

Sonia Kozub-Skalska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Finansów i Ubezpieczeń
e-mail: sonia.kozub.skalska@edu.uekat.pl
tel. 509 710 177

Metody agresywnej optymalizacji podatkowej w dobie rozwijającej się konkurencji w sieci na przykładzie wyceny i amortyzacji znaku towarowego

Streszczenie. Głównym celem osób zarządzających w przedsiębiorstwie polityką podatkową powinna być optymalizacja podatkowa. Powszechnie wiadomo, że przedsiębiorcy mogą legalnie płacić niższe podatki, wykorzystując możliwości, jakie dają przepisy podatkowe. Korzystanie z optymalizacji podatkowej pozwala obniżyć obciążenia podatkowe, a co za tym idzie, prowadzi do poprawy wyniku finansowego. Kluczowe jest w tym przypadku opracowanie odpowiedniej analizy oraz stworzenie na jej podstawie strategii podatkowej, która pozwoli w legalny sposób minimalizować obciążenia na rzecz fiskusa. Ważne jest też minimalizowanie ryzyka związanego z zastosowaniem określonych rozwiązań – należy weryfikować wykładnie obowiązujących przepisów podatkowych przez organy skarbowe, orzecznictwo sądów administracyjnych (zarówno WSA, jak i NSA) oraz Trybunału Konstytucyjnego.

Słowa kluczowe: optymalizacja podatkowa, ryzyko podatkowe, wady i zalety agresywnej optymalizacji podatkowej, znak towarowy

1. Wstęp

Mechanizmy planowania podatkowego poprzez agresywną optymalizację podatkową są zjawiskiem kontrowersyjnym i niejednoznacznie ocenianym przez doktrynę i orzecznictwo. Przeciwnicy stosowania tej formy optymalizacji podatkowej argumentują, że takie zachowanie przedsiębiorców prowadzi do różnego rodzaju zniekształceń i iluzji, co powoduje konieczność ustalania reguł

objaśniających i ograniczających stosowanie tych metod. Podejmowany przez ustawodawcę wysiłek, zmierzający do ograniczenia tego zjawiska, dodatkowo komplikuje system podatkowy i zwiększa koszty ponoszone przez administrację podatkową w zakresie kontroli i egzekwowania przepisów zapobiegających. W tym celu ma zostać wprowadzona klauzula antyabuzywna. Zwolennicy omawianego zjawiska twierdzą, że jest ono odpowiedzią na brak neutralnego systemu podatkowego i bierną postawę państwa w zakresie nadmiernego fiskalizmu. Nie można negatywnie oceniać postawy podatnika, który chcąc uniknąć płacenia wyższego podatku z powodu braku aktywności swojego państwa, musi wykorzystać w tym zakresie struktury pośredniczące zwane stosowaniem agresywnej optymalizacji podatkowej. W przeciwnym razie wszystkie działania optymalizacji podatkowej powinny być traktowane jako sztuczne i pozbawione ekonomicznego sensu.

Należy bezwzględnie zaznaczyć, że próba ograniczenia stosowania agresywnej optymalizacji przez administrację podatkową trwa od lat. Warto zapoznać się z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości z dnia 5 lipca 2007 r., C-321/05, tytuł: Opodatkowanie operacji wymiany udziałów w spółkach a nadużycie przepisów UE w celu uzyskania korzyści podatkowych. Interpretacja dyrektyw przez organy państw członkowskich UE¹. Warto podkreślić, że Trybunał wskazał zdecydowanie, że zasada pewności prawa sprzeciwia się temu, aby dyrektywy same przez się mogły nakładać obowiązki na jednostki. W komentowanym wyroku Trybunał powołał się na utrwaloną linię orzecznictwa, zgodnie z którą dyrektywa nie może sama stanowić źródła powstania obowiązków dla jednostki i konsekwentnie nie może być w tym celu powoływana przez właściwe organy administracji podatkowej². Ciekawie na ten temat piszą Jarosław Antosik i Joanna Gałęza w Głosie do wyroku TS z dnia 5 lipca 2007 r., C-321/05³.

Celem artykułu jest wskazanie wpływu agresywnych metod optymalizacji podatkowej na finanse i konkurencyjność przedsiębiorstwa na przykładzie amortyzacji znaku towarowego, poprzez pokazanie łączenia celu podatkowego z biznesowym.

¹ Wyrok TS z dnia 5 lipca 2007 r., C-321/05, European Communities [Wspólnoty Europejskie], <http://eur-lex.europa.eu> [30.05.2015].

² Por. np.: *Prawo Unii Europejskiej*, red. J. Barcz, Wyd. Prawo i Praktyka Gospodarcza, Warszawa 2004, s. 275-280; *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa w prawie Wspólnot Europejskich*, red. N. Półtorak, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2002, s. 75-82; A. Bartosiewicz, *Wykładnia prawspólnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 2, s. 31-36 oraz wyroki ETS z: 11.06.1987 r. w sprawie 14/86, Pretore di Salò/X, ECR [1987] 2545; 8.10.1987 r. w sprawie 80/86, Kolpinghuis Nijmegen BV, ECR [1987] 3969; 26.09.1996 r. w sprawie C-168/95, Luciano Arcaro, ECR [1996] I-4705; 3.05.2005 r. w sprawach: C-387/02, C-391/02 oraz C-403/02, Berlusconi i in., Zb. Orz. [2005] I-03565.

³ J. Antosik, J. Gałęza, Glosa do wyroku TS z dnia 5 lipca 2007 r., C-321/05, Nadużycie prawa podatkowego. EPS 2008/2/52-57.

Reasumując, należy zauważyć, że wzrastająca świadomość i opór władz skarbowych powodują zaostrzenie polityki skierowanej przeciwko agresywnemu planowaniu podatkowemu⁴.

Oczywiście nie każdy przypadek stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej, a więc takiej, która niesie ze sobą wysokie ryzyko kwestionowania jej przy ewentualnym postępowaniu podatkowym wiąże się z całkowitą eliminacją obciążenia podatkowego, jest raczej próbą swoistego dostosowania zyskowności do założonego optimum, zatem może być rozpatrywany w kategorii swoistej nagrody za planowanie podatkowe.

Nie bez znaczenia jest również fakt, że w dobie globalizacji gospodarczej planowanie podatkowe jest koniecznością, przed którą stają przedsiębiorstwa, aby sprostać globalnej konkurencji. W artykule przedstawiono przykład Spółki LPP SA z siedzibą w Gdańsku, która wchodząc na globalny rynek, nie tylko zdecydowała się poszerzyć swoją ofertę o sprzedaż detaliczną w sieci, ale również – w celu zapewnienia sobie równych szans na rynku globalnym – zastosowała narzędzia agresywnej optymalizacji podatkowej.

2. Elementy optymalizacji podatkowej

Optymalizacja podatkowa opiera się przede wszystkim na znajomości prawa podatkowego oraz umiejętnym z niego korzystaniu. Jednak poza prawnym aspektem na wybór określonej strategii podatkowej mają również wpływ takie elementy, jak: dostęp do określonych narzędzi i metod planowania podatkowego, bariery finansowe związane z faktem, że pewne instrumenty optymalizacji są opłacalne dopiero po osiągnięciu określonego poziomu dochodu, oraz przyczyny psychologiczne związane głównie ze skłonnością do ryzyka osób podejmujących decyzje. Kolejny istotny element to wybór odpowiedniego momentu planowania podatkowego⁵.

Wszyscy wiedzą, że lepiej zapobiegać, niż leczyć⁶. Podobnie jest z optymalizacją podatkową. Z żadnej normy prawnej nie można wyprowadzić zasady nakładającej na podatnika obowiązek działania dążącego do powstania zobowiązania podatkowego w najwyższej możliwej wysokości.

Jeżeli obowiązujący porządek prawny stwarza podatnikowi możliwość wyboru kilku legalnych konstrukcji do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego, z których każda będzie miała inny wymiar podatkowy, to wybór

⁴ H. Litwińczuk i in., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, s. 244.

⁵ M. Dymek, *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006, s. 9.

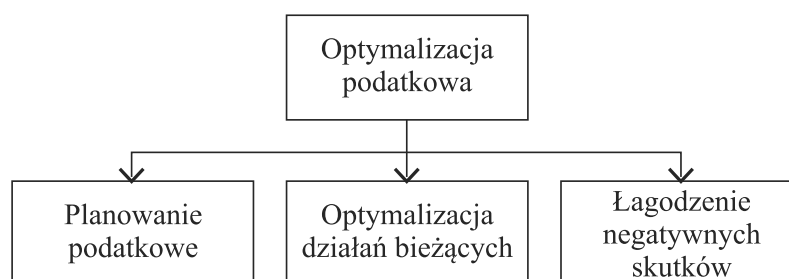
⁶ Ibidem, s. 10.

najkorzystniejszego podatkowo rozwiązania nie może być traktowany jako obejście prawa. Taki legalny, ale zmierzający do minimalizacji obciążeń podatkowych, sposób postępowania to optymalizacja podatkowa, którą odróżnić trzeba od nadużycia czy obejścia przepisów prawa podatkowego⁷.

Od pewnego czasu zagadnienie unikania opodatkowania pojawia się zarówno w praktyce organów podatkowych, jak i stanowi przedmiot coraz bogatszego orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego⁸. Ci, którzy chcieliby się zagłębić w gąszczu podatkowych przepisów, powinni pamiętać, że optymalizacja podatkowa może być skuteczna pod warunkiem, że jest oparta na gruntownej znajomości przepisów podatkowych⁹.

Optymalizowanie opodatkowania może mieć miejsce na trzech płaszczyznach.

Schemat 1. Optymalizacja podatkowa



Źródło: M. Dymek, *Optymalizacja podatkowa, czyli jak oszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006, s. 10.

Planowanie podatkowe jest częścią planowania strategicznego. Dotyczy przyszłych zdarzeń i ma na celu stworzenie optymalnej struktury podatkowej lub/i minimalizację podatków transakcyjnych, np. w trakcie restrukturyzacji przedsiębiorstwa lub grupy przedsiębiorstw. Przykładem planowania podatkowego jest np. zmiana roku podatkowego z roku kalendarzowego na inny okres dwunastu kolejno po sobie następujących miesięcy¹⁰.

Optymalizacja bieżących działań polega na podejmowaniu bieżących decyzji biznesowych ze świadomością konsekwencji, jakie te konkretne działania przyniosą, i wyboru najkorzystniejszych z możliwych. Jest to np. decyzja o wyborze pomiędzy wykorzystaniem samochodu osobowego na podstawie umowy leasingu a jego nabyciem¹¹.

⁷ Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 30 czerwca 2003 r., I SA/Wr 1183/00, niepublikowane.

⁸ M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2001, s. 191.

⁹ M. Dymek, op. cit., s. 9.

¹⁰ Ibidem, s. 10.

¹¹ Ibidem.

Łagodzenie negatywnych skutków dotyczy działań mających na celu minimalizację ryzyka podatkowego w stosunku do czynności, które miały miejsce w przeszłości. Przykładem takiego działania będzie np. stworzenie dokumentacji podatkowej dotyczącej cen transferowych w przypadku transakcji zawieranych na warunkach nierynkowych. Dzięki stworzeniu takiej dokumentacji podatnik od zakwestionowanej przez organy podatkowe wysokości przychodu zapłaci podatek według stawki 19% a nie 50%. Łagodzenie negatywnych skutków podatkowych przejawiać się będzie w aktywnym uczestnictwie w postępowaniu kontrolnym, korzystaniu z przysługujących podatnikowi środków odwoławczych¹².

Optymalizacja podatkowa bazuje na następujących elementach¹³:

- zminimalizowanie wysokości osiągniętych przychodów uznawanych za przychody podatkowe,
- zredukowanie stopy podatkowej poprzez odpowiedni wybór formy organizacyjnej przedsiębiorstwa lub odpowiedni dobór całej transakcji czy też pojedynczej czynności prawnej,
- eliminowanie kosztów niestanowiących kosztów uzyskania przychodów, a tym samym obniżanie realnej stopy podatkowej,
- korzystanie z kredytu podatkowego, czyli przesuwanie w czasie momentu zapłaty podatku,
- unikanie podstawowych błędów w zarządzaniu podatkowym.

Rodzaje działań polityki podatkowej w danym przedsiębiorstwie można również podzielić w następujący sposób¹⁴:

- informacja podatkowa – zapoznanie się z konsekwencjami podatkowymi, jakie kreuje dana czynność, transakcja lub inne przyjęte rozwiązanie, w celu uniknięcia zaległości podatkowych i narażenia się na kary związane z niewypełnieniem obowiązków płatnika lub podatnika.

- optymalizacja podatkowa – wybór takiego rozwiązania, które pozwoli uniknąć płacenia podatków lub sprawi, że wysokość podatków będzie najniższa z możliwych. Kryterium wyboru takiego rozwiązania jest właśnie opłacalność podatkowa.

- obejście przepisów prawa podatkowego – wykorzystanie określonych instytucji prawa cywilnego w celu uniknięcia konsekwencji podatkowych; dokonanie czynności prawnej w sposób nieodpowiedni do osiągniętego efektu gospodarczego, gdy ta nieodpowiedniość powoduje korzystniejsze podatkowo zakwalifikowanie transakcji lub czynności.

- oszustwo podatkowe – działanie polegające na unikaniu obciążeń podatkowych poprzez sporządzanie fałszywych dokumentów lub niszczenie dokumentów w celu ukrycia określonych czynności (ukrycie stanu faktycznego). Działania

¹² Ibidem, s. 11.

¹³ Ibidem.

¹⁴ Ibidem, s. 12.

te mogą także polegać na wprowadzaniu organów podatkowych w błąd co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego i jako takie leżą poza zakresem zasady wolności unikania opodatkowania.

Można się też spotkać z opinią, że wszystkie wymienione działania to optymalizacja podatkowa. W takim przypadku można by mówić o legalności i nielegalności działań optymalizacyjnych¹⁵.

Optymalizacja legalna (*tax optimization, tax avoidance*) charakteryzuje się wyborem działań, które są zgodne z obowiązującym prawem. Nie ma żadnej podstawy prawnej, która nakazywałaby przyjąć „masochistyczną” zasadę, że strony powinny regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny dla fiskusa¹⁶.

Optymalizacja nielegalna, prowadząca do uchylania się od opodatkowania (*tax evasion*), służy podobnemu celowi, jednakże wykorzystuje nielegalne środki. Aby uznać, że doszło do obejścia prawa, najistotniejsze znaczenie ma ustalenie, czy istnieje norma prawna, która zakazuje osiągnięcia określonego skutku, i czynność prawna prowadząca do jego osiągnięcia. Nie jest bowiem możliwe stosowanie przepisu art. 58 § 1 Kodeksu cywilnego w prawie podatkowym¹⁷.

Wart podniesienia jest fakt, że dynamika zjawiska ucieczki przed podatkami jest warunkowana przede wszystkim stanem moralności oraz stanem dyscypliny podatkowej obywatela¹⁸. Poznając elementy optymalizacji podatkowej, w dalszej części, należy podać przykład wykorzystania agresywnych metod optymalizacji podatkowej.

3. Optymalizacja poprzez amortyzację znaku towarowego

Przedsiębiorstwa w sposób naturalny dążą do minimalizowania swoich obciążeń podatkowych, szczególnie w panującej globalizacji podatkowej.

Podatnicy mają uzasadnioną swoimi interesami tendencję do traktowania jakiegokolwiek podatku jako ograniczającego swobodę ich działań, stąd implementację zasad ekonomicznych opodatkowania należy traktować jako wyraz dbałości władz fiskalnych nie tyle o wyeliminowanie, ile ograniczenie negatywnych skutków fiskalizmu. W warunkach globalizacji ograniczenie nadmiernego fiskalizmu krajowych władz fiskalnych, wyrażającego się w podnoszeniu stawek

¹⁵ Ibidem, s. 13.

¹⁶ Z. Radwański, Glosa do wyroku NSA z dnia 10 listopada 1999 r., SA/BK 289/99, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2000, z. 9, poz. 135.

¹⁷ Zob. tezy wyroku WSA z dnia 30 maja 2005 r., III SA/Wa 1/05.

¹⁸ M. Kalinowski, op. cit., s. 15.

podatkowych lub rozszerzaniu bazy opodatkowania, powinno być w interesie nie tylko podatników, ale również samej władzy publicznej¹⁹.

W kwestii optymalizacji poprzez amortyzację znaku towarowego możemy zaobserwować dynamiczną zmianę w zakresie fiskalizmu przez władze fiskalne tej formy optymalizacji. Poniżej krótki opis tych zmian.

Do 2006 r. efekt polegający na urealnieniu rynkowej wartości znaku towarowego dla potrzeb podatkowych uzyskiwano poprzez aporty składników majątku lub całego przedsiębiorstwa głównie do istniejących lub nowo zawiązanych spółek osobowych. Przy aportcie podmiot wnoszący aport nie uzyskiwał przychodu podlegającego opodatkowaniu, a podmiot otrzymujący aport mógł rozpocząć amortyzację podatkową od rynkowej wartości ujawnionego w drodze aportu znaku towarowego. Następnie podmiot amortyzujący znak towarowy obciążał pozostałe spółki z grupy, które korzystały ze znaku towarowego, opłatami licencyjnymi skalkulowanymi jako określony procent obrotów.

Do końca 2010 r. możliwe było jeszcze aktywowanie wartości znaku towarowego przy okazji aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa na zasadzie art. 55¹ ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny²⁰ lub całego przedsiębiorstwa do istniejącej lub nowo założonej spółki kapitałowej. Podobnie jak przy wcześniejszych aportach do spółek osobowych, tak również przy aportcie ZCP lub całego przedsiębiorstwa podmiot wnoszący aport nie uzyskiwał przychodu podlegającego opodatkowaniu, a podmiot otrzymujący aport mógł rozpocząć amortyzację podatkową od rynkowej wartości ujawnionego w drodze aportu znaku towarowego. Stanowisko to potwierdza również pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 9 maja 2008 r., ILPB3/423-131/08-2/HS²¹. Przy dużych przedsiębiorstwach z rozpoznawalnym znakiem towarowym oszczędności podatkowe były niewspółmiernie wysokie.

Począwszy od 1 stycznia 2011 r. możliwość amortyzowania znaku towarowego wniesionego aportem została wyeliminowana wraz ze zmianą przepisów podatkowych. Niektóre spółki znalazły sposób również i na tę zmianę przepisów, wykorzystując dobrodziejstwo przepisów przejściowych, które pozwalały na stosowanie starych reguł jeszcze maksymalnie do końca 2011 r. Optymalizacja była możliwa, gdy spółka, do której wnoszony był aport w postaci przedsiębiorstwa,

¹⁹ A. Walasik, *Zasady podatkowe w warunkach globalizacji*, w: *Finanse, bankowość i rachunkowość wobec wyzwań globalizacji*, red. J. Żabińska, „Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie WSB w Poznaniu” 2010, nr 12, s. 77.

²⁰ Dz.U. z 2014 r., poz. 121.

²¹ „Oddział przedsiębiorstwa stworzony w celu administrowania posiadanymi znakami towarowymi oraz bieżącego rozliczania opłat z tego tytułu, który wyposażony został w potrzebne środki trwałe, a jego funkcjonowaniem zajmuje się oddelegowany personel, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa”, pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 9 maja 2008 r., ILPB3/423-131/08-2/, ILPB4/423-63/11-2/MC, www.mofnet.gov.pl [30.09.2015].

posiadała inny niż kalendarzowy rok podatkowy. Dotyczyło to zatem spółek, które rozpoczęły rok podatkowy najpóźniej z początkiem grudnia 2010 r. lub spółek z łączonym rokiem podatkowym rozpoczętym w drugiej połowie 2010 r. i trwającym do 31 grudnia 2011 r.

Optymalizacje podatkowe z wykorzystaniem znaku towarowego w 2012 r. i w kolejnych latach, mimo uszczelniania polskiego systemu podatkowego, jakie miało miejsce w latach 2006-2011, poprzez wprowadzanie regulacji, które połączyły każdorazowy wzrost amortyzowanej wartości składnika majątku z podatkiem, istnieją nadal.

W konsekwencji więc władze publiczne przy tworzeniu prawa podatkowego, konstruując system podatkowy, rozważyć muszą dylemat wyrażający się w pozostających w opozycji do siebie: z jednej strony dążeniu do stosowania prostych rozwiązań podatkowych pozwalających na ograniczenie kosztów administrowania podatkami, z drugiej – potrzebie wzięcia pod uwagę w systemie stanowionego prawa podatkowego indywidualnej sytuacji podatnika pozwalającej uwzględnić zasadę sprawiedliwości opodatkowania²². Wydaje się to o tyle konieczne, o ile w wielu krajach Unii Europejskiej ta forma optymalizacji jest o wiele mniej złożona, a tym samym częściej wykorzystywana na ich terenie²³.

To, co wyeliminowano w polskim systemie podatkowym, jest nadal możliwe do wykorzystania np. na Cyprze. Aport praw majątkowych stanowiących własność intelektualną może być dokonany bezpodatkowo. Podstawą 10-letniej amortyzacji na Cyprze będzie ustalona wartość rynkowa. Co więcej, ze skutkiem od 1 stycznia 2012 r., parlament cypryjski uchwalił zmiany w prawie podatkowym, mające w sposób szczególny zachęcać inwestorów do lokowania na Cyprze praw majątkowych. 80% zysków osiągniętych z tego tytułu jest zwolnionych z opodatkowania, co przy 10-procentowym podatku korporacyjnym (CIT) na Cyprze oznacza efektywnie 2% opodatkowania generowanych tam dochodów.

Z przywileju tego w 2013 r. skorzystała Polska Spółka LPP SA, największa sieć odzieżowa w Polsce; w 2011 r. przeniosła prawa własności do znaków towarowych Reserved oraz Cropp o wartości 556 mln zł do cypryjskiej spółki Gothals, a następnie spółka Gothals przeniosła prawa własności do tych znaków towarowych do dubajskiej spółki Jaradi Limited. Te znaki towarowe należą więc do arabskiej spółki, która udziela licencji spółce cypryjskiej, a ta finalnie udziela sublicencji spółce polskiej (LPP). Analogiczne transakcje zostały przeprowadzone w grudniu 2013 r. w odniesieniu do znaków towarowych House, Mohito oraz Sinsay wycenionych na 510 mln zł²⁴.

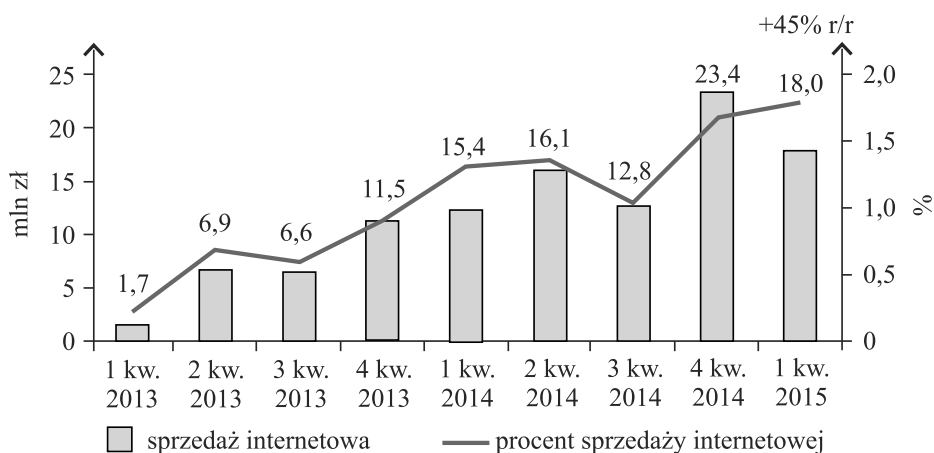
²² A. Walasik, op. cit., s. 75.

²³ Szerzej na ten temat: J. Głuchowski, *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996, s. 108-109.

²⁴ B. Kuźniacki, *Jak LPP unika podatków*, „Forbes” 23.01.2014, <http://www.forbes.pl/jak-lpp-unika-podatkow-schemat,artykuly,169955,1,1.html> [30.09.2015].

Warto zaznaczyć, że ta Polska Spółka według danych za pierwszy kwartał 2015 r. posiada 1528 sklepów na trzech kontynentach. Spółka odnotowuje dynamiczny rozwój e-commerce. Sprzedaż internetowa w pierwszym kwartale 2015 r. stanowiła 1,8% sprzedaży grupy dla porównania średnia w 2014 wynosiła 1,3%. Każda z pięciu marek posiada w Polsce sklep internetowy natomiast Reserved również w Czechach. W drugim kwartale Spółka planuje otwarcie w kolejnych krajach sklepów internetowych. Rozwój w „sieci” zauważyła również „Rzeczpospolita”, publikując 14 kwietnia 2014 r. informację, że reserved.com jest numerem 1 w kategorii fashion monobrandowym e-sklepem. Posiadającym 330 tys. zarejestrowanych klientów, mającym 26 mln odsłon miesięcznie oraz 1,2 mln unikalnych użytkowników w miesiącu²⁵. Wykres 1 przedstawia wzrost sprzedaży internetowej za okres dziesięciu kwartałów.

Wykres 1. Sprzedaż internetowa LPP SA



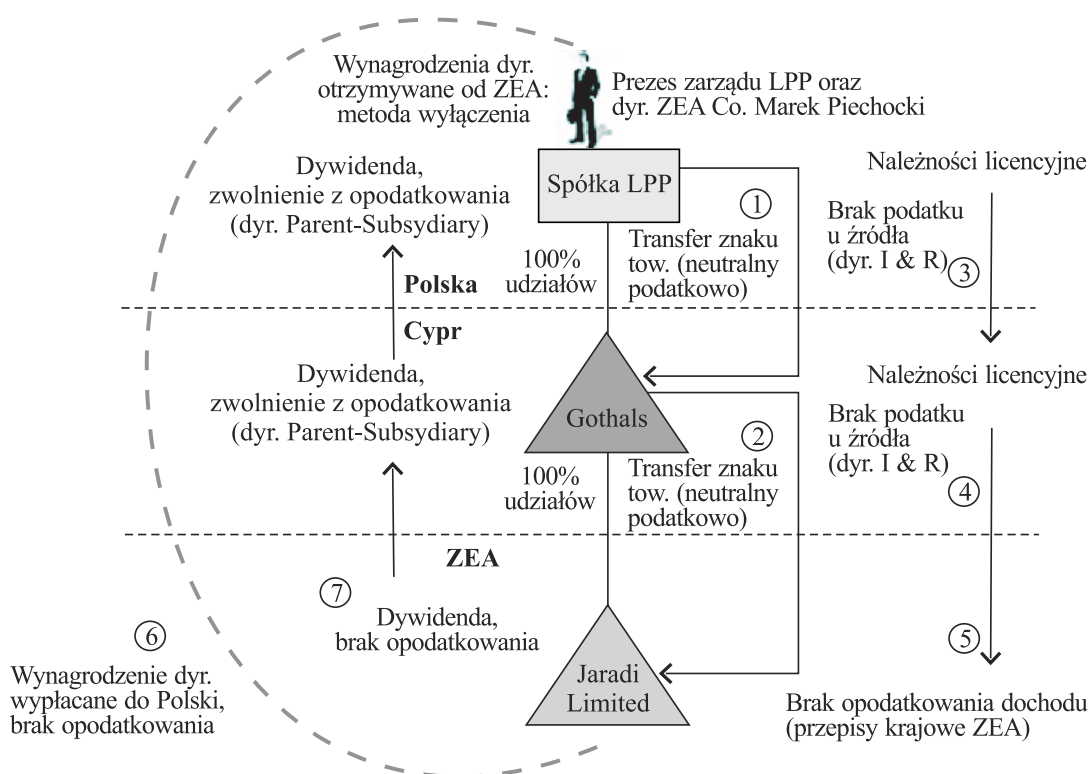
Źródło: Prezentacja wyniku finansowego LPP SA za 1 kw. 2015, www.lppsa.com/27632 [30.09.2015].

Reasumując, przedstawiona struktura optymalizacyjna LPP prowadzi do nieopodatkowania dochodu w 100% wytworzonego z aktywnej działalności w branży odzieżowej tej spółki prowadzonej na terytorium Polski, a więc w 100% z wykorzystaniem polskiej infrastruktury gospodarczej. Blisko 91 lat temu Liga Narodów powołała Grupę Ekonomistów, aby ta przedstawiła uzasadnienie do sprawiedliwego podziału prawa do opodatkowania dochodu wytworzonego między państwem rezydencji (inwestora) a państwem źródła (realizacji inwestycji). Z tego raportu wynika, że każde państwo, którego infrastruktura została wykorzystana do wytworzenia dochodu, powinno mieć odpowiedni udział w opodatkowaniu tego dochodu – przykład struktury LPP pokazuje, że w Polsce jest dokładnie odwrotnie²⁶.

²⁵ Prezentacja wyniku finansowego LPP SA za 1Q2015, www.lppsa.com/27632 [30.09.2015].

²⁶ B. Kuźniacki, op. cit.

Schemat 2. Struktura optymalizacyjna firmy LPP



Źródło: B. Kuźniacki, *Jak LPP unika podatków*, „Forbes” 23.01.2014, <http://www.forbes.pl/jak-lpp-unika-podatkow-schemat,artykuly,169955,1,1.html> [30.09.2015].

Biorąc pod uwagę, że wartość wspomnianych znaków towarowych wynosi około 1 mld zł, LPP unika opodatkowania z tytułu użytkowania tych znaków w kwocie 190 mln zł (19% podatku z 1 mld zł). Ponadto wartość wypłaconych odsetek licencyjnych do Gothals – założmy, że wynosi 10% wartości znaków towarowych, czyli 100 mln zł – obniża podstawę opodatkowania LPP w Polsce.

Na przykład, jeśli LPP osiągnie 200 mln zł przychodów ze sprzedaży odzieży w 2014 r., 19-procentowy podatek będzie zapłacony od kwoty 100 mln zł (19 mln zł), a nie od pełnej kwoty przychodu (38 mln zł). Zatem kwota optymalizacji podatku wynosi 19 mln zł. Innymi słowy, bez przedstawionej struktury, LPP płaciłaby w Polsce około 200 mln zł podatku dochodowego więcej²⁷.

Przeprowadzenie procesu optymalizacji podatkowej przy wykorzystaniu znaku towarowego zazwyczaj wymaga utworzenia struktury kapitałowej, która umożliwi sprawne i szybkie przeprowadzenie całej procedury²⁸.

Celem powołania takiej konstrukcji jest po pierwsze zaktualizowanie wartości znaku towarowego, tj. ustalenie jego finalnej wartości, po której będzie

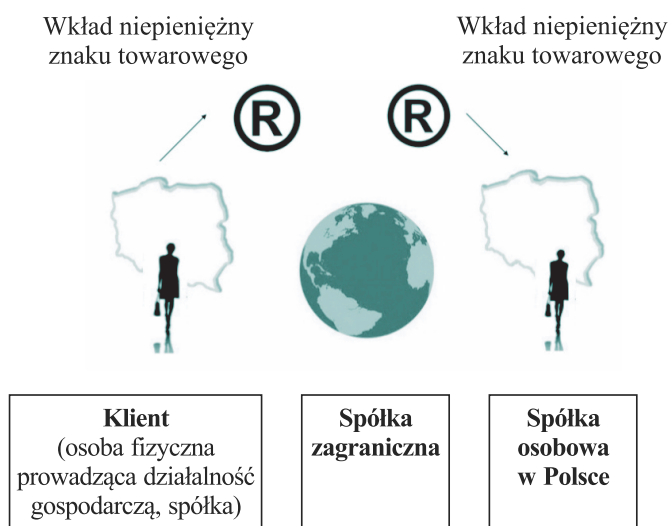
²⁷ B. Kuźniacki, op. cit.

²⁸ M. Waluga, P. Kobierzewski, *Proces optymalizacji przy wykorzystaniu znaku towarowego. Prawne aspekty*, „Gazeta MSP Małych i Średnich Przedsiębiorstw” 2014, nr 4(143).

on amortyzowany, a po drugie wypracowanie przez ten znak zdolności do jego amortyzacji przez podmiot, w majątku którego będzie się on finalnie znajdował. Niezależnie od wybranego wariantu przeprowadzenia optymalizacji konieczne jest przeniesienie znaku z dotychczasowego majątku do majątku podmiotów trzecich.

Kluczem dla powodzenia całej operacji jest zatem zapewnienie minimalizacji obciążeń podatkowych przy przenoszeniu znaku towarowego. Istotne dla przedsiębiorców jest uniknięcie obowiązku uiszczenia podatku VAT przy dokonywaniu transferu aktywów (a przynajmniej zapewnienie możliwości szybkiego odzyskania tak zamrożonych środków) oraz wyłączenie możliwości powstania w toku procesu przychodów rodzących konieczność uiszczenia podatku dochodowego. Patrz schemat 3.

Schemat 3. Struktura podmiotów w celu wprowadzenia znaku towarowego do przedsiębiorstwa



Źródło: opracowanie własne.

Aby osiągnąć wskazane rezultaty, zwykle korzysta się z rodzimej konstrukcji – spółki komandytowo-akcyjnej, która – jeśli została odpowiednio skonstruowana – może nie podlegać opodatkowaniu CIT do października 2015 r. Takie spółki komandytowo-akcyjne wciąż jeszcze są dostępne na rynku, jednak z powodu tej zalety znajdują zastosowanie nie tylko w procesach optymalizacji przy wykorzystaniu znaków towarowych, lecz także przy tworzeniu innych tarcz podatkowych. Rychły deficyt takich podmiotów spowoduje, że w procesach optymalizacyjnych prym niepodzielnie widać będą wehikuły zagraniczne, np. wciąż atrakcyjna konstrukcja łącząca polskiego podatnika z cypryjskimi spółkami kapitałowymi i słowackim odpowiednikiem spółek komandytowych. Podatki, tak jak przyroda, nie lubią próżni – możemy zatem liczyć w tej materii na dalszy wysyp nowych konstrukcji i pomysłów.

Operacja przenoszenia znaku towarowego powinna być poprzedzona weryfikacją jego stanu prawnego, tj. ustalenia, czy podmiot, w którego majątku znak się aktualnie znajduje, legitymuje się także posiadaniem pełni praw do znaku i ma możliwość ich przenoszenia na podmioty trzecie.

Aby przeniesienie znaku towarowego było skuteczne, wymaga skonstruowania umowy, która z jednej strony będzie rozporządzała na rzecz nabywcy prawem ochronnym na znak towarowy (jeśli prawo to zostało już udzielone), a z drugiej będzie przenosiła na nabywcę autorskie prawa majątkowe.

Niezależnie od przyjętego wariantu optymalizacji finalnym jej aktem jest zawarcie umowy licencji, na mocy której podmiot, w którego majątku znajdzie się znak towarowy będzie licencjonował go spółce (lub jednoosobowej działalności gospodarczej), która pierwotnie go posiadała. Umowa taka zawierana jest na okres odpowiadający okresowi amortyzacji znaku. Kluczowe we wskazanej umowie jest określenie wysokości opłat licencyjnych, które powinny korespondować z wysokością dokonywanych odpisów amortyzacyjnych, tak aby zachować neutralność podatkową całej transakcji.

Wskazana umowa licencji niejednokrotnie będzie musiała znajdować oparcie w dokumentacji cen transferowych²⁹.

Nim jednak doprowadzimy do uzyskania korzyści podatkowej z użyciem narzędzia w postaci amortyzacji znaku towarowego, należy dokonać analizy wybranych przepisów ustawy prawa własności przemysłowej. Zgodnie z przepisem art. 120 ustawy Prawo własności przemysłowej³⁰ 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. Może być nim w szczególności wyraz, rysunek, ornament, kompozycja kolorystyczna, forma przestrzenna, w tym forma towaru lub opakowania, a także melodia lub inny sygnał dźwiękowy, przy czym pod tym pojęciem ustawodawca nakazał rozumieć także znaki usługowe.

Zgodnie z wolą ustawodawcy wyrażoną w przepisie art. 153 ustawy prawa własności przemysłowej przez uzyskanie prawa ochronnego nabywa się prawo wyłącznego używania znaku towarowego w sposób zarobkowy lub zawodowy na całym obszarze Rzeczypospolitej Polskiej, przy czym czas trwania prawa ochronnego na znak towarowy wynosi 10 lat od daty zgłoszenia znaku towarowego w urzędzie patentowym.

Analiza przepisu art. 163 ustawy Prawo własności przemysłowej prowadzi do sformułowania wniosku, że uprawniony z prawa ochronnego na znak towarowy może udzielić innej osobie upoważnienia do używania znaku, zawierając z nią

²⁹ Ibidem.

³⁰ Ustawa z dnia 30 czerwca 2004 r. Prawo własności przemysłowej, Dz.U. z 2013 r., poz. 1410.

umowę licencyjną. Ponadto licencjobiorca jest uprawniony do udzielenia sublicencji na używanie znaku towarowego w zakresie udzielonego mu upoważnienia³¹.

Status podlegających amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych w obecnie obowiązującym stanie prawnym mogą mieć wyłącznie składniki majątku nabyte, a nie wytworzone przez podatnika – art. 16b ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Stanowisko takie wyraża również Izba Skarbowa w Poznaniu w piśmie z dnia 24 maja 2011 r., ILPB4/423-63/11-2/MC³². Warto zaznaczyć jest jednak fakt, że odmienne stanowisko w zakresie wytworzenia znaku prezentuje orzecznictwo, ponieważ trudno jednoznacznie stwierdzić, iż prawo ochronne na znak towarowy udzielone przez Urząd Patentowy zostało wytworzone. Argumenty przeczące temu twierdzeniu przedstawił np. WSA w Gliwicach w wyroku z 13 września 2012 r., sygn. akt I SA/Gl 1021/11 (orzeczenie nieprawomocne). WSA stwierdził, że: „brak jakichkolwiek podstaw do twierdzenia, że prawo ochronne do wspólnotowego znaku towarowego zostanie przez Spółkę wytworzone. Prawo to bowiem powstanie w wyniku rejestracji”. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 4 czerwca 2014 r. I SA/Po 1276/13 głosi natomiast: „Fakt rejestracji nie może być uznany za wytworzenie znaku we własnym zakresie, gdyż następuje na podstawie decyzji organu działającego w granicach stosownych regulacji prawnych. Możliwe jest amortyzowanie prawa ochronnego na znak towarowy – nabyty w formie umowy sprzedaży jako prawa z rejestracji tego znaku – w sytuacji, gdy prawo ochronne zostało przyznane po zakupie znaku towarowego”³³.

Jeżeli nabycie znaku towarowego nastąpiło np. w drodze kupna, wówczas wartość początkową należy ustalić na podstawie art. 22g ust. 1 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 16g ust. 1 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. W myśl tych przepisów za wartość początkową wartości niematerialnych i prawnych uważa się w razie odpłatnego nabycia cenę ich nabycia, rozumianą jako kwotę należną zbywcy:

– powiększoną o koszty związane z zakupem naliczone do dnia przekazania wartości niematerialnej i prawnej do używania, a w szczególności o koszty opłat notarialnych, skarbowych i innych, odsetek, prowizji, a także o cło i podatek akcyzowy w przypadku importu oraz

– pomniejszoną 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

³¹ W. Maruchin, *Amortyzacja znaku towarowego. Amortyzacja*, Publikacje Elektroniczne ABC, 2015-10-31 05:12, <http://sip.lex.pl/#/publikacja/469906601> [26.11.2015].

³² Pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 maja 2011 r., ILPB4/423-63/11-2/MC, www.mofnet.gov.pl [30.09.2015].

³³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 czerwca 2014 r., I SA/Po 1276/13, LEX nr 1479009.

podatku o podatek naliczony albo zwrot różnicy podatku w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług.

Ponadto cenę nabycia koryguje się o różnice kursowe naliczone do dnia przekazania do używania wartości niematerialnej i prawnej (art. 22g ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16g ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych)³⁴.

Nie zawsze jednak wartość początkową wartości niematerialnej i prawnej określa się według ceny nabycia. W inny sposób ustala się wartość początkową składników majątku nabytych np. w drodze darowizny lub wkładu niepieniężnego. Znajdą wówczas zastosowanie stosowne przepisy art. 22g ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

Wartości niematerialne i prawne, w tym prawo do znaku towarowego, amortyzuje się przy zastosowaniu metody liniowej.

Odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej wartości niematerialnych i prawnych dokonuje się:

– od pierwszego miesiąca następującego po miesiącu, w którym wartości te wprowadzono do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,

– do końca tego miesiąca, w którym następuje zrównanie sumy odpisów amortyzacyjnych z ich wartością początkową lub w którym postawiono je w stan likwidacji, zbyto lub stwierdzono ich niedobór (suma odpisów amortyzacyjnych obejmuje również odpisy, których nie uważa się za koszty uzyskania przychodów).

Okres ich amortyzacji ustala podatnik, z tym że ustawodawca określa minimalne okresy amortyzacji. Według art. 22m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 16m ust. 1 pkt 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych okres amortyzacji prawa do znaku towarowego nie może być krótszy niż 60 miesięcy. Stąd maksymalna roczna stawka amortyzacyjna powinna wynieść 20%.

Konsekwencją powyższej konstatacji jest to, że skoro prawa ochronne na znaki towarowe nie zostaną nabyte przez spółkę, nie będą spełniać wszystkich przesłanek wynikających z art. 22b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 16b ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a zatem nie ma możliwości uznania tych praw za podlegające amortyzacji wartości niematerialne i prawne i nie należy ustalać wartości początkowej tych praw. Ponadto znaczący wpływ na ten wybór optymalizacji podatkowej ma utarta linia orzecznictwa, np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego

³⁴ Szerzej na ten temat: E. Lelito, *Uprawnienie do skorygowania ceny nabycia środka trwałego o naliczone różnice kursowe*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 11, s. 48-52.

w Warszawie z dnia 15 listopada 2012 r., II FSK 670/11: „Zgodnie z art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych przedmiotem amortyzacji podatkowej nie może być znak towarowy i korzystanie ze znaku towarowego, na który nie zostało udzielone prawo ochronne w rozumieniu ustawy z 2000 r. – Prawo własności przemysłowej³⁵ – lub wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 24 listopada 2009 r., I SA/Rz 758/09: „Aby prawo do znaku towarowego było amortyzowane zgodnie z art. 16b ust. 1 pkt. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych musi być przyjęte do używania i wykorzystania na potrzeby związane z prowadzoną działalnością gospodarczą. Chodzi tu nie tylko o faktyczne jego wykorzystanie przez oznaczenie towarów i usług znakiem towarowym, ale i prawne przyjęcie do używania jako prawa zarejestrowanego”³⁶.

Wyciągając wnioski z powyższego, należy zauważyć, że ustawodawca wprowadził ograniczenia dające prawo dokonywać odpisów amortyzacyjnych w ciężar kosztów uzyskania przychodu, co wydaje się nadmiernym fiskalizmem skłaniającym rodzime przedsiębiorstwa do budowania skomplikowanych konstrukcji prawnych pozwalających ominąć te obostrzenia prawne (LPP SA).

Polskie przedsiębiorstwa muszą sprostać ogólnoświatowej konkurencji. Na całym świecie świadomość marki jest ogromna (np. Apple), u nas wydaje się niedoceniać. Organy podatkowe wychodzą z założenia, że owszem budować markę przedsiębiorca może, ale powinien to czynić za darmo.

Przedmiotem niniejszej pracy było podkreślenie uczciwości przedsiębiorstw w poszukiwaniu i wykorzystywaniu wszelkiego rodzaju ulg w obciążeniach fiskalnych oraz próba pokazania konieczności łączenia przez przedsiębiorców celów podatkowych z biznesowymi.

Nasuwa się wniosek, że w przeciwieństwie do społeczności zachodnioeuropejskich patrzących przychylnie i z podziwem na przedsiębiorców, którzy podejmują działania zmierzające do uniknięcia zapłaty podatku, jego prolongaty lub umorzenia, polska opinia publiczna bardzo krytycznie ocenia takie starania. Nawet Naczelny Sąd Administracyjny w Gdańsku wyrokiem z dnia 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01³⁷ zwrócił uwagę na zbyt konserwatywną zdaniem Sądu postawę organów skarbowych, które prowadząc postępowanie w przedsiębiorstwach, widzą jedynie fakt, że podatnik nie zapłacił lub zaniżył wartość należnego podatku, który powinien wpłynąć do budżetu, bez szerszego oglądu i oceny aktualnie występujących relacji gospodarczych i związanych z tym wykorzystywanych aktów prawnych.

³⁵ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2012 r., II FSK 670/11, LEX nr 1291613.

³⁶ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 listopada 2009 r., I SA/Rz 758/09, LEX nr 588887.

³⁷ B. Brzeziński, Głosa do wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 6/49.

Największym problemem jest to, że organy podatkowe nie zwracają należytej uwagi na kontekst społeczny związany z optymalizacją podatkową, taki jak utrzymanie zatrudnienia w czasie recesji, generowanie nadwyżki finansowej na inwestycje i rozwój lub nowe technologie, sprostanie panującym warunkom konkurencji związanej z globalizacją rynku.

Klauzula antyabuzywna potwierdza, że władza publiczna zmierza do nadmiernego fizykalizmu, nie bacząc na to, iż w warunkach globalizacji rynkowej w konsekwencji zmusza swoich podatników do szukania rozwiązań podatkowych poza Polską, pozwalając tym samym na transfer polskich kapitałów poza jej granice.

Wprawdzie klauzula została wycofana z projektu ustawy, o czym możemy przeczytać w wywiadzie udzielonym Jackowi Bereźnickiemu³⁸ przez Wiesławę Dróżdź, rzeczniczkę Ministerstwa Finansów, w dniu 7 maja 2015 r., w którym zapewniła ona, że wszystkie zastrzeżenia zostaną wzięte pod uwagę i będą uwzględniane przy doprecyzowywaniu przepisów oraz ujawniła, że klauzula wróci razem z kompleksową zmianą ordynacji, co powinno nastąpić w sierpniu.

W tym samym wywiadzie bardzo krytycznie wypowiedział się Andrzej Sadowski z Centrum im. Adama Smitha: „Według mnie usunięcie klauzuli z tego projektu to konsekwencja zbliżających się wyborów parlamentarnych. Na razie jedynie odsunięto tę sprawę w czasie. Jest to oczywiście krok w dobrym kierunku, ale zakładam, że jest podyktowany kampanią wyborczą”. Dalej trafnie ocenia: „Rząd zawsze ma wybór: może albo uprościć system, albo go dalej komplikować i wprowadzać klauzule, które są niekonstytucyjne. Zresztą konstytucja nie przeszkadza rządzącym w przyjmowaniu bardzo złego, szkodliwego dla przedsiębiorców prawa”³⁹.

Reasumując powyższe, należy wyciągnąć wnioski, że wybór formy optymalizacji podatkowej poprzez amortyzację znaku towarowego jest obarczony wysokim ryzykiem. Opisana wyżej klauzula antyabuzywna ma właśnie uniemożliwiać wprowadzenie takich narzędzi, które wykorzystywała w optymalizacji spółka LPP S.A.

Zaletą tej metody amortyzacji jest podnoszenie świadomości marki (czynią to wszystkie koncerny świata), dzięki tym działaniom przedsiębiorstwa mają realną możliwość uzyskiwania większych przychodów.

Spośród wad należy wymienić skomplikowaną konstrukcję przeprowadzenia oraz wysokie ryzyko podważania przez organ podatkowy w przypadku postępowania podatkowego.

³⁸ www.biztok.pl/gospodarka/klauzula-o-unikaniu-opodatkowania-powroci-eksperti-lepiej-uproszcic-podatki_a21166 [30.09.2015].

³⁹ Ibidem.

4. Podsumowanie

Optymalizacja podatkowa amortyzacji niekoniecznie musi zmierzać do osiągnięcia jak największych kosztów uzyskania przychodu z tytułu odpisów amortyzacyjnych, a raczej prowadzić powinna do najbardziej efektywnego podatkowo wykorzystania tych odpisów. Dla osiągnięcia tych celów podatnicy dysponują szerokim wachlarzem możliwości. Wybór narzędzi musi być jednak zawsze poprzedzony wnikliwą analizą ekonomicznych skutków przyjętych rozwiązań oraz oceną zagrażającego ryzyka.

Nie można pominąć kwestii, że na przełomie XX i XXI w. warunki gospodarowania uległy znacznym zmianom. Wzrost otwartości gospodarek, deregulacja, liberalizacja i globalizacja rynków to tylko niektóre z czynników, które spowodowały znaczny wzrost konkurencyjności i wymusiły na przedsiębiorstwach zmiany w strategii działania.

W takich realiach przedsiębiorstwa zintensyfikowały działania mające na celu planowanie podatkowe, ponieważ stanęły przed zadaniem sprostania nie tylko krajowej, ale również globalnej konkurencji. Planowanie podatkowe nie było już prowadzone tylko w celu maksymalizacji zysku dla właściciela przedsiębiorstwa, ale również wykorzystywane jako narzędzie do utrzymania zatrudnienia w czasie recesji, generowania nadwyżki finansowej na inwestycje i rozwój lub nowe technologie, sprostania panującym warunkom konkurencji związanej z globalizacją rynku.

Nie można zignorować wpływu znaku towarowego na wynik podatkowy oraz bilansowy przedsiębiorstwa. Podając przykłady agresywnej optymalizacji podatkowej przedstawiono niezwykle ciekawy obszar, jakim są wartości niematerialne i prawne, a w szczególności znaki towarowe i ich amortyzacja. Warto jednocześnie pamiętać, że wycena wartości marki powinna mieć jasno określony cel – powinna stanowić integralną część procesu zarządzania wartością przedsiębiorstwa i nie powinna być głównym celem jako optymalizacja podatkowa. W przeprowadzonej analizie zauważono, że w optymalizacji poprzez amortyzację znaku towarowego zachodzi dynamiczna zmiana w zakresie fiskalizmu przez władze fiskalne tej formy optymalizacji. Działania podyktowane były tym, że przy dużych przedsiębiorstwach z rozpoznawalnym znakiem towarowym oszczędności podatkowe były niewspółmiernie wysokie. Stworzenie rozwiązań prawno-rachunkowych w tym zakresie stanowi ambitne zadanie na nadchodzące lata.

W badaniu przeprowadzonym w niniejszej pracy podkreślono uczciwość przedsiębiorstw w poszukiwaniu i wykorzystywaniu wszelkiego rodzaju ulg w obciążeniach fiskalnych oraz podjęto próbę pokazania konieczności łączenia przez przedsiębiorców celów podatkowych z biznesowymi.

Największym problemem jest fakt, że organy podatkowe nie zwracają należytej uwagi na kontekst społeczny związany z optymalizacją podatkową, taki

jak utrzymanie zatrudnienia w czasie recesji, generowanie nadwyżki finansowej na inwestycje i rozwój lub nowe technologie, sprostanie panującym warunkom konkurencji związanej z globalizacją rynku. Klauzula antyabuzywna potwierdza, że władza publiczna zmierza do nadmiernego fiskalizmu, nie bacząc na to, iż w warunkach globalizacji rynkowej w konsekwencji zmusza swoich podatników do szukania rozwiązań podatkowych poza Polską, pozwalając tym samym na transfer polskich kapitałów poza jej granice.

Nasuwa się wniosek, że w przeciwieństwie do społeczności zachodnioeuropejskich patrzących przychylnie i z podziwem na przedsiębiorców, którzy podejmują działania zmierzające do uniknięcia zapłaty podatku, jego prolongaty lub umorzenia, polska opinia publiczna bardzo krytycznie ocenia takie starania.

Reasumując, przedstawione argumenty teoretyczne i fakty z praktyki działania współczesnych przedsiębiorstw pozwalają sądzić, że temat optymalizacji podatkowej wciąż będzie przyciągał wiele uwagi, zarówno w wymiarze teoretycznym, jak i empirycznym.

Literatura

- Antosik J., Gałęza J., Glosa do wyroku TS z dnia 5 lipca 2007 r., C-321/05, Nadużycie prawa podatkowego, EPS 2008/2/52-57.
- Bartosiewicz A., *Wykładnia prowspólnotowa prawa krajowego a skutek bezpośredni norm dyrektyw*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 2.
- Brzeziński B., Glosa do wyroku NSA z dnia 31 stycznia 2002 r., I SA/Gd 771/01, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 6/49.
- Dymek M., *Optymalizacja podatkowa, czyli jak zaoszczędzić na podatku dochodowym od osób prawnych*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk 2006.
- Głuchowski J., *Oazy podatkowe*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1996.
- Kalinowski M., *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń 2001.
- Kuźniacki K., *Jak LPP unika podatków*, „Forbes” 23.01.2014, <http://www.forbes.pl/jak-lpp-unika-podatkow-schemat,artykuly,169955,1,1.html> [30.09.2015].
- Lelito E., *Uprawnienie do skorygowania ceny nabycia środka trwałego o naliczone różnice kursowe*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 11.
- Litwińczuk H. i in., *Prawo podatkowe przedsiębiorców*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- Maruchin W., *Amortyzacja znaku towarowego*, Publikacje Elektroniczne ABC, 2015-10-31 05:12, <http://sip.lex.pl/#/publikacja/469906601> [26.11.2015].
- Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa w prawie Wspólnot Europejskich*, red. N. Półtorak, Kantor Wydawniczy Zakamycze, Kraków 2002.
- Pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 9 maja 2008 r., ILPB3/423-131/08-2/, ILPB4/423-63/11-2/MC, www.mofnet.gov.pl [30.09.2015].
- Pismo Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 24 maja 2011 r., ILPB4/423-63/11-2/MC, www.mofnet.gov.pl [30.09.2015].
- Radwański Z., Glosa do wyroku NSA z dnia 10 listopada 1999 r., SA/BK 289/99, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2000, z. 9, poz. 135.

- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, Dz.U. z 2014 r., poz. 121.
- Ustawa z dnia 30 czerwca 2004 Prawo własności przemysłowej, Dz.U. z 2013 r. poz. 1410.
- Walasik A., *Zasady podatkowe w warunkach globalizacji*, w: *Finanse, bankowość i rachunkowość wobec wyzwań globalizacji*, red. J. Żabińska, „Zeszyty Naukowe Wydziału Zamiejscowego w Chorzowie WSB w Poznaniu” 2010, nr 12.
- Waluga M., Kobierzewski P., *Proces optymalizacji przy wykorzystaniu znaku towarowego. Prawne aspekty*, „Gazeta MSP Małych i Średnich Przedsiębiorstw” 2014, nr 4(143).
- www.biztok.pl/gospodarka/klauzula-o-unikaniu-opodatkowania-powroci-eksperti-lepiej-uproszcz-podatki_a21166 [30.09.2015]
- www.lppsa.com/27632 [30.09.2015]
- Wyrok ETS z: 11.06.1987 r. w sprawie 14/86, Pretore di Salò/X, ECR [1987] 2545; 8.10.1987 r. w sprawie 80/86, Kolpinghuis Nijmegen BV, ECR [1987] 3969; 26.09.1996 r. w sprawie C-168/95, Luciano Arcaro, ECR [1996] I-4705; 3.05.2005 r. w sprawach: C-387/02, C-391/02 oraz C-403/02, Berlusconi i in., Zb. Orz. [2005] I-03565.
- Wyrok NSA we Wrocławiu z dnia 30 czerwca 2003 r. I SA/Wr 1183/00, niepublikowane.
- Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 listopada 2012 r., II FSK 670/11, LEX nr 1291613.
- Wyrok TS z dnia 5 lipca 2007 r., C-321/05, European Communities [Wspólnoty Europejskie], <http://eur-lex.europa.eu> [30.05.2015].
- Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 czerwca 2014 r., I SA/Po 1276/13, LEX nr 1479009.
- Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 24 listopada 2009 r., I SA/Rz 758/09, LEX nr 588887.
- Wyrok WSA z dnia 30 maja 2005 r., III SA/Wa 1/05.

Aggressive Tax Optimization in the Face of Growing Web Competition. The Example of Valuation and Depreciation of Trademarks

Summary. Tax optimization should be perceived by those in charge of corporate tax policies as the primary goal and a key driver of their efforts. It is common knowledge that there are legal methods based on existing tax regulations that entrepreneurs can exploit to pay less in tax. The use of tax optimization makes it possible to reduce corporate tax burden, and hence leads to improvements in financial results. What each company needs to do in the first place, however, is perform a thorough analysis and develop an individual tax strategy that will help the company minimize its fiscal burden while still remaining in compliance with applicable laws. It is important at the same time to mitigate risks associated with the use of certain approaches – interpretations of specific regulations should be consulted with tax authorities and verified against relevant rulings and decisions by administrative courts and the Constitutional Tribunal.

Keywords: tax optimization, tax risks, pros and cons of aggressive tax optimization, trademark