

# Własność intelektualną

**P**ojęcie własności intelektualnej nie zostało zdefiniowane na gruncie polskiego prawa. Światowa Organizacja Własności intelektualnej (fr. *Organisation Mondiale de la Propriété Intellectuelle*, skrót OMPI ang. *World Intellectual Property Organization*, skrót WIPO) w Konwencji o ustanowieniu Światowej Organizacji Własności intelektualnej sporządzonej w Sztokholmie 14 lipca 1967 r. ustanowiła definicję własności intelektualnej, zgodnie z którą własność intelektualna oznacza prawa odnoszące się do:

- dzieł literackich, artystycznych i naukowych;
- interpretacji artystów interpretatorów oraz do wykonania artystów wykonawców, do fonogramów i do programów radiowych i telewizyjnych;
- wynalazków we wszystkich dziedzinach działalności ludzkiej;
- odkryć naukowych;
- wzorów przemysłowych;
- znaków towarowych i usługowych, jak również do nazw handlowych i oznaczeń handlowych;
- ochrony przed nieuczciwą konkurencją;
- wszelkich innych praw dotyczących działalności intelektualnej w dziedzinie przemysłowej, naukowej, literackiej i artystycznej<sup>1</sup>.

Biorąc pod uwagę, że konwencja została ustanowiona prawie pół wieku temu, zakres pojęcia własność intelektualna uległ rozszerzeniu. Często zakresem pojęcia własność intelektualna obejmuje się wszystko, co ma charakter niematerialny i jest wytworem pochodzącym od człowieka, np. *goodwill* czy *know-how*.<sup>2</sup>

Istotnym aspektem związanym z szeroko rozumianą własnością intelektualną jest możliwość jej pozyskania i wykorzystania w prowadzonej działalności gospodarczej. Jedną z form pozyskiwania własności intelektualnej jest jej wniesienie do spółki jako wkładu niepieniężnego. Największe znaczenie dla prowadzonej działal-



**ELŻBIETA STAWARCZYK**  
konsultant  
podatkowy  
kancelaria KSP  
Legal & Tax Advice

ności gospodarczej mają przede wszystkim znaki towarowe, *know-how*, patent czy prawo do patentu przy wynalazku, a ponadto licencja do korzystania z wynalazku lub wzoru użytkowego. Prawa wykorzystywane w działalności gospodarczej będą przedmiotem niniejszej analizy.

## Zdolność aportowa

Kodeks spółek handlowych (dalej: k.s.h) nie zawiera zamkniętego katalogu przedmiotów czy praw, które mogą stanowić aport do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością. Artykuł 14 § 1 k.s.h. stanowi definicję negatywną, określając, jakie prawa lub świadczenia nie mogą stać się przedmiotem wkładu. Należą do nich prawa niezbywalne, świadczenie pracy lub usług. Na tle takiej regulacji nie można jednak przyjąć, w myśl zasady „wszystko co nie jest zakazane jest dozwolone”, że rzeczy i prawa nieobjęte wyłączeniem z art. 14 mogą być aportem do spółki.

Doktryna i orzecznictwo, jeszcze na gruncie Kodeksu handlowego wypracowały kryteria, które umożliwiają określenie, czy dane prawo/przedmiot może być wkładem niepieniężnym do spółki kapitałowej, innymi słowy – czy posiada zdolność aportową. Przedmiot wkładu posiada zdolność aportową jeżeli:

1. posiada zdolność bilansową – czyli może zostać oznaczony, wyceniony i umieszczony w bilansie spółki po stronie aktywów;
2. jest zbywalny – może być zadysponowany na rzecz spółki;
3. jest przydatny i faktycznie dostępny dla spółki<sup>3</sup>;
4. może wejść do masy upadłościowej lub likwidacyjnej – dodatkowo, subsydiarnie stosowane kryterium.

Przedmiot wkładu powinien spełniać te kryteria łącznie, jednak nie muszą być one spełnione w jednakowym, tzn. zupełnym, najwyższym stopniu<sup>4</sup>. Zdolność aportowa poszczególnych praw własności intelektualnej była przedmiotem analizy

<sup>1</sup> Art. 2 pkt VIII Konwencji o ustanowieniu Światowej Organizacji Własności Intelektualnej.

<sup>2</sup> A. Laskowska *Własność intelektualna. Wybrane zagadnienia praktyczne*. LexisNexis 2013.

<sup>3</sup> Por. uwagi M. Minas, *Aport do spółki kapitałowej*, str. 41.

<sup>4</sup> Art. 14. [Wkład] A. Szumański (w:) S. Sołtysiński, A. Szumański, J. Szwaja, *Kodeks spółek handlowych. Komentarz*, Tom 1, Warszawa 2012, Legalis.

# można wnieść aportem

doktryny i orzecznictwa. Nie ma wątpliwości, że w zakresie praw majątkowych na dobrach niematerialnych zdolność aportową posiadają prawa z zakresu wynalazczości, m.in. patent czy prawo do patentu przy wynalazku, świadectwo ochronne lub prawo do tego świadectwa przy wzorze użytkowym, licencja do korzystania z wynalazku lub wzoru użytkowego, a także znaki towarowe, prawa z rejestracji wzoru przemysłowego, topografii układów scalonych i oznaczeń geograficznych, licencje na korzystanie z wynalazku, *know-how* czy majątkowe prawa autorskie<sup>5</sup>.

## Skutki podatkowe

Wniesienie prawa własności intelektualnej jako wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powoduje konsekwencje podatkowe zarówno u udziałowców, jak i w spółce, do której takie prawo zostało wniesione. Udziałowcami w spółce z o.o. mogą być zarówno osoby fizyczne, jak i osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nie posiadające osobowości prawnej. W zależności od formy prawnej przychód udziałowca będzie opodatkowany zgodnie z odpowiednią ustawą dochodową. Określone skutki podatkowe uzależnione będą również od okoliczności, w których aport w postaci własności intelektualnej został wniesiony, to znaczy, czy prawo to jest częścią składową przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa, czy stanowi komercjalizowaną własność intelektualną, a wreszcie, czy nie jest żadnym z dwóch poprzednich.

## Powstanie przychodu

W przypadku wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością po stronie wnoszącego aport powstanie przychód. Przychodem z tytułu wniesienia aportu, którego przedmiotem nie jest przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa, jest wartość nominalna udziałów objętych w zamian za ten aport (art. 17 ust. 1 pkt 9 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>6</sup>, dalej: ustawa o PIT, art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, dalej: ustawa o CIT<sup>7</sup>).

<sup>5</sup> Art. 158 Z. Jara (w:) Zbigniew Jara, *Kodeks spółek handlowych*, 2015, Legalis.

<sup>6</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.).

<sup>7</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2014 r. poz. 851 ze zm.).

Przychód powstaje z datą:

1. zarejestrowania spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub
2. w przypadku istniejącej spółki, wpisu do rejestru sądowego podwyższenia kapitału zakładowego spółki z ograniczoną odpowiedzialnością<sup>8</sup> (art. 17 ust. 1a ustawy o PIT, art. 12 ust. 1b ustawy o CIT).

Przychód powstały w związku objęciem udziałów w zamian za wniesienie wkładu niepieniężnego, kwalifikowany jest na gruncie ustawy o PIT, jako przychód z kapitałów pieniężnych, o którym mowa w art. 10 ust. 1 pkt 7 ustawy o PIT.

### Wniesienie wkładu niepieniężnego

Wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością powoduje powstanie skutków podatkowych głównie po stronie podmiotu wnoszącego wkład, chyba że przedmiot tego wkładu stanowi przedsiębiorstwo lub zorganizowana część przedsiębiorstwa. W tym przypadku rozpoznanie przychodu i kosztów podatkowych ma miejsce dopiero przy odpłatnym zbyciu udziałów otrzymanych w zamian za aport w postaci przedsiębiorstwa lub ZCP.

Na szczególną uwagę zasługują nowe regulacje odnoszące się do wnoszenia jako wkładu niepieniężnego komercjalizowanej własności intelektualnej, stanowiące promocję innowacyjnej gospodarki przez ustawodawcę.

Omawiając powstanie przychodu w związku z wniesieniem wkładu niepieniężnego, nie można pominąć kwestii szacowania przychodu przez organy podatkowe w przypadku wniesienia aportu z agio. Należy zauważyć, że przepisy ustaw podatkowych odnoszące się do ustalania przychodu w wysokości wartości nominalnej udziału nakazują stosować odpowiednio art. 14 ust. 1–3 ustawy o CIT oraz art. 19 ustawy o PIT. Zgodnie z art. 14 ust. 1–3 ustawy o CIT (art. 19 ustawy o PIT), jeżeli cena wyrażona w umowie odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych bez uzasadnionej przyczyny będzie znacznie odbiegać od wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, przychód osiągnięty z takiego zbycia określa organ podatkowy w wysokości wartości rynkowej. W świetle powyższych regulacji, gdy ma miejsce ustalenie wartości nominalnej udziałów w spółce w wartości niższej niż wartość rynkowa przedmiotu wkładu i nadwyżka (agio) jest przekazywana na kapitał zapa-

<sup>8</sup> M. Zamoyska, *Aport do spółek kapitałowych i osobowych*, Warszawa 2011, str. 30.

sowy, pojawiają się wątpliwości związane z „odpowiednim stosowaniem” art. 14 ust. 1–3 ustawy o CIT. (art. 19 ustawy o PIT)<sup>9</sup>.

Spór pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami o możliwość szacowania przychodu przez te pierwsze, gdy wartość wkładu niepieniężnego jest wyższa od wartości nominalnej otrzymanych w zamian udziałów, miała rozstrzygnąć uchwała 7 Sędziów NSA<sup>10</sup>. Sąd zamiast uchwały wydał 20 lipca 2015 roku wyrok<sup>11</sup>, w którym co prawda przyznał rację podatnikom, stwierdzając, że organy podatkowe nie są uprawnione do weryfikacji wartości nominalnej udziałów lub akcji, gdy odbiega ona od wartości rynkowej wkładu, jednak podkreślił, że wyrok w sprawie dotyczy stanu prawnego z 2012 roku, aktualny stan prawny wymagałby natomiast odrębnej analizy. W konsekwencji, żeby w pełni ocenić skutki podjętego wyroku, trzeba będzie poczekać na pisemne uzasadnienie i jego wpływ na stanowisko organów podatkowych. Sprawa ma o tyle istotne znaczenie w związku z wniesieniem prawa własności intelektualnej jako aportu, ponieważ własność intelektualna jest szczególnie trudnym przedmiotem wyceny. Tym samym brak wyceny przez specjalistę może skutkować kwestionowaniem wysokości przychodu w wysokości wartości nominalnej otrzymanych w zamian udziałów. Należy zwrócić uwagę, że wycena przez specjalistę może stanowić zabezpieczenie dla udziałowca przed wniesieniem wkładu niepieniężnego posiadającego wady. Zgodnie z art. 14 § 2 k.s.h., jeżeli wspólnik wniesie aport posiadający wady, jest zobowiązany wyrównać spółce różnicę pomiędzy wartością wkładu przyjętą w umowie albo statucie a zbywcą wartością wkładu.

Inaczej wygląda sytuacja, gdy własność intelektualna stanowi część przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przychód w postaci wartości nominalnej udziałów objętych w spółce z o.o. za wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP) został bowiem wyłączony z opodatkowania podatkiem dochodowym.

## Koszty udziałowca

Z przychodem nierozdzielnie związane są koszty jego uzyskania. Na określenie wysokości kosztów uzyskania przychodu w związku z wniesieniem prawa własności intelektualnej jako aportu wpływ ma charakter prawa własności intelektualnej na gruncie podatkowym. Należy bowiem zauważyć, że poszczególne rodzaje prawa własności intelektualnej klasyfikowane są zazwyczaj jako wartości niematerialne i prawne (dalej: WNiP), od których dokonywane są odpisy amortyzacyjne, jeżeli przewidywany okres używania tych wartości niematerialnych i prawnych przekracza rok. Artykuł 16b ustawy o CIT (art. 22b ustawy o PIT) wskazuje, że do WNiP podlegających amortyzacji zaliczamy

autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, prawa określone w ustawie z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej oraz wartość stanowiącą równowartość uzyskanych informacji związanych z wiedzą w dziedzinie przemysłowej, handlowej, naukowej lub organizacyjnej (*know-how*). Podkreślenia wymaga jednak, że tylko nabyte prawo własności intelektualnej podlega amortyzacji jako WNiP. W konsekwencji spółka nie może dokonywać odpisów amortyzacyjnych na przykład od wytworzonego przez siebie znaku towarowego.

Koszty uzyskania przychodu, w przypadku wniesienia aportem środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, określa się w wysokości ich wartości podatkowej netto. Zgodnie z art. 15 ust. 1j pkt 1 ustawy o CIT (art. 22 ust. 1e pkt 1 ustawy o PIT) ustalana jest ona jako wartość początkowa przedmiotu wkładu, zaktualizowana zgodnie z odrębnymi przepisami, pomniejszona o dokonaną przed wniesieniem tego wkładu sumę odpisów amortyzacyjnych. Natomiast w przypadku wniesienia prawa własności intelektualnej wytworzonego przez udziałowca, za koszty uzyskania przychodu będą mogły zostać uznane faktycznie poniesione, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów, wydatki na wytworzenie tych składników majątku podatnika.

### PRZYKŁAD: Dochód do opodatkowania

Spółka z o.o. wnosi jako wkład niepieniężny do innej spółki z o.o. zarejestrowany znak towarowy, który stanowił jej wartość niematerialną i prawną, od której dokonywała odpisów amortyzacyjnych. Wartość nominalna udziałów otrzymanych w zamian za aport wynosi 100.000 zł. Wartość początkowa WNiP wynosi 120.000 zł. Dotychczas dokonano odpisów amortyzacyjnych w wysokości 30.000 zł.

Dochodem spółki podlegającym opodatkowaniu będzie wartość nominalna udziałów, pomniejszona o koszty uzyskania przychodu w wysokości wartości podatkowej netto znaku towarowego (wartość netto będzie wynosić 90.000 zł (120.000 – 30.000 zł)). Zatem dochód do opodatkowania wynosi 10.000 zł (100.000 zł – 90.000 zł = 10.000 zł).

## Komercjalizowana własność

Ostatnia grupa regulacji dotyczących opodatkowania wniesienia wkładu niepieniężnego obowiązuje od niedawna. W nowelizacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, która weszła w życie 3 listopada 2014 r., ustawodawca przewidział specjalne reguły dotyczące opodatkowania wkładów niepieniężnych stanowiących tzw. komercjalizowaną własność intelektualną.

Przez komercjalizowaną własność intelektualną (dalej: KWI) należy rozumieć:

- patent, dodatkowe prawo ochronne na wynalazek, prawo ochronne na wzór użytkowy, prawo z rejestracji wzoru przemysłowego lub prawo z rejestracji topografii układu scalonego oraz prawo do uzyskania powyższych praw lub

<sup>9</sup> A. Łaszczuk, M. Matyka, *Przychód z tytułu objęcia udziałów w zamian za wkład niepieniężny niestanowiący przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa*, PP, 2013 nr 2.

<sup>10</sup> Postanowienie NSA z 28 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 1772/13.

<sup>11</sup> Wyrok NSA z 20 czerwca 2015 r., sygn. akt II FSK 1772/13.



prawo z pierwszeństwa – określone w ustawie z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej<sup>12</sup>;

- autorskie prawa majątkowe do programu komputerowego;
- równowartość udokumentowanej wiedzy (informacji) nadającej się do wykorzystania w działalności przemysłowej, naukowej lub handlowej (*know-how*);
- prawa do korzystania z praw lub wartości wymienionych powyżej, na podstawie umowy licencyjnej.

Jak wynika z powyższego, katalog własności intelektualnej korzystającej z preferencji podatkowej został ograniczony do tych, mających największy potencjał innowacyjny.

## Preferencje podatkowe

Natomiast podmiot, który może skorzystać z preferencyjnych zasad opodatkowania, jeżeli wnosi do spółki kapitałowej KWI, tzw. podmiot komercjalizujący, to:

- uczelnia w rozumieniu ustawy z 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym,
- spółka utworzona na podstawie art. 86a ust. 1 lub art. 86b ust. 1 ustawy z 27 lipca 2005 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym,
- Polska Akademia Nauk lub jej instytut naukowy w rozumieniu ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk,
- spółka utworzona na podstawie art. 83 ust. 1 ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o Polskiej Akademii Nauk,
- instytut badawczy w rozumieniu ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych,
- spółka utworzona na podstawie art. 17 ust. 5 ustawy z 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych,
- twórcę uprawnionego do praw lub wartości stanowiących KWI, a także zawarcia umowy licencyjnej na korzystanie z praw lub wartości stanowiących KWI,
- międzynarodowy instytut naukowy utworzony na podstawie odrębnych przepisów, działający na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

W przypadku wniesienia przez podmiot komercjalizujący KWI moment powstania przychodu zostaje odroczone o 5 lat. W przypadku gdy przed upływem 5-letniego okresu odroczenia nastąpi zbycie, umorzenie lub unicestwienie udziałów albo podmiot komercjalizujący zostanie postawiony w stan upadłości, likwidacji lub przestanie być polskim rezydentem podatkowym, przychód ustala się na dzień poprzedzający wystąpienie tych okoliczności. Ustalenie kosztów uzyskania przychodu będzie uzależnione od statusu przedmiotu wkładu. Kosztem może być więc wartość początkowa przedmiotu wkładu, w przypadku gdy stanowi WNiP lub faktycznie poniesione, niezaliczone do kosztów uzyskania przychodów wydatki na nabycie lub wytworzenie, jeżeli KWI była wytworzona przez podmiot komercjalizujący. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu ustawy przedstawione rozwiązania odnoszą się do sytuacji wniesienia własności intelektualnej w drodze aportu do specjalnej spółki kapitałowej mającej ją komercjalizować. Nowe regulacje mają zachęcić naukowców i badaczy do współpracy z przedsię-

biorcami. Nie muszą oni bowiem wydatkować żadnych środków w związku z udziałem w spółce, natomiast przez 5 lat mogą zgromadzić zyski, poprzez wykorzystanie w prowadzonej działalności gospodarczej wniesionego prawa własności intelektualnej. Celowo pominięto inne transakcje, takie jak sprzedaż, uznając, że w takiej sytuacji podmiot komercjalizujący otrzymał wpływy umożliwiające mu rozliczenie podatku.

### PRZYKŁAD: Zapłata podatku

Badacz wnosi do spółki z o.o. prawo ochronne na wynalazek, otrzymując w zamian udziały o wartości nominalnej 100.000 zł. Koszt wytworzenia KWI wyniósł 50.000 zł.

Podatek dochodowy w wysokości 19% czyli 9.500 zł, badacz zapłaci dopiero po upływie 5 lat od wniesienia aportu.

## Brak przychodu spółki

Artykuł 12 ust. 4 pkt 4 ustawy o CIT stanowi, że do przychodów podlegających opodatkowaniu nie zalicza się przychodów otrzymanych na utworzenie lub powiększenie kapitału zakładowego. Tym samym wszelkie wartości wniesione w ramach wkładów niepieniężnych na kapitał zakładowy spółki z o.o. nie stanowią dla tej spółki przychodu<sup>13</sup>. W konsekwencji spółka z o.o. nie rozpozna przychodu w przypadku nabycia prawa własności intelektualnej w drodze aportu.

Tożsame zasady znajdują zastosowanie w przypadku objęcia udziałów za wkład przewyższający ich wartość nominalną i przekazania agio na kapitał zapasowy. Zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 11 ustawy o CIT nadwyżka ponad wartość nominalną udziałów nie stanowi przychodu.

Warto podkreślić, że nieprzekazanie nadwyżki na kapitał zapasowy będzie skutkowało uznaniem nadwyżki za przychód spółki podlegający opodatkowaniu. Takie stanowisko znajduje potwierdzenie w orzecznictwie, NSA w jednym z wyroków wskazał, że „tego rodzaju przychód, a „nie-przychód” z mocy np. art. 12 ust. 4 pkt 4 i 11 ustawy o CIT, jest pomijany do celów podatkowych. Zamknięty katalog tego rodzaju przychodów został wymieniony w art. 12 ust. 4 ustawy o CIT. Zasadniczo przychody wskazane w tym ustępie są bowiem neutralne podatkowo i nie stanowią podstawy ustalania dochodu podatnika podlegającego opodatkowaniu. W sytuacji zatem, jak w rozpatrywanej sprawie, jeżeli podatnik nie przekazał wbrew art. 12 ust. 1 pkt 11 ustawy o CIT wartości stanowiącej nadwyżkę na kapitał zakładowy, to WSA we Wrocławiu trafnie uznał, że stanowi ona przychód na podstawie art. 12 ust. 1 ustawy o CIT (stan taki będzie się utrzymywał oczywiście do momentu skorygowania odpowiednich wpisów w księgach rachunkowych)<sup>14</sup>”.

<sup>13</sup> Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 24 czerwca 2011 r., nr IBPBI/2/423-318/11/CzP.

<sup>14</sup> Wyrok NSA z 16 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 1850/09.

<sup>12</sup> Dz.U. z 2013 r. poz. 1410.

Wyłączenie z opodatkowania przychodu powstałego na skutek wniesienia wkładu niepieniężnego wiąże się z wystąpieniem określonych skutków dla spółki otrzymującej aport:

1. jeżeli aport stanowi prawo własności intelektualnej, będące WNiP, wysokość odpisów amortyzacyjnych mogących zostać zaliczonymi do kosztów ograniczona zostaje do wysokości wartości początkowej WNiP przekazanej na kapitał zakładowy,
2. w przypadku aportu prawa własności intelektualnej, nieklasyfikowanego jako WNiP, koszty uzyskania przychodu w momencie zbycia tych składników przez spółkę, do której zostały wniesione aportem, zostają ograniczone do wartości nominalnej udziałów otrzymanych za aport,
3. spółka otrzymująca aport nie może zaliczyć do kosztów wydatków bezpośrednio związanych z otrzymanymi składnikami<sup>15</sup>.

## Amortyzacja prawa

W przypadku, gdy nabyta własność intelektualna stanowi WNiP, spółka z o.o. będzie dokonywała odpisów amortyzacyjnych od jej wartości początkowej. Wartość początkową prawa własności intelektualnej stanowi wartość ustalona przez spółkę, jednak nie wyższa od wartości rynkowej tego prawa (art. 16g ust. 1 pkt 4 ustawy o CIT). Artykuł 14 ustawy o CIT w takiej sytuacji stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że podatnik dokonuje wyceny, stosując dowolnie obraną przez siebie metodę. Wyceny dokonuje się na dzień objęcia wartości niematerialnych i prawnych, jeżeli jednak wartość początkowa wartości niematerialnej i prawnej ustalona przez spółkę będzie bez uzasadnionej przyczyny odbiegać od wartości rynkowej, to wartość początkowa może zostać określona przez organ podatkowy<sup>16</sup>. W praktyce pojawiają się wątpliwości w określeniu, kiedy zostaje wytworzony znak towarowy, a w konsekwencji, czy spółka, do której zostaje wniesiony aportem, będzie mogła zakwalifikować go jako WNiP i dokonywać odpisów amortyzacyjnych. Zdaniem organów podatkowych w przypadku wniesienia aportem wytworzonego znaku towarowego, który nie został zarejestrowany w Urzędzie Patentowym lub jest w trakcie rejestracji, spółka otrzymująca aport nie może go amortyzować jako WNiP. W takiej sytuacji podatnik otrzymuje bowiem aportem tylko prawo do uzyskania prawa ochronnego, a gdy Urząd Patentowy wyda pozytywną decyzję o rejestracji, to znak towarowy stanie się wytworzoną, a nie nabytą przez podatnika wartością niematerialną i prawną<sup>17</sup>.

Odmiennego zdania są natomiast sądy administracyjne, przyjmując korzystne dla podatników stanowisko, zgodnie z którym po rejestracji znaku towarowego w Urzędzie Patentowym spółka, która otrzymała wkład niepienięż-

<sup>15</sup> M. Zamojska, *Aport do spółek kapitałowych i osobowych*, Warszawa 2011, str. 109.

<sup>16</sup> Art. 16g [Wartość początkowa] red. A. Obońska / Godyń [w]: A. Obońska A. Waclawczyk, A. Walter, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2014, Legalis.

<sup>17</sup> Interpretacja indywidualna dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 13 stycznia 2014 r., nr IPTPB3/423-355/13-14/PM.

ny w postaci znaku towarowego, może go amortyzować jako WNiP<sup>18</sup>. W sytuacji gdy wartość emisyjna udziałów wydanych w zamian za WNiP przekracza wartość nominalną tych udziałów, skutkując powstaniem agio, odpisy amortyzacyjne będą mogły być kosztem, tylko od tej części wartości aportu, która została przekazana na kapitał zakładowy, ponieważ w myśl art. 16 ust. 1 pkt 63 ustawy o CIT nie uznaje się za koszty uzyskania przychodu odpisów amortyzacyjnych 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. Ponadto nie stanowią w całości kosztów uzyskania przychodu odpisy amortyzacyjne od wniesionego do spółki jako aport know-how (art. 16 ust. 1 pkt 64 ustawy o CIT)<sup>19</sup>.

Jeżeli przedmiotem aportu jest komercjalizowana własność intelektualna, która nie stanowiła wartości niematerialnej i prawnej u podmiotu komercjalizującego, jej wartość początkową ustala się zgodnie z art. 15 ust. 1s ustawy o CIT, czyli w wysokości przyjętej do celów podatkowych i wynikającej z ksiąg podatkowych podmiotu wnoszącego wkład na dzień nabycia.

Wartości niematerialne i prawne w postaci prawa własności intelektualnej mogą również stanowić składnik przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. W takim przypadku wartość początkową należy ustalić w wysokości wartości początkowej określonej w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych podmiotu wnoszącego aport, zgodnie z tzw. zasadą kontynuacji kosztów (art. 16g ust. 10a ustawy o CIT). Podobnie będzie w przypadku nabycia w drodze wkładu niepieniężnego komercjalizowanej własności intelektualnej, stanowiącej własność niematerialną i prawną u podmiotu komercjalizującego.

## Podsumowanie

Podsumowując, wniesienie wkładu niepieniężnego do spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, powoduje powstanie skutków podatkowych głównie po stronie podmiotu wnoszącego wkład, chyba że przedmiot tego wkładu stanowi przedsiębiorstwo lub zorganizowaną część przedsiębiorstwa. W tym przypadku, rozpoznanie przychodu i kosztów podatkowych ma miejsce dopiero przy odpłatnym zbyciu udziałów otrzymanych w zamian za aport w postaci przedsiębiorstwa lub ZCP. Zasady opodatkowania aportów są przy tym w miarę jasno i przejrzysto uregulowane. Na szczególną uwagę zasługują natomiast nowe regulacje odnoszące się do wnoszenia jako wkładu niepieniężnego komercjalizowanej własności intelektualnej, stanowiące promocję innowacyjnej gospodarki przez ustawodawcę. Miejmy nadzieję, że nowe przepisy spełnią swoje zadanie i nie pozostaną tylko martwą regulacją.

<sup>18</sup> Wyrok NSA z 8 października 2013 r., sygn. akt II FSK 2812/11.

<sup>19</sup> M. Zamojska, *Aport do spółek kapitałowych i osobowych*, Warszawa 2011, str. 109.