

## Znak towarowy: zdolność aportowa i zdolność amortyzacyjna

Stefan Babiarcz\*

**Streszczenie:** *Cel* – zasadniczym celem artykułu jest wykazanie prawnej dopuszczalności dokonywania odpisów amortyzacyjnych i zaliczania ich do kosztów uzyskania przychodów od praw do znaków towarowych i praw ze zgłoszeń znaków towarowych do rejestracji, a nie tylko od praw ochronnych na znak towarowy. Celem ubocznym było wykazanie, że prawo do znaku towarowego – jako prawo majątkowe – ma zdolność aportową i odmawianie znakowi towarowemu zdolności amortyzacyjnej prowadzi do sprzeczności i nierównego traktowania tych praw. *Metodologia badania* – w artykule wykorzystano jako metodę badawczą analizę prawniczą tekstów aktów prawnych, to jest ustaw:

- Prawo autorskie,
- Prawo własności przemysłowej,
- Kodeks cywilny,
- o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji,
- o podatku dochodowym od osób fizycznych,
- o podatku dochodowym od osób prawnych,
- Kodeks spółek handlowych.

*Wynik* – przeprowadzona analiza prawna wykazała, że prawo do znaku towarowego, jak i prawo ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji mają zdolność aportową i zdolność amortyzacyjną. Pożądana i oczekiwana byłaby w tym zakresie w związku z tym zmiana tendencji orzeczniczej sądów administracyjnych. *Oryginalność/wartość* – oryginalność zaprezentowanego poglądu na zdolność amortyzacyjną znaku towarowego polega na tym, że nie jest on prezentowany w piśmiennictwie, orzecznictwie.

**Słowa kluczowe:** znak towarowy, opodatkowanie, amortyzacja

### Wprowadzenie

Prawa określone w Prawie własności przemysłowej podlegają jako prawa majątkowe amortyzacji podatkowej. Z tego tytułu – poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych – wpływają na wysokość kosztów uzyskania przychodów. Jednakże posługiwanie się znakiem towarowym w działalności gospodarczej ma niebagatelny wpływ na zwiększenie przychodów. Istotne jest, że analiza argumentacji tak organów podatkowych, jak i sądów administracyjnych zawarta w zaskarżonych decyzjach podatkowych i uzasadnieniach wyroków wskazuje, iż ten związek nie jest dostrzegany, wręcz pomijany. Wydaje się im, że jak wyłączy się z kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od znaków

---

\* dr Stefan Babiarcz, sędzia NSA, Naczelny Sąd Administracyjny, 00-011 Warszawa, ul. G.P. Boduena 3/5, e-mail: sbabiarcz@nsa.gov.pl.

towarowych, na które nie zostały jeszcze udzielone prawa ochronne, to wzrośnie podstawa opodatkowania i tym samym zwiększą się wpływy z podatków. Nie dostrzega się, że znak towarowy – mimo iż nie jest narzędziem monopolizacji rynku, bo nie prowadzi do wyłączności wytwarzania czy wprowadzania do obrotu danych wyrobów, czy świadczenia usług – poprzez zdolność odróżniania i zdolność odróżniającą tego znaku towarowego ma istotny wpływ na zwiększenie popytu na dane towary czy świadczone usługi, a tym samym na zwiększenie przychodów.

Związek przyczynowy między tymi relacjami wydaje się być z tych powodów oczywisty. Z tych też względów istniejąca w orzecznictwie sądów administracyjnych tendencja ograniczająca możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych tylko do praw ochronnych na znak towarowy idzie w złym kierunku. Dlatego w artykule zostanie przedstawiona koncepcja wraz z argumentacją prawną pozwalająca na zmianę tej linii orzeczniczej.

## 1. Znaczenie znaków towarowych a czas trwania procedur rejestracyjnych

W dobie gospodarki rynkowej zjawisko stosowania w działalności gospodarczej znaków towarowych jest powszechne. Są one wykorzystywane jako składnik majątku przedsiębiorstwa, a także stanowią podstawowy element promocji produkowanych towarów i świadczonych usług (logo). Znaki towarowe funkcjonują w obrocie gospodarczym jako znaki towarowe zarejestrowane, zgłoszone do rejestracji, ale też jako niezarejestrowane i niezgłoszone do rejestracji, po prostu używane w działalności gospodarczej<sup>1</sup>. Z danych publikowanych w raportach rocznych przez Urząd Patentowy Rzeczypospolitej Polskiej (UPRP) wynika, że liczba zgłoszeń znaków towarowych dokonanych w UPRP wynosiła w trybie krajowym<sup>2</sup>:

- w roku 2010 – 14 080 (podmioty krajowe) i 904 (podmioty zagraniczne),
- w roku 2011 – 14 252 (podmioty krajowe) i 797 (podmioty zagraniczne),
- w roku 2012 – 13 246 (podmioty krajowe) i 824 (podmioty zagraniczne),
- w roku 2013 – 13 532 (podmioty krajowe) i 960 (podmioty zagraniczne).

Praw ochronnych udzielonych przez UPRP podmiotom krajowym i zagranicznym w trybie krajowym w tych samych latach wydano (odpowiednio):

- w 2010 roku – 10 050 i 950,
- w 2011 roku – 8795 i 885,
- w 2012 roku – 7925 i 595,
- w 2013 roku – 13246 i 911.

Jest jeszcze charakterystyczne to, że liczba praw ochronnych na znaki towarowe udzielonych w UPRP w trybie krajowym, pozostających w mocy w Polsce 31 grudnia 2013 roku

---

<sup>1</sup> Zob. wyrok WSA w Białymstoku z 30 października 2007 r., sygn. I SA/Bk 401/07, Lex nr 307605, w którym Sąd stwierdził, że pojęcie „prawo do znaku towarowego” obejmuje: prawo ochronne na znak towarowy, prawo do znaku powszechnie znanego oraz prawo ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji.

<sup>2</sup> Dane dostępne na stronie: [www.uprp.pl/raporty-roczne-urzedu-patentowego-rp/Lead03,68,3909,1,index,pl,text](http://www.uprp.pl/raporty-roczne-urzedu-patentowego-rp/Lead03,68,3909,1,index,pl,text) (30.04.2015).

wyniosła 133 695. Jednocześnie liczba zgłoszeń wspólnotowych znaków towarowych przez podmioty polskie w OHIM (Urząd ds. Harmonizacji Rynku Wewnętrznego) wyniosła:

- w 2010 roku – 1769,
- w 2011 roku – 1946,
- w 2012 roku – 2143,
- w 2013 roku – 2746.

Natomiast liczba rejestracji wspólnotowych znaków towarowych udzielonych przez OHIM wyniosła:

- w 2010 roku – 1454,
- w 2011 roku – 1539,
- w 2012 roku – 1568,
- w 2013 roku – 1857.

Prezentowane dane statystyczne prowadzą do wniosku o wzrastającym zainteresowaniu przedsiębiorców zgłaszaniem znaków towarowych do rejestracji, a także o wzroście liczby udzielonych praw ochronnych, jak i liczby zarejestrowanych wspólnotowych znaków towarowych.

Z danych statystycznych Raportu za 2013 roku (s. 36) wynika, że Polska znalazła się na 10 miejscu, jeśli chodzi o liczbę zgłoszeń wspólnotowych znaków towarowych do rejestracji w OHIM, i na 12 miejscu pod względem liczby dokonanych rejestracji. Nie ma też znacznych różnic, jeśli chodzi o porównanie danych zgłoszeń i rejestracji (udzielonych praw ochronnych) w latach 2010–2013 (wyjątek dotyczy tylko 2012 r.). Czas rozstrzygnięcia sprawy w UPRP wynosi 12–16 miesięcy. W ostatnich latach wzrosła też liczba spraw w sądach administracyjnych dotyczących możliwości wniesienia każdego z tych „praw” jako aportu do spółki kapitałowej, a także możliwości ich amortyzowania. Tendencja ta oznacza, że przedsiębiorcy nie do końca podzielają utrwaloną w orzecznictwie sądów administracyjnych tendencję dopuszczającą możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych tylko od zarejestrowanych znaków towarowych. Oznacza to konieczność szerszego i ponownego spojrzenia na tę problematykę.

## **2. Zdolność aportowa znaku towarowego**

### **2.1. Znak towarowy – definicja**

Aby badać przesłanki zdolności aportowej, należy w pierwszej kolejności określić, co rozumiemy pod pojęciem znaku towarowego. Definicja znaku towarowego została wskazana w art. 120 ust. 1 ustawy z 30 czerwca 2000 roku – Prawo własności przemysłowej<sup>3</sup>. Stosownie do niej „znakiem towarowym może być każde oznaczenie, które można przedstawić w sposób graficzny, jeżeli oznaczenie takie nadaje się do odróżnienia towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów innego przedsiębiorstwa”. „Znakiem towarowym może być

<sup>3</sup> DzU z 2013 r., poz. 1410 ze zm. (dalej: p.w.p.).

w szczególności wyraz, rysunek, ornament, kompozycja kolorystyczna, forma przestrzenna, w tym forma towaru lub opakowania, a także melodia lub sygnał dźwiękowy” (art. 120 ust. 2 p.w.p.). Znak towarowy jest więc dobrem niematerialnym. W definicji tej zwraca uwagę przede wszystkim zdolność znaku towarowego do odróżniania towarów jednego przedsiębiorstwa od towarów drugiego przedsiębiorstwa. Jeżeli natomiast znak towarowy nie ma tej zdolności odróżniającej, a występuje odrębnie od towaru, to staje się on znakiem towarowym dopiero wtedy, gdy u odbiorców wytworzą się wyobrażenia wiążące ten znak z towarem danego przedsiębiorcy (Skubisz 1997: 23).

W przywołanej definicji znak towarowy jest ściśle związany z przedsiębiorstwem, jednakże nie oznacza to, że tylko przedsiębiorca może uzyskać prawa ochronne do znaku towarowego (Kępiński, w: Skubisz 2012b: 985). Takiej wykładni art. 120 ust. 1 i 2, art. 133, 162 p.w.p. przeczyłaby chociażby treść art. 3 pkt 1 p.w.p., zgodnie z którą ilekroć w ustawie jest mowa o osobie, to rozumie się przez nią osobę fizyczną lub prawną. Zatem zgłaszającym w rozumieniu art. 138 p.w.p. może być także osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, a nawet podmiot niemający osobowości prawnej. Za taką wykładnią przemawia też art. 169 ust. 1 pkt 1 i 4 p.w.p. wskazujący na przypadki, w których dochodzić może do wygaśnięcia praw ochronnych wskutek nieużywania znaku towarowego czy wykreślenia z właściwego rejestru podmiotu mającego osobowość prawną, a któremu to prawo przysługiwało. Znak towarowy jest przedmiotem ochrony nie tylko, gdy jest używany w związku z działalnością gospodarczą (art. 153 ust. 1 p.w.p.), ale i wtedy, gdy nie został zgłoszony do rejestracji. Ochrona ta przysługuje mu na podstawie art. 10 ust. 1 i 2 ustawy z 16 kwietnia 1993 roku o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji<sup>4</sup>.

Rzeczą istotną dla zrozumienia wzajemnych relacji zachodzących między znakiem towarowym a prawem ochronnym na znak towarowy jest to, że znak towarowy istnieje niezależnie od udzielenia (odmowy udzielenia) prawa ochronnego. Udzielenie tego prawa ma bowiem charakter fakultatywny i nie wpływa na istnienie znaku towarowego w sferze stosunków cywilnoprawnych<sup>5</sup>. Czynem nieuczciwej konkurencji będzie czyn polegający na sprzecznym z prawem wykorzystywaniu znaku towarowego na przykład klienta, a więc także podmiotu nieprowadzącego działalności gospodarczej. Poza tym niezarejestrowanemu znakowi towarowemu może przysługiwać ochrona na podstawie przepisów ustawy z 4 lutego 1994 roku o prawie autorskim i prawach pokrewnych<sup>6</sup>. W orzecznictwie i piśmiennictwie przyjmuje się bowiem, że „forma przedstawieniowa znaku towarowego może niekiedy uzyskać status utworu w rozumieniu prawa autorskiego” (Wojcieszko-Głuszko 2012: 428). Zwrócić tu bowiem uwagę trzeba na to, że ustawodawca w przepisach karnych (art. 303–310 p.w.p. oraz art. 115–123 u.p.a.) wprowadził model ochrony kumulatywnej przedmiotów objętych regulacją przepisów prawa własności przemysłowej wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 1 p.w.p. (Raglewski). Jedynym wyjątkiem jest tu art. 116 p.w.p. dotyczący ochrony praw

<sup>4</sup> DzU z 2003 r., nr 153, poz. 1503 ze zm. (dalej: u.z.n.k.).

<sup>5</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z 28 czerwca 2004 r., sygn. I SA/Rz 1661/03, Lex nr 132978.

<sup>6</sup> DzU z 2006 r., nr 90, poz. 631 ze zm. (dalej: u.p.a.).

majątkowych do utworu będącego wzorem przemysłowym. Wówczas „ochrona praw majątkowych do utworu przewidziana w przepisach prawa autorskiego nie ma zastosowania do wytworów wytworzonych według wzoru przemysłowego i wprowadzonych do obrotu po wygaśnięciu prawa z rejestracji udzielonego na taki wzór”. Poza tym podkreślenia wymaga to, że w art. 1 ust. 2 p.w.p. wprowadzono zasadę kumulatywnego zastosowania środków ochrony prawnej, a ich wybór należy do uprawnionego<sup>7</sup>.

Wydawałoby się, że znaki towarowe nie podlegają ochronie na podstawie przepisów prawa cywilnego, jako że prawo własności dotyczy ochrony dóbr materialnych, a znaki towarowe to niematerialny produkt twórczej działalności umysłu ludzkiego. Ich cechą charakterystyczną jest to, że wytwór ten istnieje niejako w oderwaniu do przedmiotu materialnego, od rzeczy, w której został ucieleśniony. Cechują się również tym, że prawa wynikające z dóbr niematerialnych obejmują „zarówno prawa o charakterze majątkowym, umożliwiające gospodarcze wykorzystanie tego dobra w szczególności przez uzyskanie wynagrodzenia za jego wykorzystanie, jak i prawa o charakterze niemajątkowym chroniące tzw. dobra osobiste twórcy, czyli jego autorstwo przed naruszeniem (np. przed przywłaszczeniem autorstwa, nazwiska lub pseudonimu twórcy)” (Wolter 1967: 30; Skubisz 1998: 233). Powyższe nie oznacza, że znak towarowy nie może być przedmiotem własności, przedmiotem stosunku prawnego jest bowiem zawsze zachowanie się człowieka, a niekiedy tylko pewien obiekt materialny, którego to zachowanie dotyczy. Prawa na dobrach niematerialnych są na przykład częścią składową nieruchomości (art. 50 k.c.) (Wolter 1967: 30; Skubisz 1998: 233). Od dobra niematerialnego należy odróżnić jego nośnik materialny (*corpus mechanicum*), w którym to dobro znajduje swój wyraz. Jego istnienie jest warunkiem „udostępnienia” przedmiotu niematerialnego, jak również udzielenia ochrony. Istotne dla znaku towarowego jest to, by wywoływał w świadomości odbiorców skojarzenia związane z zaletami towaru (usługi). Oznacza to, że jest już tylko z tego tytułu instrumentem gry ekonomicznej i ma wartość rynkową (Skubisz 1998: 236). Taki znak towarowy może być zgłoszony do rejestracji (art. 138 ust. 1–4 p.w.p.). W zgłoszeniu należy określić ten znak oraz wskazać towary, dla których znak jest przeznaczony. Jedno zgłoszenie może dotyczyć tylko jednego znaku.

Ze zgłoszeniem wiąże się nabycie prawa, zgodnie bowiem z art. 162 ust. 6 p.w.p. „do praw z dokonanego w Urzędzie Patentowym zgłoszenia, na które nie zostało jeszcze udzielone prawo ochronne, stosuje się odpowiednio art. 162 ust. 1 oraz ust. 3–5”. Oznacza to, że prawo ze zgłoszenia jest prawem zbywalnym i podlega dziedziczeniu. Poza tym może być przeniesione w przypadku tych towarów, w stosunku do których zostało zgłoszone, i jeżeli towary, dla których znak pozostaje zgłoszony na rzecz zbywcy, nie są tego samego rodzaju (art. 162 ust. 4 p.w.p.). Umowa o przeniesieniu prawa ze zgłoszenia (art. 162 ust. 6 w zw. z art. 67 ust. 2 p.w.p.) wymaga, podobnie jak umowa przeniesienia prawa ochronnego,

<sup>7</sup> Zob. też wyrok TSUE z 27 stycznia 2011 r., C-168/09 w sprawie Flos SpA. Semeraro Casa e Famiglia Sp. A (orzeczenie wstępne), Z.O.T.S i S. 2011, nr 1, s. 181–224 z głosami L. Broncus-Cieślak i J. Kępińskiego Lex/el do art. 116 p.w.p. Wedle też wyroku przepis art. 116 p.w.p. jest sprzeczny z wymogami Dyrektywy 98/71/WE i powinien być usunięty z porządku prawnego w Polsce. Zob. (Tischner 2011: 20–25).

formy pisemnej pod rygorem nieważności. Umowa ta będzie z reguły jakąś formą umowy z kodeksu cywilnego (sprzedaż, darowizna, itp.). Oczywiście prawo ze zgłoszenia znaku towarowego może być częścią przedsiębiorstwa (art. 551 pkt 6 k.c.), a wówczas „czynność prawna mająca za przedmiot przedsiębiorstwo obejmuje wszystko, co wchodzi w skład przedsiębiorstwa, chyba że co innego wynika z treści czynności prawnej albo z przepisów szczególnych” (art. 552 k.c.). Znak towarowy zaś z uwagi na swój autonomiczny i niezależny (odrębny) charakter w stosunku do towaru lub usługi oraz ze względu na irrelewantność praw autorskich na znak będący utworem może być przedmiotem obrotu jako prawa majątkowe. Jednakże w tym przypadku zbycie może nastąpić w dowolnej formie.

Wytworzenie znaku towarowego lub jego zbycie i następnie jego używanie prowadzić może do nabycia tak zwanego prawa użytkownika uprzedniego (art. 160 p.w.p.). Używanie takiego znaku na rynku lokalnym nie stanowi przeszkody do tego, by następnie takie oznaczenie zostało formalnie zarejestrowane na inną osobę (art. 284 pkt 8 p.w.p., art. 6 ust. 2 Dyrektywy Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/95/WE z 22 października 2008 roku mającej na celu zbliżenie ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do znaków towarowych, wersja skodyfikowana)<sup>8</sup>. Jednakże powyższe prawo użytkownika uprzedniego jakkolwiek może być przeniesione na inną osobę, to jednak tylko wraz z przedsiębiorstwem, przy czym na wniosek uprawnionego podlega wpisowi do rejestru (art. 160 ust. 2 p.w.p.). Z wykładni tych przepisów wynikałoby, że przeniesienie praw może nastąpić dopiero po zarejestrowaniu prawa w rejestrze znaków towarowych. Wartość rynkowa znaku towarowego zgłoszonego do rejestracji będzie wartością wyższą niż wartość samego znaku towarowego, dojdą na przykład koszty opracowania plus koszty zgłoszenia do rejestracji, koszty ochrony i koszty wynajmu kancelarii prawnej. Natomiast wycena prawa ochronnego na znak towarowy powinna uwzględniać znaczenie ekonomiczne znaku w zakresie udziału w rynku, wpływ na ceny, dominację w kanałach dystrybucji, odporność na działania konkurencji itp.

## **2.2. Pojęcie wkładu niepieniężnego (aportu)**

W przepisach k.s.h. nie występuje definicja wkładu niepieniężnego w aspekcie pozytywnym. W piśmiennictwie natomiast, analizując orzecznictwo Sądu Najwyższego, a także treść art. 14 § 1 i 3 k.s.h. oraz art. 158 § 1–3 k.s.h., wskazuje się, że art. 14 § 1 i 3 k.s.h. wprowadza negatywne (§ 1) i pozytywne (§ 3) kryteria uznania za aport (Kidyba). Do kryteriów negatywnych zalicza się to, że aport nie może być prawem niezbywalnym, nie może polegać na świadczeniu pracy i świadczeniu usług. W orzecznictwie zaś zwraca się uwagę na to, że przedmiotem aportu oprócz rzeczy<sup>9</sup> mogą być też inne prawa majątkowe. Ponadto, przedmiotem wkładu niepieniężnego może być to, co przedstawia jakąkolwiek wartość majątkową, a nie jest pieniądzem, jak również prawa bezwzględne lub względne, jeżeli są zbywalne

<sup>8</sup> Dz.Urz. UE L nr 299, poz. 25.

<sup>9</sup> Uchwała 7 sędziów SN z 2 marca 1993 r., sygn. III CZP 123/92, OSNC 1993, nr 10, poz. 167.

i mogą być aktywami w bilansie spółki<sup>10</sup>. Aktualnie jednak orzecznictwo, odmiennie niż poprzednio, nie dopuszcza możliwości wniesienia prawa niezbywalnego do spółki poprzez jego ustanowienie na jej rzecz (wniesienie konstytutywne aportu)<sup>11</sup>. Dotyczy to możliwości wniesienia aportu poprzez ustanowienie na rzecz spółki prawa użytkowania oraz najmu i dzierżawy. Sąd przyjął bowiem, że „translatywne wniesienie aportu w postaci praw z umowy dzierżawy ma miejsce wtedy, gdy współnik, który jest dzierżawcą danej nieruchomości, przenosi na rzecz spółki swe uprawnienia do używania rzeczy i do pobierania z niej pożytków. Dzierżawca, wnosząc tego typu aport, musi uzyskać zgodę wydzierżawiającego na podstawie art. 519 k.c., bowiem obok uprawnień z umowy dzierżawy na spółkę przechodzą także połączone z nimi obowiązki – co oznacza, że ma miejsce przejęcie długu”.

Dotychczas w orzecznictwie Sądu Najwyższego przyjęto, że aportem może być:

- weksel własny z poręczeniem wekslowym indosowany *in blanco*<sup>12</sup>,
- użytkowanie wieczyste<sup>13</sup>,
- wierzytelności przysługujące współnikowi wobec spółki<sup>14</sup>,
- wiadomości i doświadczenie techniczne nadające się do bezpośredniego zastosowania w produkcji (*know-how*)<sup>15</sup>,
- znak towarowy jako przedmiot aportu oraz prawo ochronne na znak towarowy jako wkład niepieniężny, a także inne prawa na dobrach niematerialnych (Kidyba 2005: 117, 107),
- majątkowe prawa autorskie (Kidyba 2005:120),
- obligacje (Kidyba 2005: 112),
- prawa udziałowe (Kidyba 2005: 107),
- przedsiębiorstwo (Kidyba 2005: 107),
- własność nieruchomości i ruchomości (współwłasność rzeczy) (Kidyba 2005: 109).

Generalnie rzecz ujmując, w piśmiennictwie przyjmuje się, że wkładem niepieniężnym (aportem) jest prawo, które ma określoną wartość majątkową, jest realne, może być wydzielone z majątku współnika i przeniesione na spółkę w celu pokrycia wartości udziałów przysługujących współnikowi, które łącznie z wkładami innych tworzą kapitał zakładowy (Kidyba 2005: 88–125).

<sup>10</sup> Zob. uchwała SN z 20 maja 1992 r., sygn. III CZP 52/92 OSP 1993, nr 6, poz. 120 z głosem T. Komosy tamże; uchwała SN z 26 kwietnia 1991 r., sygn. III CZP 32/91; postanowienie SN z 19 września 1990 r., sygn. III CRN 268/90, Lex nr 1223002.

<sup>11</sup> Zob. wyrok SA w Warszawie z 14 czerwca 2012 r., sygn. I ACa 1382/11, Lex nr 1216423.

<sup>12</sup> Uchwała SN z 20 maja 1992 r., sygn. III CZP 52/92, OSP 1993, nr 6, poz. 120.

<sup>13</sup> Uchwała SN z 5 grudnia 1991 r., sygn. III CZP 128/11, OSNC 1992, nr 6, poz. 106.

<sup>14</sup> Uchwała SN z 26 marca 1993 r., sygn. III CZP 20/93, OSNC, nr 9, poz. 157.

<sup>15</sup> Postanowienie SW w Warszawie z 2 lipca 1990 r., sygn. XIV GR 1/90, Orzecznictwo Gospodarcze 1991, nr 2, s. 8.



### 2.3. Zdolność aportowa znaku towarowego

W piśmiennictwie występują różne kryteria zdolności aportowej (Kidyba 2005: 94). Jednakże do najważniejszych zalicza się:

- możliwość określenia wartości majątkowej prawa,
- możliwość wyceny i umieszczenie go w bilansie,
- zbywalność prawa,
- możliwość ustanowienia prawa,
- zdolność poddania egzekucji.

Odnosząc powyższe kryteria do instytucji znaku towarowego, należy zauważyć, że z punktu widzenia spełniania przez znak towarowy prawa ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji i prawa ochronnego na znak towarowy dwóch pierwszych kryteriów zdolności aportowej kwestia ta nie budzi wątpliwości. Koszty te w przypadku nabycia określa art. 16g ust. 3 ustawy z 15 lutego 1992 roku o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>16</sup>, art. 22g ust. 3 ustawy z 26 lipca 1981 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>17</sup>, a w przypadku wytworzenia także art. 16g ust. 1 i 4 u.p.d.o.p. i art. 22g ust. 1 i 4 u.p.d.o.f. Wprawdzie art. 16g ust. 4 u.p.d.o.p. i art. 22g ust. 4 u.p.d.o.f. odnoszą się do kosztów wytworzenia środków trwałych, nie wspominając o kosztach wytworzenia wartości niematerialnych i prawnych, to przecież o koszcie ich wytworzenia, a więc też znaków towarowych, mówią wprost art. 16e ust. 1 u.p.d.o.p., art. 22e ust. 1 u.p.d.o.f., art. 16g ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.p. i art. 22g ust. 1 pkt 2 u.p.d.o.f. Inna wykładnia tych przepisów zmuszałaby podatników do nieracjonalnego postępowania poprzez zlecenie opracowywania znaku towarowego i następnie jego nabycie. Wydaje się, że możliwe są tu oba rozwiązania, a jak się wydaje – wytworzenie znaku towarowego we własnym zakresie przez podatników jest działaniem marginalnym (brak fachowości), z tego też powodu powoływane przepisy są tak a nie inaczej sformułowane.

Zauważyć też należy, że nie powinna budzić wątpliwości zdolność bilansowa tak znaku towarowego jako prawa majątkowego, prawa ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji, jak i prawa ochronnego na znak towarowy mimo tego, że art. 3 ust. 1 pkt 14 ustawy z 29 września 1994 roku o rachunkowości<sup>18</sup> mówi tylko o koszcie nabycia (ale nie wytworzenia) wartości niematerialnych i prawnych, ale przepis ten wymienia je tylko przykładowo. Przepisy wprowadzające Międzynarodowe Standardy Rachunkowości (MSR) zezwalają na wprowadzenie do ksiąg rachunkowych innych wartości niematerialnych i prawnych wytworzonych we własnym zakresie (art. 2 ust. 3, art. 10 ust. 3, art. 55 ust. 5 u.o.r.)<sup>19</sup>. W tej kwestii zauważyć trzeba, że wykładnia literalna art. 3 ust. 1 pkt 14 u.o.r. nie pozwala na pogląd, iż zdolność bilansową ma niezarejestrowany znak towarowy wytworzony przez

<sup>16</sup> DzU z 2014 r., poz. 851 ze zm. (dalej: u.p.d.o.p.).

<sup>17</sup> DzU z 2012 r. poz. 361 ze zm. (dalej: u.p.d.o.f.).

<sup>18</sup> DzU z 2013 r., poz. 330 ze zm. (dalej: u.o.r.).

<sup>19</sup> Zob. też E. Walińska (red.) B. Bek-Gaik, W. Bojanowski, A. Czajor, P. Czajor, I. Gad, G. Idzikowska, A. Janicka, A. Jurewicz, J. Kalinowski, I. Kuczyńska, A. Mariański, M. Michalak, M. Turzyński, A. Walińska, A. Wencel, M. Wiatr, *Ustawa o rachunkowości*, – Komentarz Lex/el. Wstęp do art. 3 ust. 1 pkt 14 – Komentarz objaśniający.



podatnika nawet mimo tego, że katalog praw w nim wymienionych ma charakter przykładowy. Jednakże zwrócić trzeba też uwagę na to, że definicję z art. 3 ust. 1 pkt 14 u.o.r. rozszerza art. 33 ust. 2 u.o.r., ale rozszerzenie dotyczy prac rozwojowych, a znaki towarowe do nich nie należą. Ustawa o rachunkowości w kilku przepisach (n przykład art. 28 ust. 2 u.o.r.) mówi o wytworzonych przez jednostkę wartościach niematerialnych i prawnych, ale należy sądzić, że dotyczy to innych wartości niematerialnych i prawnych niż wytworzone znaki towarowe. Zwrócić jednak uwagę trzeba na to, że w języku ustawy pojęcie aktywów i ich wytworzenie są alternatywnymi sposobami ich pozyskania. Jeżeli więc jednostka nie nabywa praw do znaku, ale nabywa różne usługi i ponosi nakłady na powstanie i rejestrację prawa, to tym samym znak towarowy zostaje wytworzony, a nie nabyty. Prowadzi to do oczywistej niespójności przepisów ustawy o rachunkowości w tym zakresie. Skoro zgodnie z „MSR nr 38 Wartości Niematerialne i prawne” (ogłoszone jako rozporządzenie Komisji Europejskiej, a więc jako źródło prawa powszechnego) warunkiem uznania za wartość niematerialną i prawną jest możliwość zidentyfikowania składnika, sprawowania nad nim kontroli i istnienia przyszłych korzyści ekonomicznych wynikających z jego użytkowania, to prawo do znaku towarowego niezarejestrowanego (jako prawo majątkowe spełniające wymogi z art. 120 ust. 1–3 p.w.p.) co do zasady powyższe kryteria spełnia. Zostało ono na przykład wskazane w § 8 MSR nr 38 bez określenia „nabyte”. Oznacza to, że na gruncie MSR nr 38 nabycie i wytworzenie znaku towarowego są równorzędnymi prawami majątkowymi stanowiącymi wartość niematerialną i prawną. W końcu rozbieżności między standardami zawartymi w tym zakresie w ustawie o rachunkowości a MSR nr 38 prowadzą do niejednokowego traktowania podmiotów podobnych. Spółki notowane aw Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych stosują MSR nr 38 (Ustawa z 26 października 2000 r...: art. 11 ust. 1 pkt 2).

Nie budzi też wątpliwości spełnienie przez powyższe prawa (do znaku, do zgłoszenia, ochronnego na znak towarowy), jeśli chodzi o przesłankę zbywalności (przedstawiono wyżej), możliwości ustanowienia czy zdolności do egzekucji. Są one pochodną, konsekwencją wartości majątkowej i zbywalności tych praw. Brak poza tym przepisu, który wyłączałby zbywalność lub zdolność egzekucyjną tych praw.

Reasumując tę część rozważań, przyjąć należy, że znak towarowy jako prawo majątkowe, prawo ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji oraz prawo ochronne na znak towarowy ma zdolność aportową<sup>20</sup>.

### 3. Zdolność amortyzacyjna znaku towarowego

Pojęcie zdolności amortyzacyjnej znaku towarowego jako takie nie występuje w przepisach tak prawa podatkowego, jak i rachunkowości. Oznacza ono zbadanie i ustalenie przesłanek

---

<sup>20</sup> Zob. wyrok NSA z 3 marca 2015 r., sygn. II FSK 312/13, w którym Sąd stwierdził, że prawo ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji posiada zdolność aportową.

możliwości amortyzowania znaku towarowego, a więc możliwości dokonywania od niego odpisów amortyzacyjnych (art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p., art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f.). Odpisy te są kosztem uzyskania przychodów tylko wtedy, jak to wynika z kategorycznego brzmienia tych przepisów, jeżeli są dokonywane zgodnie z przepisami art. 16a–16m oraz z uwzględnieniem art. 16 i 22a–22o, a także uwzględnieniem art. 23. Amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych dotyczą przepisy: art. 16b–16h, 16l–16m u.p.d.o.p. oraz art. 22b–22h, 22l–22m u.p.d.o.f. Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się między innymi: autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, licencje, prawa określone w p.w.p. Prawo własności przemysłowej w Tytule III „Znaki towarowe i oznaczenia geograficzne” nie wskazuje, że znak towarowy jest prawem. Także w art. 120 ust. 1–3 p.w.p., który definiuje pojęcie znaku towarowego, nie określa go jako prawo. Prawo własności znaku towarowego może być dla podatnika albo konsekwencją jego wytworzenia przez siebie, albo nabycia. Tak czy inaczej, prawo własności znaku towarowego nie wynika tylko z p.w.p., lecz z przepisów innych ustaw: Kodeksu cywilnego (art. 140 k.c., art. 120 p.w.p.), prawa autorskiego. Nie sposób więc powiedzieć, że amortyzowany nie może być znak towarowy albo inaczej prawo własności znaku towarowego jako prawo majątkowe, gdyż prawo to nie jest uregulowane w przepisach p.w.p.

Warunkiem obrotu znakami towarowymi jest ich materialne utrwalenie, jak również udzielenie ochrony. Jeżeli taki nośnik materialny, na którym znak towarowy został utrwalony, odpowiada cechom z art. 45 k.c., to może być przedmiotem praw rzeczowych (Kopff 1975: 28). Prawa na dobrach niematerialnych zostały skonstruowane jako bezwzględne prawa majątkowe dające możliwość wyłącznego korzystania z dóbr będących ich przedmiotem.

Przesłankami warunkującymi możliwość dokonywania odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych znaków towarowych zgodnie z tymi przepisami są:

- a) nabycie lub wytworzenie tej wartości niematerialnej i prawnej (prawa do znaku towarowego, prawa ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji, prawa ochronnego na znak towarowy)<sup>21</sup>, z tym że nabycie może być albo pierwotne, albo pochodne;
- b) nadawanie się znaków towarowych do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania;
- c) podatnik przewidział okres ich używania jako dłuższy niż rok.

Jest charakterystyczne, że znak towarowy zawsze będzie nadawał się do gospodarczego wykorzystania, jeżeli na niego udzielone zostało prawo ochronne. Wówczas organ administracyjny, nadając decyzję o zarejestrowaniu znaku towarowego (decyzję konstytutywną)<sup>22</sup>, przesądził spełnienie przez znak towarowy wszystkich przesłanek konstytuujących go jako prawo własności przemysłowej (prawo ochronne na znak towarowy), a wynika to z art. 144 w zw. z art. 120 ust. 1–3 i art. 130 p.w.p. W szczególności zbadał jego zdolność odróżniającą, w tym także w następstwie jego używania. Jeżeli znak towarowy będzie oznaczeniem

<sup>21</sup> Możliwość wytworzenia znaku towarowego dopuszczają (Bartosiewicz, Kubacki 2006: 667), a także choć w sposób niejasny (Strzelec 2014: 672; Klimek, Kordal 2014: 530–531).

<sup>22</sup> Uchwała 7 sędziów NSA z 23 kwietnia 2008 r., sygn. II GPS 1/08, ONSA i WSA 2008, nr 5, poz. 77.

występującym odrębnie od towaru, to decyzja może być wydana po stwierdzeniu jego zdolności do tak zwanej asocjacji (powiązania), czyli zdolności do jego wiązania z towarem i wyobrażeń o nim. Oznacza to, że w przypadku, gdyby podatnik chciał amortyzować znak towarowy niezarejestrowany, w tym także dopiero zgłoszony do rejestracji, to powyższą przesłankę zdolności odróżniania, zdolności do asocjacji podatnik musiałby wykazać poprzez załączenie stosownej dokumentacji (na przykład opinii biegłego) wskazującej, że znak ten nadaje się do gospodarczego wykorzystania. Przesłanka ta musi bowiem być wykazana, ponieważ przepisy art. 15 ust. 6 u.p.d.o.p. i art. 22 ust. 8 u.p.d.o.f. wyraźnie wskazują, że od wartości niematerialnych i prawnych mogą być dokonywane odpisy tylko wtedy, gdy spełniają one przesłanki wskazane w przepisach i tylko zgodnie z tymi przepisami.

Jest charakterystyczne to, że do dziś utrwalone w tej mierze orzecznictwo NSA<sup>23</sup>, a także wojewódzkich sądów administracyjnych<sup>24</sup> dość jednolicie przyjmowało, że zarówno znak towarowy, jak i prawo ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji nie mogą być amortyzowane. W wyroku z 5 kwietnia 2011 roku (sygn. II FSK 76/10) NSA stwierdził, że z art. 16b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. wynika, że amortyzowaniu może podlegać prawo do znaku nadające się do gospodarczego wykorzystania, a nie sam znak. Oznaczałoby to, że sam znak towarowy nie jest prawem. W piśmiennictwie zaś (Brolik 2010: 122–126) przyjęto na przykład, że znak towarowy, któremu jeszcze nie nadano praw ochronnych, jest tylko stanem faktycznym, a nie prawem. Z poglądami tymi nie można się zgodzić, bowiem znak towarowy nie jest dobrem niczym, jest prawem majątkowym na dobru niematerialnym i już tylko z tego powodu jest prawem. Z chwilą zgłoszenia do rejestracji można mu przypisać również prawo ze zgłoszenia (art. 162 ust. 6 p.w.p.). Nie można też z tego powodu podzielić poglądu, że nie może być amortyzowany sam znak towarowy, bo nie jest on prawem. Jest on prawem podatnika – o ile ten wykazał, że go nabył albo że go wytworzył, to wówczas przysługuje mu tytuł własności (art. 140 k.c. w zw. z art. 120 ust. 1–3 p.w.p.). Poza tym niewątpliwie jest, że w świetle art. 16b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p., jak i art. 22b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f. amortyzowane mogą być tylko prawa określone w p.w.p. To, że własność jest uregulowana w art. 44, 45 oraz 140 k.c., dotyczy w zasadzie rzeczy materialnych, nie oznacza, że art. 120 ust. 1–3 p.w.p. w zw. z art. 140 k.c. nie kreuje znaku towarowego jako prawa majątkowego oraz że art. 16b ust. 1 u.p.d.o.p. i art. 22b ust. 1 u.p.d.o.f. mówiące o nabyciu znaku towarowego ograniczają się tylko do nabycia prawa ochronnego na znak towarowy. Przecież tej tezie przeczy choćby to, że przedmiotem nabycia, a także dziedziczenia (art. 162 ust. 1 o.w.p.) zgodnie z art. 162 ust. 6 p.w.p. może być również prawo ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji.

<sup>23</sup> Zob. wyroki NSA: z 3 marca 2015 r., sygn. II FSK 312/13; z 28 kwietnia 2009 r., sygn. II FSK 23/08; z 5 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 76/10; z 8 października 2013 r., sygn. II FSK 2812/11; z 28 sierpnia 2009 r., sygn. II FSK 412/08; z 19 listopada 2010 r., sygn. II FSK 1290/09; z 15 listopada 2012 r., sygn. II FSK 670/11; z 5 kwietnia 2011 r., sygn. II FSK 2041/09.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z 28 czerwca 2004 r., sygn. SA/Rz 1661/03; wyrok WSA w Rzeszowie z 9 października 2007 r., sygn. I SA/Rz 599/07; wyrok WSA w Białymstoku z 30 października 2007 r., sygn. I SA/Bl 401/07; wyrok WSA w Poznaniu z 19 kwietnia 2006 r., sygn. I SA/Po 534/04.

Jak się wydaje, problemem z amortyzacją znaku towarowego jako prawa majątkowego i amortyzacją prawa ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji jest to, że w tym przypadku podatnicy nie przedstawiają żadnych dowodów wskazujących, że znak towarowy spełnia wszelkie przesłanki bycia znakiem towarowym, o których mowa w art. 120 ust. 1–3, art. 130 p.w.p., a także jego zdolności do gospodarczego wykorzystania.

Nabywanie znaku towarowego pierwotnie powstaje w wyniku wytworzenia, a pochodne w wyniku nabycia.

Istotne jest to, że możliwość amortyzacji znaku towarowego zachodzi już od chwili rozpoczęcia jego wykorzystywania gospodarczego, jednakże również ważną przesłanką jest wprowadzenie go do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (art. 16d ust. 2 u.p.d.o.f., art. 22d ust. 2 u.p.d.o.f.). Wprowadzenie to powinno nastąpić najpóźniej w miesiącu przekazania ich do używania. Późniejszy termin wprowadzenia oznacza dopuszczalność jego amortyzowania dopiero od ujawnienia tego faktu (art. 16h ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.p., art. 22h ust. 1 pkt 4 u.p.d.o.f.).

W orzecznictwie sądów administracyjnych dość często wyraża się pogląd, że warunkiem, przesłanką umożliwiającą amortyzację znaku towarowego jest to, iż tylko prawo ochronne na znak towarowy daje pełną ochronę jako prawo bezwzględne. Okoliczność ta nie ma żadnego umocowania w ustawach podatkowych, a pełną ochronę znakowi towarowemu dają także przepisy ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, prawa cywilnego, prawa autorskiego (Trzebiatowski 2008a: 13–18; 2008b: 13–17). W tej sytuacji to, że niezarejestrowany znak towarowy nie podlega bezwzględnej ochronie na gruncie p.w.p. (a podlega na gruncie czy to Kodeksu cywilnego, czy ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji) nie jest żadną przeszkodą w amortyzowaniu tego znaku jeszcze niezarejestrowanego, ale używanego (Skubisz 2012a: 751–752).

Reasumując, należy podkreślić, że zarówno przepisy o rachunkowości, jak i przepisy ustaw o podatkach dochodowych od osób prawnych i fizycznych przyznają znakom towarowym (jako prawom majątkowym) nabytym i wytworzonym przez podatnika, a także prawom ze zgłoszenia tych znaków do rejestracji, a nie tylko prawom ochronnym na znak towarowy zdolność bilansową i amortyzacyjną.

W związku z tym należy postulować zmianę linii orzeczniczej sądów administracyjnych tak, by dopuścić możliwość amortyzowania znaku towarowego już z chwilą dokonania jego zgłoszenia. W przypadku odmowy udzielenia praw ochronnych podatnik zobowiązany byłby do dokonania korekty zeznania podatkowego. Należy bowiem zwrócić uwagę na to, że czas rozstrzygnięcia sprawy rejestracji w UPRP nie jest stosunkowo długi.

## **Uwagi końcowe**

Dane statystyczne UPRP wskazują na coraz większe zainteresowanie przedsiębiorców rejestracją znaków towarowych, a tym samym ich używaniem w działalności gospodarczej. Świadczy to o dostrzeganiu roli tychże praw i ich wpływie na wzrost przychodów. Znak

towarowy – mimo że jest dobrem niematerialnym – jest przedmiotem własności, a jego ochrona i samo prawo majątkowe do niego wynikają nie tylko z przepisów prawa cywilnego, ale i prawa autorskiego, przepisów o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, z przepisów Prawa własności przemysłowej (art. 140 k.c., art. 78 i 79 u.p.a., art. 10 ust. 1–2 u.z.n.k., art. 120 ust. 1 i 2 p.w.p.). Prawem wynikającym z przepisów tej ostatniej ustawy jest też prawo ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji, skoro stosuje się do niego odpowiednio przepisy o prawie ochronnym na znak towarowy (art. 162 ust. 6 p.w.p.). Oznacza to, że tak prawo do znaku towarowego, jak i prawo ze zgłoszenia znaku towarowego do rejestracji są prawami określonymi w p.w.p. i tym samym powinny podlegać amortyzacji na podstawie art. 15 ust. 6 w zw. z art. 16b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.p. i art. 22 ust. 8 w zw. z art. 22b ust. 1 pkt 6 u.p.d.o.f.

## Literatura

- Bartosiewicz A., Kubacki R. (2006), *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*, Difin, Warszawa.
- Brolik I. (2010), *Podatkowa amortyzacja prawa do znaku towarowego*, „Glosa” nr 4.
- Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/95/WE z 22 października 2008 r. mającej na celu zbliżenie ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do znaków towarowych, wersja skodyfikowana.
- Kidyba A., *Komentarz do art. 14 Kodeksu spółek handlowych*, 2014.12.31 Lex/el. pkt 1.
- Kidyba A., *Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Klimek E., Kordal I. (2014), w: *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych*, red. W. Nykiel, A. Mariański, ODDK, Gdańsk.
- Kopff A. (1975), *Prawo cywilne a prawo dóbr niematerialnych*, w: *Prace z wynalazczości i prawa autorskiego*, ZNUJ PWOWI nr 5.
- Raglewski I. (2009), *Wprowadzenie (pkt 16) do przepisów karnych, Prawo własności przemysłowej. Komentarz do przepisów karnych*, Lex/el. 2009.01.11.
- Skubisz R. (1998), *Prawo z rejestracji znaku towarowego i jego ochrona. Studium z zakresu prawa polskiego na tle prawnoporównawczym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej, Lublin.
- Skubisz R. (2012a), w: *System prawa prywatnego*, red. Z. Radwański, C.H. Beck, Warszawa.
- Skubisz R. (2012b), *Prawo własności przemysłowej*, t. XIVa, w: *Prawo własności przemysłowej*, red. R. Skubisz, C.H. Beck, Warszawa.
- Strzelec D. (2014), w: *Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, red. W. Nykiel, A. Mariański, ODDK, Gdańsk.
- Trzebiatowski M. (2008a), *Amortyzacja prawa do niezarejestrowanego znaku towarowego (krytyka dotychczasowej praktyki)*, „Monitor Podatkowy” nr 11.
- Trzebiatowski M. (2008b), *Zdolność amortyzacyjna prawa do niezarejestrowanego znaku towarowego (przeгляд opinii)*, „Monitor Podatkowy” nr 8.
- Tischner A. (2011), *Zbieg ochrony wzorów przemysłowych w prawie własności przemysłowej i prawie autorskim a la polonaise – refleksje po wyroku T.S.U.E. w sprawie C-168/09 Flos – Someraro*, EPS nr 7.
- Ustawa z 26 lipca 1981 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU z 2012 r. poz. 361 ze zm.).
- Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU z 2014 r., poz. 851 ze zm.).
- Ustawa z 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (DzU z 2003 r., nr 153, poz. 1503 ze zm.).
- Ustawa z 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (DzU z 2006 r., nr 90, poz. 631 ze zm.).
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości (DzU z 2013 r., poz. 330 ze zm.).
- Ustawa z 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (DzU z 2013 r., poz. 1410 ze zm.).
- Ustawa z 26 października 2000 r. o giełdach towarowych (DzU z 2014 r., poz. 197).
- Walińska E. (red.) (2013), *Ustawa o rachunkowości. Komentarz*, LEX, Warszawa.
- Wojcieszko-Głuszko E. (2012), *System prawa prywatnego*, t. XIVb, w: *Prawo własności przemysłowej*, red. R. Skubisz, C.H. Beck, Warszawa.
- Wolter A. (1967), *Prawo cywilne. zarys części ogólnej*, PWN, Warszawa.

**TRADE MARK: THE ABILITY OF IN-KIND CONTRIBUTIONS  
AND THE ABILITY OF AMORTIZATION**

**Abstract:** *Purpose* – A trademark is a type of a property right. Right under application for trademark registration is also this type of right. Both these property rights may be contributed in kind – just as in the case of right of protection for a trademark. In such a situation, the line of judicial decisions issued by administrative courts, attributing the amortization capacity only to trademark protection rights, raises justified doubts. *Findings* – Under the current legislation, such capacity should also be attributed to trademark rights and right under application for trademark registration.

**Keywords:** trademark, taxation, amortization

**Cytowanie**

Babiaryz S. (2015), *Znak towarowy: zdolność aportowa i zdolność amortyzacyjna*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego nr 864, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” nr 76, t. 1, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin, s. 173–186; [www.wneiz.pl/frfu](http://www.wneiz.pl/frfu).