość wymiany członków organów zarządzających, nadzorujących lub administrujących.

Należy jednak pamiętać, że nie wszystkie z powyższych warunków muszą zostać spełnione jednocześnie, aby wpływ PJB na funkcjonowanie spółki komercjalizującej mógł być uznany za znaczący.

<sup>210</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 36 ustawy o rachunkowości.

Współkontrola  
– joint venture

Przez sprawowanie współkontroli nad inną jednostką rozumie się zdolność wspólnika jednostki współzależnej do kierowania polityką finansową i operacyjną tej jednostki, w celu osiągnięcia 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<sup>211</sup>.

Spółki tego rodzaju są zwykle określane terminem *joint venture*.



Instytut wniósł aportem technologię przetwarzania ziaren. W zamian za aport Instytut otrzymał udziały stanowiące 50% całości udziału i przedstawiające 50% głosów na Zgromadzeniu Wspólników spółki. Drugim wspólnikiem jest osoba prywatna posiadająca pozostałe udziały.

Ponadto:

Wariant A. Umowa spółki stanowi, że Zarząd składa się z dwóch członków, w tym prezesa wybieranego przez wspólnika – osobę prywatną. Podejmowanie decyzji wymaga akceptacji prezesa Zarządu.

Wariant B. Umowa spółki stanowi, że Zarząd składa się z dwóch członków, w tym prezesa wybieranego przez wspólnika – osobę prywatną. Podejmowanie decyzji wymaga akceptacji wszystkich członków Zarządu.

Jak są klasyfikowane inwestycje w obu wariantach?

Wariant A. Instytut ma znaczący wpływ, gdyż jakkolwiek ma możliwość partycypowania w podejmowaniu decyzji, to jednak decyzje te są podejmowane tylko i wyłącznie przy udziale prezesa Zarządu, wybieranego przez drugiego wspólnika. Inwestycja będzie traktowana z punktu widzenia księgowego jako jednostka stowarzyszona.

Wariant B. Instytut ma współkontrolę, gdyż wszelkie decyzje wymagają zgody wszystkich członków Zarządu, tym samym bez zgody członka Zarządu wybieranego przez PJB nie zostaną podjęte żadne decyzje. Inwestycja będzie traktowana z punktu widzenia księgowego jako jednostka współzależna.

Jednostki, w których PJB miałyby znaczący wpływ (jednostka stowarzyszona), współkontrolę (jednostka współzależna) lub kontrolę (jednostka zależna), są tzw. jednostkami podporządkowanymi.

<sup>211</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 35 ustawy o rachunkowości.

W praktyce się przyjmuje, że inwestor wywiera znaczący wpływ, jeśli posiada pośrednio bądź bezpośrednio między 20 a 50% głosów w spółce, w której dokonał inwestycji (por. A. Helin, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, s. 71).

W praktyce współkontrola 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).



Skutki księgowe zarówno dla PJB, jak i spółki kapitałowej są prawie analogiczne jak w wariacie polegającym na utracie całkowitej kontroli lub wpływu na prace badawcze i rozwojowe (zob. opis powyżej). Jedyną różnicą jest możliwość wyceny inwestycji w jednostki podporządkowane metodą praw własności. Zasady rachunkowości dotyczące metody praw własności zostały opisane w art. 63 ustawy o rachunkowości.

#### ***Wniesienie prac B+R aportem i pozostawienie kontroli po stronie PJB***

Możliwa jest jeszcze inna sytuacja, w której wniesienie aportem prac B+R nie wiąże się z utratą kontroli nad tymi pracami. Załóżmy, że PJB pracuje nad nową technologią laboratoryjną oceny jakości mięsa, jednakże potrzebuje finansowania, aby zakończyć pracę. Spółka ABC z sektora spożywczego jest istotnie zainteresowana wynikami prac. W związku z powyższym PJB i spółka ABC założyły spółkę celową, której zadaniem jest zakończenie prac nad tą technologią. Ustalono, że spółka ABC wniesie środki pieniężne i w zamian otrzyma udziały stanowiące 30% udziałów spółki celowej, natomiast PJB wniesie aportem dotychczasowe wyniki prac nad nową technologią, obejmując 70% udziałów w spółce celowej. Do podejmowania decyzji w spółce celowej wymagana jest większość głosów. Z perspektywy PJB uzyskana została kontrola nad spółką celową, gdyż każda decyzja może być podjęta przez PJB niezależnie od udziału w procesie decyzyjnym drugiego udziałowca. Tym samym PJB nadal decyduje (kontroluje) o wniesionych przez siebie pracach B+R, tzn. bez względu na formę prawną nadal posiada możliwość rozporządzania tym aktywem.

Brak utraty kontroli

**Spółki celowe** Założenie spółki celowej może być dokonane tylko przez PJB. W takiej sytuacji 100% udziałów i głosów – a zatem kontrola – jest w posiadaniu 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 osiągnięcia korzyści ekonomicznych z jej działalności<sup>212</sup>.

**Treść ekonomiczna**

Ujęcie księgowe wniesionego aportu przez PJB w księgach jednostki badawczej, naszym zdaniem, zależy od treści ekonomicznej transakcji.



**Uwaga**

Samodzielne utworzenie przez PJB spółki i wniesienie wyników prac B+R jako aport nie ma zwykle treści ekonomicznej, 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.

**Zespół aktywów**

Wniesione w formie aportu prace badawcze i rozwojowe powinny stanowić zespół aktywów (ale nie zorganizowaną część przedsiębiorstwa – zob. poniżej podrozdział *Wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa*). Zwykle, wnosząc prace rozwojowe w formie aportu do spółki, na etapie przygotowania do komercjalizacji, PJB obejmuje 100% udziałów.



**Przykład**

Instytut XYZ opracował system Aktywnych Inteligentnych Barrier Drogowych i Mostowych (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, na którym będą wybudowane budynki produkcyjne. W tym celu spółka ABC zaciągnie kredyt bankowy. Instytut posiada 85% udziałów nowo utworzonej spółki ABC. Czy Instytut może rozpoznać zysk na objętych udziałach w spółce ABC? Instytut XYZ nie posiada innych instrumentów prawnych dysponowania technologią.

<sup>212</sup> Art. 3 ust. 1 pkt 34 ustawy o rachunkowości.



Odpowiedź:

Nie, transakcja nie ma treści ekonomicznej i Instytut nie może rozpoznać zysku na objętych udziałach w spółce ABC. Z punktu widzenia transakcji komercjalizacji grunt wniesiony przez mniejszościowego udziałowca nie wydaje się wystarczająco znaczącym aktywem, aby uznać, że transakcja ma sens ekonomiczny. Dominującym czynnikiem jest wniesienie technologii produkcji, podczas gdy pozostałe czynniki produkcyjne zostaną docelowo nabyte z zaciągniętego w tym celu kredytu bankowego. Reasumując, Instytut ujmuje objęte udziały w wartości bilansowej wniesionej technologii.

Może mieć miejsce również inna sytuacja, w której PJB tworzy spółkę bezpośrednio w celu komercjalizacji prac rozwojowych, wnosząc te prace jako wkład, a jednocześnie istnieje niezależny wspólnik wnoszący istotne składniki majątkowe. Takie działanie najprawdopodobniej będzie miało treść ekonomiczną. Wówczas następuje podział udziałów pomiędzy PJB a wspólnika – PJB obejmuje określoną ilość udziałów (np. 70%), a pozostali wspólnicy – resztę (np. – 30%).

Przy założeniu, że istnieje treść ekonomiczna transakcji, ujęcie księgowo powinno być analogiczne do przedstawionego w poprzednim podrozdziale.

Natomiast przy braku treści ekonomicznej transakcji księgowania powinny być następujące:

Brak treści ekonomicznej

Wn: Inwestycje w jednostkę podporządkowaną (zależną)

oraz w przypadku klasyfikacji prac B+R jako wartości niematerialne:

Ma: Wartość niematerialna i prawna – wartość początkowa (brutto)

Wn: Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych.

Lub w przypadku klasyfikacji prac B+R jako zapasy:

Ma: Produkty gotowe lub Produkcja w toku (Zapasy).

Bez względu na występowanie (lub nie) treści ekonomicznej otrzymujący aport obejmuje składniki majątkowe po wartości rynkowej, natomiast utworzony w związku z aportem kapitał wyceniony jest według

wartości nominalnej. W przypadku zaistnienia dodatniej różnicy między wartością aportu a wartością nominalną kapitału (nadwyżki) jest ona ujmowana jako kapitał zapasowy.

### ***Wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa***

Definicja  
z ograniczonej  
części  
przedsiębiorstwa

W poprzednich podrozdziałach przedstawiono trzy możliwe formy wniesienia aktywów jako aportu do spółki komercjalizującej. Odrębną kwestią pozostaje wniesienie jako aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP). 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<sup>213</sup>. Wniesienie ZCP do spółki, w której wspólnikiem jest niezależny podmiot lub osoba, jest kolejnym sposobem, w jaki PJB może przeprowadzić komercjalizację pośrednią wyników prac B+R prowadzonych we własnym zakresie.



Instytut naukowy XYZ w celu komercjalizacji pośredniej wyników prac badawczych i rozwojowych w obszarze optymalizacji leczenia przepuklin brzusznych za pomocą implantów syntetycznych utworzył spółkę ABC sp. z o.o., będąc jej jedynym udziałowcem. Następnie Instytut wniósł do ABC sp z o.o. ZCP – dział zajmujący się produkcją implantów syntetycznych (tj. wyniki prac, urządzenia, budynek, pracowników i umowy z naukowcami, zobowiązania związane z obsługą działu, w tym wszelkie procesy pozwalające na samoistne działanie działu). Cel wniesienia aportem przedsiębiorstwa do spółki ABC sp. z o.o. był podyktowany zdobyciem dalszego finansowania w postaci dotacji unijnej. Po dokończeniu prac wyniki będą komercjalizowane na zewnątrz do zainteresowanych podmiotów. Przyszłe formy będą zależne od konkretnych przypadków.

Wymogi  
dotyczące ZCP

Podsumowując, wymogi dotyczące ZCP są następujące:

- 1) ZCP powinna stanowić zespół składników materialnych i niematerialnych (w tym zobowiązań);

<sup>213</sup> Art. 4a pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

- 2) ZCP powinna stanowić wydzielony zespół w istniejącym przedsiębiorstwie.

Kwestię wydzielenia zespołu w istniejącej już jednostce należy analizować w trzech wymiarach:

- 1) **organizacyjnym**, tzn. ZCP jest oddzielnym elementem jednostki jako np. dział, wydział bądź oddział;
- 2) **finansowym**, tzn. możliwe jest przypisanie przychodów i kosztów oraz należności i zobowiązań do ZCP, co jest bezpośrednio związane z prowadzeniem odpowiednio szczegółowej ewidencji zdarzeń gospodarczych;
- 3) **funkcjonalnym**, tzn. ZCP 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 odrębne przedsięwzięcie. W praktyce dla udowodnienia istnienia ZCP wyodrębnia się taki zespół organizacyjnie, finansowo i funkcjonalnie i często przybiera to formę oddziału. Należy jednak zwrócić uwagę, że istnienie oddziału nie jest warunkiem koniecznym dla zakwalifikowania zespołu składników majątkowych jako ZCP. Niemniej ewidencja księgowa pozwalająca udowodnić odrębność danej części przedsiębiorstwa w bardzo dużym stopniu pozwala na udowodnienie tym samym ZCP.

Odrębne  
przedsięwzięcie

Ustawy o podatkach dochodowych preferencyjnie traktują wnoszenie do nowej spółki majątku w postaci zorganizowanej. Uzyskane 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<sup>214</sup>.

Mając na względzie ujęcie księgowe przez wnoszącego aport, należy rozróżnić dwa możliwe warianty wnoszenia w formie aportu ZCP.

Możliwe  
warianty

<sup>214</sup> <http://e-rachunkowosc.pl/arttykul.php?view=764> (dostęp: 25 września 2012 r.).

W pierwszym wariantcie (wariant A), PJB wydziela w celu komercjalizacji ZCP i wnosi ją do spółki, w której PJB jest jedynym właścicielem – tego typu operacja nie ma zwykle treści ekonomicznej. Księgowo taka operacja przebiega analogicznie do wniesienia aktywów w formie aportu dla potrzeb przygotowania pod komercjalizację. Wartość obejmowanych udziałów jest równa wartości przekazanych składników majątkowych. Ze względu na brak treści ekonomicznej transakcja odbywa się bezwynikowo. Ewentualny zysk na transakcji (lub strata) może się pojawić w momencie, kiedy całość lub część udziałów zostanie zbyta do strony trzeciej (inwestora).

W drugim wariantcie (wariant B), PJB również wnosi do spółki aport w postaci ZCP, jednak spółka ma także innych współników. Księgowanie takiej operacji przebiega analogicznie do księgowania aportu w postaci aktywów, ale kosztem jest w tym wypadku suma wszystkich aktywów i zobowiązań wniesionych jako ZCP. Jednocześnie skutki ekonomiczne transakcji są inne niż w wariantcie A, gdyż obejmowane udziały spółki, do której wnoszony jest aport, ujmowane są według ich wartości godziwej. Wartość godziwa może się znacząco różnić od wartości nominalnej udziałów i jednocześnie nie musi być równa wartości wnoszonych składników majątkowych w ramach ZCP. Powody takiej sytuacji mogą być różne (np. oprócz składników majątkowych wnoszone są dodatkowe składniki niematerialne, takie jak wiedza, kapitał ludzki, które nie miały odzwierciedlenia w wartościach ujętych wcześniej w bilansie PJB). W rezultacie pojawia się także wynik finansowy (zysk lub strata) na transakcji.



Przykład

### Część 1 – założenia

W celu ilustracji kwestii wniesienia do spółki udziałów w postaci aportu ZCP poniżej przedstawiony zostanie przykład wraz z odpowiednimi księgowaniami.

Uczelnia LMN wniosła do spółki ABC udziały w postaci aportu ZCP. Jak należy zaksięgować to zdarzenie gospodarcze?

W celu uproszczenia rozważań przyjęto, że:

- 1) wydane zostały: dokumentacja księgowa, urządzenia, towary, licencje itp.;

- 2) zespół został organizacyjnie i finansowo wyodrębniony w istniejącym przedsiębiorstwie i stanowi niezależne przedsiębiorstwo, samodzielnie realizujące zadania;
- 3) aport został wniesiony w postaci wkładu niepieniężnego.

W zamian za przekazany aportem udział w postaci ZCP, w tym:

- 1) środki trwałe: 80 000 zł – dotychczasowe umorzenie (30 000 zł) – wartość godziwa 80 000 zł;
- 2) wartości niematerialne i prawne: 15 000 zł – dotychczasowe umorzenie (5000 zł) – wartość godziwa 50 000 zł;
- 3) pozostałe składniki majątkowe (np. towary): 20 000 zł (wartość godziwa nie różni się istotnie od wartości księgowej);
- 4) 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.

### **Część 2 – księgowania dla wariantu A (założenie braku treści ekonomicznej)**

Jednostka 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” 5000 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	

### **Część 3 – księgowania dla wariantu B (założenie istnienia treści ekonomicznej)**

Jednostka 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” 5000 zł	Konto 020 – „Wartości niematerialne i prawne” 15 000 zł

Wn	Ma
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	

Jak ukazuje powyższy przykład, dla określenia prawidłowości ujęcia księgowego po stronie PJB niezmiernie ważne jest stwierdzenie, czy istnieje treść ekonomiczna transakcji.

### ***Wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa – spółka przyjmująca aport***

Transakcje  
połączenia

Z perspektywy spółki, do której aport jest wnoszony, aport ZCP 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, jednakże w określonych przypadkach możliwe jest także zastosowanie metody łączenia udziałów.

### ***Rozliczenie przejęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa metodą nabycia***

Metoda nabycia

Rozliczenie połączenia metodą nabycia polega na sumowaniu<sup>215</sup>:

- 1) poszczególnych pozycji aktywów i pasywów spółki przejmującej, według ich wartości księgowej;
- 2) z odpowiednimi pozycjami aktywów i pasywów spółki przejętej (tj. ZCP stanowiącej część PJB), według ich wartości godziwej ustalonej na dzień ich połączenia.

Główne prace związane z rozliczeniem połączenia dotyczą zatem spółki przejmowanej (tj. ZCP stanowiącej część PJB) – to bowiem jej aktywa i zobowiązania muszą zostać wycenione. Należy pamiętać, że wartość godziwa powinna być ustalona na dzień połączenia.

<sup>215</sup> Art. 44b ust. 1 ustawy o rachunkowości.

Aktywa i zobowiązania spółki przejmowanej (lub ZCP tej spółki) 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<sup>216</sup>. Najczęściej nieujęte dotychczas aktywa w bilansie spółki przejmowanej to wartości niematerialne i prawne.

Zidentyfikowane  
wartości  
niematerialne

Do najczęściej identyfikowanych w procesie łączenia wartości niematerialnych należą<sup>217</sup>:

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).

W przypadku PJB największe znaczenie będą miały pozycje wymienione w pkt 4 powyżej.

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. Jeśli 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<sup>218</sup>.

Wartość godziwa

<sup>216</sup> Art. 44b ust. 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>217</sup> E. Walińska, op. cit.

<sup>218</sup> Art. 44b ust. 4 pkt 8 ustawy o rachunkowości.

### ***Rozliczenie przejęcia zorganizowanej części przedsiębiorstwa metodą łączenia udziałów***

Metoda łączenia udziałów      Jeżeli wniesienie aportu nie skutkuje utratą kontroli przez PJB nad ZCP, np. gdy PJB obejmuje kontrolny pakiet udziałów w spółce, do której aport jest wnoszony, to wówczas na mocy art. 44c ustawy o rachunkowości jednostka otrzymująca aport może rozliczyć taką transakcję metodą łączenia udziałów.

Rozliczenie metodą łączenia udziałów polega na sumowaniu poszczególnych pozycji odpowiednich aktywów i pasywów oraz przychodów i kosztów połączonych spółek (w tym przypadku – spółki i zorganizowanej części przedsiębiorstwa – przyp. aut.), według stanu na dzień połączenia, po uprzednim doprowadzeniu ich wartości do jednolitych metod wyceny i dokonaniu odpowiednich wyłączeń<sup>219</sup>, a mianowicie:

- Wyłączenie
1. Wyłączeniu podlega wartość kapitału zakładowego spółki, której majątek został przeniesiony na inną spółkę, lub spółek, które w wyniku połączenia zostały wykreślone z rejestru (w omawianym przypadku będzie to kapitał wydzielony ZCP – przyp. aut.). 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<sup>220</sup>.
  2. Wyłączeniu podlegają wzajemne należności i zobowiązania oraz inne rozrachunki o podobnym charakterze łączących się spółek (w omawianym przypadku będą to wzajemne należności i zobowiązania między spółką przyjmującą aport i ZCP stanowiącą przedmiot aportu – przyp. aut.).
  3. Wyłączeniu podlegają przychody i koszty operacji gospodarczych dokonywanych w danym roku obrotowym przed połączeniem między łączącymi się spółkami (w omawianym przypadku będą to przychody i koszty dotyczące transakcji pomiędzy spółką przyjmującą aport a ZCP stanowiącą przedmiot aportu – przyp. aut.).
  4. Wyłączeniu podlegają zyski lub straty operacji gospodarczych dokonanych przed połączeniem między łączącymi się spółkami,

<sup>219</sup> Art. 44c ust. 1 ustawy o rachunkowości.

<sup>220</sup> Art. 44c ust. 2 ustawy o rachunkowości.



zawarte w wartościach podlegających łączeniu aktywów i pasywów (w omawianym przypadku będą to zyski lub straty z operacji gospodarczych dokonanych przed połączeniem, pomiędzy spółką przyjmującą aport i ZCP stanowiącą przedmiot aportu – przyp. aut.).

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<sup>221</sup>.

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 (a nawet nie ma takiej możliwości – przyp. aut.) ich wyceny do wartości godziwych; nie wykazuje się również w nowo powstałym bilansie niezidentyfikowanych do tej pory składników aktywów i zobowiązań (por. E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*).

***kontynuacja przykładu z podrozdziału Wniesienie aportem zorganizowanej części przedsiębiorstwa na stronie 308***

### **Księgowanie według 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. rozbitcia ceny nabycia na poszczególne nabyte składniki majątku i zobowiązań określone według ich wartości godziwej

<sup>221</sup> Art. 44c ust. 4 ustawy o rachunkowości.

Zwolnienie



oraz uznanie pozostałej kwoty (wartości wynikowej, rezydualnej) jako wartości lub ujemnej wartości firmy.

W spółce ABC (przyjmującej) powstała dodatnia wartość firmy w wysokości 20 000 zł. Kwota ta wynika z zastosowania następującego algorytmu:

Wartość firmy = cena nabycia (będąca wartością godziwą wyemitowanych udziałów) minus wartość godziwa poszczególnych składników majątkowych i zobowiązań:

$$150\,000\text{ zł} - (80\,000\text{ zł} + 50\,000\text{ zł} + 20\,000\text{ zł} - 20\,000\text{ zł}) = 20\,000\text{ zł}.$$

Należy zwrócić uwagę, że wartość ujmowanych w spółce ABC składników majątkowych różni się od wartości księgowej tych składników w momencie ich usuwania z ksiąg z uczelni LMN. Wynika to z tego, że dla celów ujęcia w bilansie spółki ABC zostały one wycenione do wartości godziwej.

Poszczególne księgowania będą wyglądały następująco:

Wn	Ma
Konto 010 – „Środki trwałe” 80 000 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 030 – „Towary” 20 000 zł	„Kapitał zakładowy” 100 000 zł „Kapitał zapasowy” 50 000 zł
	Konto 200 – „Zobowiązania” 20 000 zł



Przykład

### Księgowanie według wartości historycznych (metoda łączenia udziałów)

Spółka ABC powinna przyjąć wartość początkową poszczególnych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych w wysokości wartości bilansowej z ksiąg LMN i amortyzować według dotychczasowych zasad przyjętych przez uczelnię LMN, co prowadzi do następujących księgowania:

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” 5000 zł
Konto 030 – „Towary” 20 000 zł	Konto 200 – „Zobowiązania” 20 000 zł
„Kapitał rezerwy z połączenia” 40 000 zł	„Kapitał podstawowy” 100 000 zł

Należy zwrócić uwagę, że w przypadku metody łączenia udziałów może powstać ujemna różnica, która zostanie ujęta w kapitałach. Występuje to w sytuacji, gdy 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. W wyżej przedstawionym przykładzie wartość ujemnej różnicy wyniosła 40 000 zł i została wykazana w pozycji „kapitał rezerwy z połączenia”.

Powyższe przykłady (pomimo swojego uproszczonego charakteru) obrazują logikę poszczególnych wariantów księgowego ujęcia wnie-sienia przez PJB aportem ZCP. 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.

### **Źródła:**

#### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.);
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. – Kodeks spółek handlowych (Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037 ze zm.).

#### **Orzecznictwo:**

- Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 1997 r., sygn. SA/Sz 2724/95;

- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 sierpnia 2009 r., sygn. I SA/Ke 226/09.

#### **Literatura:**

- <http://www.twoja-firma.pl/ekspert/pytanie/126,jak-zaksiegowac-w-kpir-sprzedaz-programu.html>;
- A. Jarugowa (red.), *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, Ośrodek Doradztwa i Szkolenia Kadr Sp. z o.o., Gdańsk 2005;
- A. Helin, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2006;
- E. Walińska (red.), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, 2009;
- <http://e-rachunkowosc.pl/arttykul.php?view=764>.

## **4. Prawa do wyników B+R, nabywanie i ochrona praw**

### ***Aspekty księgowe nabywania przez PJB praw do wyników prac B+R***

Cel prac B+R

Powyżej omówiono zagadnienia prawne i podatkowe dotyczące powstawania prac B+R w różnej formie. Z punktu widzenia księgowego poza formą powstania prac B+R istotny jest także cel ich wykonania. Cel prac B+R wpływa na klasyfikację księgową i z tej perspektywy omówione zostały konsekwencje księgowe, tj. albo jako wartości niematerialne (zob. podrozdział *Wartości niematerialne i prawne w ujęciu ustawy o rachunkowości*), albo jako zapasy (zob. podrozdział *Zapasy w ujęciu ustawy o rachunkowości*).

### ***Wprowadzenie do zagadnień pozyskiwania prac rozwojowych przez PJB***

Metody pozyskiwania

W pierwszej kolejności omówione zostaną aspekty księgowe metod pozyskiwania przez PJB wartości niematerialnych i prawnych. Z punktu widzenia księgowego jednostka może pozyskać wartości niematerialne i prawne poprzez:

- 1) wytworzenie wartości niematerialnych i prawnych we własnym zakresie;

- 2) nabycie wartości niematerialnych i prawnych w oddzielnej transakcji;
- 3) nabycie w transakcji połączenia jednostek gospodarczych;
- 4) nabycie w drodze dotacji z innej jednostki naukowej bądź państwowej;
- 5) nabycie w drodze darowizny;
- 6) ujawnienie w wyniku inwentaryzacji.

Powyższe formy powstania prac B+R dotyczą także przypadku ich klasyfikacji jako zapasy.

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 stricto. Dzięki takiemu spojrzeniu na temat komercjalizacji, PJB będzie w stanie:

- 1) prawidłowo ocenić wynik księgowy na komercjalizacji;
- 2) prawidłowo ocenić wynik operacyjny na komercjalizacji (gdź weźmie pod uwagę całość nakładów);
- 3) dostosować się do wymogów ustawy o instytutach badawczych, dotyczących rozporządzania aktywami jednostki (poprzez prawidłowe ujęcie i wycenę początkową);
- 4) sporządzić sprawozdanie finansowe w zgodzie z ustawą o rachunkowości.

Poniższa tabela przedstawia ogólne zagadnienia, które należy uwzględnić z punktu widzenia poszczególnych etapów komercjalizacji sensu largo:

Etapy  
komercjalizacji

Etap	Główne konsekwencje księgowe
Rozpoczęcie prac B+R	Określenie celu determinuje klasyfikację między zapasami a wartościami niematerialnymi i prawnymi, co w konsekwencji determinuje zasady rachunkowości
Realizacja prac B+R	Spełnienie przesłanek umożliwiających kapitalizację nakładów
Zakończenie prac B+R	Ustalenie wartości początkowej aktywa
Wykorzystanie lub komercjalizacja prac rozwojowych	Określenie stopnia zużycia poprzez amortyzację lub zużycie zapasu, ustalenie wyniku finansowego na komercjalizacji prac B+R

### **Wytworzenie wartości niematerialnych i prawnych przez PJB we własnym zakresie**

Wytworzone we własnym zakresie

W przypadku wytworzenia wartości niematerialnych i prawnych przez jednostkę we własnym zakresie szczególne znaczenie mają następujące kwestie:

- 1) zdefiniowanie prac badawczych;
- 2) ujęcie nakładów na prace badawcze;
- 3) zdefiniowanie prac rozwojowych;
- 4) ustalenie momentu rozpoczęcia i zakończenia prac rozwojowych i powstania możliwego do zidentyfikowania składnika aktywów;
- 5) koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych i prawnych przez jednostkę we własnym zakresie.



W celu prawidłowego odzwierciedlenia skutków księgowych nabycia przez PJB praw do wyników prac B+R konieczne jest prowadzenie pełnej ewidencji nakładów w podziale na:

- 1) nakłady podlegające ujęciu jako koszt okresu, w którym zostały one poniesione oraz
- 2) nakłady podlegające kapitalizacji.

Prace badawcze a prace rozwojowe

Biorąc pod uwagę fakt, że prace badawcze nie prowadzą do powstania składnika majątkowego, prawidłowe rozróżnienie prac badawczych od prac rozwojowych zyskuje na istotności (definicja – zob. rozdział *Prace badawcze i rozwojowe w ujęciu ustawy o rachunkowości oraz Międzynarodowego Standardu Rachunkowości 38 „Wartości niematerialne”*). W większości przypadków nakłady na prace badawcze nie są związane z konkretnym produktem czy konkretną technologią. Dlatego też nakłady te powinny być wykazane jako koszty w rachunku zysków i strat.

Zakończenie prac rozwojowych

Ustalenie momentu zakończenia prac rozwojowych jest istotne, ponieważ zgodnie z ustawą o rachunkowości jest to moment początkowego ujęcia wartości niematerialnej i prawnej, natomiast koszt wytworzenia składnika wartości niematerialnych 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. definicja „prac rozwojowych”).

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. – 1 500 000 zł. Instytut udowodnił, że 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, tj. od 1 lipca 2009 r.). Nakłady poniesione do 1 lipca 2009 r., tj. 1 000 000 zł, zostały ujęte jako koszt w rachunku zysków i strat i nie stanowią części kosztu wytworzenia ujętego w bilansie.

Koszt wytworzenia jest natomiast zdefiniowany w art. 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Obejmuje on:

- 1) koszty pozostające w bezpośrednim związku z danym produktem oraz
- 2) uzasadnioną część kosztów pośrednio związanych z wytworzeniem tego produktu.

Artykuł 28 ust. 3 ustawy o rachunkowości ma w tym wypadku zastosowanie do wytworzenia składnika wartości niematerialnych i prawnych, środków trwałych, a także, zgodnie z brzmieniem tego artykułu – do produktów (zapasów).

W celu prawidłowego ustalenia kosztu wytworzenia wartości niematerialnej i prawnej 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<sup>222</sup>. Ważne jest, aby jednostka posiadała nie tylko ewidencję kosztów wytworzenia, ale również wszystkich nakładów



Koszt  
wytworzenia

Rachunek  
kosztów

<sup>222</sup> <http://e-rachunkowosc.pl/arttykul.php?view=404&part=2> (dostęp: 25 września 2012 r.).

związanych z pracami badawczymi i rozwojowymi. Zatem jednostka powinna mieć 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 wartości niematerialnych i prawnych.

Zakładowy  
plan kont

Podsumowując, PJB powinny 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.

Koszty bezpośrednie obejmują:

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



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.



Przykład

Institut XYZ prowadzi projekt, którego celem jest zidentyfikowanie nowych biomarkerów dla diagnostyki wczesnych stadiów chorób układu krążenia człowieka. W prace zaangażowanych jest trzech pracowników, z czego dwóch zajmuje się wyłącznie tym projektem, a trzeci ponadto nadzoruje jeszcze dwa inne przedsięwzięcia.

Do kosztu bezpośredniego zaliczać się będzie koszt pracy dwóch pracowników zaangażowanych jedynie w projekt identyfikacji biomarkerów oraz koszt pracy trzeciego pracownika – nadzorującego projekt, o ile jednostka posiada ewidencję czasu pracy umożliwiającą przypo-



rządkowanie czasu pracy na konkretne projekty, w które dana osoba jest zaangażowana.

W oparciu o wytyczne MSR 38 do kosztów bezpośrednich zalicza się także<sup>223</sup>:

- 1) opłaty za rejestrację tytułu prawnego;
- 2) amortyzację patentów i licencji, które są wykorzystywane przy wytwarzaniu składnika wartości niematerialnych.

Koszty  
bezpośrednie

Instytut badawczy XYZ prowadzi prace rozwojowe nad pęczniącym środkiem ogniochronnym. Zgodnie z ustawą o rachunkowości do nakładów bezpośrednich Instytut może zaliczyć m.in.:

- 1) nakłady poniesione na zakup materiałów wykorzystanych w toku prac rozwojowych;
- 2) koszty wynagrodzeń pracowników zajmujących się tym projektem (tylko w zakresie czasu pracy przypisanego temu projektowi, wynikającemu z ewidencji czasu pracy);
- 3) koszty uzyskania ochrony patentowej wyizolowanego materiału biologicznego o właściwościach ogniochronnych.



Przykład

Poza bezpośrednimi kosztami wytworzenia jednostka powinna uwzględnić w wartości początkowej składnika wartości niematerialnych i prawnych uzasadnioną część kosztów pośrednich.

Koszty pośrednie to koszty inne niż bezpośrednie, których przypisanie do produktów, wartości niematerialnych i prawnych następuje w oparciu o racjonalne wskaźniki alokacji. Koszty pośrednie mogą być stałe albo zmienne.



Uwaga

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

Koszty pośrednie

- 1) zmienne pośrednie koszty prac B+R  
oraz
- 2) ta część stałych pośrednich kosztów prac B+R, która odpowiada poziomowi tych kosztów przy normalnym wykorzystaniu zdolności produkcyjnych.

<sup>223</sup> § 66 MSR 38.



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; przy obliczeniach 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 m.in.: koszty eksploatacji samochodu osobowego, korzystania z telefonu, koszty nawożenia wapnem magnezowym.
6. **Pracę najemną** – tylko w przypadku produkcji warzywniczej uwzględniono najem dorywczej siły roboczej.



Jednostka XYZ prowadzi prace hodowlane nad odtworzeniem polskiej kury czubatkii 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 uwzględnił 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.

Koszty pośrednie to koszty wytworzenia wspólne dla kilku wytwarzanych jednocześnie prac rozwojowych. Wspólny charakter tych kosztów generuje potrzebę określenia przejrzystych metod podziału, w celu rozliczenia kosztów na poszczególne prace.

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<sup>224</sup>.

Miejsce  
powstania kosztu

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). Te rodzaje kosztów, które wykazują korelację z rozmiarami działalności jednostki, są nazywane kosztami zmiennymi, natomiast koszty niezależne od rozmiarów działalności jednostki są kosztami stałymi. Za miernik rozmiarów działalności, w zależności od rodzaju działalności jednostki, można przyjąć np. wielkość produkcji, liczbę godzin pracy itp. W obrębie kosztów stałych można jeszcze wyróżnić takie, które są całkowicie niezależne od skali działalności (koszty bezwzględnie stałe), oraz koszty, które zachowują jednakowy poziom tylko w pewnym przedziale działalności, po którego przekroczeniu następuje ich skok na wyższy poziom, na którym znów następuje stabilizacja do określonej wielkości działalności (koszty skokowo stałe).

Koszty stałe  
i zmienne

Do kosztów zmiennych zalicza się m.in.:

Koszty zmienne

- 1) wynagrodzenia pracowników produkcyjnych (np. dodatki za nadgodziny);
- 2) energię napędową urządzeń produkcyjnych;
- 3) remonty urządzeń produkcyjnych.

W skład kosztów stałych wchodzi m.in.:

Koszty stałe

- 1) amortyzacja środków trwałych;
- 2) koszty oświetlania, ogrzewania, sprzątnia;
- 3) remonty i konserwacje budynków.

<sup>224</sup> A. Jarugowa, op. cit., s. 276.



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.



Należy prowadzić oddzielne ewidencje kosztów zmiennych i kosztów stałych, ponieważ obie te grupy są oddzielnie rozliczane. Wynika to z faktu, że metodologie rozliczania kosztów zmiennych i stałych są różne. Koszty zmienne są często bezpośrednio przypisywane do wytwarzanego składnika majątkowego, podczas gdy koszty stałe są przypisywane w oparciu o wskaźniki.

(por. A. Jarugowa, *Komentarz do ustawy o rachunkowości*, s. 277)

#### Inne koszty

Do kosztu wytworzenia składnika wartości niematerialnych przez jednostkę we własnym zakresie nie zalicza się<sup>225</sup>:

- 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 obsługi danego składnika aktywów.



Instytut XYZ wytworzył we własnym zakresie system monitorowania stanu technicznego konstrukcji metodą analiz propagacji fal Lambda. Wszyscy pracownicy Instytutu po opracowaniu systemu wzięli udział w obowiązkowym szkoleniu z jego obsługi.

Nakłady na szkolenie z obsługi programu – zgodnie z MSR 38 – nie są zaliczane do kosztu wytworzenia danego składnika wartości niematerialnych i prawnych. Ustawa o rachunkowości nie zawiera jednoznacznego przepisu na ten temat, jednak praktyka księgowa, zgodnie z wytycznymi MSR 38, przyjmuje, że nakłady te nie zwiększają wartości początkowej wytworzonego programu i nie wpływają na jego

<sup>225</sup> § 67 MSR 38.

działanie, 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).

Zgodnie z art. 28 ust. 8 ustawy o rachunkowości w przypadkach uzasadnionych niezbędnym długim okresem wytwarzania wartości niematerialnej i prawnej, PJB powinna zastosować tzw. rozszerzoną definicję kosztu wytworzenia. W ramach przedmiotowej definicji cenę nabycia lub koszt wytworzenia można powiększyć o koszty obsługi zobowiązań:

Koszty dotyczące  
zobowiązań

- 1) zaciągniętych w celu finansowania w okresie wytworzenia wartości niematerialnej i prawnej (np. koszty prowizji bankowych, odsetki) i związanych z nimi różnic kursowych;
- 2) pomniejszone o przychody osiągnięte z tytułu finansowania zewnętrznego (np. odsetki z tytułu utworzenia depozytu z pożyczonych sum).

W przypadku prac rozwojowych klasyfikowanych jako zapas, zgodnie z art. 28 ust. 4 ustawy o rachunkowości, jednostka ma prawo (ale nie obowiązek) powiększania kosztu wytworzenia o koszty obsługi zobowiązań, jak to opisano w akapicie powyżej.

Koszty obsługi kredytu zaciągniętego przez Instytut XYZ na finansowanie konstrukcji prototypu systemu zarządzania regułami biznesowymi i technologicznymi powinny być zaliczone do kosztu wytworzenia, ponieważ prototyp ten wymaga 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, tj. z jednej strony na podstawie ksiąg można wiarygodnie określić koszty finansowania oraz koszty związane z konstrukcją prototypu, które odkładane są na wydzielonym koncie jako prace rozwojowe.





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

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

Wraz z zakończeniem prac rozwojowych, tj. przyjęciem ich do pozycji wartości niematerialnych i prawnych, kończy się także kapitalizowanie kosztów finansowania. Ewentualne dalsze ponoszone koszty finansowania są, od tego momentu, odnoszone w wynik finansowy.

Model  
uproszczony

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<sup>226</sup>:

- 1) kosztów magazynowania,
- 2) kosztów zarządu,
- 3) kosztów sprzedaży.



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



Z punktu widzenia zarządzania rentownością PJB istotne jest monitorowanie poziomu całości nakładów na prace B+R. Ma to szczególne znaczenie przy komercjalizacji wyników prac B+R i ustalaniu np. ceny sprzedaży netto, która powinna uwzględniać sumę następujących wartości:

- początkową wartość bilansową (skapitalizowane nakłady na prace rozwojowe spełniające odpowiednie kryteria) lub bieżącą wartość bilansową powiększoną o dotychczas dokonane odpisy amortyzacyjne;

<sup>226</sup> Ibidem, s. 281.

- wysokość nakładów ujętych jako koszty w rachunku zysków i strat (a więc również te, które zostały poniesione przed momentem, kiedy spełnione zostały wszystkie kryteria do aktywowania takich kosztów).

Dla celów komercjalizacji PJB może również ustalić cenę zbycia w oparciu o ceny rynkowe. Jednostka powinna wówczas dysponować odpowiednią ewidencją, w tym również odpowiednim planem kont, umożliwiającym kontrolę nakładów ponoszonych na dany projekt badawczo-rozwojowy.

W przypadku wystąpienia późniejszych nakładów:

- 1) na przejęte, odrębnie lub w transakcji połączenia jednostek gospodarczych, składniki wartości niematerialnych i prawnych;
- 2) związanych z trwającym projektem badawczym lub rozwojowym;
- 3) poniesionych po nabyciu danego składnika
  - do ich księgowania stosuje się odpowiednio zasady dotyczące wytworzenia składnika wartości niematerialnych i prawnych przez jednostkę we własnym zakresie; ich ujęcie i prawidłowa wycena są istotne zgodnie z **idea komercjalizacji sensu largo**, ponieważ pozwalają prawidłowo ocenić wynik księgowy i operacyjny na komercjalizacji (zob. podrozdział *Wartości niematerialne i prawne w ujęciu ustawy o rachunkowości*).

Późniejsze  
nakłady

Należy pamiętać, że późniejsze nakłady:

- na trwające prace badawcze są ujmowane w kosztach w momencie ich wystąpienia;
- na trwające prace rozwojowe, niespełniające kryteriów ujęcia jako składnika wartości niematerialnych i prawnych, są ujmowane w kosztach w momencie ich wystąpienia;
- na trwające prace rozwojowe, spełniające kryteria ujęcia jako składnika wartości niematerialnych i prawnych, są dodawane do wartości bilansowej nabytego projektu rozwojowego.



Jednostka A poniosła 100 000 zł nakładów na prace badawcze w celu wytworzenia nowego rodzaju paliwa i ujęła całość tych nakładów w kosztach.

Jednostka B nabywa jednostkę A wraz z prowadzonym przez nią projektem badawczym. Wartość wycenionego rynkowo projektu



badawczego – 150 000 zł – zostaje ujęta jako wartość niematerialna i prawna. W późniejszym okresie jednostka B ponosi dalsze koszty w wysokości 200 000 zł celem zakończenia fazy badawczej i decyduje się na rozwój produktu. Następnie ponosi dalsze koszty prac rozwojowych w wysokości 300 000 zł celem doprowadzenia produktu do stanu, w którym spełnione są warunki rozpoznania składnika wartości niematerialnych i prawnych wytworzonego przez jednostkę. W dalszym ciągu poniesione zostają koszty w wysokości 1 000 000 zł celem doprowadzenia do stanu gotowości do użycia zgodnie z zamierzeniem kierownictwa. Przed rozpoczęciem szerokiej dystrybucji produktu ponoszone są dodatkowe koszty 200 000 zł. Jakie koszty mogą zostać aktywowane przez jednostkę B?

- 1) jednostka B rozpoznaje w wartości początkowej nowego składnika wartości niematerialnych i prawnych 150 000 zł stanowiące wartość nabycia projektu badawczego;
- 2) dalsze koszty zakończenia pracy badawczej w wysokości 200 000 zł nie mogą zostać aktywowane i ujmowane są jako koszty w momencie poniesienia;
- 3) koszty prac rozwojowych w wysokości 300 000 zł wystąpiły przed momentem, kiedy spełnione zostały kryteria umożliwiające ich aktywowanie, stąd ujmowane są jako koszty w momencie poniesienia;
- 4) dalsze koszty prac rozwojowych w wysokości 1 000 000 zł muszą zostać aktywowane (nie ma możliwości ujęcia ich jako kosztu w momencie poniesienia), gdyż spełniają warunki ujęcia jako wartość niematerialna i prawna; wcześniej poniesione koszty w wysokości 300 000 zł (pkt 3) nie mogą zostać odwrócone (tj. wyksięgowane z rachunku zysków i strat) i ujęte jako wartość początkowa nowego składnika aktywów;
- 5) koszty związane z dystrybucją (200 000 zł) ujmowane są jako koszt w momencie poniesienia.

Wartość początkowa w momencie rozpoczęcia produkcji i sprzedaży wyniesie zatem 1 150 000 zł. Gdyby jednostka B od początku wytwarzała składnik we własnym zakresie (tj. nie zakupiłaby go w ramach przejęcia jednostki A), jego wartość początkowa wyniosłaby 1 000 000 zł, gdyż tylko część kosztów prac rozwojowych (pkt 4) spełniałaby kryteria umożliwiające kapitalizację kosztów poniesionych na składnik wartości niematerialnych i prawnych.



### ***Nabycie składnika wartości niematerialnych i prawnych przez jednostkę w drodze oddzielnej transakcji***

W sytuacji nabycia składnika w oddzielnej transakcji (zwłaszcza w przypadku zakupu za gotówkę lub inne aktywa pieniężne) kwestia wiarygodnego ustalenia jego kosztu (kryterium ujęcia opisane w podrozdziale *Wartości niematerialne i prawne w ujęciu ustawy o rachunkowości*) nie budzi istotnych wątpliwości, tj. zwykle transakcja jest pochodną dobrze skonstruowanych umów i transakcji łatwych co do identyfikacji ich charakteru oraz cen.

Oddzielne  
transakcje

Zgodnie z wytycznymi ustawy o rachunkowości cena nabycia składnika wartości niematerialnych i prawnych nabytego w oddzielnej transakcji obejmuje<sup>227</sup>:

Cena nabycia

- 1) cenę zakupu powiększoną o cła importowe i niepodlegające odliczeniu podatki od zakupu, pomniejszoną o upusty handlowe i rabaty;
- 2) nakłady bezpośrednio związane z przygotowaniem składnika aktywów do użytkowania zgodnie z jego planowanym przeznaczeniem.

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 wartość początkową systemu (ujętą w bilansie jednostki) Instytut powinien ująć cenę zakupu, koszt obsługi technicznej związanej z instalacją oraz fazy testowej.

Do wartości bilansowej nie powinny zostać wliczone koszty szkolenia pracowników.

Ustawa o rachunkowości nie określa, jakiego rodzaju koszty nie wchodziły w skład ceny nabycia. Zostało to natomiast opisane w podrozdziale powyżej w definicji kosztu wytworzenia.

<sup>227</sup> § 27 MSR 38.

Dalsze nakłady W wartości bilansowej składnika wartości niematerialnych i prawnych nie ujmuje się nakładów od momentu zakończenia prac rozwojowych, tj. powstania zamierzonego efektu.



Uczelnia LMN nabyła w oddzielnej transakcji oprogramowanie komputerowe usprawniające akceptację zakupów środków trwałych. Oprogramowanie to podlegało testom w okresie 1–15 lipca. Stan umożliwiający użytkowanie w sposób zgodny z zamierzeniami kierownictwa został osiągnięty 31 lipca, po wprowadzeniu uwag testerów z lipcowej fazy testów. Dodatkowo w dniach 1–15 września powtórzono prace testowe, gdy zmienił się skład kierownictwa uczelni.

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, lecz są wykazywane jako koszty w rachunku zysków i strat.

Działania  
uboczne

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). Jest to jednak kwestia nieunormowana przez ustawę o rachunkowości i jednostka ma prawo stworzyć własne zasady rachunkowości, pod warunkiem że będą one spełniać ogólne definicje aktywów, zobowiązań, przychodów i kosztów.



Przychód i nakłady wynikające z działań ubocznych można ująć w sposób określony przez MSR, tj. bezpośrednio w rachunku zysków i strat w odpowiednich kategoriach przychodów i kosztów (por. § 31 MSR 38).

### ***Nabycie składnika wartości niematerialnych i prawnych przez PJB w transakcji połączenia jednostek gospodarczych***

Połączenia

Połączenia jednostek gospodarczych zostały unormowane w rozdziale 4a ustawy o rachunkowości. Przepisy przewidują zastosowanie metody nabycia dla wszystkich połączeń za wyjątkiem transakcji pod

wspólną kontrolą, gdzie jednostka ma wybór zasady rachunkowości pomiędzy metodą nabycia a metodą łączenia udziałów. Gdy w wyniku połączenia nie następuje utrata kontroli przez ich dotychczasowych udziałowców, to taka transakcja jest transakcją pod wspólną kontrolą (art. 44a ust. 2 ustawy o rachunkowości).

W przypadku przejęcia składnika wartości niematerialnych i prawnych w transakcji połączenia jednostek gospodarczych i rozliczenia metodą nabycia (art. 44b ustawy o rachunkowości) cena nabycia odzwierciedla jego wartość godziwą w momencie przejęcia. Wartość godziwa powinna uwzględniać prawdopodobieństwo uzyskania w przyszłości korzyści ekonomicznych związanych z tym składnikiem. Oznacza to spełnienie kryterium ujęcia, opisanego w podrozdziale *Wartości niematerialne i prawne w ujęciu ustawy o rachunkowości*.

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 składnik aktywów przed momentem przejęcia. MSR precyzują – natomiast w Polsce jest to dobrą praktyką – że w przypadku wartości niematerialnych nabytych w wyniku połączenia jednostek gospodarczych zgodnego z MSSF3 przyjmuje się, że warunek wiarygodnego oszacowania wartości godziwej jest zawsze spełniony (por. MSR 38, BC19B).

Cena nabycia

Jednostka A posiada wyniki prowadzonych prac badawczych. Nie może rozpoznać ich w bilansie, gdyż zostały one wytworzone wewnętrznie przez jednostkę, a prace badawcze – co do zasady – są ujmowane jako koszty bieżące w rachunku zysków i strat.

Jednostka B postanowiła połączyć się z jednostką A i rozliczyć połączenie metodą nabycia. Ma prawo rozpoznać w swoim bilansie wartość niematerialną i prawną w postaci prac badawczych wytworzonych przez jednostkę A. Późniejsze nakłady poniesione przez jednostkę B na przejęte w rezultacie połączenia prace badawcze należy ujmować zgodnie z zasadami określonymi w kolejnym podrozdziale.



Przykład



Jednostka przejmująca może aktywować trwające prace rozwojowe jednostki przejmowanej, jeśli spełniają one ogólne kryteria składnika wartości niematerialnych i prawnych.

**Wartość godziwa** Za wartość godziwą – zgodnie z art. 28 ust. 6 ustawy o rachunkowości – przyjmuje się kwotę:

- 1) za jaką dany składnik mógłby zostać wymieniony, a zobowiązanie uregulowane na warunkach transakcji rynkowej;
- 2) między zainteresowanymi i dobrze poinformowanymi, niepowiązanymi ze sobą stronami<sup>228</sup>.

W przypadku rozliczenia transakcji połączenia metodą łączenia udziałów prace rozwojowe ujmuje się według wartości księgowych stosowanych w przejętej jednostce, z uwzględnieniem ewentualnych skutków transakcji pomiędzy łączącymi się jednostkami a dotyczącymi przejętych prac rozwojowych (zob. art. 44c ust. 1 i 3 ustawy o rachunkowości).

### ***Nabycie w drodze dotacji rządowej***

**Otrzymane dotacje**

Jednostka może nabyć prace rozwojowe w drodze dotacji. Przez tę formę rozumiemy otrzymanie środków pieniężnych na nabycie składnika aktywów. Ujęcie księgowe jest dwutorowe. Ujęcie księgowe nabytych prac rozwojowych, w zależności od formy nabycia, zostało opisane szczegółowo powyżej. Dodatkowego komentarza wymaga ujęcie środków pieniężnych otrzymanych jako dotacja do nabycia prac rozwojowych.

Środki pieniężne otrzymane na sfinansowanie nabycia prac rozwojowych – zgodnie z art. 41 ust. 1 pkt 2 ustawy o rachunkowości – zaliczane są do rozliczeń międzyokresowych przychodów i stopniowo zwiększają pozostałe przychody operacyjne, równoległe do odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych nabytych prac rozwojowych.

Powyższy sposób rozliczenia nie dotyczy jednostek stosujących rachunkowość budżetową, tj. rachunkowość jednostek terytorialnych skarbu państwa. W takim przypadku otrzymana dotacja zwiększa bezpośrednio fundusze własne danej jednostki.

<sup>228</sup> Art. 28 ust. 6 ustawy o rachunkowości.

Należy pamiętać, że dalsze ujęcie księgowo prac w taki sposób zależy od spełnienia kryteriów dotyczących rozpoznania wartości niematerialnych i prawnych. 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 aktywów trwałych i być amortyzowane od momentu przyjęcia do użytkowania. Prawidłowe ujęcie księgowo prac, jak również amortyzacji prac nabytych, bezpośrednio przekłada się na wynik na komercjalizacji. Zasady opisane w niniejszym akapicie mają także zastosowanie do podrozdziału poniżej, tj. nabycia w drodze darowizny oraz ujawnienia w drodze inwentaryzacji.

Jednostka A nabyła wyniki prac badawczych dotyczących korodowania nowego rodzaju stopu stosowanego do produkcji rur przesyłania mediów (gaz, woda). Na tej podstawie jednostka będzie prowadzić prace rozwojowe mające na celu wykorzystywanie nowego materiału do rur przesyłowych o dużych średnicach. Zakup został dokonany za środki uzyskane z dotacji w wysokości 1 mln zł.

W związku z powyższym jednostka A nabyte prace badawcze traktuje jako część kosztów poniesionych na pracę rozwojową dotyczącą produkcji nowego rodzaju rur w kwocie 1 mln zł (zakładając, że jest to jedyny element ceny nabycia prac badawczych), natomiast otrzymane środki z tytułu dotacji w kwocie 1 mln zł są ujmowane jako składnik rozliczeń międzyokresowych przychodów. Rozliczenie tej kwoty nastąpi sukcesywnie od momentu zakończenia prac rozwojowych i zgodnie z ustaloną dla tych prac stawką amortyzacyjną.

### ***Nabycie w drodze darowizny oraz ujawnienie w drodze inwentaryzacji***

Jednostka badawcza może również nabyć nieodpłatnie wyniki prac badawczych i rozwojowych od innej jednostki naukowej; jest to forma darowizny. 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. W takim wypadku, zgodnie z art. 28 ust. 2 ustawy o rachunkowości,



Przykład

Ujęcie dotacji

Darowizna

przyjęte nieodpłatnie wyniki prac B+R należy również wycenić według cen sprzedaży takiego samego lub podobnego przedmiotu, czyli według wartości godziwej. Oszacowanie wartości godziwej danych składników aktywów może stwarzać praktyczne problemy i wymagać zaangażowania profesjonalnego eksperta ds. wycen.

**Ujęcie darowizny** Drugostronne księgowanie, zgodnie z art. 41 ust. 2 ustawy o rachunkowości, następuje w pozycji „Rozliczenia międzyokresowe przychodów” i dalsze księgowanie jest analogiczne do przedstawionego w podrozdziale powyżej dotyczącym nabycia prac rozwojowych w formie dotacji.

**Ujawnienie w drodze inwentaryzacji** Ujęcie księgowe ujawnienia prac w drodze inwentaryzacji jest analogiczne do ujęcia księgowego w drodze darowizny. Przykładem ujawnienia w drodze inwentaryzacji może być powstanie określonego rozwiązania (spełniającego definicję prac rozwojowych), które z różnych przyczyn nie zostało osobno potraktowane księgowo (np. część prac w ramach innego znaczącego projektu), a zidentyfikowano je jako osobny składnik majątkowy w ramach procedur inwentaryzacyjnych przeprowadzonych zgodnie z rozdziałem 3 ustawy o rachunkowości.

## **Źródła:**

### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

### **Inne źródła:**

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

### **Zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych dla wartości niematerialnych i prawnych**

Wcześniejsze podrozdziały przedstawiały zasady początkowego ujmowania w księgach wartości niematerialnych będących rezultatem prowadzonych prac rozwojowych (a czasem również badawczych), w sytuacji gdy jednostka planuje je wykorzystywać na własny użytek lub nie ma jeszcze konkretnego planu odnośnie do sposobu późniejszego wykorzystania tych prac.

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:

Wycena wartości niematerialnych

- 1) ceny nabycia lub kosztu wytworzenia lub wartości przeszacowanej<sup>229</sup> (po aktualizacji wyceny środków trwałych);
- 2) ceny pomniejszonej o odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe, a także o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości.

W niniejszym podrozdziale zostanie omówiona kwestia amortyzacji i umorzenia, natomiast w kolejnym – kwestia utraty wartości aktywów.

Wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych zmniejszają odpisy amortyzacyjne lub umorzeniowe dokonywane w celu uwzględnienia utraty ich wartości, na skutek używania lub upływu czasu (art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości)<sup>230</sup>. Za wartość początkową ustawa o rachunkowości przyjmuje cenę nabycia lub koszt wytworzenia<sup>231</sup>.

Amortyzacja wartości niematerialnych

Odwołując się do wprowadzonej już wcześniej koncepcji komercjalizacji sensu largo (zob. akapit powyżej na stronie 269), należy pamiętać, że odpisy amortyzacyjne odzwierciedlają zużycie pracy rozwojowej w związku z jej komercjalizacją.

Nabyte składniki wartości niematerialnych i prawnych powinny zostać we właściwy sposób zaewidencjonowane. W tym miejscu możemy

Właściwa ewidencja

<sup>229</sup> Przeszacowanie może nastąpić jedynie wtedy, gdy przewidują to odrębne przepisy prawne.

<sup>230</sup> Art. 31 ust. 2 ustawy o rachunkowości.

<sup>231</sup> Art. 31 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

rozróżnić ewidencję operacyjną oraz ewidencję księgową. Państwowe jednostki badawcze mogą prowadzić równoległe obie ewidencje bądź jedynie księgową i uwzględniać w niej pewne elementy ewidencji operacyjnej. Ewidencja operacyjna nie jest przedmiotem niniejszej publikacji, w związku z powyższym w dalszej części tego podrozdziału skoncentrowano się na ewidencji księgowej.

Ewidencja  
księgowa

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<sup>232</sup>. Prawidłowo zaprojektowany zakładowy plan kont pozwala określić całość nakładów poniesionych na prace B+R, co przekłada się na możliwość ustalenia wartości danego składnika aktywów w przypadku planowanej komercjalizacji.



Wykaz przykładowych kont w ewidencji księgowej wartości niematerialnych i prawnych:

<b>020</b>	<b>Wartości niematerialne i prawne</b>	
	021	Autorskie prawa majątkowe i pokrewne
	022	Koszty zakończonych prac rozwojowych
	023	Wartość firmy
	029	Pozostałe wartości niematerialne i prawne
<b>072</b>	<b>Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych</b>	
	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).

Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych w księgowości jednostki powinna zawierać co najmniej<sup>233</sup>:

1) numer w ewidencji,

<sup>232</sup> A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody: klasyfikacji i ewidencji*, s. 46.

<sup>233</sup> A. Korczyn, op. cit., s. 51.



- 2) nazwę użytkową składnika,
- 3) numer dowodu i datę rozpoczęcia używania,
- 4) wartość początkową,
- 5) miejsce używania,
- 6) roczny lub jednorazowy odpis amortyzacyjny,
- 7) umorzenie od początku używania,
- 8) datę pełnego umorzenia,
- 9) informację o zbyciu, oddaniu do używania jednostce obcej lub likwidacji.

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

Ewidencja wartości niematerialnych i prawnych nie powinna być traktowana przez jednostkę jako obowiązek wynikający z przepisów o rachunkowości, 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.



Po przyjęciu składnika wartości niematerialnych i prawnych do używania jednostka powinna zacząć naliczać amortyzację związaną z danym składnikiem. Do ustalenia zasad dokonywania odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące środków trwałych (art. 33 ust. 1 ustawy o rachunkowości) z uwzględnieniem dodatkowych wymogów wynikających z art. 33 ust. 3 ustawy o rachunkowości<sup>234</sup>. Prawidłowe dokonywanie odpisów

Odpisy  
amortyzacyjne/  
umorzeniowe

<sup>234</sup> Nowelizacja ustawy o rachunkowości i m.in. art. 33 ust. 3 ustawy o rachunkowości określają okres amortyzacji w oparciu o okres ekonomicznego użytkowania, a jeżeli nie można go rzetelnie określić, to okres amortyzacji nie może przekroczyć 5 lat. Zmiana zatem powoduje, że przy rzetelnym okresie ekonomicznego użytkowania okres amortyzacji może być dłuższy niż 5 lat.

amortyzacyjnych kształtuje wartość bilansową netto danego składnika aktywów, co ma kluczowe znaczenie przy ustalaniu wyniku z komercjalizacji. Zasadniczo przyjmuje się, że wartości umorzenia i amortyzacji są równe kwotowo oraz równolegle księgowane. Wyjątkowo w sytuacji aktualizacji wyceny składnika aktywów umorzenie zostaje zwiększone w tym samym stopniu, co wartość początkowa, odpis amortyzacyjny zaś pozostaje bez zmian<sup>235</sup>. Dodatkowo suma odpisów amortyzacyjnych w ciągu okresu użytkowania aktywów może się różnić od wartości umorzenia o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, jakie mogły wystąpić na skutek czynników, które niekorzystnie wpłynęły na wartość użytkową aktywów.



Należy rozróżnić pojęcia „amortyzacja” (kategoria kosztowa) i „umorzenie” (kategoria ewidencyjna) – odpisy umorzeniowe pokazują kapitałowe zmniejszenie wartości początkowej majątku trwałego wskutek zużycia fizycznego i ekonomicznego, odpisy amortyzacyjne zaś są kosztowym wyrazem umorzenia.

(Por. A. Korczyn, *Środki trwałe oraz wartości niematerialne i prawne: zasady i metody: klasyfikacji i ewidencji*, s. 4).

Plan amortyzacji Odpisów amortyzacyjnych lub umorzeniowych od składnika wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się drogą systematycznego, planowego rozłożenia jego wartości początkowej na ustalony okres amortyzacji<sup>236</sup>. Takie podejście pozwala na uniknięcie corocznych zmian zasad dokonywania amortyzacji, jednakże nakłada ono na jednostkę obowiązek przyjęcia planu amortyzacji, zawierającego następujące informacje<sup>237</sup>:

- 1) wartość amortyzowanego składnika,
- 2) moment rozpoczęcia amortyzacji,
- 3) okres użytkowania składnika,
- 4) wartość pozostałą na końcu okresu użytkowania,
- 5) metodę amortyzacji.

<sup>235</sup> A. Korczyn, op. cit., s. 60.

<sup>236</sup> Art. 32 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

<sup>237</sup> A. Jarugowa, op. cit., s. 307.

Jednostka badawcza wytworzyła we własnym zakresie nowy związek polimerowy w postaci granulatu, który może mieć istotne znaczenie dla przemysłu samochodowego w związku z wytrzymałością części wytwarzanych z podobnych surowców, i tym samym przyczynia się do bezpieczeństwa pasażerów.

Jednostka badawcza zakłada, że prawa do technologii wytwarzania tego związku będą sprzedawane przez kolejne cztery lata. Po tym czasie zainteresowanie tą technologią powinno znacząco zmaleć w wyniku jej rozpowszechnienia.

Dla potrzeb wyceny księgowej jednostka ustala, że najlepszym odzwierciedleniem wykorzystania wyników prac rozwojowych będzie metoda liniowa i stawka amortyzacji rocznej w wysokości 25%. Tak ustalona stawka spełnia wymogi graniczne określone w ustawie o rachunkowości w art. 33 ust. 3, tj. amortyzacja prac rozwojowych nie może przekraczać okresu 5 lat.

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).

Należy pamiętać, że ustawa o rachunkowości w art. 32 ust. 3 wymaga okresowego (w praktyce księgowej corocznego) weryfikowania poprawności stosowanych stawek amortyzacyjnych, powodując odpowiednią korektę dokonywanych w następnych latach obrotowych odpisów amortyzacyjnych.

W praktyce trudno jest czasami ustalić okres użytkowania dla prac rozwojowych. Dlatego, ze względu na charakter niektórych prac rozwojowych, wydaje się, że można *per analogiam* skorzystać z wytycznych dotyczących „zużycia” niektórych specyficznych aktywów rzeczowych, takich jak filmy, oprogramowanie komputerów, projektów typowych itp. zawartych w art. 34 ust. 3 ustawy o rachunkowości. Przepis ten mówi, że „wytworzone przez jednostkę filmy, oprogramowanie komputerów, projekty typowe i inne produkty o podobnym charakterze (...), wycenia się w okresie przynoszenia przez nie korzyści ekonomicznych, nie dłuższym niż 5 lat, w wysokości nadwyżki kosztów



Przykład



Uwaga

Weryfikacja  
stawek

Okres  
użytkowania

ich wytworzenia nad przychodami według cen sprzedaży netto, uzyskanymi ze sprzedaży tych produktów w ciągu tego okresu. Nieodpisane po upływie tego okresu koszty wytworzenia zwiększają pozostałe koszty operacyjne”. W praktyce oznacza to, że wartość odpisów amortyzacyjnych odpowiada wysokości przychodów ze sprzedaży – w początkowym okresie użytkowania tego składnika aktywów, aż do momentu jego całkowitego umorzenia lub zaprzestania użytkowania. Należy jednak zaznaczyć, że jako podstawowe zasady powinny być stosowane ogólne zasady amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, a powyżej zacytowany przepis powinien być stosowany tylko i wyłącznie w specyficznych sytuacjach.

Rozpoczęcie amortyzacji

Rozpoczęcie amortyzacji następuje nie wcześniej niż po przyjęciu składnika wartości niematerialnych i prawnych 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<sup>238</sup>.



Zgodnie z prawem bilansowym istnieje możliwość rozpoczęcia amortyzacji bezpośrednio po przyjęciu składnika do użytkowania, a zatem może się zdarzyć 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*, s. 318).

Analiza okresu użyteczności

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 wartości niematerialnych i prawnych. Może on wynikać z uwarunkowań

<sup>238</sup> Art. 32 ust. 1 ustawy o rachunkowości.

technicznych, technologicznych bądź z innego ograniczenia (np. prawnego)<sup>239</sup>.

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*).



W przypadku składników wartości niematerialnych i prawnych odpisów amortyzacyjnych dokonuje się (najczęściej)<sup>240</sup> metodą liniową<sup>241</sup>, która zakłada równomierne zużycie składników wartości niematerialnych i prawnych w kolejnych okresach. Jednakże ustawa o rachunkowości nie narzuca konkretnej metody amortyzacji. Rezultatem stosowania metody liniowej są równe wartościowo odpisy amortyzacyjne w całym okresie amortyzacji.

Metoda liniowa

### **Trwała utrata wartości dla wartości niematerialnych i prawnych**

Zarówno dla prac rozwojowych będących w toku (nieukończonych), jak i dla przyjętych do użytkowania wartości niematerialnych, powstałych w wyniku prac rozwojowych, PJB powinna oceniać (na każdą datę bilansową), czy nie wystąpiły przesłanki, które mogły doprowadzić do trwałej utraty wartości danego składnika aktywów.

Trwała utrata wartości

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<sup>242</sup>. Ustawa o rachunkowości nie reguluje szczegółowo, w jakich sytuacjach oraz w jaki sposób jednostka powinna dokonywać szacunku odpisu z tytułu trwałej utraty wartości. Bardziej szczegółowe wskazówki znajdują się w Krajowym Standardzie Rachunkowości nr 4 „Utrata wartości aktywów” oraz w MSR 36 „Utrata wartości aktywów”. Należy pamiętać, że ustawa

<sup>239</sup> E. Walińska, op. cit.

<sup>240</sup> Przyp. autora.

<sup>241</sup> Ibidem.

<sup>242</sup> Art. 28 ust. 7 ustawy o rachunkowości.

o rachunkowości pozwala korzystać z MSR tylko i wyłącznie wtedy, gdy dane zagadnienie nie jest unormowane w ustawie, a przy ich braku – w Krajowych Standardach Rachunkowości. Ponieważ istnieje Krajowy Standard Rachunkowości regulujący kwestię utraty wartości, to zapisy MSR 36 można traktować tylko i wyłącznie w charakterze ewentualnego zrozumienia zagadnienia, ale nie można ich stosować wprost.

Odпис z tytułu utraty wartości

Ustawa o rachunkowości wymaga odpisania składnika aktywów (np. prace rozwojowe), w przypadku zaistnienia przesłanek utraty wartości, do wysokości ceny sprzedaży netto, tj. możliwą do uzyskania na dzień bilansowy cenę jego sprzedaży, bez podatku od towaru i usług i podatku akcyzowego, pomniejszoną o rabaty, opusty i inne podobne zmniejszenia oraz koszty związane z przystosowaniem składnika aktywów do sprzedaży i dokonaniem tej sprzedaży, a powiększoną o należną dotację przedmiotową, lub inaczej ustalonej wartości godziwej. W praktyce jednak jednostki dla ustalenia odpisu z tytułu utraty wartości stosują zapisy Krajowego Standardu Rachunkowości nr 4.

Korzyści ekonomiczne

Metodyka szacowania odpisów z tytułu trwałej utraty wartości jest skomplikowana i dlatego w przeprowadzanie testów często zaangażowani są specjaliści posiadający doświadczenie w tym zakresie.

Odpisu należy dokonać, jeżeli wartość bilansowa aktywów jest wyższa niż wartość, jaką jednostka może uzyskać ze sprzedaży lub użytkowania danych aktywów (Krajowy Standard Rachunkowości 4 i MSR 36). W praktyce oznacza to, że jednostka musi oszacować, jakie korzyści ekonomiczne (wpływy pieniężne) uzyska z użytkowania danego aktywa, a jakie z jego sprzedaży. W przypadku gdy wartość bilansowa ocenianego składnika aktywów przekracza każdą z wyżej wymienionych kwot (wpływów ze sprzedaży oraz wpływów z użytkowania), wówczas występuje sytuacja utraty wartości tego składnika i należy dokonać jego odpisu. Potocznie można powiedzieć, że nakłady na dany składnik aktywów „nie zwróciły się”, choć jest to pewne uproszczenie.

Wartość użytkowa

Wartość wpływów ze sprzedaży, dla celów testu, szacuje się w pomniejszeniu o koszty doprowadzenia do sprzedaży. Wartość użytkową kalkuluje się na podstawie szacunków przepływów pieniężnych (wpływów

i wpływów), jakie składnik aktywów będzie generował w wyniku jego użytkowania. W wielu wypadkach nie jest możliwe określenie przepływów pieniężnych dla pojedynczego składnika aktywów. Wynika to z faktu, że składnik ten nie generuje samodzielnie przepływów pieniężnych, natomiast działa wspólnie z innymi aktywami. W takim wypadku testowanie potencjalnej utraty wartości przeprowadza się dla najmniejszej możliwej do zidentyfikowania grupy aktywów, które działając wspólnie, są w stanie wygenerować przepływy pieniężne, odrębnie od innych grup aktywów. Grupę taką nazywa się ośrodkiem wypracowującym środki pieniężne (ang. *cash generating unit*).

Szczegółowa metodologia testowania aktywów pod kątem utraty wartości została opisana w Krajowym Standardzie Rachunkowości 4.

#### **Prace B+R ujmowane jako wyrób gotowy**

Całkowicie inaczej jest wówczas, gdy prace B+R prowadzone są przez jednostkę z intencją odsprzedaży. W takiej sytuacji do momentu ukończenia ponoszone przez jednostkę nakłady będą klasyfikowane jako „produkcja w toku”, zakładając, że kryteria ujęcia tych nakładów jako składnika aktywów są spełnione (np. przewidywane przyszłe korzyści ekonomiczne). Po zakończeniu tych prac wytworzone przez jednostkę składniki aktywów zostaną zaklasyfikowane jako zapasy (wyrób gotowy).

Wyrób gotowy

W przypadku takiej klasyfikacji prac B+R nie ma znaczenia faza projektu, tj. czy jest to faza badawcza czy rozwojowa. W przeciwieństwie do wartości niematerialnych i prawnych całość nakładów na takie prace jest kapitalizowana.

Rzeczowe aktywa obrotowe – zgodnie z art. 28 ust. 1 pkt 6 ustawy o rachunkowości – ujmuje się w cenie nabycia lub koszcie wytworzenia. Zasady zastosowania ceny nabycia są identyczne jak dla wartości niematerialnych i zostało to opisane w podrozdziale *Nabycie składnika wartości niematerialnych i prawnych przez jednostkę w drodze oddzielnej transakcji*. Podobnie jest w przypadku zastosowania kosztu wytworzenia – obowiązują te same zasady opisane w podrozdziale *Wytworzenie wartości niematerialnych i prawnych przez PJB we własnym zakresie*.

Wartość początkowa

Jeżeli nabycie prac B+R, ujmowanych następnie jako zapasy, nastąpi w drodze darowizny, to wartością początkową jest cena sprzedaży takiego samego lub podobnego produktu<sup>243</sup>.

Późniejsza  
wycena

Późniejsza wycena prac B+R zakwalifikowanych jako zapasy będzie zależała od tego, czy sprzedaż nastąpi jednorazowo czy wielokrotnie. W przypadku sprzedaży wielokrotnej można zastosować *per analogiam* przytoczony wcześniej art. 34 ust. 3 ustawy o rachunkowości, zgodnie z którym wytworzone przez jednostkę filmy, oprogramowanie komputerowe, projekty typowe i inne produkty o podobnym charakterze, przeznaczone do sprzedaży, wycenia się w okresie przyniesienia przez nie korzyści ekonomicznych. Okres ten nie może być dłuższy niż 5 lat. Wyceny dokonuje się poprzez określenie wysokości nadwyżki kosztów wytworzenia powyższych produktów nad przychodami według cen sprzedaży netto, uzyskanymi z ich sprzedaży w ciągu tego okresu. Nieodpisane po upływie tego okresu koszty wytworzenia zwiększają pozostałe koszty operacyjne.

Wycena  
w przypadku  
sprzedaży  
wielokrotnej

Ustawa o rachunkowości normuje w sposób szczególny wycenę wytworzonych przez jednostkę produktów, które mogą podlegać wielokrotnej sprzedaży, a jednocześnie spełniają następujące kryteria:

- 1) powstają w jednorazowym cyklu produkcyjnym;
- 2) wytworzony produkt bazowy może być następnie sprzedawany w dowolnej liczbie egzemplarzy;
- 3) 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<sup>244</sup>.

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<sup>245</sup>.

<sup>243</sup> Art. 28. ust. 2 (ostatnie zdanie) ustawy o rachunkowości.

<sup>244</sup> E. Walińska, *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*.

<sup>245</sup> Ibidem.



W takich sytuacjach nakłady poniesione na wytworzenie produktów na konkretne zamówienie są ujmowane jako zapasy i księgowane jako koszt własny w momencie realizacji sprzedaży, z zastrzeżeniem, że nie mają zastosowania przepisy art. 34a–34c ustawy o rachunkowości.

Instytut XYZ wytworzył unikatowe oprogramowanie służące do analizy danych wynikających z pomiarów dokonywanych w przestrzeni galaktycznej. Koszt wytworzenia to 1 mln zł.



Ponadto:

Wariant A. Instytut rozpoczął projekt na własne ryzyko, ale z przeznaczeniem na sprzedaż gotowego produktu ośrodkom badawczym zajmującym się zagadnieniami z zakresu astrologii; aktualnie dokonał sprzedaży 3 ośrodkom badawczym za łączną kwotę 600 tys. zł.

Wariant B. Ośrodek badawczy ze Stanów Zjednoczonych zamówił wykonanie oprogramowania dla potrzeb jego badań; czas wytworzenia oprogramowania to około 5 miesięcy; Instytut otrzymał zaliczkę na poczet prac w wysokości 600 tys. zł.

Wariant C. Założenia tak jak w wariantcie B, ale czas wytworzenia oprogramowania to około 18 miesięcy i Instytut XYZ jest nadal w trakcie projektu – zaawansowanie projektu wynosi 50%. Instytut otrzymał częściowe wynagrodzenie w wysokości 600 tys. zł.

Instytut XYZ wycenia oprogramowanie ujęte na zapasach w następujący sposób:

Wariant A. Wartość zapasów wynosi 400 tys. zł, jako kwota wynikająca z pomniejszenia kosztu wytworzenia oprogramowania o uzyskane przychody ze sprzedaży.

Wariant B. Wartość zapasów wynosi 1 mln zł, natomiast 600 tys. zł jest traktowane jako zaliczka na poczet sprzedaży prezentowana jako zobowiązanie.

Wariant C. Wartość zapasów wynosi zero, gdyż całość jest traktowana jako realizacja kontraktu długoterminowego w rozumieniu księgowym (zob. art. 34a ustawy o rachunkowości), co w konsekwencji oznacza, że nakłady są ujmowane bezpośrednio w kosztach.

## **Źródła:**

### **Akty prawne:**

- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. z 2013 r. poz. 330 ze zm.).

### **Literatura:**

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