

PRZEGLĄD PRAWA ADMINISTRACYJNEGO

(7)2024 • DOI: 10.17951/ppa.2024.7.11-24

UNIWERSYTET MARII CURIE-SKŁODOWSKIEJ W LUBLINIE

EMILIA ANIOŁ

emilia.aniol1@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0005-7832-2872>

EMILIA BIAŁA

emilka.biala73@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0004-9729-8508>

KATARZYNA BRAUZE

k-brauze@wp.pl

ORCID ID: <https://orcid.org/0009-0001-3295-2896>

Zawiłości wynalazku biotechnologicznego w świetle prawa cywilnego, podatkowego i bilansowego

*Intricacies and Issues of Biotechnological Invention
in the Light of Civil, Tax and Accounting Law*

Wprowadzenie

Przedmiotem niniejszego opracowania jest problematyka wynalazku biotechnologicznego w ujęciu różnych dziedzin prawnych, proces kształtowania się obecnego ustawodawstwa w tym zakresie, a także przegląd orzecznictwa polskiego i unijnego. Tezą pracy jest twierdzenie, że istniejące ustawodawstwo w przedmiocie wynalazku biotechnologicznego jest wciąż nieprecyzyjne, dlatego wątpliwości z tym związane dają wiele możliwości wykładni prawa. Celem jest przedstawienie wynalazku biotechnologicznego w świetle prawa cywilnego, bilansowego i podatkowego, aby zrozumieć jego istotę i regulujące go ustawodawstwo.

Wynalazek to innowacyjne odkrycie, które wprowadza nową koncepcję czy też urządzenie w celu rozwiązania konkretnego problemu lub potrzeby. W dziedzinie biotechnologii wynalazki podlegają coraz większemu zainteresowaniu, wykorzystują bowiem zasady biologii. Przekłada się to na wprowadzenie nowych innowacji w różne dziedziny życia. Wynalazki biotechnologiczne w rozumieniu art. 93¹ ustawy z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej¹ polegają na wytworze składającego się materiału biologicznego lub posiadającego taki materiał albo sposobu, za pomocą którego materiał biologiczny może być przetwarzany, wytwarzany lub wykorzystany w celu uzyskania nowych technologii i produktów. Znalazły zastosowanie w wielu dziedzinach, takich jak medycyna, rolnictwo czy przemysł. Przekłada się to szczególnie na rozwój inżynierii genetycznej i klonowania genów, a także na pojawienie się nowych leków, narzędzi diagnostycznych i udoskonalonych praktyk w rolnictwie. Nowe innowacje mogą przyczynić się do zrewolucjonizowania technologii, co może doprowadzić do poprawy codziennego życia.

Wynalazek biotechnologiczny w świetle prawa cywilnego

Problem patentowania rozwiązań związanych z mikroorganizmami został uregulowany nie tylko w polskiej regulacji prawnej, lecz także w większości regulacji zagranicznych. Udzielaniem patentów na wynalazki w Polsce zajmuje się Urząd Patentowy RP², który jest centralnym organem administracji rządowej, odpowiedzialnym za udzielanie praw wyłącznych na wynalazki, wzory użytkowe, wzory przemysłowe, znaki towarowe i inne, które są przedmiotem ochrony. Osoba będąca twórcą wynalazku lub jej pełnomocnik rozpoczyna proces uzyskania

¹ T.j. Dz.U. 2023, poz. 1170, dalej: p.w.p.

² Zob. T. Demendecki, *Zadania i organizacja Urzędu Patentowego*, [w:] *Prawo własności przemysłowej. Komentarz*, red. J. Maż, Warszawa 2015, s. 1088.

prawa własności przemysłowej w drodze zgłoszenia w Urzędzie Patentowym RP. Zgłoszenie możliwe jest także przez przesłanie dokumentów pocztą, faksem lub pocztą elektroniczną. Procedura kończy się wydaniem decyzji przez Urząd. Decyzja może dotyczyć udzielenia patentu, odmowy udzielenia lub umorzenia postępowania. Po uzyskaniu pozytywnej decyzji o udzieleniu prawa i uiszczeniu określonej opłaty w terminie organ nadaje numer prawa, o udzielonym prawie dokonuje się wpisu do Rejestru patentowego. Istotą udzielenia patentu jest wydanie dokumentu patentowego. Elementem dokumentu patentowego jest opis patentowy, zawierający opis wynalazku, zastrzeżenia patentowe i rysunki. W przypadku nieuiszczenia opłaty za publikację wydanie dokumentu patentowego zostanie wstrzymane do dnia uiszczenia opłaty.

Pełnomocnikiem w postępowaniu przed Urzędem może być m.in. radca prawny lub adwokat, a pełnomocnikiem osoby fizycznej może być także współuprawniony, rodzic lub małżonek. Zgłoszenie musi zawierać dokładny opis wynalazku, tak aby znawca mógł odtworzyć go bez potrzeby prowadzenia nowych badań. Od momentu złożenia wniosku uzyskuje się tymczasowe prawo do ochrony wynalazku; obowiązuje ono do chwili uzyskania patentu, czyli wydania decyzji. Po uzyskaniu patentu wyłącznie właściciel ma prawo do wytwarzania, używania, sprzedaży, a także udzielania licencji na określony czas. Patent jest więc zbywalny, ponieważ podlega dziedziczeniu lub może być sprzedany³. W przypadku naruszenia patentu właściciel patentu ma prawo dochodzić swoich praw na drodze prawnej. Środki zaradcze w przypadku ich naruszenia mogą obejmować nakaz sądowy, odszkodowanie, a w niektórych przypadkach zajęcie lub zniszczenie produktów naruszających prawo. Należy pamiętać, że czas ochrony patentowej to 20 lat od daty zgłoszenia wynalazku; aby utrzymać patent, jego właściciel zobowiązuje się do składania corocznej opłaty⁴.

W odniesieniu do patentów na produkty lecznicze i środki ochrony roślin jest możliwość przedłużenia ochrony o dodatkowe 5 lat lub 5 lat i 6 miesięcy dzięki uzyskaniu dodatkowego prawa ochronnego. Posiadając patent, właściciel nabywa prawo wyłącznego korzystania z wynalazku w sposób zarobkowy lub zawodowy na terytorium całego państwa⁵. Istnieje możliwość zgłoszenia wynalazku na poziomie regionalnym i międzynarodowym. Patent europejski i ochronę regionalną nadaje Europejski Urząd Patentowy w Monachium⁶. Jeżeli chodzi

³ Zob. E. Nowińska, *Wynalazek posiadający zdolność patentową*, [w:] *Prawa własności przemysłowej. Przedmiot, treść i naruszenie*, red. U. Promińska, Warszawa 2021, s. 30.

⁴ Zob. M. du Vall, *Czas ochrony*, [w:] *Prawo patentowe*, red. E. Traple, Warszawa 2017, s. 185.

⁵ A. Niewęglowski, *Wynalazki i patenty*, [w:] *Prawo...*, s. 105.

⁶ Konwencja o udzieleniu patentów europejskich (Konwencja o patencie europejskim), sporządzona w Monachium dnia 5 października 1973 r., zmieniona aktem zmieniającym artykuł 63 Konwencji z dnia 17 grudnia 1991 r. oraz decyzjami Rady Administracyjnej Europejskiej Organi-

o arenę międzynarodową, zgłoszenia dokonuje się w Biurze Międzynarodowym Światowej Organizacji Własności Intelektualnej w Genewie. Kwestia wymogów i sposobów patentowania została dość dokładnie opisana w ustawie Prawo własności przemysłowej, znajdują się tu m.in. wyżej opisane etapy uzyskania patentu.

Zakres wynalazków biotechnologicznych, które podlegają opatentowaniu, został przedstawiony ściśle w art. 93² ust. 1 pkt 1–3 p.w.p. Do tej grupy należą w szczególności wynalazki: stanowiące materiał biologiczny, który został wyizolowany ze swojego naturalnego środowiska lub wytworzony sposobem technicznym, nawet jeżeli poprzednio występował w naturze; stanowiące element wyizolowany z ludzkiego ciała; dotyczące roślin lub zwierząt, jeżeli możliwości techniczne stosowania wynalazku nie ograniczają się do szczególnej odmiany roślin lub rasy zwierząt. Zgłaszając wynalazek dotyczący sekwencji, ujawnia się przemysłowe zastosowanie sekwencji oraz funkcję biologiczną produktu. Brak takiego ujawnienia w opisie stanowi wadę niemożliwą do usunięcia w ramach zgłoszenia⁷. Aby spełnić wszelkie inne kryteria, należy posiadać tzw. zdolność patentową. Oznacza to, że innowacja powinna być nowością, mieć określony poziom wynalazczy i możliwość zastosowania przemysłowego⁸. Rozwiązanie, które zostało udostępnione do publicznej wiadomości, nie może zostać opatentowane, ponieważ straciło podłoże nowości.

Ważnym aspektem związanym z wynalazkami biotechnologicznymi jest ich ochrona prawna. Za podstawę jej działania uznaje się dyrektywę 98/44/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 6 lipca 1998 r. w sprawie ochrony prawnej wynalazków biotechnologicznych⁹. Celem tej dyrektywy jest harmonizacja prawa patentowego dotyczącego wynalazków. Zaznaczono w niej w szczególności, jakie wynalazki podlegają ochronie patentowej ze względów etycznych, a jakie nie. Wynalazki dotyczące produktów składających się z materiału biologicznego lub go zawierających lub sposoby wytwarzania takich materiałów biologicznych mogą być patentowane, jeśli są nowe, posiadają poziom wynalazczy i nadają się do stosowania przemysłowego¹⁰. Ochrona przyznana przez patent rozciąga się na każdy materiał biologiczny otrzymany z pierwotnego materiału biologicznego. Natomiast wynalazki, których wykorzystanie handlowe narusza

zacji Patentowej z dnia 21 grudnia 1978 r., 13 grudnia 1994 r., 20 października 1995 r., 5 grudnia 1996 r. oraz 10 grudnia 1998 r., wraz z Protokołami stanowiącymi jej integralną część (Dz.U. 2004, nr 79, poz. 737).

⁷ Zob. rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 17 września 2001 r. w sprawie dokonywania i rozpatrywania zgłoszeń wynalazków i wzorów użytkowych (Dz.U. 2001, nr 102, poz. 1119).

⁸ Zob. P. Kostański, Ł. Żelechowski, *Prawo własności przemysłowej*, Warszawa 2020, s. 128.

⁹ Dz.Urz. L 213/13, 30.07.1998.

¹⁰ Zob. K. Szczepanowska-Kozłowska, *Prawo patentowe w Unii Europejskiej – wynalazki biotechnologiczne*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 12, s. 25.

porządek publiczny lub dobre obyczaje, są wyłączone z ochrony patentowej). Są to zwłaszcza wynalazki związane ze sposobem klonowania ludzi, modyfikacją tożsamości genetycznej linii zarodkowej człowieka, wykorzystywaniem embriónów ludzkich¹¹ do celów przemysłowych lub handlowych czy też z modyfikacją tożsamości genetycznej zwierząt, co może powodować ich cierpienie. Na całym świecie powszechnie przyjmuje się, że organizm ludzki w różnych stadiach jego powstawania i rozwoju oraz proste odkrycie jednego z jego elementów, w tym sekwencji genetycznej, nie jest uważane za wynalazek. Istnieje jednak możliwość opatentowania elementów wyizolowanych z organizmu człowieka lub wytworzonych metodami technicznymi o pełnych lub częściowych sekwencjach genetycznych, o ile znajdują one zastosowanie przemysłowe. Należy podkreślić, że wszelkie aspekty etyczne podlegają ocenie Europejskiej Grupy do spraw Etyki w Nauce i Nowych Technologiach. Dodatkowo w 2012 r. Komisja Europejska powołała grupę ekspertów w celu zbadania rozwoju i wpływu prawa patentowego w dziedzinie biotechnologii i inżynierii genetycznej. Grupa wspiera Komisję w obowiązkach sprawozdawczych zgodnie z dyrektywą 98/44/WE. Można zauważyć, że ustawodawca w dalszym ciągu udoskonala ochronę prawną, ponieważ aspekt wynalazków biotechnologicznych jest dość nowy w przepisach. Nieustanny rozwój w dziedzinie biotechnologii zmusza prawodawcę do bieżącego podejścia w celu normowania nowych aspektów w tej dziedzinie.

Wynalazek biotechnologiczny w świetle prawa podatkowego

Należy zwrócić uwagę, że kwestia opodatkowania wynalazku biotechnologicznego wciąż stanowi temat rozważań na arenie politycznej w Polsce. Obecne przepisy krajowe dotyczące podatku dochodowego od osób fizycznych i prawnych przewidują ulgę podatkową na wynalazki. Istotną regulacją jest uchwalona 23 października 2018 r. nowela do ustaw o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz od osób prawnych. Ustawodawca przewiduje ulgę na sprzedaż praw bądź licencji¹² w przypadku ośmiu rodzajów własności intelektualnej, w tym – co ważne w zakresie wynalazku biotechnologicznego – patenty¹³. Patent na

¹¹ W. Wiśniewska, *Wykluczenie ze zdolności patentowej embriónów ludzkich w związku ze sprzecznością z porządkiem publicznym lub dobrymi obyczajami. Glosa do wyroku TS z dnia 18 października 2011 r., C-34/10, LEX/el. 2014.*

¹² Art. 24d ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz.U. 2022, poz. 2587, 2640, 2745; t.j. Dz.U. 2023, poz. 185, 326, 412, 825, 1059, 1130, 1414, 1705, 1723, 1787, 1843).

¹³ Zob. K. Cień, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Podatek od towarów i usług*, [w:] *Prawo finansowe*, red. A. Hanusz, Warszawa 2022, s. 320.

wynalazek biotechnologiczny ma przewidzianą stawkę 5%, co oznacza duże ułatwienie dla wynalazców i przedsiębiorców. Istotne jest to, że z ulgi tej mogą skorzystać podatnicy zarówno podatku dochodowego od osób prawnych, jak i podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem osób, które wybrały opodatkowanie w formie ryczałtu. Posiadacz kwalifikowanych praw własności intelektualnej, takich jak patent, musi jednak spełnić szereg warunków przewidzianych w ustawie, aby być uprawnionym do skorzystania z ulgi. Warunki określone przez ustawę zobowiązują przede wszystkim do tego, by dane prawo własności intelektualnej uzyskało ochronę prawną na podstawie przepisów odrębnych ustaw lub ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska. Dodatkowo skorzystanie z tzw. IP Box w stosunku do patentu, a także innych wymienionych w ustawie praw wymaga, aby prawo to zostało wytworzone, rozwinięte lub ulepszone przez podatnika w ramach prowadzonej przez niego działalności badawczo-rozwojowej. Istotne jest, aby osiągnięty dochód z kwalifikowanego IP był opodatkowany w Polsce oraz by zostały poniesione koszty, które są bezpośrednio związane z kwalifikowanym prawem własności intelektualnej. Ważnym wymogiem jest także prowadzenie odrębnej ewidencji zdarzeń gospodarczych, obejmującej wszystkie operacje finansowe związane z dochodami z kwalifikowanych IP¹⁴. Przytoczone warunki nie są naturalnie wszystkimi, co wskazuje na to, że skorzystanie z ulgi IP Box nie jest proste i budzi wątpliwości, o czym może świadczyć m.in. pismo z dnia 3 czerwca 2022 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej¹⁵. Zapytanie wnioskodawcy związane jest z problematyką zastosowania preferencyjnego opodatkowania dochodów generowanych przez prawa własności intelektualnej.

Inną ważną kwestią w zakresie prawa podatkowego dotyczącą wynalazku biotechnologicznego jest opodatkowanie przychodu z tytułu udziału w korzyściach z wdrożenia wynalazku. Treść pisma z dnia 26 kwietnia 2018 r. Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej¹⁶ obrazuje problematykę tego tematu. Wnioskodawca zwrócił się do Krajowej Informacji Skarbowej z pytaniem, czy uzyskiwane przez Instytut przychody z tytułu udziału w korzyściach z wdrożenia wynalazku przez współuprawnionego do patentu będą podlegać opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług. Zdaniem Instytutu odpowiedź jest negatywna w związku z art. 72 ust. 1 p.w.p., zgodnie z którym każdy współuprawniony do patentu może bez zgody pozostałych współuprawnionych korzystać z wynalazku we własnym zakresie. Mimo poparcia tezy powyższymi przepisami, Dyrektor Kra-

¹⁴ Art. 24e ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

¹⁵ 0112-KDWL.4011.89.2022.2.AG.

¹⁶ 0112-KDIL1-3.4012.140.2018.1.JN.

jowej Informacji Skarbowej uznała, że przychody z tytułu udziału w korzyściach z wdrożenia wynalazku będą stanowić wynagrodzenie za możliwość korzystania przez Instytut ze wspólnej technologii, dlatego powinny zostać opodatkowane. Stanowisko to nie spotkało się z uznaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego, ponieważ stwierdzono, że należność wypłacana z wpływów ze sprzedaży wyprodukowanych przez jednego ze współuprawnionych do patentu towarów, wytworzonych dzięki wynalazkowi, drugiemu współuprawnionemu jest podziałem dochodu uzyskanego ze wspólnego prawa majątkowego, w tym przypadku z patentu. Jak widać na podstawie tego przykładu, aktualne ustawodawstwo interpretowane jest w niejednorodny sposób, co może wynikać z niedoprecyzowania przepisów prawa. Należy jednak pamiętać, że każdy przypadek jest inny i nie można go kategorycznie rozpatrywać jedynie przez pryzmat tego orzecznictwa.

Warto zwrócić uwagę, że „wynalazek biotechnologiczny” to niezwykle rozległe określenie, a opodatkowanie konkretnych typów wynalazku może się od siebie różnić w zależności od jego właściwości. Przykładem tego stanu faktycznego jest pismo z dnia 1 kwietnia 2011 r. Izby Skarbowej w Warszawie¹⁷. Wnioskodawca skierował pytanie do Izby, czy procedura zapłodnienia pozaustrojowego podlega zwolnieniu od opodatkowania podatkiem od towarów i usług na podstawie art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług. Zdaniem Spółki w opisanym stanie faktycznym procedura *in vitro*¹⁸ jako jedna z metod leczenia niepłodności podlega zwolnieniu od opodatkowania podatkiem od towarów i usług¹⁹. Organ uznał to stanowisko za prawidłowe, ponieważ – w świetle art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o podatku od towarów i usług – usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i poprawie zdrowia, oraz dostawa towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związanych, wykonywane w ramach działalności leczniczej przez podmioty lecznicze są zwolnione od opodatkowania podatkiem od towarów i usług. Warto podkreślić wagę tego aktu prawnego, ponieważ ustawa ta przyznaje szczególne uprawnienia konkretnej dziedzinie wynalazków biotechnologicznych, co jest odstępieniem od ogólnej reguły. Też, że ustawodawstwo w kwestii opodatkowania wynalazku biotechnologicznego jest szerokie i różnorodne, potwierdza zarówno ten przykład, jak i interpretacja ogólna Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 29 grudnia 2017 r.²⁰. Nasuwającym się wnioskiem jest więc twierdzenie, że każdy przypadek danego wynalazku należy rozpatrywać

¹⁷ IPPP1-443-17/11-2/IGo.

¹⁸ Zob. ustawa z dnia 25 czerwca 2015 r. o leczeniu niepłodności (t.j. Dz.U. 2020, poz. 442).

¹⁹ Zob. K. Cień, *op. cit.*, s. 339.

²⁰ Interpretacja ogólna nr PT1.8101.5.2017.PSG.622 Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 29 grudnia 2017 r. w sprawie zakresu zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług,

indywidualnie, ponieważ zasada dotycząca opodatkowania ma wyjątki – jednym z nich jest procedura *in vitro*.

Należy zauważyć, że ważną kwestią jest amortyzacja podatkowa wartości niematerialnych i prawnych od osób prawnych. Na początku warto przypomnieć, czym są wartości niematerialne i prawne. Zgodnie z obecnymi przepisami²¹ przez wartości niematerialne i prawne należy rozumieć nabyte przez jednostkę, zaliczane do aktywów trwałych, prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, o przewidywanym okresie ekonomicznej użyteczności dłuższym niż rok, przeznaczone do używania na potrzeby jednostki²². W szczególności są to: autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje, prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych, know-how. Prawa do wynalazków oraz patentów znajdują się także w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych (art. 16b ust. 1 pkt 4–7) w katalogu praw własności intelektualnej podlegających amortyzacji. Aby można było skorzystać z amortyzacji, należy spełnić kilka warunków. Prawa, które mogą podlegać amortyzacji, muszą się nadawać do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania. Jednocześnie prawo to musi być wykorzystywane w działalności gospodarczej podatnika²³. Istotny jest również okres użytkowania prawa własności intelektualnej, a konkretnie prawa do wynalazku. Okres używania w momencie rozpoczęcia amortyzacji powinien być dłuższy niż rok. Istotnym warunkiem jest to, że prawo to musi zostać nabyte, co wyklucza możliwość dokonania amortyzacji przez przedsiębiorcę, który sam to prawo wytworzył. Ten warunek wyklucza więc samodzielnych wynalazców.

Legislator pozostawia jednak możliwość dla podatników, którzy sami wytworzyli to prawo. Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych w art. 16b ust. 2 pkt 3 stanowi, że przedmiotem amortyzacji mogą być koszty prac rozwojowych zakończonych wynikiem pozytywnym, który może być wykorzystany na potrzeby działalności gospodarczej podatnika²⁴. Przez prace rozwojowe rozumie się prace związane z nowymi produktami i technologiami. Aby koszty te mogły stać się przedmiotem amortyzacji, produkt lub technologia wytwarzania muszą być ściśle ustalone, a koszty prac związanych z tymi produktami lub

o którym mowa w art. 43 ust. 1 pkt 18a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.Urz. Min Roz. i Fin., 9.01.2018, poz. 5).

²¹ Art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (t.j. Dz.U. 2023, poz. 120, 295, 1598).

²² Zob. A. Mariański, *Środki trwałe i inne składniki majątku*, [w:] *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, Warszawa 2016, s. 29.

²³ Art 16b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

²⁴ Zob. G. Michalczuk, *Wybrane aspekty bilansowego i podatkowego ujęcia amortyzacji środków trwałych*, Białystok 2002, s. 1.

technologiami powinny być wiarygodnie określone. Jednocześnie podatnik musi podjąć decyzję o wytwarzaniu zaprojektowanych produktów lub o stosowaniu opracowanej technologii, przy czym decyzja powinna być podjęta na podstawie dokumentacji, która potwierdza przydatność produktu lub technologii. Ostatni wymóg dotyczy tego, że z dokumentacji dotyczącej prac rozwojowych musi wynikać, iż ich koszty zostaną pokryte z tytułu spodziewanych przychodów ze sprzedaży zaprojektowanych produktów lub ze stosowania opracowanej technologii. Po spełnieniu tych warunków określonych w ustawie koszty będą mogły podlegać amortyzacji, ale – co ważne – samo prawo własności intelektualnej nie będzie jej podlegało. Jeśli prace zakończą się wynikiem negatywnym, a więc nie doprowadzą do zaprojektowania żadnych produktów ani technologii, koszty te nie będą mogły podlegać amortyzacji. Naturalnie należy pamiętać, że skorzystanie z amortyzacji jest dobrowolne. Ustawodawca nie narzuca tego obowiązku, więc decyzja należy do podatnika. Na przykładzie amortyzacji od wartości niematerialnych i prawnych widać rozbieżności, które prowadzą do tego, że to samo prawo może zostać opodatkowane w różny sposób w zależności od tego, czy prawo jest nabyte, czy wytworzone. Dodatkowo dochodzi prawo wyboru, czy dany podatnik chce skorzystać z tego rodzaju ulgi.

Wynalazek biotechnologiczny w świetle prawa bilansowego

Rozważania na temat wynalazku biotechnologicznego w kontekście prawa bilansowego należy rozpocząć od przyporządkowania tego pojęcia do odpowiedniego obszaru w tym systemie prawnym. Zgodnie z definicją zawartą w art. 3 ustawy o rachunkowości wynalazek biotechnologiczny zaliczany jest do wartości niematerialnych i prawnych. W przytoczonej wcześniej definicji wartości niematerialnych i prawnych w kontekście prawa bilansowego istotny jest fakt, że przewidywany okres ekonomicznej użyteczności jest dłuższy niż 12 miesięcy od dnia bilansowego²⁵. Kryterium zaliczenia patentu na wynalazek biotechnologiczny do wartości niematerialnych i prawnych jest to, że jego pozyskanie musi nastąpić w drodze nabycia²⁶. Przedsiębiorstwo może go zakupić lub wejść w jego posiadanie nieodpłatnie w formie darowizny lub aportu. Wytworzonych we własnym zakresie niematerialnych składników majątkowych (np. programów komputerowych, wynalazków czy własnych znaków firmowych) nie można za-

²⁵ Zob. A. Szajkowski, H. Żakowska-Henzler, *Wspólność prawa do wynalazku*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 14A: *Prawo własności przemysłowej*, red. R. Skubisz, Warszawa 2017, s. 661–668.

²⁶ Zob. S. Sołtysiński, [w:] *System Prawa Własności Intelektualnej*, t. 3: *Prawo wynalazcze*, red. J. Szwaja, A. Szajkowski, Wrocław 1990, s. 224–226.

kwalifikować do wartości niematerialnych i prawnych. Powodem tego jest zawarty w art. 22b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁷ oraz w art. 16b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych zamknięty katalog wartości podlegających amortyzacji. Oprócz kryterium nabycia, znaczenie ma sposób korzystania z prawa przez jednostkę. Przepis art. 3 ustawy o rachunkowości jasno stanowi, że aktywa nieużywane przez jednostkę w celu zaspokojenia jej korzyści, a z zamiarem osiągnięcia korzyści ekonomicznych wynikających z przyrostu wartości tych aktywów lub uzyskania przychodów z transakcji handlowej, tworzą inwestycje.

Ponadto patent na wynalazek biotechnologiczny²⁸ zaliczany jest do praw niematerialnych, albowiem jego istnienie oraz wartość tkwią w idei bądź w innowacyjnej technologii, a nie w substancji fizycznej, która stanowi dla niego jedynie nośnik umożliwiający jego utrwalenie i korzystanie. Skutkiem tego jest fakt, że w przeciwieństwie do środków trwałych opisanych przez ustawodawcę w art. 3 ustawy o rachunkowości, które to podlegają tradycyjnemu zużyciu fizycznemu, wartości niematerialne i prawne podlegają tzw. zużyciu ekonomicznemu, czyli spadku ich wartości rynkowej. Dzieje się tak przez bardzo szybki postęp w nauce, nieustanny rozwój informatyczny oraz pojawianie się na rynku nowocześniejszych i bardziej wydajnych technologii, które zwykle charakteryzują się dużo wyższą wydajnością. Konsekwencją może być trwała utrata wartości, będąca wynikiem weryfikacji realnej. W takim przypadku według art. 32 ustawy o rachunkowości dokonuje się w ciężar pozostałych kosztów operacyjnych odpisu aktualizującego, doprowadzającego wartość wynikającą z ksiąg rachunkowych do realnej wartości. Dokonuje się go nie później niż na dzień bilansowy, a ujmuje się go w księgach rachunkowych następująco:

- Wn konto 761 „Pozostałe koszty operacyjne”;
- Ma konto 074 „Odpisy aktualizujące wartości niematerialne i prawne”.

Biorąc pod uwagę fakt, że wynalazek biotechnologiczny należy do wartości niematerialnych i prawnych, trzeba przytoczyć w tym kontekście pojęcie wartości początkowej²⁹, która jest jednym z kluczowych elementów bilansu przedsiębiorstwa. Wartością początkową środka trwałego³⁰ nazywa się wartość, według której przedsiębiorca prowadzący działalność gospodarczą przyjmuje ją do firmy

²⁷ T.j. Dz.U. 2022, poz. 2647, 2687, 2745; t.j. 2023, poz. 28, 185, 326, 605, 641, 658, 825, 1059, 1114, 1130, 1407, 1414, 1429, 1523, 1617, 1667, 1675, 1705, 1723, 1787, 1843.

²⁸ Zob. H. Żakowska-Henzler, *Wynalazek biotechnologiczny. Przedmiot patentu*, Warszawa 2006, s. 178–182.

²⁹ Pismo z dnia 20 listopada 2020 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, 0111-KDIB1-2.4010.383.2020.2.MS.

³⁰ Zob. P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *Zasady ustalania wartości początkowej środka trwałego*, [w:] *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, t. 2: *Art. 15–42*, WKP 2022.

w ramach składników majątku użytkowanych w działalności. Do jej określenia stosuje się art. 22g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zawiera on zasady ustalania wartości początkowej w zależności od sposobu ich nabycia. Pierwszą z nich jest nabycie odpłatne. W tym przypadku wartość początkową będzie stanowić cena nabycia, obejmująca kwotę należną sprzedającemu wraz z kosztami dodatkowymi bezpośrednio związanymi z zakupem. Takimi kosztami są m.in. koszty transportu i jego ubezpieczenia oraz koszty montażu i instalacji, a także podatek od towarów i usług, jeżeli nabywca nie ma prawa do jego odliczenia. W przypadku wejścia w posiadanie wartości niematerialnych i prawnych w sposób nieodpłatny, np. w drodze spadku lub darowizny, wartość początkową ustala się w oparciu o wartość rynkową z dnia nabycia. Wyjątkiem jest sytuacja, w której zawarta została umowa określająca daną wartość w niższej wysokości. Podobnie ustala się wartość wniesienia składników majątku w formie aportu. Podatnik powinien wyznaczyć ich wartość na podstawie wartości z dnia wniesienia aportu, ale w kwocie nieprzekraczającej ich wartości rynkowej. Wyznaczanie wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych rodzi skomplikowane pytania i budzi wątpliwości. Jedną z nich była kwestia amortyzacji znaku towarowego i określenia jego wartości początkowej, którą rozwiązał organ w Poznaniu, wydając pismo z dnia 8 grudnia 2010 r.³¹. Wartość początkowa wartości niematerialnych i prawnych jest istotna pod względem wyboru sposobu amortyzacji. Jeżeli nie przekracza ona 10 tys. zł, to możliwe jest zastosowanie jednorazowej amortyzacji i tym samym ujęcie w kosztach odpisu amortyzacyjnego w miesiącu przyjęcia do używania.

Najistotniejszym aspektem związanym z pojawieniem się wynalazku biotechnologicznego w prawie bilansowym jest bezsprzecznie jego prezentacja w bilansie³². Ustawa o rachunkowości w załącznikach podaje, z jakich elementów powinno się składać sprawozdanie finansowe. Wartości niematerialne i prawne, do których wynalazek biotechnologiczny należy, wycenia się według cen nabycia pomniejszonych o odpisy amortyzacyjne oraz o odpisy z tytułu trwałej wartości. W bilansie wartości niematerialne i prawne prezentowane są w rubryce „Aktywa”. Ich szczególne miejsce zależy od użytego wzoru sprawozdania finansowego. Wyróżnia się trzy sytuacje umiejscowienia prawa do wynalazków biotechnologicznych:

- 1) w rubryce A.I – „Wartości niematerialne i prawne”, gdy do sporządzenia sprawozdania finansowego używa się załącznika 1 do ustawy o rachunkowości;

³¹ Pismo z dnia 8 grudnia 2010 r., Izba Skarbowa w Poznaniu, ILPB4/423-180/10-2/DS.

³² Zob. O. Grzybek, [w:] *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, red. E.W. Maruszewska, LEX/el. 2023, Nb 1.

- 2) w rubryce A – „Aktywa trwałe, w tym środki trwałe”, gdy do sporządzenia sprawozdania finansowego używa się załącznika 4 do ustawy o rachunkowości;
- 3) w rubryce A.I – „Wartości niematerialne i prawne”, gdy do sporządzenia sprawozdania finansowego używa się załącznika 5 lub 6 do ustawy o rachunkowości.

Termin sporządzenia sprawozdania finansowego wyznacza się na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych, który ustawodawca określił w art. 12 ustawy o rachunkowości. Z treści tego przepisu wynika, że księgi rachunkowe zamyka się m.in. na dzień kończący rok obrotowy, ale nie później niż w ciągu trzech miesięcy od tego dnia. Sytuację tę określa się mianem wstępnego zamknięcia ksiąg rachunkowych. Używa się tego terminu celem odróżnienia go od ostatecznego zamknięcia ksiąg rachunkowych, które następuje po zatwierdzeniu sprawozdania finansowego.

Zakończenie

Problem przyporządkowania oraz zastosowania istniejących przepisów prawnych względem wynalazków biotechnologicznych jest obecny we wszystkich gałęziach prawa. Pomimo tego, że trudnym zadaniem jest aktualizacja przepisów prawnych do standardów zaawansowanej technologii, legislacja nieustannie próbuje tego dokonać. Widać to m.in. na przykładzie dyrektywy 98/44/WE, która opisuje, jakie wynalazki biotechnologiczne podlegają ochronie patentowej, a także ustawy Prawo własności przemysłowej³³, która określa, co nie może zostać uznane za wynalazek biotechnologiczny ze względów etycznych³⁴ oraz jakim wynalazkom nie przysługuje udzielenie patentu. W celu promowania postępu w dziedzinie wynalazków biotechnologicznych powinny zostać doprecyzowane przepisy dotyczące przetwarzania danych genetycznych i biometrycznych³⁵, będących integralną częścią wielu wynalazków biotechnologicznych. Ponadto pomocne byłoby wdrożenie mechanizmów chroniących bioróżnorodność przed potencjalnie szkodliwymi wynalazkami biotechnologicznymi. Harmonizacja przepisów krajowych z międzynarodowymi standardami i konwencjami ułatwiłaby współpracę międzynarodową oraz usprawniłaby przepływ technologii.

³³ Art. 93 p.w.p.

³⁴ Zob. A. Żebrowska-Kucharczyk, *Przepisy szczególne dotyczące wynalazków biotechnologicznych*, [w:] *Prawo własności przemysłowej. Komentarz*, red. A. Michalak, Warszawa 2016, s. 899–912.

³⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (Dz.Urz. L 119/1, 4.05.2016).

Bibliografia

- Cień K., *Podatek dochodowy od osób prawnych. Podatek od towarów i usług*, [w:] *Prawo finansowe*, red. A. Hanusz, Warszawa 2022.
- Demendecki T., *Zadania i organizacja Urzędu Patentowego*, [w:] *Prawo własności przemysłowej. Komentarz*, red. J. Maż, Warszawa 2015.
- Grzybek O., [w:] *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, red. E.W. Maruszewska, LEX/el. 2023.
- Kostański P., Żelechowski Ł., *Prawo własności przemysłowej*, Warszawa 2020.
- Małecki P., Mazurkiewicz M., *Zasady ustalania wartości początkowej środka trwałego*, [w:] *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*, t. 2: *Art. 15–42*, WKP 2022.
- Mariański A., *Środki trwałe i inne składniki majątku*, [w:] *Opodatkowanie działalności gospodarczej w Polsce*, red. A. Mariański, Warszawa 2016.
- Michalczuk G., *Wybrane aspekty bilansowego i podatkowego ujęcia amortyzacji środków trwałych*, Białystok 2002.
- Niewęglowski A., *Wynalazki i patenty*, [w:] *Prawo własności przemysłowej. Komentarz*, red. J. Maż, Warszawa 2015.
- Nowińska E., *Wynalazek posiadający zdolność patentową*, [w:] *Prawa własności przemysłowej. Przedmiot, treść i naruszenie*, red. U. Promińska, Warszawa 2021.
- Sołtysiński S., [w:] *System Prawa Własności Intelektualnej*, t. 3: *Prawo wynalazcze*, red. J. Szwa-ja, A. Szajkowski, Wrocław 1990.
- Szajkowski A., Żakowska-Henzler H., *Wspólność prawa do wynalazku*, [w:] *System Prawa Prywatnego*, t. 14A: *Prawo własności przemysłowej*, red. R. Skubisz, Warszawa 2017.
- Szczepanowska-Kozłowska K., *Prawo patentowe w Unii Europejskiej – wynalazki biotechnologiczne*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2004, nr 12.
- Vall M. du, *Czas ochrony*, [w:] *Prawo patentowe*, red. E. Traple, Warszawa 2017.
- Wiśniewska W., *Wykluczenie ze zdolności patentowej embrionów ludzkich w związku ze sprzecznością z porządkiem publicznym lub dobrymi obyczajami. Glosa do wyroku TS z dnia 18 października 2011 r., C-34/10*, LEX/el. 2014.
- Żakowska-Henzler H., *Wynalazek biotechnologiczny. Przedmiot patentu*, Warszawa 2006.
- Żebrowska-Kucharczyk A., *Przepisy szczególnie dotyczące wynalazków biotechnologicznych*, [w:] *Prawo własności przemysłowej. Komentarz*, red. A. Michalak, Warszawa 2016.

Abstrakt: Głównym problemem badawczym artykułu jest ocena jurydyczna wynalazku biotechnologicznego w świetle prawa cywilnego, podatkowego i bilansowego. Celem jest przedstawienie zagadnienia wynalazczości biotechnologicznej z perspektywy różnych dziedzin prawa, procesu kształtowania się aktualnego ustawodawstwa w tej dziedzinie, a także przeglądu orzecznictwa polskiego i unijnego. W pracy zaprezentowana została szersza analiza wynalazku biotechnologicznego w trzech gałęziach prawa: cywilnego, podatkowego i rachunkowego. W kontekście prawa cywilnego analizowano zasady ochrony prawnej tego typu wynalazków, jak również ich wpływ na stosunki cywilnoprawne. Przedstawiono główne aspekty regulacji wynalazków biotechnologicznych w polskim prawie cywilnym, w tym kryteria nadawania patentów, a także zagadnienia związane z własnością intelektualną. Podkreślono znaczenie równowagi między ochroną innowacji a interesami społecznymi oraz konieczność ciągłego dostosowywania prawa do dynamicznie rozwijających się technologii biomedycznych. Analiza prawna na podstawie prawa podatkowego wykazała, jak bardzo złożony jest przedmiot wynalazku biotech-

nologicznego. Wszystkie tezy zostały poparte literaturą, prawodawstwem i orzecznictwem. Prawo podatkowe pokazuje potencjał wynalazku i związane z nim możliwości. Segment badania dotyczący prawa rachunkowości określa kategoryzację wynalazków biotechnologicznych w odpowiednich ramach systemu prawnego poprzez wskazanie odpowiednich przepisów prawnych.

Słowa kluczowe: wynalazek biotechnologiczny; patent; amortyzacja podatkowa; ulgi podatkowe; wartości niematerialne i prawne

Abstract: The main research problem of the article is the juridical assessment of a biotechnological invention in the light of civil, tax and accounting law. The aim is to present the issue of biotechnological invention from the perspective of various areas of law, the process of shaping current legislation in this field, as well as a review of Polish and EU case law. The work presents a broader analysis of biotechnological inventions in three branches of law: civil, tax and accounting. In the context of civil law, the principles of legal protection of this type of inventions were analyzed, as well as their impact on civil law relations. The main aspects of the regulation of biotechnological inventions in Polish civil law are presented, including the criteria for granting patents, as well as issues related to intellectual property. The importance of a balance between the protection of innovation and social interests and the need to constantly adapt the law to dynamically developing biomedical technologies were emphasized. Legal analysis based on tax law showed how complex the subject of the biotechnological invention is. All these were supported by literature, legislation and case law. Tax law shows the potential of the invention and the possibilities associated with it. The accounting law segment of the study determines the categorization of biotechnological inventions within the appropriate framework of the legal system by identifying the relevant legal provisions.

Keywords: biotechnological invention; patent; tax depreciation; tax deductions; intangible assets