

50% KOSZTY UZYSKANIA PRZYCHODÓW Z TWÓRCZEJ DZIAŁALNOŚCI NAUKOWEJ LUB BADAWCZO-ROZWOJOWEJ – KONCEPCJA PODEJŚCIA EFEKTYWNOŚCIOWEGO

Mieczysław SZLACHTA

Wojskowy Instytut Techniczny Uzbrojenia, Zielonka; szlachtam@witu.mil.pl

Streszczenie: Celem artykułu jest zaprezentowanie podejścia efektywnościowego do sposobu określania części wynagrodzenia, do którego mogą mieć zastosowanie podwyższone koszty uzyskania przychodów (k.u.p.). koncepcja oparta jest na, oczekiwanej przez pracodawcę i rzeczywiście osiągniętej przez pracownika, wartości wytworzonych utworów. Punkt wyjścia w koncepcji stanowiły obowiązujące regulacje prawne oraz zasady i wyniki kompleksowej oceny jednostek naukowych przeprowadzonej w 2017 r. Wykorzystanie obiektywnych danych wejściowych pozwoliło na wypracowanie formuły, którą można wykorzystać w różnych jednostkach prowadzących działalność naukową lub badawczo-rozwojową, niezależnie od formy prawnej jednostki i obszaru, w jakim prowadzone są badania. Ograniczeniem koncepcji jest możliwość zastosowania jej głównie do działalności naukowej i badawczo-rozwojowej oraz konieczność modyfikacji dla akademickiej działalności dydaktycznej.

Słowa kluczowe: koszty uzyskania przychodów, działalność naukowa i badawczo-rozwojowa, utwór.

50% OF TAX DEDUCTIBLE EXPENSES FROM CREATIVE ACTIVITIES OF SCIENTIFIC OR R&D WORKS – THE CONCEPT OF EFFICIENCY APPROACH

Abstract: The aim of the article is to present an efficiency approach relating to the method of assessment of the part of remuneration payments, in the case when increased tax deductible costs may apply. The value of the composition actually created by the member of staff pertaining to employer expectation is the core of concept. Present legal regulations as well as the principles and results of the comprehensive assessment of scientific units carried out in 2017 is used as the starting point. The use of factual data input allowed to develop a formula that can be used in various entities conducting scientific or research and development activities, regardless both the legal status of the entity and the field of the research works. The possibility to apply the concept mainly to scientific activities and R&D works forms the frame of concept use. In the event of concept adaptation to didactic activity some adjustment is required.

Keywords: tax deductible expenses, scientific and research and development activities, composition, oeuvre.

1. Wprowadzenie

Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (uopdof) stwarza możliwość zastosowania podwyższonej (50%) stawki kosztów uzyskania przychodów osobom prowadzącym działalność twórczą (w tym działalność naukową lub badawczo-rozwojową). Część przychodów uzyskiwanych przez pracowników jednostek naukowych z działalności twórczej, bez rozróżnienia jej rodzaju, związana jest z zapłatą twórcom za przeniesienie prawa własności na pracodawcę (w tym wynalazku, wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego), opłaty licencyjnej za przeniesienie prawa wykorzystania utworów oraz korzystania przez twórców z praw autorskich i artystów z praw pokrewnych. W wyniku nowelizacji uopdof, od 2018 r. obowiązuje zwiększony maksymalny limit kwoty kosztów uzyskania przychodów z tytułu działalności twórczej (z 42 762 zł do 85 528 zł) oraz ograniczony został zakres prowadzonej działalności twórczej, uprawniającej do stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów. Taką możliwość daje działalność badawczo-rozwojowa i naukowo-dydaktyczna. Tryb wprowadzonych zmian (poprawki do ustawy wniesione zostały podczas posiedzenia Komisji Finansów Publicznych) bez szerszego uzasadnienia intencji ustawodawcy w projekcie ustawy oraz brak ogólnej szerszej interpretacji wprowadzonych zmian spowodował szereg kontrowersji w kwestiach podmiotowych i przedmiotowych stosowania prawa i zmusza kierowników podmiotów prowadzących działalność naukową (uczelni, instytutów badawczych, przedsiębiorców posiadających ośrodki naukowo-badawcze) do występowania o indywidualną interpretację podatkową lub ponoszenia ryzyka zakwestionowania prawidłowości stosowanych rozwiązań przez organy kontroli finansowej.

W zakresie zwiększonych kosztów uzyskania przychodów wyjaśnienia Ministerstwa Finansów z 20 grudnia 2017 r. przekazane do wiadomości Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego (Nr DD3.8223.361.2017) nie rozwiewają wielu szczegółowych wątpliwości. Wskazują na obowiązki pracodawcy (płatnika) związane z „kwalifikowaniem czy wynagrodzenie (lub jego część) należy się za pracę będącą przedmiotem prawa autorskiego” oraz „tworzeniem przejrzystych mechanizmów pozwalających określić wysokość należnego honorarium”, tzn. jaka część wynagrodzenia pracownika związana jest prowadzeniem działalności twórczej, która daje podstawę do zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów (np. szczegółowe zapisy w umowach o pracę, regulaminie wynagradzania, regulaminie zarządzania prawami autorskimi lub innych dokumentach). W niewielkim stopniu sytuacja ulegnie poprawie nawet po korekcie zapisów w projekcie nowej ustawy Prawo

o szkolnictwie wyższym i nauce polegającym na doprecyzowaniu, iż „wykonywanie obowiązków nauczyciela akademickiego stanowi działalność twórczą o indywidualnym charakterze” (Koszty..., 2018). Bowiem zasadniczy problem tkwi w określeniu wartości utworu oraz sposobie uwzględnienia jego wartości w wynagrodzeniu pracownika a nie zdefiniowaniu grupy osób, wobec której powyższe przepisy mają zastosowanie. W obliczu nieprecyzyjnych regulacji prawnych kierownicy jednostek naukowych zlecają podległym komórkom prawnym i finansowym sporządzenie wewnętrznych rozwiązań wypełniających nałożone obowiązki, przy jednoczesnej dużej swobodzie stosowanych metod, technik oraz różnego rodzaju wskaźników pozwalających na wydzielenie części pracy twórczej z całości prowadzonej działalności pracowników.

W rezultacie, wobec pracowników naukowych wykonujących pracę o bardzo zbliżonym charakterze i zakresie w dwóch różnych ośrodkach stosowane mogą być odmienne zasady kalkulacji podwyższonych kosztów uzyskania przychodów.

2. Przedmiot praw autorskich w działalności naukowej lub badawczo-rozwojowej

Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (uopapp) w art. 1 w bardzo ogólny sposób określa co jest przedmiotem prawa autorskiego. Jest nim „każdy przejaw działalności twórczej o indywidualnym charakterze, ustalony w jakiejkolwiek postaci, niezależnie od wartości, przeznaczenia i sposobu wyrażenia (utwór)”. W dalszej kolejności wskazuje na otwarty katalog sposobów wyrażenia utworów oraz opracowania, które nie stanowią przedmiotu prawa autorskiego (akty normatywne lub ich urzędowe projekty, urzędowe dokumenty, materiały, znaki i symbole, opublikowane opisy patentowe lub ochronne, proste informacje prasowe). Ponadto, nie są objęte ochroną odkrycia, idee, procedury, metody i zasady działania oraz koncepcje matematyczne, a ochrona obejmuje jedynie sposób ich wyrażenia. Brak definicji „utworu” w aktach prawa powszechnego i jednocześnie ustawowy obowiązek określenia zasad wynagradzania twórców daje kierownikom jednostek naukowych możliwość własnej interpretacji i definiowania „utworu naukowego”, często w sposób bardzo ogólny jako „utworu zawierającego rezultaty pracy naukowej”. W każdej z dziedzin wyniki działalności naukowej lub badawczo-rozwojowej mogą przyjmować odmienny charakter, jednak nie wszystkie rezultaty tej działalności są utworami.

Interesującą analizę regulaminów zarządzania prawami własności, opracowanymi na potrzeby wewnętrzne różnych jednostek naukowych, dokonała D. Sokołowska. Na tej podstawie sporządziła katalog utworów, które mogą być uznawane za utwory naukowe. Wśród nich znalazły się „prace magisterskie, rozprawy doktorskie, rozprawy habilitacyjne, monografie, artykuły, prace twórcze oparte na oryginalnym materiale eksperymentalnym lub wnoszące nowe oryginalne wyniki badawcze, książki naukowe (tzn. zwarte opracowania z odwołaniem do materiałów źródłowych, dotyczące sprecyzowanego obszaru wybranej dziedziny lub dyscypliny naukowej), artykuły naukowe porządkujące określony obszar wiedzy naukowej lub cykl wyników badawczych, programy komputerowe, bazy danych, dzienniki prac badawczych, materiały dydaktyczne, podręczniki, skrypty, zeszyty, materiały e-learningowe, programy studiów, sylabusy, programy zajęć, ekspertyzy, utwór audiowizualny” (Sokołowska, 2015, pp. 77-78). Co istotne, w zbiorze tym znaczącą część zajmują utwory w formie tekstowej, niezależnie od nośnika na jakim zostały utrwalone.

W działalności badawczo-rozwojowej konkretne, fizyczne i materialne rezultaty prac badawczo-rozwojowych określane są pojęciem „wytworu”. Mogą one mieć postać nowego lub udoskonalonego wyrobu (modelu, prototypu, partii pilotażowej lub próbnej) albo technologii. Nie są one objęte regulacjami zawartymi w uopapp, lecz w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej, w której nie ma odniesienia do kategorii „utwór”. Różne wyniki prac badawczo-rozwojowych oraz podstawy ich ochrony zostały zawarte w tabeli 1.

Tabela 1.

Wyniki prac badawczo-rozwojowych oraz podstawy ich ochrony

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

Źródło: Barszcz, 2016, s. 120.

Stąd wniosek, że do wyników prac badawczo-rozwojowych, których efektem są jedynie wytwory techniki nie mają zastosowania podwyższone koszty uzyskania przychodu. Nie jest to równoznaczne z ograniczeniem stosowania prawa podwyższonych k.u.p. do całej działalności badawczo-rozwojowej, lecz tylko do niektórych jej wyników. Innymi słowy, opracowanie w ramach pracy badawczo-rozwojowej nowego lub udoskonalonego wyrobu i uzyskanie praw do jego ochrony nie jest podstawą do zastosowania 50% stawki k.u.p., ale opracowanie artykułu naukowego w ramach tej samej pracy – już tak.

3. Stosowane rozwiązania

W dotychczasowej praktyce stosowanej przez ośrodki naukowe i przedsiębiorców dominowały dwa podejścia: ryczałtowe i nakładowe.

1. Podejście ryczałtowe – stosowane często przez uczelnie i szkoły wyższe w stosunku do zatrudnionych pracowników, prowadzących działalność naukowo-dydaktyczną. W przyjętych rozwiązaniach został administracyjnie ustalony limit udziału działalności naukowej w ramach nawiązywanego stosunku pracy. Przyjmowane wskaźniki (limity) różniły się w zależności od zajmowanego stanowiska i stopnia naukowego, a udział prac o charakterze twórczym był deklarowany indywidualnie przez poszczególnych pracowników. Przyjmowano, że im wyższy stopień lub tytuł naukowy pracownika, tym więcej treści autorskich zawiera jego praca. Przykładowo, pracownik zatrudniony na stanowisku asystenta (magister) mógł określić maksymalnie 50% udziału działalności o charakterze twórczym, adiunkt (doktor) – 60%, profesor nadzwyczajny (doktor habilitowany) – 70%, profesor – 80%. Takie rozwiązanie było bardzo praktyczne, ponieważ umożliwiało precyzyjne naliczenie wysokości miesięcznego wynagrodzenia, w tym k.u.p. pracowników i odprowadzanie zaliczek na poczet podatku dochodowego. Całkowite rozliczenie z prowadzonej działalności naukowej dokonywane było na koniec roku. Na problemy występujące przy próbach jednoznacznej kwalifikacji utworów, będących efektem działalności naukowo-dydaktycznej wskazują autorzy publikacji naukowych (Orłowski, Salamonowicz, 2016). Z podobnym podejściem można spotkać się w aktualnie stosowanych rozwiązaniach w jednostkach naukowych, gdzie z góry przyjmuje się, że udział pracy twórczej będzie stały i określony na wyznaczonym poziomie (np. 45% dla pracowników naukowo-dydaktycznych, albo 75% dla pracowników naukowych). Jednak, ten sposób wyznaczania kosztów uzyskania przychodów z działalności twórczej jest uznawany za nieprawidłowy, co znajduje odzwierciedlenie w treści wyroków sądów i indywidualnych interpretacji podatkowych, w których stwierdza się m.in. że „To, że z umowy o pracę wynika, iż praca twórcza zajmuje 60% czasu pracy pracownika, nie oznacza, że taka też część wypłacana jest za prace twórcze, ponieważ nie wiadomo ile dzieł i w jakim okresie rzeczywiście powstało” (Wyrok NSA, 2010) lub „Wnioskodawca jednak, nie może z założenia podzielić wynagrodzenia za pracę według zasady, że np. 30% bądź 80% tego wynagrodzenia będzie stanowiło wynagrodzenie za pracę twórczą. Nie można bowiem przyjąć założenia, że na pewno taki właśnie procent wynagrodzenia będzie dotyczyć działalności twórczej.” (Interpretacja 0111-KDIB2-3.4011.25.2017.1.HK).

2. **Podjęcie nakładowe.** W tym przypadku podstawą do zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów jest nakład pracy, wyrażany najczęściej w godzinach, poniesiony przez pracownika w ramach prowadzonej działalności naukowej lub badawczo-rozwojowej. Mechanizm ten, częściej stosowany w instytutach badawczych, oparty jest na kalkulacjach czasu pracy, poświęconego na działalność naukową (badawczo-rozwojową), związaną z realizacją określonych zadań. Takie podejście było dotychczas preferowane przez organy podatkowe prowadzące kontrole finansowe w jednostkach naukowych. W celu udokumentowania i potwierdzenia działalności naukowej w jednostkach wdrażane były różne mechanizmy szczegółowej, wewnętrznej ewidencji czasu pracy pracowników oraz wytworzonych „utworów” (np. karty pracy, szczegółowe rozliczenia czasu pracy, wykazy wyników pracy), dzięki którym możliwe byłoby oddzielenie części pracy poświęconej na działalność twórczą od pozostałych czynności, niemających cech pracy twórczej. Na podstawie prowadzonej ewidencji ustalano godzinowy nakład pracy poświęcanej na prowadzenie działalności naukowej (badawczo-rozwojowej) i na tej podstawie wyliczana była rzeczywista część pracy o charakterze twórczym, do której stosowano podwyższone k.u.p.

Generalnie, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w wydanych indywidualnych interpretacjach podatkowych oraz organy kontroli skarbowej uzależniały prawidłowość rozliczeń podwyższonych kosztów uzyskania przychodów od łącznego spełnienia następujących warunków (Interpretacja 0112-KDIL3-1.4011.68.2018.2.AN):

- praca wykonywana przez pracownika jest przedmiotem prawa autorskiego, a więc spełnia przesłanki utworu określone w ustawie o prawie autorskim i prawach pokrewnych,
- pracownik jest twórcą w rozumieniu tej ustawy i uzyskiwanie przychodu przez pracownika wynika z korzystania przez twórcę z tychże praw lub rozporządzania tymi prawami,
- stosunek prawny łączący pracownika i pracodawcę przewiduje zróżnicowanie wynagrodzenia należnego pracownikowi na część związaną z korzystaniem z praw autorskich lub rozporządzania nimi i część związaną z wykonywaniem typowych obowiązków pracowniczych oraz pracodawca prowadzi stosowną dokumentację w tym zakresie.

Ponadto, od 1 stycznia 2018 r. wobec ograniczenia zakresu stosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodów, oprócz spełnienia warunków przytoczonych powyżej, przychody muszą być uzyskiwane jedynie z tych rodzajów działalności, o których mowa w art. 22, ust. 9b uopdof. Jednak obecnie ulega zmianie linia interpretacyjna obowiązujących przepisów, co potwierdza treść ostatnich interpretacji: „Wewnętrzna ewidencja czasu pracy nie ma charakteru kształtującego stosunek pracy, posiada jedynie charakter odtworzeniowy (dokumentacyjny) w zakresie wykorzystania czasu pracy konkretnego pracownika. Dane określające ilość czasu pracy poświęconego na pracę twórczą w stosunku do miesięcznej normy czasu pracy, wykazują tylko czas pracy poświęcony na pracę o charakterze twórczym,

ale nie określają wysokości honorarium za przeniesienie praw autorskich do utworu. Wskazana w ten sposób część wynagrodzenia jest odzwierciedleniem proporcji czasu pracy na pracę twórczą w stosunku do czasu pracy poświęconego na wypełnianie pozostałych obowiązków pracowniczych, natomiast art. 22, ust. 9, pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, wymaga związania przychodu z uzyskaniem praw autorskich i rozporządzeniem nimi, a nie z czasem pracy przeznaczonym na uzyskanie tych praw” (Interpretacja 0111-KDIB2-3.4011.123.2017.1.KK) oraz „Samo ewidencjonowanie (rejestr) przez pracodawcę czasu pracy poświęconego na prace twórcze wyklucza możliwość ustalenia kosztów uzyskania przychodów twórcy będącego pracownikiem na podstawie art. 22, ust. 9, pkt 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. (...) Wskazać należy, że rejestracja czasu pracy poświęconego na wykonanie poszczególnych utworów i określenie wysokości honorarium autorskiego na podstawie ilości godzin poświęconych przez pracownika na tworzenie utworów nie daje podstaw do zastosowania podwyższonych kosztów uzyskania przychodu, gdyż czas poświęcony na wykonanie utworu nie jest odpowiednikiem udziału w prawie autorskim i na jego podstawie nie można określić wysokości wynagrodzenia należnego pracownikowi za korzystanie przez pracodawcę z praw autorskich” (Interpretacja 0112-KDIL3-1.4011.68.2018.2.AN).

Wobec zmieniającego się stanowiska w sprawie interpretacji przepisów podatkowych stosowane podejścia utracą rację bytu, a nowe rozwiązania będą musiały uwzględniać rzeczywiste efekty w postaci utworów oraz ich powiązanie z wysokością wynagrodzenia pracowników prowadzących działalność naukowo-dydaktyczną i badawczo-rozwojową.

4. Koncepcja podejścia efektywnościowego

Zastosowanie koncepcji podejścia efektywnościowego wymaga dokonania możliwie obiektywnego zwartościowania stworzonego utworu, stanowiącego efekt działalności naukowej (badawczo-rozwojowej). Mimo całej złożoności i kontrowersyjności takiego zabiegu jest to warunek konieczny, gdyż decyduje o możliwości zastosowania przedstawionej koncepcji w praktyce. Stronom nieusatysfakcjonowanym z takiego podejścia zawsze przysługuje prawo do dochodzenia swych racji na drodze cywilnej.

Próby podejścia efektywnościowego do problemu można znaleźć z rozwiązaniami przyjętymi w niektórych instytutach, gdzie różnym, udokumentowanym pracom wykonanym przez pracowników naukowych i mającym charakter dobra intelektualnego, przyporządkowano określoną wartość punktową, których suma wskazuje na część wynagrodzenia zasadniczego, do której stosuje się 50% stawkę k.u.p. (Regulamin..., 2017). W przytoczonym przykładzie wycena utworów ma charakter wyłącznie subiektywny.

W przedstawionej koncepcji proponuje się w pierwszej kolejności wykorzystanie wyników prac Komitetu Ewaluacji Jednostek Naukowych, powołanego w Ministerstwie Nauki i Szkolnictwa Wyższego w celu dokonania kompleksowej oceny działalności naukowej prowadzonej w jednostkach naukowych. Ocena działalności jednostek naukowych jest prowadzona od wielu lat. W każdej kolejnej edycji uwzględniane są wnioski i doświadczenia z poprzednich okresów oraz opinie wielu środowisk. Zasady oceny i przyjmowane wskaźniki oceny podlegają stałej modyfikacji. Można zatem przyjąć, że przyjęty sposób oceny jest najlepszy z możliwych w danym momencie. W metodyce kompleksowej oceny, dokonanej w 2017 r. (za okres 2013-2016) poszczególnym osiągnięciom uzyskiwanym przez pracowników danej jednostki lub całą jednostkę przypisano określoną wartość punktową w czterech obszarach (kryteriach oceny):

1. osiągnięcia naukowe i twórcze (publikacje naukowe, prawa ochronne);
2. potencjał naukowy (uprawnienia do nadawania stopni naukowych, rozwój kadry naukowej, baza laboratoryjna, udział w projektach naukowych i rozwojowych);
3. praktyczne efekty działalności naukowej i twórczej (wyniki finansowe jednostki z prowadzonej działalności naukowo-badawczej, w tym z komercjalizacji wyników badań);
4. pozostałe efekty (znaczenie i wartość badań w wymiarze międzynarodowym, nagrody i wyróżnienia, konferencje naukowe, upowszechnianie wiedzy).

W kolejnym etapie porównywano osiągnięcia wszystkich jednostek w ramach grupy wspólnej oceny z jednostką referencyjną, a końcowy wynik ocenianej jednostki był uzależniony od uzyskanych wartości porównania oraz wagi poszczególnych kryteriów w procesie oceny.

W tabeli 2 przytoczono wartości jednostki referencyjnej A oraz wagi poszczególnych kryteriów uwzględnianych w ocenie dwóch różnych jednostek, ilustrujące zróżnicowanie poszczególnych parametrów oceny.

Tabela 2.

Wartości parametrów oceny wybranych rodzajów jednostek naukowych

Grupy wspólnej oceny	Parametry oceny	Kryterium 1	Kryterium 2	Kryterium 3	Kryterium 4
SI3MU – instytut badawczy prowadzący działalność w grupie nauk ścisłych lub inżynierskich	Jednostka referencyjna A (J _{RA})	35,53	549,75	17,33	61,50
	Waga kryterium	40/100	10/100	40/100	10/100
HS1SP – jednostka naukowa uczelni, prowadząca działalność w grupie nauk społecznych	Jednostka referencyjna A (J _{RA})	52,50	220,0	0,24	70
	Waga kryterium	65/100	15/100	5/100	15/100

Źródło: (Rozporządzenie..., 2016; Wartości ocen...).

Model jednostki referencyjnej został sporządzony na potrzeby procesu oceny jednostek naukowych i opisany jest dwiema wartościami granicznymi: JRA i JRB. W zróżnicowanych wartościach JRA i JRB dla poszczególnych kryteriów oceny zawarte są różne rodzaje jednostek (uczelnie, instytuty badawcze, instytuty Polskiej Akademii Nauk i inne jednostki) oraz różne obszary prowadzonej działalności (nauki humanistyczne i społeczne, nauki ścisłe i inżynierskie, nauki o życiu oraz nauki o sztuce). Wartości te określają dolny i górny próg punktacji dla jednostek kategorii B. Oznacza to, że osiągnięcie przez jednostkę naukową w każdym kryterium punktacji równej lub większej niż wartość JRA, stanowi podstawę do nadania jednostce naukowej kategorii A. Uzyskanie kategorii A jest uznawane jako wynik bardzo dobry. Świadczy o wysokiej pozycji jednostki w środowisku naukowym, ma wpływ na wysokość przyznawanych dotacji na działalność naukową i badawczo-rozwojową oraz może być celem do osiągnięcia stawianym przez kierowników wielu jednostek. W ramach kompleksowej oceny przeprowadzonej w 2017 r. spośród 993 ocenianych jednostek kategorię A+ lub A uzyskało 379 jednostek (Zabel, 2018). Niemal wszystkie osiągnięcia naukowe, mające cechy utworów zostały zawarte w kryterium 1. Ponadto, wartość JRA dla kryterium 1 może być interpretowana jako wartość osiągnięć naukowych i twórczych, wymagana do uzyskania przez każdego pracownika prowadzącego działalność naukową w czteroletnim okresie objętym oceną, niezbędna do uzyskania przez jednostkę naukową kategorii A. Wartość tę przyjęto jako swoistą „normę” (standard do osiągnięcia), wyrażaną również w oczekiwaniach pracodawcy wobec osiągnięć pracowników naukowych w ramach kryterium 1 i stanowi punkt odniesienia w dalszych kalkulacjach.

Każdemu z kryteriów przypisane są wagi, odzwierciedlające znaczenie osiągnięć każdego kryterium w ocenie jednostki. Tym samym można je interpretować jako pożądany rozkład wysiłków i aktywności pracowników pomiędzy działalność objętą różnymi kryteriami oceny. W rzeczywistości rozkład pracy poszczególnych pracowników i udział w wypracowaniu osiągnięć całej jednostki jest bardzo zróżnicowany. Pracownicy naukowcy i naukowo-dydaktyczni największe osiągnięcia mogą uzyskiwać w obszarze kryterium 1, badawczo-techniczni i inżynierjno-techniczni w ramach kryterium 2 i 3, a w kryterium 4 istotny będzie również wkład pracowników działu promocji i marketingu. Uwzględniając powyższe, oczekiwana przez pracodawcę, roczna wartość osiągnięć naukowych i twórczych mających formę utworów i przypadająca na statystycznego pracownika prowadzącego działalność naukową (badawczo-rozwojową) może przybrać postać:

$$W_o = \frac{JR_{A1}}{4 * W_1} \quad (1)$$

gdzie:

W_o – oczekiwana przez pracodawcę wartość utworów,

JR_{A1} – wartość jednostki referencyjnej A dla kryterium 1,

W_1 – waga kryterium 1.

Współczynnik liczbowy w mianowniku wyrażenia wyniku z czteroletniego okresu obejmującego ocenę osiągnięć jednostki.

Wartość W_o dla jednostek przypisanych do grupy wspólnej oceny SI3MU wynosi 22,21, a dla HS1SP – odpowiednio 20,19.

Jednym z efektów działalności naukowej (badawczo-rozwojowej) pracownika jest autorstwo (współautorstwo) utworu. Wartość działalności twórczej pracownika w danym roku (W_p) jest sumą wartości stworzonych utworów. Wówczas część pracy posiadająca charakter twórczy (W_T) i wyrażona w procentach kwoty wynagrodzenia przybrałaby postać:

$$W_T = \frac{W_p}{W_o} * 100\% \quad (2)$$

gdzie:

W_p – wartość działalności twórczej pracownika w danym roku,

W_T – część pracy posiadająca charakter twórczy.

Pracownik uzyskujący osiągnięcia jedynie w ramach kryterium 1 powinien dążyć do uzyskania rocznego wyniku o wartości równej lub większej od wartości W_o . Uzyskanie takiego wyniku byłoby równoznaczne z możliwością odliczenia 50% stawki k.u.p. od całości wynagrodzenia określonego w umowie, natomiast wynik W_p mniejszy od W_o określałby jaka część wynagrodzenia może stanowić honorarium z tytułu przeniesienia praw własności do utworów, dla której mogą mieć zastosowanie zwiększone k.u.p. Określenie „od całości wynagrodzenia określonego w umowie” ma charakter umowny. W skrajnym przypadku jest możliwe, aby pracownik cały swój czas i wysiłek poświęcał na stworzenie utworu, ale może się odnosić do krótszych okresów (dzień, tydzień czy nawet miesiąc). W skali całego roku taka sytuacja mogłaby być trudna do wyobrażenia. Z tego względu zasadne byłoby na wstępie określenie górnej granicy wynagrodzenia (W_G), do której mogą mieć zastosowanie podwyższone k.u.p., co wynika z konieczności wykonywania w ramach stosunku pracy również innych czynności, pozbawionych cech działalności twórczej. Wartość ta powinna odzwierciedlać rodzaj zajmowanego stanowiska, kwalifikacje, wymiar czasu pracy czy zakres obowiązków. Uwzględniając powyższą uwagę końcowa postać wartości części pracy pracownika posiadającej charakter twórczy (W_T) przyjmie postać:

$$W_T = \begin{cases} W_G & \text{dla } W_T \geq W_G \\ W_T & \text{dla } W_T < W_G \end{cases} \quad (3)$$

W tabeli 3 ujęto wybrane rodzaje osiągnięć naukowych i twórczych posiadających cechy utworów.

Tabela 3.*Wybrane osiągnięcia naukowe i twórcze*

Rodzaj utworu	Wartość utworu (w pkt)
Publikacja naukowa w czasopiśmie naukowym	Punktacja zgodna z Rozporządzeniem MNiSW z 12.12.2016 r.
Publikacja naukowa w recenzowanych materiałach z konferencji naukowej	
Monografia naukowa (w tym wieloautorska)	
Rozdział w monografii naukowej	
Redakcja naukowa monografii naukowej	
Studium uwarunkowań	
Dziela architektoniczne i wzornicze	
Inne utwory, nieujęte w Rozporządzeniu MNiSW	Punktacja własna jednostki naukowej
Praca naukowa	
Recenzja artykułu naukowego	
Recenzja pracy naukowej	
Biuletyn naukowy	
Wykład autorski	
Podręcznik, skrypt, materiał dydaktyczny	
Raport z realizacji zadania naukowego (pracy badawczej)	
Dokumentacja nowego wyrobu	
Metodyka badawcza	
Ekspertyza	
Program komputerowy	

Uwaga: dla utworów wieloautorskich wartość utworu przypadająca na jednego autora stanowi ułamek wartości całkowitej, wynikający z udziału poszczególnych współautorów w stworzeniu utworu.

Źródło: opracowanie własne.

Niezależnie od zaproponowanej koncepcji każda jednostka naukowa, w ramach posiadanych uprawnień w zakresie tworzenia wewnętrznych uregulowań dotyczących stosowania 50% k.u.p., może wprowadzić własne modyfikacje wynikające ze specyfiki prowadzonej działalności. Modyfikacje te mogą dotyczyć np.:

- przyjęcia innych wskaźników, służących do określenia wysokości honorarium,
- przypisania własnych wartości pracom niewymienionym w rozporządzeniu, a posiadającym cechy pracy twórczej,
- sporządzenie katalogu wewnętrznych utworów naukowych, które z różnych powodów nie mogą być upowszechniane w formie ogólnodostępnych publikacji, np. z uwagi na konieczność zachowania poufności treści zawartych w materiale. Związane to jest m.in. z pracami realizowanymi na potrzeby obronności i bezpieczeństwa państwa, których wyniki nie mogą być ujawniane ze względu na interes państwa, ograniczeń wynikających z zawartych umów z kooperantami lub wyników badań objętych tajemnicą danej jednostki.

W ocenie autora do zalet zaprezentowanej koncepcji można zaliczyć:

- obiektywność – wykorzystuje dorobek i wyniki prac uzyskanych przez Komitet Ewaluacji Jednostek Naukowych,
- uniwersalność – jest możliwa do wdrożenia w każdej jednostce naukowej,

- prostota – nie wymaga prowadzenia dodatkowych ewidencji (rejstry osiągnięć jednostki naukowej są już prowadzone, choćby z uwagi na potrzeby przyszłego procesu oceny jednostek),
- elastyczność – jest podatna na modyfikacje wynikające z potrzeb i specyfiki różnych jednostek naukowych.

Mimo przedstawionych zalet koncepcja ma również pewne ograniczenia. Nie rozstrzyga np. dyskusyjnej kwestii czy podwyższone k.u.p. mogą mieć zastosowanie wobec pracowników zatrudnionych w jednostkach naukowych na stanowiskach niezwiązanych bezpośrednio z działalnością naukowo-dydaktyczną lub badawczo-rozwojową. Chodzi głównie o innych pracowników, którzy mogą być autorami utworów o tematyce związanej z działalnością jednostki i wyrażający wolę przekazania praw do stworzonych utworów, przy jednoczesnej woli pracodawcy do ich przejęcia. Osobiście, podzielam stanowisko części specjalistów z dziedziny prawa autorskiego wyrażające opinię, że w takim przypadku nie ma znaczenia status pracownika, a istotne są: status instytucji zatrudniającej, charakter i okoliczności powstania utworu (Barta, Markiewicz, 2011; Górnicz-Mulcahy, 2012).

Ponadto, wartość uzyskana na podstawie wypracowanej formuły może stanowić punkt odniesienia dla reprezentatywnego pracownika naukowego jednostki (np. doktora) i nie różnicuje oczekiwanych osiągnięć w zależności od zajmowanego stanowiska czy stopnia naukowego (w razie potrzeby formuła wymaga zmodyfikowania).

5. Podsumowanie

Koncepcja obliczania części wynagrodzenia, stanowiącego honorarium, związanego z korzystaniem z praw autorskich i zaproponowana artykule w żaden sposób nie rozwiązuje w pełni istniejącego problemu. Jest jedynie próbą przybliżenia się do znalezienia takiego rozwiązania, które mieściłoby się w granicach obowiązującego prawa, dawało pracodawcom narzędzie do określania wysokości honorarium, a jednocześnie było na tyle uniwersalne, by mogło znaleźć zastosowanie w różnych ośrodkach naukowych. Zasadnicza uwaga została skoncentrowana na czytelnej prezentacji istoty samej koncepcji oraz jej uzasadnieniu, a nie interpretacji obowiązujących przepisów. Autor ma świadomość możliwości popełnienia błędów, wynikających zarówno z konstrukcji samego modelu czy uproszczeń przyjętych w jednoznacznej kwalifikacji wartości utworów. W celu nadania zaprezentowanej propozycji doskonalszej formy, kierownicy jednostek naukowych mają możliwość zastosowania innych rozwiązań. Z uwagi na charakter publikacji wszelkie głosy polemiczne będą niezwykle cenne. Będą mogły przyczynić się do modyfikacji zaprezentowanego podejścia lub wskażą inny kierunek rozwiązania problemu.

Wprowadzenie w regulacjach prawnych jednoznacznych zapisów określających sposób postępowania pracodawcy byłoby zabiegiem znacznie efektywniejszym niż każdorazowe rozstrzygnięcie indywidualnych przypadków przez organy uprawnione do rozstrzygania spornej kwestii. Tym bardziej, że w decyzjach organów zawarte są często stwierdzenia o nieprawidłowości przyjętych praktyk, bez wskazania na właściwy sposób postępowania.

Bibliografia

1. Barszcz, M. (red.) (2016). *Komercjalizacja B+R dla praktyków 2016*. Warszawa: NCBiR.
2. Barta, J., Markiewicz, R. (red.) (2011). *Prawo autorskie i prawa pokrewne. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
3. Górnicz-Mulcahy, A. (2012). Utwór naukowy jako przedmiot ochrony autorskoprawnej. W E. Marszałkowska-Krześ (red.), *Aktualne zagadnienia prawa prywatnego* (pp. 41-63). Wrocław: Uniwersytet Wrocławski.
4. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 11 kwietnia 2018 r. Nr 0112-KDIL3-1.4011.68.2018.2.AN (2018.05.11). Available online <https://interpretacje-podatkowe.org>.
5. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 8 czerwca 2017 r. Nr 0111-KDIB2-3.4011.25.2017.1.HK (2018.04.08). Available online <https://interpretacje-podatkowe.org>.
6. Interpretacja indywidualna Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej z 25 października 2017 r. Nr 0111-KDIB2-3.4011.123.2017.1.KK (2018.04.08). Available online <https://interpretacje-podatkowe.org>.
7. Koszty uzyskania przychodu – stanowisko MNiSW i MF, <https://www.nauka.gov.pl/komunikaty/koszty-uzyskania-przychodu-stanowisko-mnisw-i-mf.html>, 11.06.2018.
8. Orłowski, J., Salamonowicz, M. (2016). Dochody nauczycieli akademickich z praw do utworów pracowniczych i ich opodatkowanie. *Studia prawno-ekonomiczne, XCIX*, 63-74.
9. Regulamin zarządzania prawami autorskimi i prawami pokrewnymi, prawami własności przemysłowej oraz komercjalizacji wyników badań naukowych i prac rozwojowych w Centrum Onkologii - Instytucie im. Marii Skłodowskiej-Curie z siedzibą w Warszawie (Załącznik nr 2 do Uchwały nr 75/2017 Rady Naukowej Centrum Onkologii – Instytutu im. Marii Skłodowskiej-Curie z dnia 09.05.2017 r.) (2018.05.04). Retrieved from https://www.coi.pl/wp-content/uploads/2017/08/Reg_praw_autorskich_75_17.pdf.
10. Rozporządzenie Ministra Nauki i Szkolnictwa Wyższego z dnia 12 grudnia 2016 r. w sprawie przyznawania kategorii naukowej jednostkom naukowym i uczelniom, w których zgodnie z ich statutami nie wyodrębniono podstawowych jednostek organizacyjnych (DzU z 2016 r., poz. 2154).

11. Sokołowska, D. (2015). Pojęcie i postacie utworu naukowego w świetle prawa autorskiego, *Ruch prawniczy, ekonomiczny i socjologiczny*. Retrieved from <https://pressto.amu.edu.pl/index.php/rpeis/article/view/1247/1173>, 2018.04.12, 75-89.
12. Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.jedn. DzU z 2018 r., poz. 200 z późn. zm.).
13. Ustawa z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (t.jedn. DzU z 2017 r., poz. 880 z późn. zm.).
14. *Wartości ocen jednostek referencyjnych*. Retrieved from https://www.nauka.gov.pl/g2/oryginal/2017_10/e3bd00e5aaade519e14b17d2531487d0.pdf, 2018.04.18.
15. *Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 12.03.2010 r., sygn. II FSK 1791/08*. Available online www.orzeczenia.nsa.gov.pl, 2018.05.24.
16. Zabel, M. (2018.05.16). *Odwołania od kompleksowej oceny jednostek naukowych*. Warszawa: UKN. Retrieved from www.ukn.uw.edu.pl/wp-content/uploads/sites/175/2018/1/UKN-odw2018.pdf, 19.01.2018.