

Rafał Bernat

OPODATKOWANIE NABYCIA ZNAKU TOWAROWEGO PRZEZ SPÓŁKĘ Z O.O.

Słowa kluczowe: koszty uzyskania przychodów, podatek dochodowy, znak towarowy.

TAXATION OF THE ACQUISITION OF A TRADEMARK BY THE LIMITED LIABILITY COMPANY

Keywords: the cost of obtaining revenue, income tax, trademark.

Wstęp

Oznaczenie przedsiębiorcy jest jednym z najważniejszych praw indywidualnych przysługujących podmiotom gospodarczym. Identyfikacja przedsiębiorcy odbywa się poprzez odczytanie przez klienta, partnera biznesowego nazwy podmiotu lub graficznego znaku tego przedsiębiorcy. Z upływem czasu pozycja rynkowa np. spółki kapitałowej może wzrastać – a wraz z nią – wartość oznaczenia podmiotu. Dlatego też niektórzy decydują się na zarejestrowanie znaku towarowego w Urzędzie Patentowym i uzyskanie ochrony prawnej dla danego wzoru przemysłowego. W ten sposób klient uzyskuje pewność, że kupując produkty konkretnej firmy ma do czynienia z tym samym przedsiębiorcą. Natomiast spółka uniemożliwia nieuczciwym konkurentom wprowadzanie w błąd klientów poprzez używanie identycznego znaku w odniesieniu do towarów innego podmiotu. Rejestracja znaku towarowego jest jedynie etapem usankcjonowania ochrony prawnej dla danego wzoru. Przedsiębiorca musi znaleźć sposób zewidencjonowania znaku towarowego dla celów podatkowych. Zwłaszcza problematyczne może wydawać się dokonywanie czynności rozporządzających tym znakiem w kontekście obowiązków określonych w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych¹. Autor swoimi rozważaniami obejmie przypadek gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością wnosi tytułem wkładu niepieniężnego znak towarowy do innej sp. z o.o., powodując przy tym podniesienie kapitału zakładowego spółki i objęcie w nim nowych udziałów przez wnoszącego. Celem artykułu jest przedstawienie problematyki amortyzacji znaku towarowego wnoszonego do spółki aportem oraz przesłanek uznania wydatków związanych z nabyciem znaku jako kosztów uzyskania przychodów. Warto zastanowić się w jaki sposób spółka kapitałowa otrzymująca prawo do znaku towarowego rozliczy nabycie tego prawa niematerialnego na gruncie podatku dochodowego. Ciekawe jest rozważenie charakteru amortyzacji prawa zastrzeżonego znaku towarowego lub prawa ze zgłoszenia znaku do Urzędu Patentowego jako wartości niematerialnej i prawnej.

¹Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (t.j. Dz. U. z 2014 r., poz. 1328) – zwana także „ustawa o CIT”.

Charakter prawny znaku towarowego

Zgodnie z art. 120 Prawa własności przemysłowej² każde oznaczenie, które można przedstawić w sposób graficzny, jeżeli oznaczenie takie nadaje się do odróżnienia towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa, może być uznane za znak towarowy. Tym samym, znakiem towarowym mogą być: wyraz, rysunek, ornament, kompozycja kolorystyczna, forma przestrzenna, w tym forma towaru lub opakowania, a także melodia lub inny sygnał dźwiękowy. Do momentu zastrzeżenia znaku towarowego oznaczenie graficzne może być wykorzystywane przez inne podmioty gospodarcze, o ile przedsiębiorcy nie wprowadzają w błąd klientów co do swojej tożsamości. Jeśli jednak podmiot gospodarczy stworzył znak graficzny, który w sposób skonkretyzowany nie personifikuje go to musi się liczyć z tym, że znak ten może być używany także przez innych. Dlatego też zasadne jest zastrzeżenie przez przedsiębiorcę znaku towarowego w sytuacji gdy znak ten posiada istotną wartość rynkową. Aby dokonać zastrzeżenia, znak musi się odróżniać od innych podobnych oznaczeń występujących na rynku usług. Odróżnienie powinno być przynajmniej dostateczne, tj. klient nie może domyślać się czy ma do czynienia z tym samym znakiem³. Ponadto zgłoszenie nie może nastąpić w złej wierze, np. wnioskodawca nie może występować o zastrzeżenie dla siebie znaku towarowego w sytuacji, gdy inny podmiot korzystał w przeszłości z analogicznego znaku niechronionego prawem. Oznacza to, że znak towarowy winien zastrzegać przedsiębiorca, który wymyślił ten znak i **jako pierwszy** korzystał z niego w prowadzonej działalności gospodarczej. Pierwotne prawo do znaku przysługuje osobie, która stworzyła od podstaw przedmiotowe dobro niematerialne. W świetle 126 PWP pierwszeństwo do uzyskania ochrony prawnej znaku towarowego ma ten przedsiębiorca, który wcześniej ukazał szerszej grupie odbiorców swój znak na towarze, produkcie, materiale (np. wystawa sklepowa, reklama w gazecie). Nawet jeśli dany podmiot uzyska jako pierwszy ochronę prawną znaku towarowego, którego wzór wykorzystywał inny przedsiębiorca nie oznacza to jednak braku legitymacji do wystąpienia o zastrzeżenie znaku towarowego przez inny podmiot. Ustawodawca przyjął tu założenie, że znak towarowy podlega ochronie tylko

² Ustawa z 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1410) – zwana także PWP. Procedura rejestracji znaku towarowego została uregulowana w art. 138–152 PWP oraz w Rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 8 lipca 2002 r. w sprawie dokonywania i rozpatrywania zgłoszeń znaków towarowych (Dz. U z 2002 r., Nr 115, poz. 998).

³ Zob. I. Wiszniewska, *Znaki towarowe w prawie własności przemysłowej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2001, Nr 12, s. 8; K. Krupa, *Zdolność odróżniania a zdolność odróżniająca w świetle prawa polskiego i europejskiego*, „Studia Iuridica” 2009, Nr 50, s. 71–73; W. Włodarczyk, *Zdolność odróżniająca znaku towarowego*, Lublin 2001, s. 115. Znak towarowy jest pojęciem ustawowym i nie należy go mylić z marką, która jest (składnikiem przedsiębiorstwa i) pojęciem szerszym, oznaczającym całokształt wizerunku przedsiębiorcy wpływającego na odbiór podmiotu przez klienta – por. M. Bąk, *Marka jako składnik majątku niewidzialnego – rozważania z perspektywy rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia” 2011, Nr 46, s. 320 i n.

i wyłącznie w formie podlegającej zastrzeżeniu. Dopuszczalne jest stosowanie identycznych elementów wzoru w innej konfiguracji o ile nie wprowadza to w błąd klientów przedsiębiorcy.

Decyzja o nadaniu znaku towarowego ma skutek na przyszłość, tj. od chwili rejestracji przez Urząd Patentowy (decyzja *ex nunc*). Zwyczajowo ochrona prawna przyznawana jest na okres 10 lat (istnieje możliwość przedłużenia). Prawo do zastrzeżonego znaku towarowego jest zbywalne, podlega dziedziczeniu, sprzedaży, zamianie oraz innym czynnościom rozporządzającym (por. art. 162 PWP). Ponadto uprawniony z prawa ochronnego do znaku towarowego może udzielić licencji do używania znaku towarowego. W trakcie używania znaku przez licencjobiorcę można informować odbiorcę oznaczenia o fakcie uzyskania licencji poprzez umieszczenie przy znaku towarowym określenia „lic”. Jeśli licencjobiorca jest upoważniony przez licencjodawcę to może dokonać sublicencji na podmiot trzeci. Używanie znaku towarowego polega na umieszczaniu tego znaku na towarach objętych prawem ochronnym, dokumentach związanych z wprowadzeniem towarów do obrotu lub związanych ze świadczeniem usług. Dysponujący prawem do znaku towarowego może także posługiwać się nim w celach marketingowych, reklamowych. Prawo do znaku wygasa (co do zasady) na skutek upływu okresu, na który było udzielone lub zrzeczenia się tego prawa przez uprawnionego. Inne przesłanki wygaśnięcia tego prawa to: brak używania zarejestrowanego znaku towarowego w sposób rzeczywisty dla towarów objętych prawem ochronnym w ciągu nieprzerwanego okresu pięciu lat, utrata przez znak znamion odróżniających, dokonywanie czynności przez uprawnionego w sposób wprowadzający w błąd odbiorców znaku towarowego lub wykreślenie z Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego (KRS) spółki dysponującej prawem. Istnieje także możliwość unieważnienia prawa ochronnego do znaku (w całości lub w części) jeśli nie zostały spełnione ustawowe warunki wymagane do uzyskania tego prawa. Jednakże do czasu wygaśnięcia prawa lub jego unieważnienia uprawniony do zastrzeżonego znaku towarowego może w sposób dowolny rozporządzać swoim prawem. Warto zastanowić się jakie implikacje podatkowe (na gruncie ustawy o CIT) mają miejsce gdy sp. z o.o. sprzedaje, wnosi znak tytułem wkładu do spółki kapitałowej lub oddaje go w drodze udzielenia licencji.

Dochód z tytułu zbycia znaku towarowego

Przychodem z praw majątkowych jest taki przychód, którego bezpośrednim źródłem jest prawo majątkowe. Oznacza to, że w przypadku dzierżawy praw majątkowych do znaku towarowego źródłem przychodu jest prawo do dzierżawy⁴. Charakter prawny czynności rozporządzającej prawem do komercjalizowanej własności intelektualnej (art. 4a pkt. 23 ustawy o CIT) wpływa na kwalifikację otrzymującego przysporzenie z tego tytułu na gruncie podatku dochodowego. Jeśli spółka kapitałowa wprowadza do innej spółki kapitałowej prawo do zastrzeżonego

⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 5 marca 2014 r., I SA/Po 819/13, Lex Nr 1443207 a *simile* Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 7 marca 2011 r., ILPB1/415-1401/10-2/AG.

znaku towarowego tytułem wkładu to przychodem dla wnoszącego będzie wartość nominalna (nie zaś rynkowa) objętych udziałów. Uzasadnienie tego rozwiązania należy wywodzić z zastosowania wykładni systemowej (*argumentum a rubrica*) przepisów prawa spółek handlowych dotyczących praw udziałowych w spółce z o.o. Zgodnie z art. 242 Kodeksu spółek handlowych⁵ wspólnik wykonuje przyznane mu prawa i obowiązki w spółce (np. głosowanie, prawo do kontroli dokumentacji podmiotu, prawo do dywidendy etc.) zgodnie z zakresem wyznaczanym przez posiadane przez niego udziały w wartości nominalnej. Oznacza to, że na gruncie prawa spółek handlowych wnosząc aport w postaci znaku towarowego wspólnik otrzymuje tylko tyle ile wynika z wartości nominalnej (nie rynkowej) objętych udziałów. Zdaniem organów podatkowych, przychód w przedmiotowej sytuacji zawsze powstaje z chwilą zarejestrowania sp. z o.o. lub dokonania zmiany wpisu w KRS (jeśli spółka już istnieje)⁶. Takie twierdzenie może wynikać z wykładni gramatycznej art. 12 ust. 1 b pkt. 1–2 ustawy o CIT. W przypadku gdy członkowie zarządu spółki z o.o. złożąliby do sądu rejestrowego wniosek wraz z uchwałą o podwyższeniu kapitału zakładowego (poprzez wniesienie prawa do znaku towarowego) po upływie terminu 6 miesięcy od daty podjęcia uchwały zgromadzenia wspólników spółki o wniesieniu prawa, wniosek ten zostałby odrzucony. Wtedy nie można stwierdzić przeniesienia prawa do znaku na spółkę i (w konsekwencji) powstania u niej przychodu podatkowego. Ustawodawca w sposób prawidłowy skonstruował powyższy przepis uniemożliwiając organom podatkowym definiowanie powstania obowiązku podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych w chwili podjęcia uchwały o wniesieniu wkładu. Zbycie prawa do znaku towarowego może także nastąpić wskutek wypłaty przez spółkę kapitałową dywidendy w formie niepieniężnej dla wspólnika (sp. z o.o.). W takim przypadku po stronie spółki wypłacającej nie występuje przychód gdyż spółka ta nie otrzymuje żadnego przysporzenia od wspólnika a jedynie reguluje wobec niego obowiązek statutowy (wypłata podzielonego zysku). Sposób opodatkowania przychodu uzyskanego ze

⁵ Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 1030) – zwana także „Ksh”. W piśmiennictwie przyjmuje się, że prawami udziałowymi wspólnika sp. z o.o. są jego osobiste uprawnienia wynikające z posiadanych udziałów w kapitale zakładowym, min. prawo do udziału w zysku, prawo do kwoty likwidacyjnej, prawo pierwszeństwa do nabycia nowych udziałów, prawo głosu – P. Zdanikowski, *Prawo udziałowe w sp. z o.o.*, Warszawa 2011, s. 190–223; P.J. Turowicz, *Prawa przyznane osobiście poszczególnym wspólnikom i akcjonariuszom*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1999, Nr 5, s. 41; S. Sołtysiński, Osobiste uprawnienia udziałowców w spółkach kapitałowych. Przyczynek do analizy art. 159 i 354 k.s.k. [w:] A. Całus (red.), *Studia z prawa prywatnego gospodarczego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Ireneusza Weissza*, Kraków 2003, s. 268; B. Gessel–Kalinowska vel Kalisz, *Oświadczenia i zapewnienia w umowie sprzedaży udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (w świetle zasady swobody umów)*, Warszawa 2010, s. 134 i n.

⁶ Interpretacja indywidualna z 15 stycznia 2010 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, IPPB3/423-783/09-2/MS; Interpretacja indywidualna z 12 stycznia 2010 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, ILPB3/423-938/09-12/MM.

zbycia prawa do znaku towarowego nie odznacza się takim formalizmem jak amortyzacja znaku towarowego przez spółkę kapitałową.

Amortyzacja znaku towarowego

W przypadku nabycia przez spółkę kapitałową niezastrzeżonego znaku graficznego od innego podmiotu prawo do dokonywania odpisów amortyzacyjnych na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych bywa niekiedy kwestionowane⁷. Amortyzacji podlegają nabyte (nadające się do gospodarczego wykorzystania) autorskie lub pokrewne prawa majątkowe o przewidywanym okresie użytkowania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy (por. art. 16 b ust. 1 pkt. 6 ustawy o CIT). Tym samym przesłankami negatywnymi możliwości dokonywania przedmiotowej amortyzacji są: wykorzystywanie znaku dla potrzeb innych niż związane z działalnością gospodarczą, wykorzystywanie znaku w okresie krótszym niż rok. Amortyzacja znaku towarowego następuje począwszy od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym wprowadzono znak do ewidencji⁸. Amortyzacji znaków dokonuje się do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową, lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór. Okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych od tych wartości niematerialnych i prawnych nie może być krótszy niż 5 lat. Podatnik ustala stawkę amortyzacyjną dla znaku na cały okres amortyzacji przed rozpoczęciem dokonywania odpisów amortyzacyjnych (art. 16m ust. 1 i 3 ustawy o CIT). W przypadku aportu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością do innej spółki kapitałowej, przeniesienie znaku towarowego należy poczytywać w dniu wydania przez sąd rejestrowy postanowienia o zmianie wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym. Ponieważ wkład niepieniężny zawsze podnosi wartość kapitału zakładowego spółki kapitałowej, a wnoszący obejmuje nowe udziały w spółce – zmiana wymaga formy notarialnej. Przyjęcie przez wspólników, że znak towarowy przechodzi już w chwili podpisania aktu notarialnego może być problematyczne

⁷ Należy zwrócić uwagę na wątpliwości jakie pojawiają się w odniesieniu do możliwości dokonywania odpisów amortyzacyjnych gdy spółka nabyła niezastrzeżony znak towarowy od innego podmiotu – zob. Interpretacja indywidualna z 10 czerwca 2008 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach, IBPB1/415-222/08/ZK; Interpretacja indywidualna z 27 stycznia 2010 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ITPB3/423-665e/09/MT; Interpretacja indywidualna z 28 stycznia 2010 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu ILPB3/423-982/09-7/MM. Podobnie J. Brolik, *Podatkowa amortyzacja prawa do znaku towarowego*, „Glosa” 2010, Nr 4, s. 125; NSA w wyroku z dnia 9 października 2012 r., II FSK 465/11, Lex Nr 1234226 i WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 18 listopada 2010 r., I SA/Rz 638/10, Lex Nr 750204.

⁸ Niektórzy podnoszą, że wskutek nabycia prawa do zastrzeżonego znaku towarowego powstają dwie wartości niematerialne i prawne – majątkowe prawa autorskie do znaku i prawa ochronne do znaku – K. Gawor, *Aport znaku towarowego w trakcie rejestracji*, „Monitor Podatkowy” 2014, Nr 1, s. 21.

zwłaszcza wtedy gdy sąd odrzuci wniosek o wpis. W takim przypadku będzie miała miejsce „pustka prawna”⁹ – znak towarowy stał się własnością spółki poprzez wniesienie aportu, jednak wkład niepieniężny nie został zarejestrowany i może nigdy formalnie nie dojść do skutku. Dlatego też, momentem wprowadzenia do ewidencji znaku towarowego powinien być dzień rejestracji podwyższenia kapitału zakładowego wskutek wniesionego znaku do spółki. Brak zrozumienia tej kwestii przez organy podatkowe należy pochylić jako przykład stosowania niedozwolonej autonomii prawa podatkowego¹⁰. Przedstawiciele administracji skarbowej mają prawo nadawać znaczenia oraz interpretować treść stosunków cywilnych dla potrzeb prawa podatkowego. Jednak nie powinni tego dokonywać w sposób sprzeczny z zasadami logiki oraz prawem spółek handlowych. W opinii judykatury możliwe jest amortyzowanie praw ochronnych na znaki towarowe wniesione aportem jako prawa z rejestracji znaków towarowych (jako elementów składowych zorganizowanych części przedsiębiorstwa czy przedsiębiorstw), w sytuacji, gdy prawa ochronne zostały przyznane po wniesieniu aportu¹¹. Przeciwnie wypowiedają się organy podatkowe II instancji twierząc, że prawo ze zgłoszenia do zastrzeżenia znaku towarowego chociaż może być przedmiotem sukcesji na gruncie prawa cywilnego to jednak w odniesieniu do ustawy o CIT nie może być uznane za wartość niematerialną i prawną, tj. nie podlega amortyzacji¹². Należy nadmienić, że opinia organów podatkowych jest logiczna i zasadna zwłaszcza w odniesieniu do możliwych aportów dotyczących znaków towarowych do spółki kapitałowej. Prawo ze zgłoszenia znaku towarowego (*vide* art. 162 ust. 6 PWP) chociaż jest zbywalne to jednak nie może być aportem gdyż cechuje je niepewność i zmienność¹³. Wkład

⁹ Termin „pustka prawna” należy używać w odniesieniu do sytuacji, w której podmiot wykonując pewną czynność prawną powinien spowodować powstanie danego stosunku prawnego – jednakże w wyniku zajścia nadzwyczajnych okoliczności – określony stosunek prawny nie może mieć miejsca, tj. przypadek ten nie został przewidziany przez ustawodawcę, nie określono dla niego charakteru prawnego. Obligatoryjną cechą „pustki prawnej” jest niepewność podmiotu co do właściwych przepisów prawnych lub istnienia danego stosunku prawnego.

¹⁰ Przeciwnie M. Trzebiatowski, *Data rozpoczęcia amortyzacji prawa ochronnego na znak towarowy*, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2008, Nr 11, s. 44.

¹¹ Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2009 r., II FSK 412/08, LEX Nr 552665; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 czerwca 2011 r., I SA/Po 210/11, Lex Nr 853012; wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2010 r., II FSK 627/09, Lex Nr 602022. Przeciwnie WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 7 lipca 2009 r. I SA/Rz 424/09, Monitor Podatkowy 2009, Nr 10, s. 44.

¹² Interpretacja indywidualna 8 grudnia 2010 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu ILPB4/423-180/10-2/DS; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 7 listopada 2008 r., IPPB3/423-1251/08-2/MS; Interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 13 stycznia 2014 r. IPTPB3/423-355/13-13/PM.

¹³ Ł. Żelechowski, „*Cesja wolna*” *prawo ochronnego na znak towarowy*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2005, Nr 4, s. 49; tenże, *Zastaw zwykły i rejestrowy na prawie ochronnym na znak towarowy. Zagadnienia wybrane*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego 2008”, Nr 1, s. 139.

niepieniężny musi być wyceniony i właściwie określony w chwili przeniesienia. W przypadku zgłoszenia znaku towarowego do Urzędu Patentowego nie ma pewności, że znak otrzyma ochronę prawną co wpłynie na podniesienie jego wartości rynkowej. Skoro prawo ze zgłoszenia znaku towarowego nie ma zdolności aportowej i nie może podwyższyć kapitału zakładowego spółki kapitałowej to także zastosowania mieć nie będzie art. 16 ust. 1 pkt. 63 lit. d ustawy o CIT odnoszący się do możliwości zaliczenia w koszty podatkowe odpisów amortyzacyjnych dokonywanych od wprowadzonych wkładem środków niematerialnych i prawnych. Należy przy tym zauważyć, że wykładnia przepisów podatkowych w obecnym kształcie może prowadzić do błędów po stronie podatnika w aspekcie prawidłowej kwalifikacji prawa ze zgłoszenia do znaku towarowego. Warto dokonać także analizy wydatków i innych wartości dotyczących znaków towarowych, które mogą być kwalifikowane do kosztów uzyskania przychodów.

Prawo do znaku towarowego a koszty uzyskania przychodów

Spółka kapitałowa rejestrując oznaczenie graficzne jako znak towarowy ponosi wydatki związane z procedurą przed Urzędem Patentowym. Stanowią one koszty uzyskania przychodów (zwane także KUP) tego przedsiębiorcy o ile znak towarowy powoduje powstanie możliwości uzyskania dodatkowego przychodu i ma wartość nie większą niż 3500 zł (art. 16e ust. 1 ustawy o CIT). Podobnie jeśli znak towarowy będzie – w przeświadczeniu podatnika – użytkowany krócej niż 12 miesięcy. Jeśli jednak użytkowanie wyniesie więcej niż 1 rok, należy dokonać korekty w pierwszym miesiącu następującym po miesiącu, w którym upłynął jednoroczny okres użytkowania. Ponadto zmniejszeniu ulegną koszty uzyskania przychodów o kwotę korekty a podatnik będzie zobowiązany do wpłacenia, w terminie do dwudziestego dnia tego miesiąca, do urzędu skarbowego kwoty odsetek naliczonych od dnia zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków na nabycie do dnia, w którym okres ich używania przekroczył rok. Kosztem uzyskania przychodów ze zbycia znaków towarowych są wydatki poniesione na ich nabycie. Jeśli znak towarowy jest kwalifikowany jako wartości niematerialne i prawne to kosztem podatkowym są także odpisy amortyzacyjne. Podstawę naliczania tych odpisów stanowi wartość rynkowa z dnia nabycia znaku przez spółkę otrzymującą. Zgodnie z art. 16g ust. 1 pkt. 4 ustawy o CIT wartością początkową wniesionego wkładu niepieniężnego jest wartość ustalona przez podatnika (wnoszącego) ustalona na dzień dokonania aportu. Wartość ta nie powinna w sposób znaczący odbiegać od wartości rynkowej, tj. stosowanej (na terenie spółki otrzymującej) zwyczajowo na rynku usług wobec praw tego samego rodzaju. Należy przyznać, że cena rynkowa przedmiotu aportu w postaci znaku towarowego zostaje wprowadzona do aktu notarialnego dotyczącego zmiany umowy spółki kapitałowej¹⁴. Jednak widoczna jest ona uprzednio w księgach rachunkowych spółki wnoszącej. Jeśli przedmiotem

¹⁴ Por. A. Bernaziuk, *Optymalizacje podatkowe jako przykład strategii podatkowych*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2011, Nr 94, s. 163.

aportu jest znak towarowy wraz z innymi składnikami przedsiębiorstwa wnoszącego to całość ma wartość rozumianą jako suma poszczególnych jego elementów.

Nie stanowią kosztu podatkowego odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych nabytych w formie wkładu niepieniężnego, od tej części ich wartości, która nie została przekazana na utworzenie lub podwyższenie kapitału zakładowego spółki (art. 16 ust. 1 pkt. 63 lit. d ustawy o CIT). Tym samym wyłączono możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym dla wspólników wnoszących aport pozorny (w postaci znaku towarowego) lub, których wniesienie zostało zakwestionowane przez sąd rejestrowy. Pozorność aportu nastąpi jeśli wraz z przeniesieniem znaku towarowego jako wkładu niepieniężnego do spółki kapitałowej nie nastąpi faktyczne (realne) alokowanie prawa do spółki i podwyższenie kapitału zakładowego.

W przypadku udzielenia przez spółkę z o.o. innej spółce kapitałowej licencji na korzystanie z prawa do znaku towarowego, kosztem uzyskania przychodów licencjodawcy jest wartość uiszczonej opłaty licencyjnej. Wymagane jest jednak wykazanie związku przyczynowego pomiędzy używanym znakiem towarowym a możliwością osiągnięcia lub zabezpieczenia (zachowania) źródła przychodu. Nie oznacza to, że przedsiębiorca powinien dysponować szczegółową analizą ekonomiczną uprawiającą twierdzeniu o wzroście przychodu od chwili wejścia w życie umowy licencyjnej na znak towarowy. Wystarczy jeśli znak towarowy będzie permanentnie używany w standardowej działalności gospodarczej podmiotu. Przesłanką negatywną, umożliwiającą kwalifikowanie opłat licencyjnych z tytułu używania znaku towarowego jest zaniechanie przez licencjodawcę umieszczania oznaczenia na swoich towarach lub działanie naruszające umowę licencyjną. Ponieważ przedmiotowa opłata stanowi koszt pośredni to należy go potrącać w dacie poniesienia (dzień ujęcia w księgach rachunkowych). Jeśli wydatki na opłatę licencyjną dotyczą okresu przekraczającego pełen rok podatkowy (i nie można sprecyzować jaka ich część dotyczy danego roku podatkowego) to stanowią KUP proporcjonalnie do długości okresu, którego dotyczą.

Podsumowanie

Ochrona znaku towarowego wpływa pozytywnie na realizację zasady pewności identyfikacji danego przedsiębiorcy. Klienci mają gwarancję, że wybierając produkt oznaczony danym znakiem kupują towar konkretnego podmiotu gospodarczego. Taka pewność nie występuje w odniesieniu do czynności rozporządzających znakiem towarowym na gruncie podatku dochodowego i podatku od towarów i usług. Jeśli spółka kapitałowa otrzymała wkład niepieniężny w postaci znaku towarowego, to może rozpocząć jego amortyzację niezależnie od tego czy znak ten jest zastrzeżony w Urzędzie Patentowym. Samo prawo ze zgłoszenia zastrzeżenia znaku towarowego chociaż może być przedmiotem sukcesji na gruncie prawa cywilnego to jednak nie może być uznane za wartość niematerialną i prawną w rozumieniu ustawy o CIT. W takim wypadku art. 16 ust. 1 pkt. 63 lit. d ustawy o CIT nie ma zastosowania. Wydatek licencjodawcy z tytułu umowy licencji na znak towarowy

stanowi dla niego koszt uzyskania przychodów, o ile znak towarowy używany jest zgodnie z jego przeznaczeniem oraz obowiązującą umową licencyjną. Wyjątkiem jest sytuacja gdy przedsiębiorca nie będzie umieszczał oznaczeń na swoich towarach lub swoim działaniem naruszy umowę licencyjną. Należy stwierdzić, że aktualny stan prawny nie pozwala na realizację zasady pewności prawa w zakresie definitywnego wyłączenia możliwości amortyzacji przez otrzymującego, prawa ze zgłoszenia do znaku towarowego. Jako postulat *de lege ferenda* przyjęto potrzebę wprowadzenia nowelizacji, dzięki której niemożliwe będzie dokonywanie amortyzacji w przypadku przeniesienia na spółkę kapitałową prawa ze zgłoszenia do zastrzeżenia znaku towarowego. Prawa podatników dotyczące praw niematerialnych należy bowiem definiować przez pryzmat przepisów szczególnych (np. Prawa własności przemysłowej) a dopiero potem precyzować ich sytuację podatkową.

Bibliografia

1. M. Bąk, *Marka jako składnik majątku niewidzialnego – rozważania z perspektywy rachunkowości*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia” 2011, Nr 46.
2. Bernaziuk, *Optymalizacje podatkowe jako przykład strategii podatkowych*, „Zeszyty Naukowe SGGW w Warszawie, Ekonomika i Organizacja Gospodarki Żywnościowej” 2011, Nr 94.
3. Całus (red.), *Studia z prawa prywatnego gospodarczego. Księga pamiątkowa ku czci profesora Ireneusza Weissa*, Kraków 2003.
4. B. Gessel–Kalinowska vel Kalisz, *Oświadczenia i zapewnienia w umowie sprzedaży udziałów w spółce z ograniczoną odpowiedzialnością (w świetle zasady swobody umów)*, Warszawa 2010.
5. K. Gawor, *Aport znaku towarowego w trakcie rejestracji*, „Monitor Podatkowy” 2014, Nr 1.
6. K. Krupa, *Zdolność odróżniania a zdolność odróżniająca w świetle prawa polskiego i europejskiego*, „Studia Iuridica” 2009, Nr 50.
7. P.J. Turowicz, *Prawa przyznane osobiście poszczególnym wspólnikom i akcjonariuszom*, „Przegląd Prawa Handlowego” 1999, Nr 5.
8. M. Trzebiatowski, *Data rozpoczęcia amortyzacji prawa ochronnego na znak towarowy*, cz. 2, „Przegląd Podatkowy” 2008, Nr 11.
9. I. Wiszniewska, *Znaki towarowe w prawie własności przemysłowej*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2001, Nr 12.
10. W. Włodarczyk, *Zdolność odróżniająca znaku towarowego*, Lublin 2001.
11. P. Zdanikowski, *Prawo udziałowe w sp. z o.o.*, Warszawa 2011.
12. Ł. Żelechowski, *„Cesja wolna” prawa ochronnego na znak towarowy*, „Przegląd Prawa Handlowego” 2005, Nr 4.

13. Ł. Żelechowski, *Zastaw zwykły i rejestrowy na prawie ochronnym na znak towarowy. Zagadnienia wybrane*, „Kwartalnik Prawa Prywatnego 2008”, Nr 1.

Streszczenie

Oznaczenie graficzne spółki kapitałowej może zostać objęte ochroną prawną poprzez zastrzeżenie znaku towarowego. Takie prawo do znaku bywa niekiedy przedmiotem aportu do innej sp. z o.o. Publikacja swoim zakresem obejmuje rozważania dotyczące skutków na gruncie podatku dochodowego dokonania przedmiotowego zbycia znaku (także udzielenia licencji tego prawa). W publikacji zastosowano językowo-logiczną oraz analityczną metodę badawczą. W szczególności analizie poddano sposób amortyzacji zastrzeżonego znaku towarowego oraz prawa ze zgłoszenia do zastrzeżenia znaku towarowego. Zbadano możliwość zaliczenia wydatków związanych z nabyciem znaku towarowego do kosztów uzyskania przychodów. Jeśli spółka kapitałowa otrzyma wkład niepieniężny w postaci znaku towarowego, to może rozpocząć jego amortyzację niezależnie od tego czy znak ten jest zastrzeżony w Urzędzie Patentowym. Samo prawo ze zgłoszenia do zastrzeżenia znaku towarowego chociaż może być przedmiotem sukcesji na gruncie prawa cywilnego to jednak nie stanowi wartości niematerialnej i prawnej w rozumieniu ustawy o CIT. Przyjęto przesłanki negatywne, wykluczające możliwość dokonywania amortyzacji, tj.: wykorzystywanie znaku dla potrzeb innych niż związane z działalnością gospodarczą, wykorzystywanie znaku w okresie krótszym niż rok. Wydatek licencjodawcy z tytułu umowy licencji na znak towarowy stanowi dla niego koszt uzyskania przychodów o ile znak towarowy używany jest zgodnie z jego przeznaczeniem oraz postanowieniami umowy licencyjnej. Jako postulat *de lege ferenda* przyjęto potrzebę wprowadzenia przepisów podatkowych uniemożliwiających dokonywanie amortyzacji w przypadku przeniesienia na spółkę kapitałową prawa ze zgłoszenia do zastrzeżenia znaku towarowego

Summary

Graphical indication of a capital company may be subject to legal protection through trademark disclaimer. The right to the trademark is sometimes the subject of contribution in kind to another limited liability company. Publication scope covers the considerations on the basis of the income tax effects of the disposal of the trademark (also license this right). In the publication linguistic-logical and analytical research methods were applied. In particular, the trademark claimed depreciation were analysed, and the right to notification concerns trade mark. It was examined the possibility of the inclusion of the expenditure related to the acquisition of a trademark to the cost of obtaining revenue. If the company receives a non-monetary contribution to capital in the form of a trademark, it may start its depreciation, if this character is reserved in the Patent Office. The right to notification concerns trademark although it may be the subject of succession under civil law, however, can't be regarded as intangible value and legal within the meaning of the Corporate Income Tax Act. Conditions were negative, ruling out the possibility of making depreciation, i.e.: the use of the mark for non-business-related, use of the mark within a period of less than a year. Expense of the licensee in respect of the trademark license agreement

represents for him the cost of revenue as long as the mark is used in accordance with its intended purpose and the provisions of the license agreement. *As de lege ferenda* postulate was accepted the need to introduce tax legislation preventing the making of depreciation in the case of a transfer of a capital with rights to the objections of the trademark.

Informacje o autorze

mgr Rafał Bernat,
doktorant w Katedrze Prawa Finansów Publicznych,
Wydział Prawa i Administracji,
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu,
doradca podatkowy,
rafalbernat@onet.eu