



Ewa Chorowska-Kasperlik

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
Katedra Rachunkowości Międzynarodowej
e.chorowska@op.pl

APORT KOMERCJALIZOWANEJ WŁASNOŚCI INTELEKTUALNEJ DO SPÓŁKI KAPITAŁOWEJ W UJĘCIU PODATKU DOCHODOWEGO

Streszczenie: Obowiązujące od 3 listopada 2014 r. nowe regulacje ustaw o podatkach dochodowych wprowadziły preferencyjne zasady opodatkowania aportu własności intelektualnej do spółek kapitałowych. Odroczenie momentu opodatkowania wniesienia wkładu dotyczy wąskiego kręgu praw i *know-how* oraz podmiotów sektora nauki. Regulacje mają sprzyjać pobudzeniu przedsiębiorczości akademickiej.

Słowa kluczowe: aport, własność intelektualna, komercjalizacja.

Wprowadzenie

Jednym z ważnych czynników wspierających rozwój gospodarki jest szerokie wykorzystanie badań naukowych w praktyce gospodarczej. Istotne jest, aby w stopniu większym niż dotychczas wyniki tych badań stanowiły podstawę do wprowadzenia nowych produktów lub usług na rynek, dlatego naukowcy nie powinni poprzestawać na dokonywaniu odkryć lub tworzeniu wynalazków, ale podejmować wyzwania związane z dalszymi losami ich osiągnięć na drodze do sukcesu rynkowego [www 1]. Należy podkreślić społeczną wagę problemu transferu wiedzy i technologii z jednostek naukowych do komercjalizujących innowacje przedsiębiorstw, a bodźców do rozwoju polskiej gospodarki charakteryzującej się dużym, ale nie w pełni jeszcze rozwiniętym i wykorzystywanym potencjałem naukowym i biznesowym można poszukiwać w doświadczeniach krajów bardziej rozwiniętych [Bolek, 2014, s. 7].

Zagadnienie komercjalizacji wyników prac badawczo-rozwojowych i nowych technologii jest od dawna dyskutowane, w szczególności w aspekcie stosowania rozwiązań prawnych zbliżających naukę do biznesu. Ich wykorzystanie w praktyce gospodarczej sprzyjałoby podniesieniu innowacyjności gospodarki, korzystnie wpłynęłoby również na rozwój nauki, wskazując nowe kierunki badań. Jednak, jak wynika z praktyki, by współpraca pomiędzy nauką a biznesem urzeczywistniała się w sposób opłacalny dla obu stron, nie wystarczą dotychczasowe uregulowania prawne umożliwiające jednostkom naukowo-badawczym komercjalizację własności intelektualnej. Potrzebne są jeszcze sprzyjające komercjalizacji wiedzy i technologii zachęty podatkowe. Do takich można zaliczyć obowiązujące od listopada 2014 r. zmiany w ustawach o podatkach dochodowych, przewidujące wprowadzenie preferencji, polegającej na odroczeniu opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci tzw. komercjalizowanej własności intelektualnej, na okres maksymalnie 5 lat. Zasadniczym celem wprowadzenia nowych przepisów było pobudzenie rynku prac badawczo-rozwojowych poprzez ułatwienie jednostkom naukowym komercjalizacji nowych technologii [www 2].

Celem artykułu jest omówienie praktycznego aspektu preferencyjnego opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej aportu w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej. Rozważania aspektów podatkowych poprzedza analiza istoty własności intelektualnej i strategii jej komercjalizacji. Realizacji celu artykułu służyły zastosowane metody badawcze oparte na studiach literatury i analizie przepisów podatkowych.

1. Istota i strategie komercjalizacji własności intelektualnej

Własność intelektualna może być rozumiana jako szereg dóbr o charakterze niematerialnym, wykreowanych dzięki pracy umysłowej człowieka. Cechą charakterystyczną rezultatów pracy intelektualnej jest ich niepowtarzalność, unikatowość, a co za tym idzie wyjątkowość [Szewc i Jyż, 2003]. Dobra intelektualne występujące w wielu dziedzinach (przemysł, nauka, literatura, kultura, sztuka itd.) podlegają ochronie prawnej. Regulacje prawne chroniące poszczególne dobra intelektualne to prawo własności intelektualnej, które obejmuje [www 3]:

1. Prawo własności literackiej, artystycznej i naukowej¹:
 - a) prawo autorskie,
 - b) ochrona praw pokrewnych,
 - c) prawna ochrona baz danych.

¹ Prawo własności literackiej, artystycznej i naukowej reguluje Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych. Dz.U. 2006, nr 90, poz. 631 ze zm.

2. Prawo własności przemysłowej²:
 - a) prawo patentowe (wynalazcze),
 - b) prawo wzorów użytkowych,
 - c) prawo wzorów przemysłowych,
 - d) prawo znaków towarowych,
 - e) prawo oznaczeń geograficznych,
 - f) prawo topografii układów scalonych,
 - g) prawo konkurencji,
 - h) prawna ochrona odmian roślin.
3. Prawo chroniące bazy danych stanowiących utwór³.
4. Prawo chroniące procedury wytwarzania (*know-how*) powstałe jako wynik doświadczeń i badań naukowych⁴.

Komercjalizacja własności intelektualnej nie powinna być rozpatrywana wyłącznie w wąskim znaczeniu, tj. jedynie jako komercjalizacja technologii [www 4]. Komercjalizacja własności intelektualnej w znaczeniu szerokim sprowadza się do podejmowania działań zmierzających do przenoszenia wiedzy technicznej lub organizacyjnej wraz ze związanym z nią *know-how* do praktyki gospodarczej. Natomiast w znaczeniu wąskim jest to celowe, ukierunkowane przekazywanie wiedzy i umiejętności do procesu produkcyjnego w celu udanego jej urynkowania w postaci produktu [Głodek i Gołębiowski, 2006, s. 53].

Transfer wiedzy często określa się jako przyjęcie wiedzy, komercjalizację lub zastosowanie na rynku innowacyjnego rozwiązania. Jest to przedsięwzięcie biznesowe, w którym następuje przeniesienie wiedzy z jednego miejsca (np. uczelni) w inne (np. do przedsiębiorstwa) w celach komercyjnych. Transfer wiedzy obejmuje szereg procesów, takich jak np.: transfer informacji, ochrona własności intelektualnej, rozwój technologii, przejęcie technologii. Tak rozumiany transfer wpisuje się w schemat komercjalizacji, ponieważ efektem wdrożenia nowych rozwiązań powinna być działalność, w wyniku której dojdzie do rozpowszechnienia przedmiotu wdrożenia [Bolek, 2014, s. 37]. Komercjalizacja wyników badań i technologii definiowana jest również jako wprowadzenie nowego produktu lub technologii na rynek [Matusiak, 2010, s. 215; Stawasz, 2008, s. 171] lub jako całościowy kształt działań związanych z przenoszeniem danej wiedzy technicznej lub organizacyjnej i związanego z nią *know-how* do praktyki gospodarczej [www 5].

² Źródłem prawa własności przemysłowej jest Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej. Dz.U. 2013, poz. 1410.

³ Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. o ochronie baz danych. Dz.U. 2001, nr 128, poz. 1402 ze zm.

⁴ W takim przypadku *know-how* chronione jest Ustawą z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Dz.U. 2003, nr 153, poz. 1503 ze zm.

W procesie komercjalizacji można zarządzać zarówno wynikami badań (wiedzą), jak i technologią (wiedzą zastosowaną w praktyce) oraz nowym produktem [Trzmielak, 2013, s. 17]. Proces komercjalizacji jest związany z transferem wiedzy i/lub technologii, który może się odbywać za pomocą tworzenia firm (*spin-off*, *start-up*), udzielania licencji lub poprzez sprzedaż *know-how* i *know-why* [Trzmielak, 2013, s. 20]. W literaturze przedmiotu prezentowane jest podejście oparte na podziale form komercjalizacji na bezpośrednią (osobiste zaangażowanie twórcy) i pośrednią (twórca sprzedaje prawo własności do innowacji podmiotowi, który chce ją wprowadzić na rynek) [www 6]. Z kolei komercjalizacja pośrednia – zgodnie z definicją Narodowego Centrum Badań i Rozwoju – może być realizowana poprzez utworzenie spółki, transfer praw własności intelektualnej do spółki lub w innej formie pośredniej. Natomiast komercjalizacja bezpośrednia może się dokonywać w formie sprzedaży wyników prac B+R⁵ lub udzielenia licencji na wyniki prac B+R [www 6].

Według Trzmielaka do strategii transferu wiedzy i technologii można zaliczyć strategie: licencjonowania, aliansów strategicznych, tworzenia firm technologicznych (np. *spin-off*, *spin-out*, *spin-in*, *start-up*), tworzenia firm *joint venture*, sprzedaży technologii i usług B+R.

Strategia komercjalizacji nowej wiedzy i technologii oparta na licencjonowaniu jest charakterystyczna dla organizacji zajmujących się badaniami naukowymi skupiającymi się na przedrynkowym cyklu życia nowej technologii. Podmioty takie zainteresowane są udzieleniem licencji, ponieważ podjęcie przez nie produkcji może być sprzeczne z ich misją, a ponadto wdrożenie wymagałoby czasu, nakładów finansowych i podjęcia dodatkowego ryzyka rynkowego [Trzmielak, 2013, s. 108].

Strategia tworzenia firmy technologicznej (*start-up*) polega na tym, że funkcję wdrażania wyników badań i technologii na rynku przejmuje nowy podmiot gospodarczy, wykorzystując przy tym prawa do własności intelektualnej przekazane przez jednostkę będącą ich właścicielem. Strategia ta jest silnie skorelowana ze strategią licencjonowania, a jej istotą jest przeniesienie własności intelektualnej do odrębnego podmiotu w zamian za udziały [Trzmielak, 2013, s. 109].

Strategia aliansów polega na współpracy przedsiębiorstw, organizacji naukowo-badawczych i instytucji wsparcia biznesu, w wyniku której powstaje własność intelektualna. Korzyści strategii aliansów wynikają przede wszystkim z partnerstwa w zakresie kompensowania poniesionych nakładów lub rezygnacji z wyłącznych praw do własności intelektualnej [Trzmielak, 2013, s. 110].

⁵ B+R oznacza prace badawczo-rozwojowe.

Tworzenie firm *joint-venture* jako jeden ze sposobów realizacji strategii komercjalizacji własności intelektualnej oparte jest na poszukiwaniu partnera biznesowego zainteresowanego wdrożeniem nowej technologii na rynku. Strategia ta może przyspieszyć powstanie wspólnych zasobów (np. personalnych, *know-how* itd.), skraca czas ich tworzenia, a przede wszystkim zmniejsza ryzyko niepowodzenia w przypadku komercjalizacji technologii [Trzmielak i Zehner, 2011, s. 185-190].

Kolejnym sposobem komercjalizacji technologii jest jej sprzedaż, czyli trwale przeniesienie praw do własności. Strategia sprzedaży jest skuteczna, gdy technologia i produkt mają cechy nadające im wartość rynkową (nowa funkcja, niższe koszty, efektywniejsza produkcja, prestiż) [Trzmielak, 2002, s. 35-37].

Należy zauważyć, że wybór odpowiedniego w procesie komercjalizacji aparatu prawnego ucieleśniającego wybraną strategię komercjalizacji powinien uwzględnić zarówno źródło pochodzenia własności intelektualnej, jak również jej charakter [www 7]. Poza tym sposób transferu technologii uwarunkowany jest dwoma czynnikami, które należy uwzględnić, podejmując decyzje w zakresie wyboru strategii komercjalizacji. Czynniki te to ryzyko i oczekiwana stopa zwrotu nakładów. Ryzyko wdrożenia i oczekiwana stopa zwrotu nakładów są szczególnie wysokie w przypadku tworzenia nowych firm technologicznych, co związane jest z koniecznością pozyskania wysokiego zaangażowania kapitałowego, jak również z istnieniem ryzyka niepowodzenia wdrożenia.

Jedną z możliwych form komercjalizacji własności intelektualnej jest tworzenie firm typu *spin-off/spin-out*. Przedsiębiorstwa typu *spin-off* powstają przez wydzielenie się z jednostki macierzystej, a ich celem jest komercjalizacja wiedzy naukowej i technologii. Stanowią element przedsiębiorczości akademickiej. Wyróżnia się firmy *spin-off* powstałe jako jednostki wydzielone z korporacji w celu realizacji konkretnego projektu technologicznego oraz wydzielone z placówek naukowych, których celem jest komercjalizacja technologii i transfer wiedzy [Tamowicz, 2006, s. 10-11]. Według Deca firma *spin-off* to nowe przedsiębiorstwo, które zostało założone przez co najmniej jednego pracownika instytucji naukowej lub badawczej albo studenta bądź absolwenta uczelni w celu komercjalizacji innowacyjnych pomysłów (wiedzy) lub technologii. Przedsiębiorstwo *spin-off* jest zwykle niezależne osobowo i kapitałowo od swojej uczelni, jednak często z nią współpracuje na zasadach rynkowych. Z kolei firma *spin-out* to nowe przedsiębiorstwo, które zostało założone przez co najmniej jednego pracownika instytucji naukowej lub badawczej albo studenta bądź absolwenta uczelni oraz uczelnię lub jednostkę organizacyjną uczelni powołaną do komercjalizacji dóbr intelektualnych uczelni w celu komercjalizacji innowacyjnych pomysłów (wiedzy) lub technologii. Przedsiębiorstwo *spin-out* jest zwykle powiązane osobowo i kapitałowo z uczelnią, co w konsekwencji oznacza bliską współpracę obu stron [www 5].

Wśród cech odróżniających firmę *spin-off* od *spin-out* na podkreślenie zasługuje to, że:

- 1) w firmie typu *spin-out* (najczęściej przyjmującej formę prawną spółki kapitałowej) uczelnia lub jej spółka celowa występuje w strukturze udziałowców,
- 2) zaangażowanie uczelni w *spin-out* oznacza konieczność profesjonalizacji zarządzania powołaną spółką,
- 3) firmę typu *spin-off* cechuje duża niezależność w stosunku do uczelni (jednostki macierzystej),
- 4) *spin-off* stanowi potencjalne źródło konfliktów na tle podziału korzyści płynących z komercjalizacji wyników badań,
- 5) źródłem przewagi konkurencyjnej *spin-off* nie są jedynie wyniki badań, a często osobista wiedza i kompetencje twórcy oraz jego pozycja naukowa.

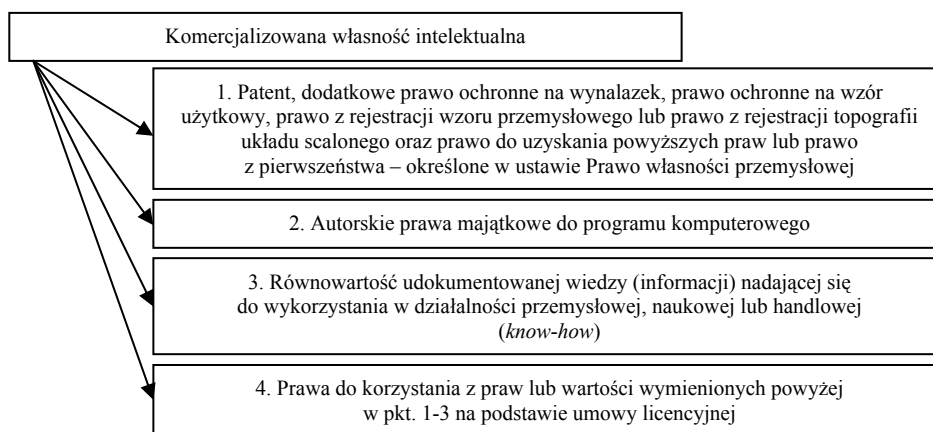
Jak wskazano powyżej, podmioty mogące inicjować i brać udział w procesie komercjalizacji nauki to przede wszystkim jednostki naukowo-badawcze: uczelnie wyższe, instytuty badawcze oraz Polska Akademia Nauk i jej instytuty naukowe. Komercjalizacja może być prowadzona w szczególności poprzez tworzenie samodzielnie, czy też wspólnie z przedsiębiorcami, zewnętrznych podmiotów, których działalność będzie się koncentrować na współpracy z rynkiem. Może się to odbywać np. przez założenie spółki prawa handlowego, do której uczelnia wniesie aportem *know-how*, a przedsiębiorca zapewni finansowanie np. przez wniesienie do spółki konkretnej kwoty pieniężnej [www 7a]. Jednostka naukowa może wnieść do takiej spółki wkład niepieniężny w postaci praw majątkowych, np. patenty na wynalazki, prawa ochronne na wzory użytkowe, znaki towarowe, prawa z rejestracji na wzory przemysłowe, topografii układów scalonych i oznaczeń geograficznych, *know-how*, majątkowe prawa autorskie. Ograniczeniem jest jedynie tzw. zdolność aportowa⁶ przedmiotu wkładu wynikająca z Kodeksu spółek handlowych [Ustawa z dnia 15 września 2000].

2. Podatkowa definicja komercjalizowanej własności intelektualnej i podmiotów komercjalizujących

Omówienie podatkowego aspektu aportu własności intelektualnej do spółki kapitałowej należy poprzedzić charakterystyką podatkowej definicji komercjalizowanej własności intelektualnej i podmiotu komercjalizującego, gdyż ustawodawca ograniczył katalog rodzajów praw własności intelektualnej, do których

⁶ Zdolność aportowa wnoszonego wkładu oznacza m.in., że prawo musi być zbywalne, możliwe do ustanowienia, możliwa jest również jego wycena i umieszczenie w bilansie.

będą miały zastosowanie regulacje preferencyjne, jak również krąg podmiotów mogących skorzystać z preferencji. Zakres definicji komercjalizowanej własności intelektualnej przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Zakres podatkowej definicji komercjalizowanej własności intelektualnej

Źródło: Na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Definicje komercjalizowanej własności intelektualnej znajdują się w ustawach o podatku dochodowym⁷. Należy podkreślić, że definicja komercjalizowanej własności intelektualnej (dalej KWI) jest jednakowa w obu ustawach podatkowych o podatku dochodowym, a zakres praw własności intelektualnej i *know-how* jest celowo zawężony, by promować rozwiązania, które aktualnie mają największy potencjał innowacyjny [www 8].

Z kolei zakres podatkowej definicji podmiotu komercjalizującego⁸ przedstawia tabela 1.

Tabela 1. Zakres podatkowej definicji podmiotu komercjalizującego

Podmiot komercjalizujący – definicja w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych	Podmiot komercjalizujący – definicja w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych
1	2
1. Uczelnia w rozumieniu ustawy Prawo o szkolnictwie wyższym	–
2. Spółka utworzona na podstawie art. 86a ust. 1 lub art. 86b ust. 1 ww. ustawy o szkolnictwie	–

⁷ Definicję komercjalizowanej własności intelektualnej zawarto w art. 4a pkt 23 Ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851 ze zm. i w art. 5a pkt 34 Ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361 ze zm.

⁸ Podmiot komercjalizujący zdefiniowano w art. 4a pkt 24 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w art. 5a pkt 35 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

cd. tabeli 1

1	2
3. Polska Akademia Nauk lub jej instytut naukowy w rozumieniu ustawy o Polskiej Akademii Nauk	–
4. Spółka utworzona na podstawie art. 83 ust. 1 ww. ustawy o Polskiej Akademii Nauk	–
5. Instytut badawczy w rozumieniu ustawy o instytutach badawczych	–
6. Spółka utworzona na podstawie art. 17 ust. 5 ww. ustawy o instytutach badawczych	–
7. Twórca uprawniony do praw lub wartości wymienionych na rys. 1 w pkt. 1-3, a także zawarcia umowy licencyjnej, o której mowa w pkt. 4, rys. 1	Twórca uprawniony do praw lub wartości wymienionych na rys. 1 w pkt. 1-3, a także zawarcia umowy licencyjnej, o której mowa w pkt. 4, rys. 1
8. Międzynarodowy instytut naukowy utworzony na podstawie odrębnych przepisów, działający na terytorium Polski	–
Jeżeli wnosi do spółki kapitałowej komercjalizowaną własność intelektualną	

Źródło: Na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Z podatkowej definicji podmiotu komercjalizującego wynika, że podmiotem takim mogą być m.in. uczelnie wyższe, Polska Akademia Nauk lub jej instytut naukowy, instytuty badawcze, spółki utworzone z udziałem tych podmiotów oraz osoby fizyczne, jeżeli wnoszą wkład w postaci KWI do spółki kapitałowej. W rozumieniu ustaw podatkowych jednostkami komercjalizującymi są więc ściśle określone podmioty.

3. Opodatkowanie aportu komercjalizowanej własności intelektualnej do spółki kapitałowej

Co do zasady wniesienie aportu do spółki kapitałowej w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część skutkuje uzyskaniem przychodu podlegającego opodatkowaniu u wnoszącego taki wkład⁹ w wysokości nominalnej wartości udziałów/akcji objętych w zamian za ten wkład. Zatem wniesienie do spółki kapitałowej aportu w postaci własności intelektualnej w świetle obowiązujących do tej pory przepisów powodowało konieczność wykazania przychodu z tytułu objęcia udziałów/akcji. W przypadku wielu przedsięwzięć była to istotna bariera, szczególnie w początkowej ich fazie, wymagającej ponoszenia

⁹ Natomiast gdy aportem wnoszone jest przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część, wówczas wprawdzie przychód powstaje, ale korzysta on ze zwolnienia na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 109 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

dotychczas, często wysokich kosztów związanych m.in. z dostosowaniem innowacyjnych rozwiązań do potrzeb rynkowych. Rozwiązaniu tego problemu ma sprzyjać nowa regulacja podatkowa w zakresie opodatkowania aportu komercjalizowanej własności intelektualnej¹⁰. Preferencja podatkowa przewidziana w nowelach ustaw o podatkach dochodowych¹¹ polega na tym, że w przypadku, gdy przedmiotem wkładu do spółki kapitałowej jest komercjalizowana własność intelektualna, przychód z tego tytułu powstaje dopiero z upływem 5 lat, licząc od dnia objęcia udziałów/akcji¹². Zatem następuje odroczenie opodatkowania przychodu powstającego w związku z objęciem udziałów/akcji w zamian za wkład w postaci KWI. Oczywiście warunkiem jest również, aby wkład ten był wniesiony przez podmiot komercjalizujący w rozumieniu ustaw podatkowych. Jednak odroczenie momentu opodatkowania przychodu jest obwarowane warunkami polegającymi na tym, że przed upływem 5 lat od dnia objęcia udziałów/akcji nie może nastąpić zbycie, umorzenie lub unicestwienie tych udziałów/akcji, również podmiot komercjalizujący nie może zostać postawiony w stan upadłości lub likwidacji lub nie może przestać być polskim rezydentem podatkowym¹³. Przy czym zaistnienie chociażby jednej z wyżej wymienionych okoliczności powoduje, że preferencje nie mają zastosowania i wówczas przychód należy ustalić na dzień poprzedzający dzień wystąpienia którejś z takich okoliczności. W przypadku, gdy zachodzi konieczność opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia aportem KWI przez podmiot komercjalizujący, przychód taki ustala się w wysokości wartości nominalnej objętych w zamian za aport udziałów/akcji. Natomiast sposób ustalenia wysokości kosztu uzyskania takiego przychodu określonej na dzień wniesienia wkładu w postaci KWI prezentuje tabela 2. Sposób ustalenia kosztu uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów/akcji w zamian za aport w postaci KWI uzależniony jest od tego, czy wniesione aportem np. patenty, *know-how* czy inne prawa stanowiły u wnoszącego wartości niematerialne i prawne, czy też stanowiły inne składniki majątku niezaliczone do wartości niematerialnych i prawnych.

¹⁰ Zgodnie z uzasadnieniem do projektu zmian m.in. w ustawach o podatkach dochodowych wprowadzone rozwiązania odnoszą się wyłącznie do sytuacji wnoszenia KWI aportem do spółki kapitałowej. Inne transakcje, np. sprzedaż, nie zostały objęte szczególną regulacją z uwagi na przyjęcie, iż skoro doszło do zbycia danej własności intelektualnej, to podmiot komercjalizujący uzyskał wpływy finansowe, które pozwalają na bieżące rozliczenie podatku. Por. [www 12].

¹¹ Nowelizacje wprowadzono Ustawą z dnia 29 sierpnia 2014 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw. Dz.U. 2014, poz. 1328 (zmiany obowiązują od 3 listopada 2014 r.).

¹² Wynika to z art. 17 ust. 1a pkt 5 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 12 ust. 1b pkt 5 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹³ Polski rezydent podatkowy to podatnik podlegający w Rzeczypospolitej Polskiej opodatkowaniu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągania.

Tabela 2. Ustalanie podatkowego kosztu uzyskania przychodu z tytułu wniesienia aportem KWI do spółki kapitałowej przez podmiot komercjalizujący

Wysokość kosztu uzyskania	Przedmiot wkładu niepieniężnego
Wartość początkowa przedmiotu wkładu, zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszona o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych	Przedmiot wkładu niepieniężnego stanowią środki trwałe lub wartości niematerialne i prawne
Faktycznie poniesiony, niezaliczony do kosztów uzyskania przychodów, wydatek na nabycie innego niż środki trwałe i wartości niematerialne i prawne składnika majątku	Przedmiot wkładu niepieniężnego stanowi składnik majątku niezaliczony do środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych
Jeżeli podatnik w związku z obejmowaniem udziałów/akcji poniósł wydatki związane z objęciem tych udziałów/akcji, to wydatki te powiększają wymienione powyżej koszty uzyskania przychodów	

Źródło: Na podstawie art. 15 ust. 1j pkt 1 lub 3 oraz ust. 1o Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 22 ust. 1e pkt 1 lub 3 oraz ust. 1i Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Po pierwsze wynika z tego, że możliwość ustalenia podatkowej wartości początkowej (w celu ustalenia kosztu z tytułu wniesienia aportu – tabela 2) jest związana z faktem nabycia przedmiotu aportu przez wnoszącego wkład, nabycie jest bowiem jednym z warunków przesądzających o możliwości zaliczenia tego prawa do wartości niematerialnych i prawnych podlegających amortyzacji u wnoszącego wkład¹⁴. Po drugie, jeśli przykładowo do spółki kapitałowej będzie wniesione *know-how* (KWI), ale na jego nabycie podmiot wnoszący aport nie poniósł żadnych wydatków, wówczas z upływem 5 lat (lub wcześniej, jeśli zaistnieje któraś z wymienionych okoliczności) opodatkowany zostanie *de facto* cały przychód, czyli nominalna wartość objętych za aport udziałów.

Udziały/akcje objęte za aport w postaci KWI przez podmiot komercjalizujący mogą również zostać odpłatnie zbyte. Sytuacja ta również została uregulowana w zakresie ustalenia kosztu zbywanych udziałów/akcji, którym jest ich nominalna wartość¹⁵. Powyższe prowadzi do wniosku, że jeżeli przykładowo udziały objęte za aport w postaci KWI wniesione przez podmiot komercjalizujący zostaną zbyte prze upływem 5 lat od momentu objęcia tych udziałów, wówczas należy na dzień poprzedzający zbycie opodatkować przychód z tytułu ich

¹⁴ Z art. 3 ust. 1 pkt 14 Ustawy o rachunkowości wynika bowiem, że do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się jedynie nabyte przez jednostkę, stanowiące aktywa trwałe, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki, w tym w szczególności autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, *know-how*.

¹⁵ Znowelizowany art. 15 ust. 1k pkt 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i odpowiednio art. 22 ust. 1f pkt 1 Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

objęcia (odpowiednio pomniejszając go o koszty uzyskania ustalone jak w tabeli 2), a następnie na dzień zbycia opodatkować dochód z ich odpłatnego zbycia.

Podsumowując, aport KWI do spółki kapitałowej wywołuje skutki podatkowe u wnoszącego wkład, z tym że opodatkowanie przychodu z tytułu objęcia takich udziałów/akcji jest odroczone w czasie (5 lat), chyba że wcześniej udziały/akcje zostaną np. zbyte. Gdy udziały objęte za aport w postaci KWI zostaną odpłatnie zbyte, wówczas wspólnik zbywający udziały oblicza dochód od tej transakcji na takich samych zasadach, jak to ma miejsce, gdy zbywane są udziały/akcje objęte w zamian za aport innych składników majątkowych niemieszczących się w definicji KWI.

4. Podatkowa wycena wartości początkowej komercjalizowanej własności intelektualnej

W spółce kapitałowej otrzymującej aportem KWI otrzymane składniki majątkowe należy wycenić. Dla celów bilansowych wartość początkową składników nabytych w drodze aportu ustala się w wartości ustalonej w umowie (statucie) spółki, nie wyższej od ich wartości rynkowej (ceny sprzedaży). Natomiast sposób ustalania podatkowej wartości początkowej takich składników prezentuje tabela 3.

Tabela 3. Podatkowa wartość początkowa i koszt zbywanych składników wnoszonych aportem w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej do spółki kapitałowej

Rodzaj składnika wchodzącego w skład komercjalizowanej własności intelektualnej	Podatkowa wartość początkowa	Ustalanie kosztów zbywanych składników
Składniki zaliczane do wartości niematerialnych i prawnych w podmiocie komercjalizującym	Wartość początkowa określona w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport	Wartość początkowa określona w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport pomniejszona o dokonane odpisy amortyzacyjne
Pozostałe składniki (tj. niezaliczone do wartości niematerialnych i prawnych w podmiocie komercjalizującym)	Wartość początkowa określona w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego aport na dzień nabycia	Wartość początkowa określona w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego aport na dzień nabycia pomniejszona o dokonane od tych składników odpisy amortyzacyjne

Źródło: Na podstawie art. 15 ust. 1s i 1u, art. 16g ust. 10a oraz art. 16g ust. 1 pkt 4c Ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Zgodnie z informacjami zawartymi w tabeli 3, w spółce kapitałowej otrzymującej aport w postaci KWI wartość początkową patentów, praw, *know-how* zaliczanych do wartości niematerialnych i prawnych ustala się w wysokości wartości początkowej, określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport. W przypadku pozostałych składników ich wartość ustala się w wysokości przyjętej dla celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego aport na dzień nabycia. Czyli wycena wartości początkowej następuje na zasadach analogicznych, jak przy aportcie przedsiębiorstwa do spółki kapitałowej. Z kolei w przypadku zbycia przedmiotowych składników majątku koszty uzyskania przychodów ustala się w ww. wysokości, pomniejszonej o dokonane od tych składników odpisy amortyzacyjne, czyli również tak jak w przypadku zbycia składników wcześniej wniesionych aportem do spółki kapitałowej w postaci przedsiębiorstwa.

Podsumowanie

Wsparcie innowacyjnej przedsiębiorczości wymaga wprowadzenia zachęt podatkowych. Dostrzegając tę potrzebę, ustawodawca wprowadził specjalne przepisy dotyczące aportu komercjalizowanej własności intelektualnej dla podmiotów prowadzących działalność innowacyjną. „Proponowane regulacje utrzymują zasadę opodatkowania przychodów z tytułu objęcia udziałów (akcji) w zamian za wkład niepieniężny, wprowadzając przy tym jednak zasadę odroczenia opodatkowania przychodu z tytułu wniesienia do spółki kapitałowej wkładu niepieniężnego w postaci komercjalizowanej własności intelektualnej, na okres maksymalnie 5 lat od dnia uzyskania przychodu z tytułu objęcia udziałów (akcji)” [www 9]. Nowe rozwiązanie stanowić może – według Ministerstwa Finansów – element wzmacniający innowacyjny potencjał Polski [www 10]. Wydaje się, że obowiązujące od 3 listopada 2014 r. rozwiązania podatkowe stanowią przynajmniej w części odpowiedź na postulaty środowiska naukowców, którzy od wielu lat zgłaszali potrzebę zmian uregulowań podatkowych w zakresie transferu innowacji do biznesu¹⁶. Na ile odroczenie opodatkowania aportu KWI przyczyni się do wzrostu przedsiębiorczości akademickiej, pokaże przyszłość, z pewnością jednak jest to krok w dobrym kierunku.

¹⁶ Por. [www 11].

Literatura

- Bolek M., Bolek C. (2014), *Komercjalizacja innowacji. Zarządzanie projektami i finansowanie*, Difin, Warszawa.
- Głodek P., Gołębiowski M. (2006), *Transfer technologii w małych i średnich przedsiębiorstwach*, t. I, Warszawa.
- Matusiak K.B. (2010), *Budowa powiązań nauki z biznesem w gospodarce opartej na wiedzy. Rola i miejsce uniwersytetu w procesach innowacyjnych*, SGH, Warszawa.
- Stawasz E. (2008), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, PARP, Warszawa.
- Szewc A., Jyż G. (2003), *Prawo własności przemysłowej*, C.H. Beck, Warszawa.
- Tamowicz P. (2006), *Przedsiębiorczość akademicka: Spółki spin-off w Polsce*, PARP, Warszawa.
- Trzmielak D.M. (2013), *Komercjalizacja wiedzy i technologii – determinanty i strategie*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Trzmielak D.M. (2002), *Kształtowanie nowego produktu przy wykorzystaniu analizy wielowymiarowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Trzmielak D.M., Zehner W.B. (2011), *Metodyka i organizacja doradztwa w zakresie transferu i komercjalizacji technologii*, PARP, Łódź-Austin.
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych. Dz.U. 2013, poz. 1030 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych. Dz.U. 2014, poz. 851 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych. Dz.U. 2012, poz. 361 ze zm.
- [www 1] http://www.ndg.us.edu.pl/media/Publikacja/Publikacja_na_temat_Wspolpracy_pracownikow_naukowych_z_parkami_naukowo_tehnologicznymi_w_Wielkiej_Brytanii_i_Finlandii_Propozycja_implementationi_rozwoju_dla_Polski.pdf (dostęp: 30.01.2015).
- [www 2] *Praktyczne znaczenie nowych przepisów dotyczących komercjalizacji wyników prac badawczo-rozwojowych – komentarz eksperta PwC*, https://www.taxonline.pl/komentarze/57471/Praktyczne_znaczenie_nowych_przepisow_dotyczacych_komercjalizacji_wynikow_prac_badawczorozwojowych_komentarz_eksperta_PwC (dostęp: 27.01.2015).
- [www 3] Brzozowska E., *Status prawny wyników pracy intelektualnej magistrantów i doktorantów*, https://2kstage.eitplus.pl/dokumenty_pdf/publikacje/Status_prawny_do_publicacji.pdf (dostęp: 31.01.2015).
- [www 4] <http://www.twtf.pl/bazawiedzy/komercjalizacja-wlasnosci-intelektualnej,81> (dostęp: 30.10.2015).
- [www 5] Dec D. (2011), *Firmy typu spin-off i spin-out. Poradnik dla osób chcących założyć działalność gospodarczą*, Szczecin, <http://www.kreatorus.szczecin.pl/pdf/spin-off.pdf> (dostęp: 31.01.2015).

- [www 6] *Komercjalizacja wyników badań naukowych. Praktyczny poradnik dla naukowców* (2013), Urząd Marszałkowski Województwa Mazowieckiego, Warszawa, <http://www.msodi.mazovia.pl/upload/files/pdfy/Komercjalizacja%20wynikow%20badan%20naukowych.pdf> (dostęp: 3.02.2015).
- [www 7] http://www.pi.gov.pl/PARPFfiles/file/Zagadnienia_wlasnosci_intelektualnej.pdf (dostęp: 30.01.2015).
- [www 7a] Burska M., *Jak komercjalizować wiedzę – praktyczne porady*, <http://www.bss.kancelaria.pl/pl/uslugi/jednostki-naukowe/komercjalizacja-b-r/artykuly/155.html> (dostęp: 27.01.2015).
- [www 8] http://www.podatki.biz/artykuly/podatki-2014-aport-komercjalizowanej-wlasnosci-intelektualnej_4_25822.htm (dostęp: 27.01.2015).
- [www 9] Kancelaria Senatu, *Opinia do ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz niektórych innych ustaw*, druk 668, zmieszczona na: www.senat.gov.pl/download/gfx/senat/pl/senatekspertyzy/.../668.pdf (dostęp: 4.02.2015).
- [www 10] *Podatki 2015: Nowe regulacje ws. własności intelektualnej*, http://www.gazeta.podatnika.pl/artykuly/podatki_2015_nowe_regulacje_ws_wlasnosci_intelektualnej-a_18629.htm (dostęp: 4.02.2015).
- [www 11] Grajkowski Z., *Bariery rozwoju innowacji w Polsce. Wybrane uwagi i postulaty*, Giza Polish Ventures, Warszawa, 15.08.2012, http://gpventures.pl/repository/files/Bariery_rozwoju_innowacji_Zygmunt_Grajkowski_GPVI.pdf (dostęp: 3.02.2015).
- [www 12] <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/161450/161475/161476/dokument88373.pdf> (dostęp: 2.02.2015).

CONTRIBUTION OF A COMMERCIALIZED INTELLECTUAL PROPERTY RIGHTS TO THE LIMITED COMPANY IN TERMS OF INCOME TAX

Summary: The new income tax regulations, which are legally in force since 03.11.2014, introduced a preferential taxation of a contribution of an intellectual property to limited companies. The deferment of the taxation of the contribution relates to a narrow circle of rights, know-how and science sector entities. The regulations are conducive to stimulating academic entrepreneurship.

Keywords: contribution, intellectual property, commercialization.