

**Anna Bernaziuk**

BDO – spółka audytorsko-consultingowa

## **Optymalizacje podatkowe jako przykład strategii podatkowych**

### **Wstęp**

Obciążenia podatkowe dla jednostek gospodarczych prowadzących działalność gospodarczą stanowią jeden z obszarów niekończących się poszukiwań rozwiązań, które spowodują znaczące ograniczenie bądź też wyeliminowanie opodatkowania. Z punktu widzenia podmiotu gospodarczego obciążenia podatkowe, nazywane często obciążeniami fiskalnymi, traktowane są jako zbyteczne obciążenie i dlatego obszar ten cieszy się dużym zainteresowaniem. Doradcy podatkowi upatrują w tej dziedzinie źródeł swoich przychodów, a podmioty prowadzące działalność gospodarczą poszukują w tym obszarze możliwości ograniczenia kosztów prowadzenia działalności gospodarczej.

Na uwagę zasługuje fakt, że w ślad za zmieniającymi się przepisami regulującymi opodatkowanie, pojawiają się „recepty” na ograniczenie podstawy opodatkowania. Organy skarbowe próbują zidentyfikować te obszary i w kolejnych zmianach zapisów ustawowych wyeliminować ewentualne słabości, a następnie proces zaczyna się od nowa.

Podstawowym dokumentem regulującym opodatkowanie osób prawnych jest ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych z 1992 roku, która podlegała zmianom. W myśl zapisów ustawy, opodatkowaniu podlega dochód ustalony jako różnica między przychodami a kosztami jego uzyskania. Począwszy od 2004 roku tak ustalony dochód opodatkowany jest stawką w wysokości 19%. Stawka ta jednak wydaje się zbyt wysoka dla wielu jednostek, stąd ciągle poszukiwanie rozwiązań polegających na ograniczeniu opodatkowania, powszechnie określanymi jako „optymalizacje podatkowe”. W zależności od stosowanych rozwiązań częstym określeniem takich działań jest tzw. restrukturyzacja podatkowa.

Restrukturyzacja podatkowa (inaczej optymalizacja) polega na przeprowadzeniu analizy posiadanych przez podmiot składników majątkowych i następnie znalezienie takiego sposobu ich zagospodarowania, aby wyeliminować opodatkowanie, bądź spowodować możliwość zaliczenia pewnych składników do kosztów uzyskania przychodu. Optymalizacja zobowiązania podatkowego w takim przypadku oznacza po prostu obniżenie kwoty zobowiązania podatkowego.

Stosowane w praktyce obszary potencjalnej optymalizacji zobowiązania podatkowego dotyczą między innymi:

- sprzedaży udziałów w spółce zależnej,
- sprzedaży wierzytelności handlowych o wysokim ryzyku nieściągalności,
- rozliczenia straty podatkowej,
- spłaty/kapitalizacji odsetek należnych z tytułu pożyczki,
- wykorzystania nadwyżki kosztów uzyskania przychodów nad przychodami podatkowymi,
- aportu znaku towarowego do spółki celowej.

## Cel i metody badawcze

Podstawowym celem niniejszej pracy jest przedstawienie skutków podatkowych zidentyfikowanego i zastosowanego w praktyce rozwiązania, mającego na celu obniżenie wysokości płaconego podatku. Opracowanie ma rozstrzygnąć, jakie czynności zostały podjęte celem obniżenia opodatkowania i czy skutki podjętych działań były prawnie dopuszczalne.

Do napisania niniejszego referatu wykorzystane zostały materiały źródłowe stanowiące akty prawne regulujące zasady opodatkowania oraz badania własne przeprowadzone w wybranych obiektach badawczych.

Wysokość płaconego podatku w analizowanych obiektach badawczych w istotny sposób była ograniczana poprzez wniesienie w formie aportu znaku towarowego do spółki celowej zakładanej w formie spółki osobowej.

Zgodnie z przepisami ustawy Prawo własności przemysłowej<sup>1</sup> znakiem towarowym może być każde oznaczenie przedstawione w sposób graficzny pod warunkiem, że oznaczenie takie nadaje się do odróżnienia w obrocie towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa. Może nim być w szczególności wyraz, rysunek, ornament, kompozycja kolorystyczna, forma przestrzenna itp. Na podstawie wyżej wspomnianej ustawy znakom towarowym mogą być udzielane prawa ochronne na okres dziesięciu lat od daty dokonania zgłoszenia do Urzędu Patentowego.

Znaki towarowe zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>2</sup> (dalej: ustawa o PDOP) uznawane są za wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji. Jednakże przepisy ustawy o PDOP zastrzegają, że amortyzacji podlegają znaki towarowe, które:

---

<sup>1</sup>Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej [Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.].

<sup>2</sup>Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.].

- zostały nabyte i nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania; i
- mają okres używania dłuższy niż rok; i
- są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą; albo
- zostały oddane przez podatnika do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub leasingu.

W konsekwencji znak towarowy spełnia ustawową definicję wartości niematerialnych i prawnych i może podlegać amortyzacji.

Odpisy amortyzacyjne dokonywane są od wartości początkowej składnika majątku. Zasadniczym wyznacznikiem dla wyceny wartości początkowej zarówno środków trwałych, jak i wartości niematerialnych i prawnych są:

- cena nabycia;
- koszt wytworzenia;
- wartość rynkowa z dnia nabycia (w przypadku nabycia w drodze spadku, darowizny lub inny nieodpłatny sposób);
- wartość poszczególnych środków trwałych, niematerialnych i prawnych, ustalona przez podatnika na dzień wniesienia wkładu lub udziału (w razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu) wniesionego do spółki kapitałowej lub udziału do spółdzielni<sup>3</sup>, nie wyższa niż ich wartość rynkowa).

Podmioty prowadzące działalność gospodarczą przez szereg lat wytwarzają we własnym zakresie znaki towarowe odpowiednio wypromowane na rynku, posiadające z reguły znaczną wartość rynkową, ale które nie mogą zostać ujęte w ich sprawozdaniach finansowych, ze względu na obowiązujące w tym obszarze ograniczenia zarówno ustawy o rachunkowości, jak i MSSF.

W celu wygenerowania korzyści podatkowych wynikających z tak posiadanych znaków, znaki te były wyceniane, a następnie były wnoszone w formie aportu do spółki celowej.

W konsekwencji wartość początkowa znaku towarowego w otrzymującej ten znak spółce celowej (ustalona przez podatnika) stanowiła cenę jego nabycia w myśl przepisów podatkowych.

## Wyniki badań

Wybrana do badania (dobór celowy) spółka PSB, prowadząca działalność w przemyśle spożywczym, wykorzystwała z powodzeniem luki w przepisach prawnych w zakresie opodatkowania podatkiem dochodowym i przeprowadziła przedstawioną optymalizację podatkową.

<sup>3</sup>Art. 16g ust. 1 ustawy o PDOP.

W pierwszym etapie planowanej optymalizacji spółka PSB założyła spółkę z ograniczoną odpowiedzialnością (dalej: Sp. z o.o.), w której posiadała 100% udziałów. Następnie tworzona była spółka celowa w formie spółki komandytowej (SPV), do której został wniesiony w formie wkładu niepieniężnego znak towarowy. Spółka PSB pełniła rolę komandytariusza w SPV, natomiast komplementariuszem spółki celowej zostawała Sp. z o.o.

Następnie SPV, stając się prawnym dysponentem prawa do znaku towarowego, udzielała licencji na jego korzystanie zarówno PSB, jak i jej akcjonariuszom korzystającym obecnie z prawa do używania znaku towarowego.

W przedstawionym referacie zostały opisane poszczególne etapy przeprowadzonej transakcji.

### **Etap I. Założenie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (Sp. z o.o.)**

Zgodnie z planowanym przebiegiem transakcji, PSB zakłada Sp. z o.o., w której posiadać będzie 100% udziałów.

W oparciu o przepisy Kodeksu spółek handlowych<sup>4</sup> (dalej: KSH) utworzenie sp. z o.o. przebiega w następujących etapach:

- 1) powstanie sp. z o.o. w organizacji; sp. z o.o. w organizacji zostaje zawiązana w momencie zawarcia umowy spółki w przypadku dwóch lub większej liczby osób/podmiotów lub sporządzenia aktu założycielskiego, w sytuacji gdy tworzona jest przez jedną osobę/podmiot. PSB jako jedyny wspólnik Sp. z o.o. będzie wykonywać wszystkie uprawnienia przysługujące zgromadzeniu wspólników<sup>5</sup>;
- 2) ustanowienie zarządu spółki;
- 3) wniesienie wkładów na pokrycie całego kapitału zakładowego spółki; zgodnie z KSH minimalny kapitał zakładowy sp. z o.o. wynosi 5000 zł<sup>6</sup>;
- 4) zgłoszenie zawiązania sp. z o.o. do sądu rejestrowego.

Sp. z o.o. może rozpocząć prowadzenie działalności gospodarczej już w momencie podpisania umowy spółki, jako sp. z o.o. w organizacji.

Działalność sp. z o.o. podlega regulacjom ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: PDOP). Zgodnie z zapisami wspomnianej ustawy, opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych podlega dochód osiągnięty przez podatnika w roku podatkowym bez względu na rodzaj źródeł

---

<sup>4</sup>Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych (dalej: KSH), Dz.U. Nr 94, poz. 1037 z późn. zm.

<sup>5</sup>Art. 156 KSH.

<sup>6</sup>Art. 154 § 1 KSH.

przychodów. Przepisy ustawy o PDOP definiują dochód jako nadwyżkę sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania<sup>7</sup>.

Sp. z o.o. jako podatnik PDOP jest zobowiązana wpłacać miesięczne zaliczki na ten podatek. W przypadku podatników rozpoczynających swoją działalność istnieje możliwość, w pierwszym roku działalności, wpłacania kwartalnych zaliczek na podatek PDOP. W konsekwencji sp. z o.o. będzie miała możliwość wyboru sposobu wpłacania zaliczek na podatek PDOP.

Podatnikowi jako wspólnikowi Sp. z o.o. przysługuje prawo do dywidendy. Należy zaznaczyć, iż co do zasady wypłata dywidendy podlega opodatkowaniu stawką w wysokości 19% (określanym jako podatek „u źródła”). Jednakże przepisy ustawy o PDOP<sup>8</sup> przewidują zwolnienie z podatku w sytuacji, gdy:

- 1) wypłacającym dywidendę jest spółka posiadająca siedzibę lub zarząd na terytorium Polski;
- 2) uzyskującym dochody (przychody) z dywidendy jest spółka podlegająca opodatkowaniu podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów w Polsce, w innym państwie członkowskim lub w państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego;
- 3) uzyskujący dochody posiada co najmniej 10% udziałów w kapitale spółki wypłacającej nieprzerwanie przez okres 2 lat;
- 4) odbiorcą dochodów (przychodów) z dywidendy jest spółka wskazana w pkt 2 lub jej zagraniczny zakład.

Należy zaznaczyć, że zwolnienie ma również zastosowanie w przypadku, gdy okres 2 lat nieprzerwanego posiadania udziałów upływa po dniu uzyskania tych dochodów.

Biorąc pod uwagę, że podatnik będzie posiadać 100% udziałów w sp. z o.o., jednocześnie zakładając, że spółka spełni warunek nieprzerwanego posiadania ich przez okres co najmniej 2 lat, potencjalne wypłaty zysków w formie dywidendy będą zwolnione z podatku od dywidend.

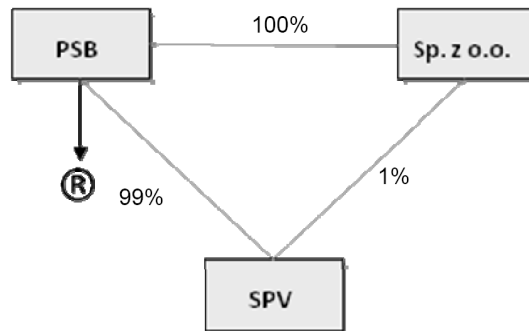
## **Etap II. Założenie spółki celowej i aport znaku towarowego do spółki celowej**

Kolejnym krokiem realizowanej struktury optymalizacyjnej było założenie przez PSB spółki celowej (SPV) w formie spółki komandytowej.

Spółka PSB wносиła w formie aportu do nowo utworzonej spółki celowej znak towarowy w celu pokrycia wkładu, stając się komandytariuszem tej spółki. Komplementariuszem spółki celowej była Sp. z o.o., w której PSB posiadała 100% udziałów (rys. 1)

<sup>7</sup>Art. 7 ustawy o PDOP.

<sup>8</sup>Art. 22 ust. 4 ustawy o PDOP.

**Rysunek 1**

Aport znaku do spółki celowej (SPV)

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Spółka komandytowa jest jedną z form prowadzenia działalności gospodarczej uregulowaną przepisami KSH. Spółka ta nie posiada osobowości prawnej. Tworzy ją przynajmniej jeden komandytariusz i przynajmniej jeden komplementariusz. Ich pozycję różnicuje przede wszystkim odpowiedzialność za zobowiązania spółki.

Pozycja komandytariusza zbliża się do pozycji wspólnika spółki kapitałowej, tzn. jest on zobowiązany do wniesienia wkładu i, co do zasady, nie ma prawa ani obowiązku prowadzenia spraw spółki oraz nie reprezentuje spółki. Jedynie w sytuacji udzielenia pełnomocnictwa komandytariusz może reprezentować interesy spółki. Charakterystycznym ograniczeniem odpowiedzialności jest wysokość zadeklarowanej sumy komandytowej (która nie musi być równa wkładowi do spółki). Wspólnik jest wolny od odpowiedzialności w granicach wkładu faktycznie wniesionego do spółki.

Komplementariusz natomiast ma prawo i obowiązek prowadzenia spraw spółki, a ponadto ją reprezentuje. W odróżnieniu od komandytariusza, komplementariusz odpowiada za zobowiązania spółki komandytowej bez ograniczeń, całym swoim majątkiem i tej odpowiedzialności nie można ze skutkiem prawnym ograniczyć.

Zastosowana struktura miała na celu ograniczenie odpowiedzialności podmiotów zaangażowanych w przedmiotową transakcję. PSB jako komandytariusz odpowiada za zobowiązanie spółki celowej do wysokości sumy komandytowej SPV. Rolę komplementariusza (odpowiedzialnego za zobowiązania spółki komandytowej bez ograniczeń) będzie pełnił Sp. z o.o., której wspólnicy, zgodnie z postanowieniami KSH, są wyłączni z odpowiedzialności za działania tej spółki. W konsekwencji ryzyko podatnika związane z transakcją wniesienia wkładu niepieniężnego zostaje znacząco ograniczone.

Spółka komandytowa, będąc spółką osobową, nie posiada osobowości prawnej. Z punktu widzenia prawa podatkowego, podatnikami podatku dochodowego są jej poszczególni wspólnicy. W konsekwencji wszelkie skutki działalności spółki związane z jej funkcjonowaniem odnoszą się do poszczególnych wspólników, proporcjonalnie do posiadanego udziału.

W przypadku wspólników będących osobami prawnymi, dochody z udziału w spółce komandytowej podlegają opodatkowaniu PDOP, natomiast w przypadku wspólników będących osobami fizycznymi podatkiem dochodowym od osób fizycznych (dalej: PDOF). Zatem, z uwagi na fakt, że komandytariuszem i komplementariuszem spółki będą osoby prawne, do opodatkowania dochodów uzyskiwanych w związku z działalnością tej spółki zastosowanie będą miały przepisy ustawy o PDOP.

Generalnie przychód wspólnika spółki osobowej jest ustalany na podstawie prowadzonych przez spółkę ksiąg rachunkowych. Na podstawie art. 12 ustawy o PDOP w pierwszej kolejności za przychody uważane są pieniądze, wartości pieniężne, w tym również różnice kursowe. Z uwagi na to, że zgodnie z KSH, co do zasady, spółki osobowe zakładane są w celu prowadzenia we wspólnym imieniu przedsiębiorstwa pod własną firmą, przychodem tych spółek osiąganym z prowadzonej działalności gospodarczej są również przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane<sup>9</sup>.

Analogicznie, zasada proporcjonalnego udziału wspólników w przychodach uzyskiwanych z tytułu udziału w spółce osobowej ma również zastosowanie do kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów podatkowych, zwolnień i ulg<sup>10</sup>. Zatem, osiągnięte przez wspólnika przychody z udziału w spółce osobowej, jak i koszty uzyskania tych przychodów łączą się z innymi przychodami i kosztami wspólnika proporcjonalnie do posiadanego przez niego udziału.

Należy jednakże zaznaczyć, że przepisy ustawy o PDOP nie definiują pojęcia „posiadany” udział. W konsekwencji możliwe jest stwierdzenie, że osiągnięte przychody i odpowiednio poniesione koszty dzieli się proporcjonalnie do wkładów wspólników wniesionych do spółki osobowej. Prezentowane stanowisko znalazło potwierdzenie w interpretacjach organów podatkowych, zgodnie z którymi wielkość przychodów z udziału w spółce osobowej powinna być określana w stosunku do udziału wspólnika w zysku, ten zaś na zasadach określanych w KSH jest, co do zasady, proporcjonalny do wielkości wkładów wniesionych do spółki<sup>11</sup>.

<sup>9</sup>Art. 12 ust. 3 ustawy o PDOP.

<sup>10</sup>Art. 5 ustawy o PDOP.

<sup>11</sup>Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 10 lutego 2003 r., nr I-A-1/415-74/ML/02.

Zgodnie z KSH udział w zysku spółki komandytowej może być określony również w umowie spółki. Co więcej taka umowa może również zawierać postanowienia, na mocy których poszczególni wspólnicy mogą być zwolnieni z uczestnictwa w stracie. W konsekwencji może pojawić się wątpliwość, czy dla celów podatkowych „udział” wspólnika powinien być wyłącznie rozumiany jako jego wkład do spółki.

Zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym przez organy podatkowe, udział ten powinien być określany zgodnie z postanowieniami danej umowy spółki. Zatem w sytuacji, w której wspólnicy spółki komandytowej dokonują w umowie spółki podziału zysków i strat w sposób, który nie jest proporcjonalny do faktycznie wniesionego wkładu, opodatkowaniu podlegać będzie udział w przychodach i kosztach określony w umowie spółki<sup>12</sup>.

W rezultacie, jeżeli w umowie spółki komandytowej udział w zysku lub stracie PSB uregulowany zostanie odmiennie od faktycznie wniesionego przez spółkę wkładu, przychody i koszty spółki z tytułu udziału w spółce osobowej będą określane na podstawie postanowień tej umowy.

## **Zasady opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych transakcji wnoszenia aportu**

Przepisy ustawy o PDOP definiują przychód podlegający opodatkowaniu m.in. jako nominalną wartość udziałów (akcji) w spółce kapitałowej objętych w zamian za wkład niepieniężny w innej postaci niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część<sup>13</sup>. Powyższy przepis jednoznacznie wskazywał, że opodatkowaniu podlegały aporty wnoszone do spółek kapitałowych. Co więcej, brak było w przepisach podatkowych regulacji normujących opodatkowanie wkładów niepieniężnych wnoszonych w formie aportu do spółek osobowych. W konsekwencji powodowało to wyłączenie z opodatkowania podatkiem dochodowym wkładów niepieniężnych wnoszonych przez spółki kapitałowe do spółek osobowych.

Analizując przepisy KSH należy stwierdzić, że kapitał zakładowy występuje wyłącznie w przypadku spółek kapitałowych. Biorąc pod uwagę fakt nieposiadania przez spółki osobowe kapitału zakładowego, przepisy ustawy o PDOP wskazywały, że wniesienie wkładu niepieniężnego w formie aportu do spółki osobowej nie mieściło się w zakresie tych regulacji.

---

<sup>12</sup>Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 grudnia 2006 r., nr 1401/BP-I/4230Z-112/06/SZ.

<sup>13</sup>Art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o PDOP.



W rezultacie, w hipotezie przepisu ustawy o PDOP określającej przychód w wyniku wniesienia wkładu niepieniężnego w formie aportu, wyłączone było wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki osobowej. Zatem, z punktu widzenia ustawy PDOP, wniesienie aportem znaku towarowego do SPV nie skutkowało powstaniem obowiązku podatkowego po stronie PSB.

Z uwagi na fakt, iż dostrzegano ryzyko odmiennego traktowania skutków takiej transakcji przez organy skarbowe, jednostki występowały do Ministra Finansów z wnioskiem o wydanie wiążącej interpretacji prawa podatkowego w celu potwierdzenia powyższego stanowiska. Wiążące interpretacje otrzymywane w tym zakresie przez jednostki gospodarcze potwierdzały, że wniesienie aportu do spółki osobowej jest czynnością niepodlegającą opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Analizowana spółka PSB również otrzymała korzystną, wiążącą interpretację prawa podatkowego w tym zakresie.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (z wyjątkiem kosztów wskazanych w art. 16 ust. 1 ustawy o PDOP).

W przypadku objęcia udziałów (akcji) w spółce w zamian za wkład niepieniężny, którego przedmiotem są środki trwałe i wartości niematerialne i prawne, kosztem podatkowym będzie wartość początkowa aportu pomniejszona o sumę odpisów amortyzacyjnych dokonanych przed jego wniesieniem.

Należy jednakże zaznaczyć, że analogicznie, jak w przypadku przepisów regulujących fakt powstania przychodów, które nie mają zastosowania do wkładów niepieniężnych wnoszonych w formie aportu do spółek osobowych, przepisy określające koszty uzyskania przychodów również nie znajdują zastosowania w analizowanym stanie faktycznym.

Zgodnie z regulacjami ustawy o PDOP kosztem podatkowym mogą być w szczególności odpisy z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne). Amortyzacji podlegają zarówno środki trwałe, jak i wartości niematerialne i prawne spełniające warunki opisane w pkt III.1.

Zatem nabyty w wyniku aportu znak towarowy podlegał amortyzacji. Biorąc pod uwagę wskazaną wyżej zasadę proporcjonalnego udziału wspólników w przychodach i kosztach spółki osobowej, odpisy amortyzacyjne od posiadanego znaku towarowego dokonywane przez spółkę celową będą stanowiły koszty uzyskania przychodów dla spółki zgodnie ze wskazaną zasadą, tj. proporcjonalnie do posiadanego udziału.

Nabyte znaki towarowe, spełniające warunki wskazane w przepisach ustawy o PDOP, mogą być amortyzowane. Zgodnie z ww. ustawą, w przypadku nabycia m.in. wartości niematerialnych i prawnych w formie wkładu niepieniężnego wniesionego do spółki kapitałowej odpisy amortyzacyjne są dokonywane od

wartości początkowej ustalonej przez podatnika na dzień wniesienia aportu, nie wyższej jednak od ich wartości rynkowej.

Postanowienia ustawy o PDOP nie zawierają szczególnych regulacji odnoszących się do określenia wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych wnoszonych w formie aportu do spółek osobowych.

Należy zaznaczyć, że kwestia ustalania wartości początkowej wkładów niepieniężnych wnoszonych do spółek osobowych wzbudza wiele kontrowersji. Do ustalenia wartości początkowej wnoszonego w formie aportu znaku towarowego do spółki osobowej mają zastosowanie przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z przepisem art. 22g ust. 1 pkt 4 ustawy o PDOP wartością początkową znaku towarowego będzie wartość ustalona przez wspólników na dzień wniesienia wkładu lub udziału, nie wyższa od jego wartości rynkowej z dnia wniesienia wkładu.

W konsekwencji PSB, wnosząc do spółki celowej znak towarowy, jako jego wartość początkową przyjmował jego wartość określoną w umowie spółki komandytowej, nie wyższą jednak niż wartość rynkowa tego znaku (co uzasadnia konieczność wyceny takich znaków przez niezależnych rzeczoznawców).

Odpisy amortyzacyjne dokonywane są od wartości początkowej danego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej, począwszy od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym dany środek lub wartość wprowadzono do ewidencji.

W świetle regulacji ustawy Prawo własności przemysłowej do skutecznego przeniesienia prawa ochronnego znaku towarowego konieczna jest forma pisemna zastrzeżona pod rygorem nieważności. W wyniku aportu spółka celowa nabędzie prawo do znaku towarowego z chwilą podpisania umowy spółki dokumentującej aport, i z tą też datą będzie uprawniona do wprowadzenia tych praw do ewidencji wartości niematerialnych i prawnych. Zgodnie z ustawą Prawo własności przemysłowej przeniesienie prawa ochronnego do znaku towarowego staje się skuteczne względem osób trzecich z dniem wpisu tego przeniesienia do rejestru praw ochronnych<sup>14</sup>.

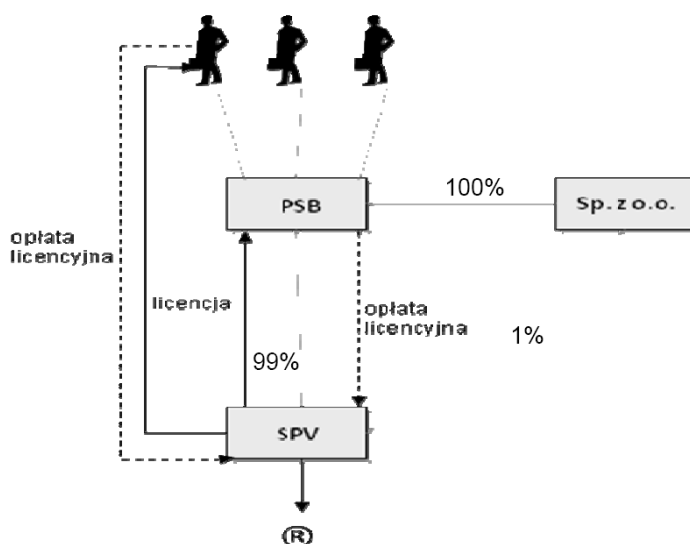
Okres amortyzacji znaku towarowego zgodnie z regulacjami ustawy o PDOP wynosi 60 miesięcy. Stawki amortyzacyjne od wartości niematerialnej i prawnej, w tym znaku towarowego, powinny zostać ustalone przed dokonaniem odpisów amortyzacyjnych. Zatem przed rozpoczęciem amortyzacji nabytego znaku towarowego spółka celowa powinna ustalić wysokość stawki amortyzacyjnej, która będzie obowiązywać przez cały okres dokonywania odpisów.

---

<sup>14</sup>Art. 67 ust 2 w zw. z art. 162 ust. 1 ustawy Prawo własności przemysłowej.

### Etap III. Udzielenie licencji

W kolejnym etapie spółka celowa będąca prawnym dysponentem prawa do znaku towarowego zawarła umowy licencyjne ze Spółką i jej akcjonariuszami (rys. 2).



**Rysunek 2**

Zawarcie umowy licencyjnej

Źródło: Opracowanie własne na podstawie przeprowadzonych badań.

Pod pojęciem licencji należy rozumieć zezwolenie na korzystanie z opatentowanego wynalazku, zarejestrowanego wzoru użytkowego, wzoru przemysłowego, znaku towarowego albo dzieła będącego przedmiotem prawa autorskiego. Na podstawie umowy licencyjnej udzielane jest upoważnienie innej osobie do korzystania z dzieła w określony sposób, w określonym czasie i za stosownym wynagrodzeniem (opłata licencyjna).

Przepisy ustawy o PDOP stanowią, że umowa licencyjna może być traktowana jako wartość niematerialna i prawna w przypadkach, gdy jest zawarta na okres dłuższy niż rok i będzie służyć prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. W konsekwencji opłaty ponoszone w związku z korzystaniem z udzielonej licencji stanowiły dla licencjobiorców koszty uzyskania przychodów.

Po dokonaniu planowanego aportu znaku towarowego stroną udzielającą licencji stanowiła spółka celowa, która w wyniku aportu stawała się jego praw-

nym posiadaczem. W celu udokumentowania, że transakcja wniesienia znaku i zarządzania znakiem nie była fikcyjna, spółka komandytowa ponosiła koszty kampanii reklamowej i marketingowej tego znaku.

## Podsumowanie i wnioski

Przedstawiona w referacie zastosowana optymalizacja podatkowa nie stanowi zamkniętego katalogu możliwości z jakich korzystają podmioty prowadzące działalność opodatkowaną podatkiem dochodowym od osób prawnych. Możliwości takie tworzone są poprzez niejasne, nieprecyzyjne zapisy w tworzonych ustawach, które wręcz zachęcają podmioty do wykorzystywania luk prawnych i ograniczania wysokości płaconego przez nie podatku dochodowego, wskutek czego następuje znaczące uszczuplenie wpływów do budżetu.

Z dniem 1 stycznia 2011 roku wprowadzone zostały zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych, które wyeliminowały przedstawioną w niniejszym referacie optymalizację podatkową w postaci wnoszenia apartem znaku towarowego do spółek osobowych. Jednak podmioty gospodarcze, które już skorzystały z obowiązującej do 31 grudnia 2010 roku możliwości, z powodzeniem wykorzystują ten sposób, aby ograniczyć wysokość płaconego podatku. Przyjmując założenie, że wnoszony do spółki osobowej znak towarowy został wyceniony na kwotę 100 mln zł, obciążenie podatkowe zostanie zmniejszone o kwotę 19 mln zł.

Mimo zmiany (a może w związku z jej zmianą) na rynku pojawiły się nowe rozwiązania, równie skutecznie wpływające na obniżenie płaconego podatku dochodowego.

## Literatura

- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 10 lutego 2003 r., nr I-A-1/415-74/ML/02.
- Interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z dnia 8 grudnia 2006 r., nr 1401/BP-I/4230Z-112/06/SZ.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych [Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.].
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości [Dz.U. z 2002 r. Nr 76, poz. 694, z późn. zm.].
- Ustawa z dnia 15 września 2000 r. Kodeks spółek handlowych [Dz.U. z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, z późn. zm.].
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej [Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.].
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej [Dz.U. z 2003 r. Nr 119, poz. 1117, z późn. zm.].

## **Tax restructuring (i.e. tax optimization) as an example of tax strategies**

### **Abstract**

Tax restructuring (i.e. tax optimization) is based on analyzing assets of a company and identifying possible methods of classifying of these asset as tax deductible costs. The main goal of this classification is to reduce or entirely eliminate the tax liability. In the presented case the optimization is effectively a reduction of the tax liability by identifying assets and liabilities for tax effectiveness purposes.

This presentation includes tax optimizations method applied in practice and based on empiric data. The process is based on the identification of a trade mark and subsequent contribution of the trade mark to a special purpose vehicle (SPV) which is set up as a partnership. Subsequently, the SPV charges the contributor with the resulting trade mark license fees and as a result the SPV is entitled to amortize the cost of the trade mark for tax purposes (reducing the tax liability).