

Anna Ćwiąkała-Matys

ORCID: 0000-0001-9812-2118

Uniwersytet Wrocławski

Paweł Łagowski

ORCID: 0000-0002-7126-0681

Uniwersytet Wrocławski

<https://doi.org/10.19195/1733-5779.32.8>

Podatkowe oraz bilansowe ujęcie znaku towarowego

JEL Classification: M41, H25, K34

Słowa kluczowe: znak towarowy, podatki, rachunkowość

Keywords: trademark, tax, accounting

Abstrakt: Artykuł traktuje — w ujęciu bilansowym i podatkowym — o znaku towarowym jako jednym z elementów sklasyfikowanych w ramach wartości niematerialnych i prawnych, które, biorąc pod uwagę zmieniającą się gospodarkę, stają się jednym z kluczowych aktywów w jednostkach gospodarczych. Współcześnie przewaga konkurencyjna realizowana jest właśnie dzięki dostępowi do tych zasobów, ich wykorzystywaniu, ale także ich ochrony — właśnie ze względu na ich wartość transakcyjną. Celem artykułu jest przedstawienie definicji znaku towarowego, która jest wykorzystywana na potrzeby prawa bilansowego oraz prawa podatkowego, a także przedstawienie sposobu ujęcia ewidencyjnego tej kategorii wartości niematerialnych i prawnych.

Tax and balance sheet recognition of a trademark

Abstract: The article treats, on balance sheet and tax terms, the trademark as one of the elements classified under intangible assets, which, within the changing economy, become one of the key assets in economic entities. Today, a competitive advantage is achieved precisely by accessing these resources, their use, but also their protection — precisely because of their transaction value. The purpose of the article is to provide a definition of a trade mark which is used for the purposes of balance sheet and tax law and to provide a method of standard recognition of the category of intangible assets.

Wprowadzenie

W dobie globalizacji, przy mnogości podobnych towarów czy usług, ich cechą odróżniającą staje się znak towarowy, który komunikuje, kto wytwarza dany towar lub świadczy daną usługę. Pierwsze znaki towarowe wiązały się z nazwiskami właścicieli zakładów produkcyjnych czy usługowych.

Współcześnie znaki towarowe towarzyszą nam wszędzie i to właśnie one pozwalają nam odróżnić produkty i usługi poszczególnych producentów. Znaki towarowe także same stają się towarem — mogą być nabywane czy zbywane tak jak produkty albo usługi nimi oznaczone — a to właśnie implikuje, że kwestią znaków towarowych zajmuje się także rachunkowość oraz prawo podatkowe.

Znak towarowy jest wymieniony w przykładowym katalogu wartości niematerialnych i prawnych¹ — w ustawie o rachunkowości — jednak na potrzeby tej ustawy należy posługiwać się definicją znajdującą się w prawie własności intelektualnej. Celem artykułu jest przedstawienie definicji znaku towarowego, która jest wykorzystywana na potrzeby prawa bilansowego oraz prawa podatkowego, a także przedstawienie sposobu ujęcia ewidencyjnego tej kategorii wartości niematerialnych i prawnych.

Znak towarowy — definicja

Legalna definicja znaku towarowego w polskim prawie znajduje się w art. 120 ustawy z dnia 30 czerwca 2000 roku Prawo własności przemysłowej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r. poz. 286 z późn. zm.) — ustawodawca definiuje znak towarowy jako każde oznaczenie, umożliwiające odróżnienie towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa oraz możliwe do przedstawienia w rejestrze znaków towarowych, w sposób pozwalający na ustalenie jednoznacznego i dokładnego przedmiotu udzielonej ochrony. Do znaków towarowych zalicza się w szczególności: wyraz, włącznie z nazwiskiem, rysunek, literę, cyfrę, kolor, formę przestrzenną, w tym kształt towaru lub opakowania, a także dźwięk (art. 120 ust. 2).

Obecnie obowiązująca definicja znaku towarowego stanowi, że jego wyróżnikiem jest umożliwienie odróżnienia towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa oraz możliwe jest jego przedstawienie w rejestrze znaków towarowych w sposób pozwalający na ustalenie jednoznacznego i dokładnego przedmiotu udzielonej ochrony — usunięto z definicji wymóg graficznego przedstawienia znaku towarowego. Tym samym jedynymi wymaganiami, stawianymi w obecnej sytuacji przez ustawodawcę, jest to, że:

¹ Zob. art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy z dnia 29 września 1994 roku o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r. poz. 351 z późn. zm.).

— znak towarowy ma zdolność odróżniającą od innych znaków towarowych,
 — istnieje możliwość przedstawienia znaku w rejestrze w taki sposób, by przedmiot udzielonej ochrony był jednoznaczny i dokładny².

Definicja, która znajduje się w prawie krajowym, jest spójna z definicją wynikającą z prawa międzynarodowego, w szczególności z dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2436 z dnia 16 grudnia 2015 roku mającą na celu zbliżenie ustawodawstw państw członkowskich, odnoszących się do znaków towarowych, oraz rozporządzeniem Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1001 z dnia 14 czerwca 2017 roku w sprawie znaku towarowego Unii Europejskiej, które jednoznacznie wskazują, że znak towarowy (oznaczenie) musi umożliwiać:

a) odróżnianie towarów lub usług jednego przedsiębiorstwa od towarów lub usług innych przedsiębiorstw; oraz

b) przedstawienie ich w rejestrze, w sposób pozwalający właściwym organom i odbiorcom na ustalenie jednoznacznego i dokładnego przedmiotu ochrony udzielonej właścicielowi tego znaku towarowego³.

Ujednolicenie ustawodawstwa na poziomie zarówno krajowym, jak i Unii Europejskiej ma na celu umożliwienie bezkolizyjnego współistnienia ochrony znaków towarów i na poziomie Unii, i na poziomie krajowym. Harmonizacja ta według Parlamentu Europejskiego oraz Rady ma bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego, zwłaszcza w zakresie swobodnego przepływu towarów oraz świadczenia usług w Unii Europejskiej. Ochrona znaku towarowego na terenie Wspólnoty realizowana jest poprzez unijny znak towarowy.

Znak towarowy — rejestracja

Rejestracja znaku towarowego możliwa jest wyłącznie, gdy dany znak towarowy spełnia ogólne kryterium przedstawialności — ma ono kluczowe znaczenie przy rozpatrywaniu zgłoszenia rejestracyjnego. Zgodnie z wypracowaną konwencją, na podstawie tak zwanej sprawy Sieckmann⁴, wypracowano siedem zasad warunkujących, że znak towarowy spełnia kryterium przedstawialności. Siedem zasad Sieckmanna, czyli przedstawienie oznaczenia, na przykład w sposób gra-

² Zob. M. Kowalczyk-Kędziarska, *Nowa definicja znaku towarowego — nowelizacja polskiej ustawy w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” 2019, nr 4, s. 134–148.

³ Zob. art. 3 dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2436 z dnia 16 grudnia 2015 roku mająca na celu zbliżenie ustawodawstw państw członkowskich, odnoszących się do znaków towarowych (tekst mający znaczenie dla EOG) (Dz.U. UE.L. z 2015 r. nr 336, s. 1 z późn. zm.) oraz art. 4 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1001 z dnia 14 czerwca 2017 roku w sprawie znaku towarowego Unii Europejskiej (Dz.U. UE.L. z 2017 r. nr 154, s. 1).

⁴ ETS z dnia 12 grudnia 2002 roku, sprawa C-273/00, Ralf Sieckmann v. Deutsches Patent- und Markenamt, Zob. Orz. 2002, s. I-11737.

ficzny, ma być jasne, precyzyjne, zarazem samo w sobie kompletne, łatwo dostępne, zrozumiałe, obiektywne i trwałe; decyduje również, czy znak towarowy jest jednoznaczny. Odwołanie do wypracowanych w orzecznictwie wyżej wymienionych zasad znajdujemy również w motywie trzynastym zdania drugiego preambuły dyrektywy 2015/2436, czytając, że

aby osiągnąć cele systemu rejestracji znaków towarowych, a mianowicie zapewnić pewność prawa oraz prawidłowe administrowanie, konieczne jest również wprowadzenie wymogu, iż musi być możliwe przedstawienie oznaczenia w sposób jasny, precyzyjny, samodzielny, łatwo dostępny, zrozumiały, trwały i obiektywny. Jeśli przedstawienie oznaczenia daje zadowalające gwarancje w tym zakresie, należy dopuścić każdą właściwą formę tego przedstawienia wykorzystującą ogólnie dostępną technologię, a więc niekoniecznie formę graficzną.

Zgodnie z ustawodawstwem polskim w zgłoszeniu znaku towarowego należy wskazać sam znak towarowy oraz towary, dla których znak ten jest przeznaczony (art. 138 ust. 1 ustawy Prawo własności przemysłowej). Jedno zgłoszenie może dotyczyć tylko jednego znaku towarowego. Zgłoszenie znaku towarowego w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej dokonuje się w formie podania, które musi zawierać w szczególności:

1. nazwisko i imię oraz adres zamieszkania lub nazwę oraz adres siedziby zgłaszającego;

2. numer identyfikacyjny REGON, w przypadku osób prawnych i jednostek organizacyjnych, niemających osobowości prawnej, o ile zgłaszający go posiada;

3. nazwisko i imię oraz adres pełnomocnika, jeżeli zgłaszający działa przez pełnomocnika;

4. wniosek o udzielenie prawa ochronnego na znak towarowy, wspólny znak towarowy, wspólny znak towarowy gwarancyjny albo o udzielenie wspólnego prawa ochronnego na znak towarowy;

5. oświadczenie zgłaszającego, że zamierza skorzystać z uprzedniego pierwszeństwa, jeżeli ubiega się o przyznanie tego pierwszeństwa, wskazujące co najmniej datę i kraj dokonania pierwszego zgłoszenia lub nazwę, miejsce i kraj wystawy oraz datę wystawienia towaru oznaczonego znakiem towarowym na wystawie;

6. wykaz towarów, dla których znak towarowy jest przeznaczony;

7. wskazanie osoby upoważnionej do odbioru korespondencji, jeżeli jest kilku zgłaszających i nie działają przez wspólnego pełnomocnika;

8. podpis zgłaszającego lub pełnomocnika, jeżeli zgłaszający działa przez pełnomocnika;

9. spis załączonych dokumentów i oświadczeń (§ 5 ust. 1 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 8 grudnia 2016 roku w sprawie dokonywania i rozpatrywania zgłoszeń znaków towarowych)⁵.

⁵ Dz.U. 2016 poz. 2053.

W zależności od rodzaju znaku towarowego przedstawia się go lub wyraża w następujący sposób:

1. jeżeli znak towarowy jest literą, cyfrą, napisem, rysunkiem lub kompozycją kolorystyczną, należy go w tej postaci zamieścić w podaniu;

2. jeżeli znak towarowy składa się z kilku odrębnych części, przeznaczonych do łącznego używania, w szczególności z etykiety, kontretykiety i krawatki, należy przedstawić te części obok siebie w sposób odpowiadający ich rzeczywistemu rozmieszczeniu na towarze; kontur znaku towarowego należy zaznaczyć linią ciągłą, a kontur towaru, na który znak ten ma być nakładany, linią przerywaną;

3. jeżeli znak towarowy składa się z pojedynczego wizerunku, ukazującego jego usytuowanie na towarze, należy go wyrazić w sposób odpowiadający rzeczywistemu rozmieszczeniu na towarze; kontur znaku towarowego należy zaznaczyć linią ciągłą, a kontur towaru, na którym znak ten ma być nakładany, linią przerywaną;

4. jeżeli znak towarowy ma formę przestrzenną, należy go wyrazić w postaci rysunku lub fotografii obrazującej jego ogólny wygląd bądź kilku rysunków lub fotografii obok siebie — gdy jego cechy wyróżniające znajdują się na różnych płaszczyznach;

5. jeżeli znak towarowy jest hologramem, należy go wyrazić w postaci jednego lub kilku wizerunków ukazujących cały jego efekt hologramowy;

6. jeżeli znak towarowy, w szczególności melodia, nie nadaje się do bezpośredniego graficznego zobrazowania, należy go wyrazić w podaniu pośrednio przez zapis graficzny, pozwalający na jego odtworzenie (nuty, litery obrazujące dźwięki artykułowane) (§ 6 ust. 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów).

W momencie przyznania ochrony znaku towarowego Urząd Patentowy wydaje decyzję o udzieleniu prawa ochronnego, a także zamieszcza się stosowną informację w „Wiadomościach Urzędu Patentowego”.

Znak towarowy w ustawie o rachunkowości

W myśl art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy o rachunkowości, wartości niematerialne i prawne to:

- autorskie prawa majątkowe, prawa pokrewne, licencje, koncesje,
- prawa do wynalazków, patentów, znaków towarowych, wzorów użytkowych oraz zdobniczych,
- *know-how*
- wartość firmy oraz koszty zakończonych prac rozwojowych.

Warunkiem *sine qua non* do zakwalifikowania znaku towarowego do wartości niematerialnych i prawnych jest spełnienie następujących wymagań:

- znak musi być nabyty przez podmiot gospodarczy/jednostkę organizacyjną, co oznacza, że nie można ewidencjonować znaku towarowego, który został wytworzony przez niego i objęty ochroną;

— przewidywany okres ekonomicznej użyteczności musi być dłuższy niż rok;
 — wykorzystany w działalności podmiotu gospodarczego/jednostki organizacyjnej;

— przeznaczony na potrzeby podmiotu gospodarczego/jednostki organizacyjnej⁶.
 Skutkuje to następującym dekretem:

- WN — Wartości niematerialne i prawne (zespół 0), analityka znak towarowy,
- MA — Rozliczenie zakupu (zespół 3), ewentualnie
- MA — Pozostałe rozrachunki (zespół 2).

Te podmioty, które wytworzyły znak towarowy we własnym zakresie, powinny mieć na uwadze fakt, że przez nabycie rozumie się również otrzymanie decyzji o wpisaniu znaku do rejestru znaków towarowych. Z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2015 roku, sygn. II FSK 312/13, wynika, że:

nie ma uzasadnionych powodów, które mogłyby być wywodzone, czy to z wykładni gramatycznej, czy też systemowej bądź celowościowej, aby na gruncie art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT przyjmować, iż w użytym tam pojęciu „nabyte” nie mieści się uzyskanie przez podatnika prawa ochronnego na znak towarowy w drodze konstytutywnej decyzji Urzędu Patentowego. Art. 144 i art. 147 u.p.w.p. stanowią o „wydaniu decyzji o udzieleniu prawa ochronnego na znak towarowy”. Urząd patentowy udziela zatem w drodze decyzji prawa ochronnego na znak towarowy, a adresat tej decyzji prawo to nabywa.

Należy jednak zauważyć, że zakres informacji prezentowanych w bilansie determinuje miejsce znaku towarowego w bilansie, co przedstawia poniższa tabela 1.

Tabela 1. Znak towarowy w sprawozdaniu finansowym

| PREZENTACJA W BILANSIE WEDŁUG ZAŁĄCZNIKA | | |
|--|---|---|
| nr 1, 2, 3 dla jednostek innych niż banki, zakłady ubezpieczeń i zakłady reasekuracji | nr 4 dla jednostek mikro- | nr 5 dla jednostek małych |
| W aktywach bilansu w pozycji: A. Aktywa trwałe I. Wartości niematerialne i prawne (...) 3. Inne wartości niematerialne i prawne | W aktywach bilansu w pozycji: A. Aktywa trwałe, w tym środki trwałe | W aktywach bilansu w pozycji: A. Aktywa trwałe I. Wartości niematerialne i prawne |

⁶ Źródło: *Znak towarowy — ujęcie w księgach i prezentacja w bilansie*, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” nr 4 (436) z dnia 20.02.2017.

⁶ Por. <http://www.poradnikksiegowego.pl/arttykul,94,13808,znak-towarowy-ujecie-w-ksiegach-i-prezentacja-w-bilansie.html> (dostęp: 6.06.2020).

Nabycie znaku towarowego może nastąpić w drodze kupna, zamiany, wkładu niepieniężnego, darowizny, spadku, na podstawie innej umowy zobowiązującej do przeniesienia własności rzeczy oznaczonej co do tożsamości⁷.

Wartość początkowa znaku towarowego zdeterminowana jest sposobem jego nabycia. Uregulowania tej kwestii zawarte są w art. 22g ust. 1 i 3 UPDOF i art. 16g UPDOP. Zgodnie z tymi przepisami za wartość początkową, będącą podstawą wyceny znaku towarowego, uważa się:

1. w razie nabycia w drodze kupna — cenę nabycia.

Cena nabycia znaku towarowego⁸ to kwota należna zbywcy:

— powiększona o koszty związane z zakupem, naliczone do dnia przekazania środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty transportu, załadunku i wyładunku, ubezpieczenia w drodze, montażu, instalacji i uruchomienia programów oraz systemów komputerowych, opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji;

— pomniejszona o podatek od towarów i usług, z wyjątkiem przypadków, gdy zgodnie z odrębnymi przepisami podatek od towarów i usług nie stanowi podatku naliczonego albo podatnikowi nie przysługuje obniżenie kwoty należnego podatku o podatek naliczony, albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług. W przypadku importu cena nabycia obejmuje cło i podatek akcyzowy od importu składników majątku.

Cena nabycia znaku towarowego, zgodnie z art. 28 ust. 2 i 8 ustawy o rachunkowości, obejmuje ponadto ogół kosztów, poniesionych w związku z nabyciem tego prawa do dnia bilansowego lub przyjęcia do używania, w tym między innymi koszt obsługi zobowiązań zaciągniętych w celu ich finansowania i związane z nimi różnice kursowe, pomniejszony o przychody z tego tytułu. Od tak wyliczonej wartości początkowej dokonuje się odpisów amortyzacyjnych/umorzeniowych według ogólnych zasad, określonych w art. 33 ustawy o rachunkowości.

2. W razie nabycia w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób — wartość rynkową z dnia nabycia, chyba że umowa darowizny albo umowa o nieodpłatnym przekazaniu określa tę wartość w niższej wysokości. Przekazanie praw ochronnych na znak towarowy w drodze umowy darowizny jest rozwiązaniem, które pozwala na dokonywanie odpisów amortyzacyjnych/umorzeniowych od wartości rynkowej znaku⁹.

⁷ *Jak amortyzować znaki towarowe?*, „Przegląd Podatku Dochodowego” 20.10.2014; <https://poradnikprzedsiebiorcy.pl/-jak-amortyzowac-znaki-towarowe> (dostęp: 6.04.2020).

⁸ <http://taxfin.pl/znak-towarowy-okreslony-w-ustawie-o-prawie-wlasnosci-przemyslowej-z-dnia-30-czerwca-2000-roku-dz-u-z-2003-r-nr-119-poz-1117-ze-zm-to-kaзде-oznaczenie/> (dostęp: 10.07.2020).

⁹ Potwierdza to Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z dnia 6 maja 2014 roku, nr ILPB1/415-201/14-4/AP: „Wnioskodawczyni może dokonywać odpisów amortyzacyjnych od otrzymanego w drodze darowizny znaku towarowego objętego prawem ochronnym oraz zaliczyć je do kosztów uzyskania przychodów. Należy przy tym wskazać, że odpisów amor-

3. W razie nabycia w postaci wkładu niepieniężnego (aportu), wniesionego do spółki cywilnej lub osobowej spółki handlowej — wartość poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną przez wspólników na dzień wniesienia wkładu lub udziału, ale nie wyższą od ich wartości rynkowej z dnia wniesienia wkładu.

4. W razie otrzymania w związku z likwidacją osoby prawnej (z zastrzeżeniem art. 22g ust. 14b UPDOF) — wartość poszczególnych wartości niematerialnych i prawnych, ustaloną przez podatnika, ale nie wyższą od ich wartości rynkowej.

Znaki towarowe podlegają inwentaryzacji metodą weryfikacji¹⁰. Celem inwentaryzacji jest zbadanie realnej (rzeczywistej) wartości znaku. Jeżeli istnieje duże prawdopodobieństwo, że wartości te w przyszłości nie przyniosą spodziewanych korzyści ekonomicznych, to należy dokonać odpisu aktualizującego, co wynika bezpośrednio z art. 32 ust. 4 ustawy o rachunkowości.

Znak towarowy w Krajowych Standardach Rachunkowości

Krajowy Standard Rachunkowości nr 4 (Utrata wartości aktywów) (dalej: KSR nr 4) przedstawia procedurę ustalania odpisu aktualizującego wycenę, zarówno aktywów operacyjnych, jak i inwestycyjnych, w razie utraty przez nie wartości i dotyczy wszystkich aktywów jednostki. Sposób postępowania w nim zalecany zaprezentowano tak, aby podkreślić:

- konieczność kompleksowego podejścia do utraty wartości aktywów;
- podobieństwa procedury ustalania odpisu aktualizującego wycenę aktywów wobec utraty przez nie wartości, niezależnie od tego, czy są to aktywa związane z działalnością operacyjną jednostki, czy też są to inwestycje;
- zasady wynikające z ustawy wyceny bilansowej aktywów, odzwierciedlające wszelkie, zarówno korzystne, jak i niekorzystne (z powodu utraty wartości) dla jednostki, skutki bieżących ruchów cen rynkowych i zmian wartości godziwej niektórych, długo- i krótkoterminowych aktywów jednostki;
- sposób ujmowania w księgach rachunkowych odpisu aktualizującego, który zależy od charakteru rozpatrywanych aktywów;
- konieczność przestrzegania zasady indywidualnej, bilansowej wyceny aktywów (art. 7 ust. 3 ustawy), nawet wtedy, gdy składniki te nie wypracowują korzyści ekonomicznych samodzielnie, lecz w grupie, wraz z innymi aktywami.

Krajowy Standard Rachunkowości numer 4 podkreśla konieczność badania okoliczności odpisu aktualizującego ustalanych na podstawie:

tyzacyjnych należy dokonywać od wartości początkowej, którą w rozpatrywanej sprawie może być wartość rynkowa określona w umowie darowizny”.

¹⁰ *Bilans 2016 — zasady sporządzania i zatwierdzania*, dodatek do „Gazety Podatkowej” 2.03.2017; http://www.vademecumksiegowego.pl/arttykul_narzedziowa,856,0,13574,bilans-2016-zasady-sporzadzania-i-zatwierdzania.html (dostęp: 5.06.2020).

1. wewnętrznych źródeł informacji (KSR nr 4, r. IV, pkt 4.3)

— Czy w ciągu okresu sprawozdawczego nastąpiły lub prawdopodobne jest, że w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczne, niekorzystne dla jednostki zmiany, dotyczące zakresu lub sposobu, w jaki wszystkie lub tylko niektóre składniki aktywów są, lub — zgodnie z oczekiwaniami — będą użytkowane?

— Czy jednostka zamierza zaniechać lub restrukturyzować działalność, do której są wykorzystywane określone składniki aktywów? Czy zamierza zbyć lub zlikwidować jakieś składniki aktywów przed uprzednio przewidywanym terminem?

— Czy istnieją dowody świadczące o tym, że ekonomiczne skutki wykorzystania jakichś składników aktywów są, lub w przyszłości będą, gorsze od oczekiwanych?

— Czy można uznać, że wartość niektórych (lub wszystkich) składników aktywów, wynikająca z ksiąg rachunkowych na dzień bilansowy, jest wrażliwa na wystąpienie innych stwierdzonych okoliczności i zmian?

2. zewnętrznych źródeł informacji (r. IV, pkt 4.2)

— Czy wystąpiły okoliczności wskazujące na to, że jednostka może nie uzyskać, z przyczyn od siebie niezależnych, należnych jej kwot pieniężnych, innych aktywów finansowych, dóbr lub świadczeń?

— Czy odzyskanie kosztów poniesionych na wykonanie długotrwałej usługi jest prawdopodobne, pomimo wątpliwej ważności umowy, toczącej się rozprawy sądowej, związanej z umową, niemożności dopełnienia przez jednostkę lub drugą stronę umowy i wynikających z niej obowiązków?

— Czy przewidywany wcześniej rozkład w czasie wpływów pieniężnych, spodziewanych z określonego składnika aktywów, zmieni się?

— Czy utrata wartości rynkowej poszczególnych składników aktywów, jaka nastąpiła w ciągu okresu sprawozdawczego, jest znacznie wyższa od utraty, której można było się spodziewać w wyniku upływu czasu i zwykłego użytkowania?

— Czy w ciągu okresu sprawozdawczego nastąpiły lub w niedalekiej przyszłości nastąpią znaczne, niekorzystne dla jednostki zmiany o charakterze technologicznym, rynkowym, gospodarczym lub prawnym, w otoczeniu, w którym jednostka prowadzi działalność lub też na rynkach, do których obsługi aktywa jednostki są wykorzystywane?

— Czy w ciągu okresu sprawozdawczego nastąpił wzrost rynkowych stóp procentowych lub innych rynkowych stóp zwrotu z inwestycji i czy prawdopodobne jest, że wzrost ten wpłynie na stopę dyskontową, stosowaną do wyliczenia wartości użytkowej danego składnika aktywów i istotnie obniży terażniejszą wartość spodziewanych korzyści ekonomicznych netto z tego składnika?

Odpis aktualizujący z tytułu trwałej utraty wartości znaku towarowego ujmuje się w księgach rachunkowych według następującego dekretu:

— WN — Pozostałe koszty operacyjne (zespół 7);

— MA — Odpisy aktualizujące wartość wartości niematerialnych i prawnych¹¹ (zespół 0).

W razie ustania przyczyny, dla której dokonano odpisu z tytułu trwałej utraty wartości, równowartość całości lub odpowiedniej części uprzednio dokonanego odpisu aktualizującego podlega zaliczeniu do pozostałych przychodów operacyjnych dekretem:

— WN — Odpisy aktualizujące wartość wartości niematerialnych i prawnych (zespół 0);

— MA — Pozostałe przychody operacyjne (zespół 7).

Wartości początkowej znaku towarowego nie można zwiększać o nakłady z tytułu ulepszeń, gdyż ustawa o rachunkowości nie przewiduje takiego rozwiązania wobec wartości niematerialnych i prawnych (art. 33 ust. 1 nie odwołuje się do art. 31 ust. 1), w tym znaku towarowego.

Znak towarowy w ujęciu Międzynarodowych Standardów Rachunkowości

Znak towarowy, zgodnie z Międzynarodowym Standardem Rachunkowości nr 38 (dalej: MSR 38), zaliczany jest do wartości niematerialnych. Standard wskazuje na cztery podstawowe kryteria definicyjne:

- identyfikowalność,
- niepieniężny charakter,
- spełnienie warunków uznania za aktywa oraz brak postaci fizycznej.

Zasadniczo definicje, wynikające ze standardów międzynarodowych oraz polskiej ustawy o rachunkowości, są zbieżne. Różnic można dopatrywać się jedynie w zakresie, że polskie ustawodawstwo określa przykładowy, otwarty katalog, dokonując niejako z góry, od razu, kwalifikacji.

Wycena początkowa, dokonywana z uwzględnieniem przepisów standardów międzynarodowych oraz polskiego prawa bilansowego, nie różni się w istotny sposób — rozbieżność, o której należy pamiętać, to że standardy międzynarodowe pozwalają na przeszacowanie wartości niematerialnych (§ 75 MSR 38), co jest niedopuszczalne z punktu widzenia polskich przepisów.

W przypadku dokonywania odpisów amortyzacyjnych od składników niematerialnych należy mieć na względzie, że standardy międzynarodowe rozróżniają wartości niematerialne, które mają określony okres użytkowania (w tym przypadku mamy do czynienia z odpisami amortyzacyjnymi) oraz nieokreślony (w tym przypadku wartość niematerialna podlegać będzie corocznym testom na utratę wartości oraz jednostka będzie zobowiązana do weryfikacji okresu użyteczności).

¹¹ http://www.vademecumksiegowego.pl/arttykul_narzedziowa,825,0,12873,odpis-aktualizujacy-wartosci-niematerialne-i-prawne.html (dostęp: 6.06.2020).

Pełna zgodność występuje w zakresie niemożliwości ulepszenia, zarówno regulacje polskie, jak i międzynarodowe nie przewidują możliwości ulepszenia wartości niematerialnej — wtedy dochodzi najczęściej do ujawnienia nowej wartości niematerialnej.

Prezentacja wartości niematerialnych w bilansie jednostki, z punktu widzenia standardów międzynarodowych, jest realizowana w zdecydowanie szerszym zakresie niż zgodnie z polskimi przepisami. W myśl § 119 MSR 38 wskazano przykładowe grupy ujawnień, obejmujące:

- znaki towarowe (produktów);
- tytuły czasopism i tytuły wydawnicze;
- oprogramowanie komputerowe;
- licencje i *franchising*;
- prawa autorskie, patenty i inne przemysłowe prawa własności, prawa operatorskie i związane ze świadczeniem usług;
- receptury, formuły, modele, projekty i prototypy;
- wartości niematerialne w toku wytwarzania.

Jednostka ma możliwość dzielić lub łączyć wymienione grupy, jeśli przyczyni się to do dostarczenia bardziej przydatnych informacji użytkownikom sprawozdań finansowych.

Bilansowo-podatkowe odpisy amortyzacyjne/umorzeniowe znaku towarowego

Na każdy dzień bilansowy wartość początkową znaku towarowego koryguje się nie tylko o odpisy z tytułu trwałej utraty wartości, lecz także odpisy amortyzacyjne/umorzeniowe. W bilansie wartość znaków towarowych należy wykazać według ceny nabycia pomniejszonej o ewentualne odpisy z tytułu trwałej utraty wartości oraz o dotychczasowe odpisy amortyzacyjne/umorzeniowe.

Podkreślenia tu wymaga, że w sytuacji¹²:

- zarejestrowanych znaków towarowych podstawą do ich wykorzystywania jest prawo ochronne, o którym mowa w Prawie własności przemysłowej; mamy do czynienia z obowiązkiem amortyzacji prawa ochronnego na znak towarowy;
- niezarejestrowanych znaków towarowych możliwe jest korzystanie z nich na podstawie posiadanych praw majątkowych, ewentualnie uzyskanej licencji; mamy do czynienia z obowiązkiem amortyzacji autorskich lub pokrewnych praw majątkowych czy amortyzacją licencji.

¹² Więcej zob. https://www.podatki.biz/artykuly/amortyzacja-znakow-towarowych_53_30870.htm (dostęp: 6.04.2020).

Odpisów amortyzacyjnych/umorzeniowych znaku towarowego dokonuje się, systematycznie i planowo rozkładając jego wartość początkową na ustalony okres amortyzacji¹³:

— od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym wprowadzono go do ewidencji księgowej,

— do końca tego miesiąca, w którym wystąpi zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór.

Jeżeli wartość początkowa zakupionego znaku towarowego, ustalona na podstawie tych regulacji, nie przekracza dziesięciu tysięcy złotych (netto — w przypadku czynnych podatników VAT, brutto — w przypadku podmiotów zwolnionych z VAT), podatnik może zastosować jedno z rozwiązań¹⁴:

— zaewidencjonować wydatek bezpośrednio w kosztach uzyskania przychodów (art. 22D ust. 1 UPDOF i art. 16D ust. 1 UPDOP);

— zastosować amortyzację jednorazową (100%) i zaewidencjonować odpis amortyzacyjny/umorzeniowy w miesiącu przyjęcia znaku towarowego do użytkowania (art. 22f ust. 3 UPDOF i art. 16f ust. 3 UPDOP);

— przyjąć na stan wartości niematerialnych i prawnych i dokonywać metodą liniową odpisów amortyzacyjnych/umorzeniowych w oparciu o ustalone stawki amortyzacyjne.

Wybór któregoś z rozwiązań powinien być systemowy i wynikać wprost z opracowanej polityki rachunkowości podmiotu.

Jeżeli wartość początkowa znaku towarowego przekroczy dziesięć tysięcy złotych (netto — w przypadku czynnych podatników VAT, brutto — w przypadku podmiotów zwolnionych z VAT), podmiot zobligowany jest do stosowania regulacji zawartych w art. 22m ust. 1 pkt 4 UPDOF i art. 16m ust. 1 pkt 4 UPDOP — stąd okres amortyzacji znaku towarowego nie może trwać krócej niż sześćdziesiąt miesięcy, a maksymalna roczna stawka amortyzacyjna powinna wynosić 20%. Odpisy amortyzacyjne/umorzeniowe są kosztem uzyskania przychodu. Znak towarowy nie podlega amortyzacji jednorazowej w ramach pomocy *de minimis*.

Ewidencja odpisu amortyzacyjnego/umorzeniowego nabytego znaku towarowego odbywa się według dekretu¹⁵:

— WN — Amortyzacja (zespół 4),

— MA — Umorzenie wartości niematerialnych i prawnych (zespół 0),
równolegle, przebieganie na zespół 5,

— MA — Rozliczenie kosztów układu rodzajowego (zespół 4),

¹³ <https://www.gofin.pl/podatki/17,1,61,181143,jak-amortyzowac-znaki-towarowe.html> (dostęp: 6.04.2020).

¹⁴ <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-amortyzacja-wartosci-niematerialnych-i-prawnych> (dostęp: 6.04.2020); więcej *Jak amortyzować znaki...*

¹⁵ Więcej <https://andrzejprzegendza.com.pl/2020/01/31/znaki-towarowe-wycena-i-ewidencja> (dostęp: 6.04.2020).

— WN — Koszty układu funkcjonalnego (zespół 5).

Przepisy podatkowe wyłączają z amortyzacji nakłady, które powstały w celu wytworzenia we własnym zakresie dobra niematerialnego, jakim jest znak towarowy¹⁶ oraz nie pozwalają na określenie jego wartości początkowej. W tej sytuacji prawo ochronne na znak towarowy nie może zostać zakwalifikowane do wartości niematerialnych i prawnych, podlegających amortyzacji. Wydatki związane z własnym znakiem towarowym należy zaliczyć do kosztów. Stanowisko organu podatkowego wobec amortyzacji prawa do znaku towarowego umieszczone zostało w piśmie do Ministerstwa Finansów z dnia 17 maja 2013 roku, nr DD6/8213/59/MDA/2012/DD-604/2012, opublikowanym w Biuletynie Skarbowym nr 3 z 2013 roku, w którym objaśniono, że:

możliwość dokonywania podatkowych odpisów amortyzacyjnych od prawa do znaku towarowego występuje wtedy, gdy na dzień jego nabycia podatnik posiada na mocy prawomocnej decyzji Urzędu Patentowego szczególną ochronę prawną, czyli wówczas, gdy dochodzi do nabycia wtórnego, a nie pierwotnego — związanego z samym faktem wydania decyzji przez Urząd Patentowy. W tym drugim z wymienionych przypadków należy uznać, że ma miejsce wytworzenie prawa, które tym samym nie podlega amortyzacji.

Podsumowanie

Wyróżnienie się w czasach współczesnej gospodarki produktu (towaru, usługi) zależy od rozpoznawalności znaku towarowego, który, jak wykazano w artykule, jest elementem bardzo złożonym i wieloaspektowym. Podkreślenia wymaga konieczność rozróżnienia pojęcia znaku towarowego od prawa do znaku towarowego. Chociaż znak towarowy funkcjonuje niezależnie od powstania jego ochrony prawnej, to nie można utożsamiać go z prawem do znaku towarowego, z którego nabyciem wiązać się mogą określone skutki, w tym uprawnienia do amortyzacji podatkowej wymienionego prawa (wyrok NSA z dnia 3 lutego 2011 roku, sygn. akt II FSK 1741/09).

W gospodarce XXI wieku rzetelna wycena wartości niematerialnych i prawnych, zwłaszcza gdy stają się jednymi z kluczowych pozycji aktywów, jest kwestią fundamentalną, szczególnie dla licznego grona interesariuszy, w tym dla inwestorów (dawców kapitału).

Bibliografia

Literatura

Bilans 2016 — zasady sporządzania i zatwierdzania, dodatek do „Gazety Podatkowej” 2.03.2017.
Jak amortyzować znaki towarowe?, „Przegląd Podatku Dochodowego” 20.10.2014.

¹⁶ <https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-koszty-rejestracji-znaku-towarowego-jak-prawidlowo-zaksiegowac>.

Kowalczyk-Kędzierska M., *Nowa definicja znaku towarowego — nowelizacja polskiej ustawy w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” 2019, nr 4.

Znak towarowy — ujęcie w księgach i prezentacja w bilansie, „Zeszyty Metodyczne Rachunkowości” 20.02.2017.

Źródła internetowe

<https://andrzejprzegendza.com.pl/2020/01/31/znaki-towarowe-wycena-i-ewidencja>.

<https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-amortyzacja-wartosci-niematerialnych-i-prawnych>.

<https://poradnikprzedsiębiorcy.pl/-koszty-rejestracji-znaku-towarowego-jak-prawidlowo-zaksięgowac>.

<http://taxfin.pl/znak-towarowy-okreslony-w-ustawie-o-prawie-wlasnosci-przemyslowej-z-dnia-30-czerwca-2000-roku-dz-u-z-2003-r-nr-119-poz-1117-ze-zm-to-kazde-oznaczenie/>.

<https://www.gofin.pl/podatki/17,1,61,181143,jak-amortyzowac-znaki-towarowe.html>.

https://www.podatki.biz/artykuly/amortyzacja-znakow-towarowych_53_30870.htm.

Akty prawne

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/2436 z dnia 16 grudnia 2015 roku mająca na celu zbliżenie ustawodawstw państw członkowskich, odnoszących się do znaków towarowych.

Krajowy Standard Rachunkowości nr 4.

Międzynarodowy Standard Rachunkowości nr 38.

Rozporządzenie Prezesa Rady Ministrów z dnia 8 grudnia 2016 roku w sprawie dokonywania i rozpatrywania zgłoszeń znaków towarowych (Dz.U. poz. 2053).

Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. 2019.0.1387).

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. 2019.0.865).

Ustawa o podatku od towarów i usług VAT (Dz.U. 2020.0.106).

Ustawa o rachunkowości (Dz.U. 2019.0.351).

Ustawa Prawo własności przemysłowej (Dz.U. 2020.286).