

Optimalizacja podatkowa z wykorzystaniem umów sprzedaży niematerialnych praw majątkowych i umów licencji

Tax optimization using contracts for the sale of intangible property rights and license agreements

Marcin Brzeziński

Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie

Streszczenie

Celem tej publikacji naukowej jest analiza dopuszczalnych metod optymalizacji podatkowej z wykorzystaniem niematerialnych praw majątkowych. Omawianymi sposobami są: optymalizacja poprzez sprzedaż praw niematerialnych wytworzonych w ramach wspólnych organizacji oraz zastosowanie umów licencji. W obu przypadkach zostały przedstawione sposoby, jak również przykłady i metody przedsiębiorców stosujących wymienione rozwiązania. Zostały ukazane wymierne korzyści z wykorzystania określonych sposobów oraz potencjalne zagrożenia, takie jak kwestionowanie zasadności i wartości transakcji czy wartości wysokości honorarium.

Słowa kluczowe: optymalizacja podatkowa, umowy sprzedaży niematerialnych praw majątkowych, sposoby optymalizacji z wykorzystaniem umów licencji praw majątkowych, streszczenie.

Abstract

The purpose of this academic publication is to analyze the permissible methods of tax optimization using intangible property rights. The discussed methods are: optimization through the sale of intangible rights created within joint organizations and the use of license agreements. In both cases the methods are presented together with a discussion giving examples and methods of entrepreneurs applying the above mentioned solutions. Tangible benefits from the use of certain methods are presented, as well as potential threats, such as questioning the legitimacy of the transaction or the value of the fee.

Keywords: tax optimization, contracts for the sale of intangible property rights, ways to optimize using contracts for the license of property rights, abstract.

Podstawą rozwoju przedsiębiorstw w XXI w. jest wartość posiadanych innowacji, które generują przychody oraz przewagę konkurencyjną. Jedną z interesujących metod optymalizacji zobowiązań podatkowych, która jednocześnie umożliwia inwestowanie w nowoczesne rozwiązania technologiczne, jest sprzedaż bądź zakup niematerialnych praw majątkowych. Celem zastosowania tej metody jest uzmysłowienie sobie możliwości generowania wartości danego prawa.

„Jak zatem wynika z przytoczonej regulacji art. 16b ust. 1 C.I.T.¹ (art. 22b ust. 1 P.I.T.²), podlegające amortyzacji WNiP [tj. wartości niematerialne i prawne – przyp. red.] stanowią literalnie wskazane tymi przepisami prawa majątkowe, które dodatkowo łącznie spełniają poniższe warunki:

- 1) zostały nabyte od innego podmiotu,
- 2) nadają się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania,
- 3) przewidywany okres ich wykorzystywania jest dłuższy niż rok,

- 4) są wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy leasingu oraz
- 5) nie zostały wymienione w treści art. 16c C.I.T. (art. 22c P.I.T.) jako niepodlegające amortyzacji³.

Dlatego kluczową sprawą jest wytworzenie wartości danego prawa przez inny podmiot, np. zależny. Przepisy prawa bilansowego oraz standardy międzynarodowe i zagraniczne, „tj. MSR 38, IFRS 3, FRS 10, AASB 138 i AASB 3, SFAS 142, [...] nie podają szczegółów dotyczących sposobu określenia wartości początkowej składników niematerialnych, w których posiadanie wchodzi jednostka. Brak uregulowania tego obszaru powoduje, że ustalenie wiarygodnej wartości nabywanych składników jest znacznie ograniczone⁴.

Te regulacje, a właściwie ich brak, powodują istotne implikacje dla podmiotów, które zajmują się tworzeniem inno-

wacyjnych rozwiązań, takich jak patenty, programy komputerowe itp. Te jednostki nie mogą prawidłowo ustalić oraz zewidencjonować wartości swojego prawa niematerialnego. Jest to możliwe dopiero przy zbyciu bądź nabyciu od innego podmiotu. Z tego powodu występuje sytuacja, w której podmiot zależny zajmuje się tylko tworzeniem wartości aktywów niematerialnych.

Tradycyjna struktura optymalizacyjna z uwzględnieniem zakupu niematerialnych praw majątkowych dzieli się na kilka rozwiązań.

Mianowicie pierwszym z nich jest wytworzenie danego prawa przez podmiot dominujący, następnie sprzedaż tego prawa do podmiotu zależnego, np. spółki *offshore*. Podmiot dominujący może zaksięgować zysk i jednocześnie zostanie licencjobiorcą danego prawa. Należności z tytułu umowy licencji trafią na konto spółki zależnej, która nie zapłaci podatku dochodowego w kraju swojej siedziby.

Oczywiście „przepis art. 9a CIT zobowiązuje podmioty powiązane do sporządzenia dokumentacji podatkowej cen transferowych dla transakcji przekraczających progi dokumentacyjne wskazane w ustawie. W przypadku usług świadczonych w ramach Grupy, stanowiących sprzedaż lub udostępnianie wartości niematerialnych i prawnych zastosowanie znajduje limit 30 000 euro. Z tym samym podmiotem powiązaniem niejednokrotnie zawierane są umowy na świadczenia kwalifikujące się wprawdzie do tego samego progu 30 000 euro, ale różniące się znacznie, a co za tym idzie, świadczone na podstawie odrębnie zawartych umów i odmiennej metody kalkulacji ceny. Przykładowo spółka zawarła z tym samym podmiotem powiązaniem umowę na świadczenie usług administracyjnych, gdzie zastosowano metodę kalkulacji ceny «koszt plus», umowę na refakturowanie kosztów, gdzie zastosowanie znalazła metoda porównywalnej ceny niekontrolowanej w wariacie wewnętrznym, i umowę pożyczki, gdzie przyjęto wycenę opartą na metodzie porównywalnej ceny niekontrolowanej w wariacie zewnętrznego porównania cen”⁵.

Kolejną metodą jest aport przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Przykładowo XYZ Sp. z o.o. jest właścicielem znaku towarowego. Znak towarowy został wytworzony we własnym zakresie przez spółkę XYZ, dlatego nie jest przez nią amortyzowany jako wartość niematerialna i prawna. Spółka XYZ dokonuje aportu znaku towarowego w formie przedsiębiorstwa do specjalnie w tym celu założonej spółki ABC Sp. z o.o. Następnie spółka ABC udziela spółce XYZ licencji na korzystanie ze znaku towarowego, a spółka XYZ jest zobowiązana z tego tytułu do uiszczania opłat licencyjnych na rzecz spółki ABC.

„Z praktycznego punktu widzenia warto też zwrócić uwagę, że ponoszone przez podatnika wydatki na korzystanie z praw określonych w art. 16b CIT w zależności od spełnienia warunków ustawowych, mogą stanowić:

- 1) albo wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji podatkowej (zasadniczo, jeśli: przeznaczone są do gospodarczego używania u podatnika, spodziewany okres ich używania przekracza jeden rok oraz ich wartość początkowa przekracza 10 000 zł);
- 2) albo jednorazowe koszty uzyskania przychodów (jeśli nie są spełnione łącznie wszystkie powyższe warunki)”⁶.

Wniesienie wkładu niepieniężnego w formie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części było neutralne podatkowo zarówno dla podmiotu wnoszącego (art. 12 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r.), jak i podmiotu otrzymującego aport (art. 12 ust. 4 pkt 4 w związku z art. 12 ust. 4 pkt 11 ww. ustawy). Zasadniczą różnicą w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji był sposób ustalenia wartości początkowej. Zgodnie z ówczesnie obowiązującym art. 16g ust. 10 pkt 1 przywołanej ustawy w razie wniesienia w postaci wkładu niepieniężnego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części łączną wartość początkową nabytych środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowiła suma ich wartości rynkowej w przypadku wystąpienia dodatniej wartości firmy. W konsekwencji spółka ABC mogła dokonywać odpisów amortyzacyjnych od wartości rynkowej znaków towarowych z dnia dokonania aportu, bez jakichkolwiek ograniczeń w tym zakresie. Dla aktywacji znaku towarowego wystarczyła w zasadzie jedna transakcja.

„W ramach wprowadzonych ograniczeń przewidziano również wyjątki, w przypadku których mimo nabycia usługi niematerialnej od podmiotu powiązanego koszt tej usługi nie będzie limitowany. Pierwszy wyjątek dotyczy wydatków na usługi zaliczane do kosztów bezpośrednio związanych z wytworzeniem lub nabyciem przez podatnika towaru lub świadczeniem usług (np. w przypadku zakupu usługi doradczej związanej z technologią produkcji danego towaru, zakupu usługi doradczej niezbędnej do świadczenia innej usługi itp.)”⁷.

„W przypadku wystąpienia wartości firmy, stanowiącej WNIP w rozumieniu przepisu art. 16b ust. 2 CIT, zgodnie z przepisem art. 16m ust. 1 pkt 4 CIT okres dokonywania odpisów amortyzacyjnych nie może być krótszy niż 60 miesięcy. Należy także dodać, iż kupujący nabędzie uprawnienia do dokonywania odpisów amortyzacyjnych od nabytych środków trwałych lub WNIP, których wartość rynkowa jest równa lub wyższa niż 10 000 zł. Jeżeli ich wartość jest niższa niż 10 000 zł, wówczas istnieje możliwość zaliczenia takich wydatków jako koszt podatkowy jednorazowo w miesiącu oddania ich do używania lub w miesiącu następnym”⁸.

ABC Sp. z o.o. uzyskuje przychód z tytułu opłat licencyjnych, który jest kompensowany przez koszty podatkowe w postaci odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej (rynkowej) znaku towarowego. Z kolei spółka XYZ pomniejsza swoją podstawę opodatkowania (dochód podatkowy), zaliczając opłaty licencyjne do kosztów podatkowych. W konsekwencji spółka XYZ wykazuje niższy dochód, a spółka ABC nie uzyskuje w ogóle dochodu podatkowego.

Kolejną metodą optymalizacyjną jest zakup wybranych praw majątkowych od konkurencyjnych przedsiębiorstw, które generują określone przychody. W tej metodzie optymalizacyjnej największą korzyścią jest zmniejszenie przewagi konkurencyjnej. Firmy technologiczne kupują prawa niematerialne za gigantyczne kwoty. Za przykład posłuży mi Facebook Inc., który w 2012 r. ogłosił zakup firmy Instagram. To licząca 30 mln użytkowników aplikacja społecznościowa całkowicie skupiona na zdjęciach. Za prawa do tej aplikacji, programu komputerowego Facebook zapłacił 1 mld dolarów. Gdyby taka sytuacja wystąpiła w polskim systemie prawnym, Facebook mógłby amortyzować tę aplikację, dzięki czemu

kompensowałyby jednocześnie zyski płynące z Instagrama. Dlatego „inwestycje w wartości niematerialne, jako składniki aktywów, mają szczególne znaczenie w procesie inwestycyjnym ze względu na możliwość poprawy wyniku finansowego (i rentowności) na skutek wyceny w wartości godziwej i odniesienia jej wzrostu na pozostałe przychody operacyjne (a nie na kapitał rezerwowy z aktualizacji wyceny)”⁹.

Istotą amortyzacji było ograniczenie możliwości zaliczenia do kosztów uzyskania przychodu wartości transakcji w chwili nabycia. Powiązanie odpisów amortyzacyjnych z wysokością przychodu z tytułu licencji powoduje natomiast, że systematycznie powiększają się koszty przedsiębiorstwa, dzięki czemu powstaje możliwość likwidacji podatku dochodowego w tym zakresie.

Zgodnie z przepisami te metody optymalizacyjne nie powinny być kwestionowane przez organy administracji skarbowej, lecz istnieje ryzyko uznania owego działania za pozorne, mające na celu agresywną optymalizację podatkową, oraz ryzyko nagłego wprowadzenia przepisów zakazujących amortyzacji praw niematerialnych, tak jak jest to przewidziane w przypadku nieruchomości w projekcie ustaw roboczo nazwanych Nowym Ładem.

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że „odpisy amortyzacyjne będące kosztem uzyskania przychodów z prowadzonej działalności gospodarczej są zwykle wykorzystywane jako element strategii kosztowej”¹⁰. Może ona polegać na maksymalizacji kosztów uzyskania przychodów lub ich minimalizacji w określonym czasie.

Warto zauważyć, że „do najczęściej stosowanych metod optymalizacji zalicza się:

- wybór i zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych,
- możliwość dokonywania jednorazowych odpisów amortyzacyjnych,
- wybór i zastosowanie degresywnej metody amortyzacji,
- wybór i zastosowanie indywidualnych stawek amortyzacyjnych”¹¹.

Istotnym utrudnieniem dla tego typu optymalizacji są przepisy dotyczące CFC (ang. *Controlled Foreign Company* – zagraniczna spółka kontrolowana). Te „regulacje to instrument prawnopodatkowy stosowany powszechnie przez rozwinięte i rozwijające się państwa jako remedium mające na celu zapobieżenie unikaniu opodatkowania poprzez wykorzystanie zagranicznych spółek położonych w państwach o niskim poziomie opodatkowania, przede wszystkim w rajach podatkowych oraz innych państwach oferujących preferencyjne reżimy podatkowe”¹².

„Zgodnie z art. 8 u.p.p.¹³ przedsiębiorca może podejmować wszelkie działania, z wyjątkiem tych, których zakazują przepisy prawa. Przedsiębiorca może być obowiązany do określonego zachowania tylko na podstawie przepisów prawa. Regulacje art. 8 u.p.p. odnoszą się do dwóch różnych kategorii przesłanek działań przedsiębiorcy – podejmowanych z woli przedsiębiorcy oraz będących efektem wpływu organów”¹⁴. „Określeniami nieostrymi posługuje się także ustawodawca w unormowaniu dotyczącym określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania”¹⁵.

Kiedy stosuje się wymienione metody optymalizacyjne, należy uwzględnić odmienne stanowisko co do wartości da-

nego prawa niematerialnego. Organy administracji skarbowej bardzo często podważają wartość czy zasadność transakcji, gdy analizują działania przedsiębiorcy z perspektywy czasu. Wprawdzie nie wszystkie decyzje biznesowe przynoszą wymierne korzyści finansowe, ale to nie może być powodem do przyjęcia, że dana transakcja była pozorna, ani do formułowania zarzutu agresywnej optymalizacji podatkowej.

Optymalizacja podatkowa ma też związek z umowami licencji. Wynika to stąd, że szczególnie ważną rolę w transferze technologii odgrywają umowy, których celem gospodarczym jest umożliwienie podmiotom gospodarczym korzystania z cudzych innowacji. Tego typu kontraktami są:

- 1) umowy licencyjne,
- 2) umowy jak gdyby licencyjne (quasi-licencyjne),
- 3) umowy sublicencyjne,
- 4) umowy o udostępnienie projektu wynalazczego (umowy know-how).

Umowy te usuwają prawne bądź faktyczne przeszkody w korzystaniu z cudzych projektów, tym samym przyczyniają się do ich szerszego zastosowania¹⁶.

Najbardziej znanym i szeroko komentowanym podmiotem na polskim rynku, który oficjalnie stosował tę metodę optymalizacji podatkowej, była firma LPP S.A., przedsiębiorstwo z sektora obuwniczo-odzieżowego. W związku z dynamicznym rozwojem na rynkach Europy Środkowo-Wschodniej oraz Europy Zachodniej LPP podjęła działania optymalizacyjne w zakresie podatku dochodowego. W 2014 r. znaki towarowe LPP (House, Sinsay i Mohito), wyceniane na ponad 500 mln zł, zostały przeniesione na cypryjską spółkę Gothals, a ta z kolei przeniosła je do Jarami Limited, firmy zarejestrowanej w Zjednoczonych Emiratach Arabskich. Następnie zaś Jarami Limited udzieliła licencji na znaki towarowe spółce Gothals, która udzieliła dalszej licencji LPP. Opłaty sublicencyjne LPP na rzecz spółki cypryjskiej pomniejszyły dochód podatkowy LPP w Polsce, na Cyprze natomiast były opodatkowane na preferencyjnych warunkach według znacznie niższej stawki niż w Polsce. W ten sposób w ramach grupy kapitałowej powstawała znacząca korzyść podatkowa. W latach 2012-2015 efektywna stawka podatkowa LPP S.A. kształtowała się na poziomie niższym niż nominalna stawka podatkowa i wynosiła odpowiednio 15,32% w 2012 r., 17,18% w 2013 r., 8,93% w 2014 r. oraz 9,84% w 2015 r.

„Przy zastosowaniu metody zwolnienia dochód ze źródeł zagranicznych opodatkowany jest według stawek podatkowych obowiązujących za granicą. Natomiast przy użyciu metody zaliczenia zwykłego miarodajna dla całkowitego obciążenia dochodu staje się wysokość obciążenia podatkowego w kraju, nawet jeżeli poziom opodatkowania zagranicą jest niższy niż w kraju”¹⁷.

Jednocześnie systematycznie rosła wartość opłat LPP S.A. za usługi niematerialne na rzecz zagranicznych podmiotów powiązanych (2011 r. – 84,95 mln zł, 2012 r. – 104,23 mln zł, 2013 r. – 165,23 mln zł, 2015 r. – 183,04 mln zł). Po przeprowadzeniu postępowania kontrolnego Urząd Kontroli Skarbowej w Gdańsku stwierdził zaniżenie kwoty zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych przez LPP S.A. za 2012 r. w wysokości około 24 mln zł¹⁸.

Jak widzimy, w zaprezentowanym modelu optymalizacyjnym jedynym problemem jest kwestionowanie rozliczeń przez

organy administracji skarbowej. Uznają one bowiem wszystkie te czynności za pozorne lub za agresywną optymalizację podatkową, chociaż „technika planowania podatkowego wykorzystania ponoszonych strat jest najczęściej stosowaną metodą pozwalającą na obniżenie podstawy opodatkowania przez inwestorów indywidualnych”¹⁹. Bardzo często urzędnicy nie są w stanie zrozumieć racjonalności działań podejmowanych przez przedsiębiorców ze względu na to, że sami nigdy nie prowadzili działalności gospodarczej. Ponadto organy administracji skarbowej zawsze oceniają wszystkie zdarzenia gospodarcze z perspektywy historycznej, a nie z perspektywy momentu podejmowania decyzji, która później nie zawsze okazuje się trafna, właściwa, dochodowa.

Kolejnym problemem, który występuje przy działaniach optymalizacyjnych, jest odbiór przez konsumentów. „Krytycy posunięć finansowych zbliżonych do działań LPP podkreślają, że optymalizacja podatkowa powoduje ewidentne straty w dochodach budżetowych państw, z których wypływa kapitał, zwiększając nierównowagę w sferze finansów publicznych. Powoduje też konieczność zwiększenia podatków w odniesieniu do tych krajowych podmiotów gospodarczych, które nie chcą lub nie mogą się przemieszczać. W konsekwencji prowadzi to – poprzez rosnący fiskalizm – do spowolnienia tempa wzrostu gospodarczego i zniekształceń w prawidłowym kierunku rozwoju społeczno-gospodarczego kraju”²⁰.

Warto przytoczyć przykład firmy Lucasfilm. Osiąga ona znaczne zyski ze sprzedaży książek, nagrań, kaset wideo, gadżetów itp. związanych z epopeją filmową *Star Wars*. Sprzedawcą aktywów intelektualnych na dużą skalę jest też IBM. Z tytułu opłat licencyjnych uzyskuje przychody w wysokości około 1 mld dolarów. Texas Instruments, jedna z firm, które zapoczątkowały licencjonowanie patentów, uzyskała 2,5 mld dolarów w ciągu 5 lat ze sprzedaży własności intelektualnej, co stanowiło ponad jedną trzecią jej zysków. W firmie Johnson & Johnson ponad 50% to przychody uzyskane ze sprzedaży produktów wytworzonych na licencji²¹.

Przy analizowaniu struktury optymalizacyjnej z umowami licencji kluczową sprawą jest możliwość amortyzacji danego prawa, tj. patentu, znaku towarowego. „Amortyzacja jest specyficznym rodzajem kosztu uzyskania przychodów; polega ona na pośrednim oraz systematycznym zaliczaniu wydatków poniesionych na poczet prowadzonej działalności gospodarczej do kosztów tej działalności w formie odpisów amortyzacyjnych. Wymóg odpowiedniej metody amortyzacji jest istotny zarówno z punktu widzenia podatkowego, jak i rachunkowego”²². Dzięki właściwej metodzie doboru stawki amortyzacji podmiot uzyskujący należności licencyjne może całkowicie zostać zwolniony z podatku dochodowego z powodu kompensacji należności amortyzacją.

„Podjęcie problematyki podatkowego efektu amortyzacji jako instrumentu wspierania inwestycji małych przedsiębiorstw w Polsce wymaga wskazania na szczególny charakter finansowej amortyzacji”²³.

„Część faktycznego kosztu odtworzenia nie jest uznawana przez system podatkowy za tzw. koszt uzyskania przychodów i tym samym staje się częścią nominalnego zysku do opodatkowania”²⁴.

„Akcjonariusze wnoszą do spółek nie tylko środki pieniężne, lecz także aktywa o charakterze materialnym i niemate-

rialnym (aporty). Operacje wnoszenia aportów odzwierciedlone zostają w księgach rachunkowych, ale także mają wymiar podatkowy, zarówno po stronie wnoszącego, jak i spółki otrzymującej majątek”²⁵.

Mimo licznych problemów natury podatkowej i moralnej nie ma możliwości ucieczki od wymienionych rozwiązań optymalizacyjnych z powodu nieustającego rozwoju przedsiębiorstw, światowej gospodarki. Jedynym sposobem na zwalczanie działań optymalizacyjnych jest racjonalna legislacja. Gdyby polski ustawodawca zastosował zachęty dla podmiotów uzyskujących dochody z tytułu opłat licencyjnych lub ulgi, przedsiębiorcy nie musieliby wtedy szukać rozwiązań poza granicami kraju. Nieustający rozwój tej materii następuje w każdej branży, a jedynymi rzeczami, z którymi spotykają się przedsiębiorcy, są fiskalizm i opresja aparatu skarbowego, nawet mimo zastosowania się do wszystkich przepisów, interpretacji podatkowych.

Przypisy

- 1 Tj. ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm., dalej: ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.
- 2 Tj. ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.
- 3 M. Piotrowski, *Rozdział VI. Instrukcja amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych, 1. Komentarz, 1.1. Definicja wartości niematerialnych i prawnych*, w: *Instrukcje księgowe i podatkowe 2019*, A. Holda (red.), Warszawa 2019.
- 4 P. Rumniak, *Standaryzacja wyceny wartości niematerialnych na potrzeby bilansowe przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, t. 60, nr 116, s. 245.
- 5 M. Jamróży, A. Główska, *Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej w przypadku zawarcia z tym samym podmiotem powiązaniem kilku umów na odrębne usługi*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 1, s. 53.
- 6 M. Pogoński, *Rozdział VII. Szczególne regulacje przewidziane dla kosztów usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych, 3. Koszty opłat i należności za korzystanie z praw i wartości o charakterze niematerialnym*, w: tegoż, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Warszawa 2020.
- 7 K. Charchut, K. Wójcicka, *Rozdział VI. Wydatki na usługi niematerialne, 3. Wyłączenia z ograniczenia zaliczania usług niematerialnych do kosztów uzyskania przychodów, 3.1. Koszty związane z wytworzeniem towaru lub usługi*, w: *Praktyka stosowania zmian z 2018 r. w podatkach dochodowych*, A. Allen, Ł. Kupryjańczyk, M. Thedy (red.), Warszawa 2019.
- 8 A. Maczura, *2.10. Dodatnia wartość firmy (tzw. «goodwill»), 2.10.2. Sposób rozliczania dodatniej wartości firmy*, w: *Nabycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Praktyczne ujęcie prawne, bilansowe oraz podatkowe*, J. Jurasz (red.), Warszawa 2019.
- 9 N. Nehrebecka, A. Białek-Jaworska, *Inwestycje dywersyfikacyjne przedsiębiorstw w nieruchomości inwestycyjne oraz wartości niematerialne i prawne*, „Nauki o Finansach” 2015, nr 2 (23), s. 23.
- 10 P. Kania, *Amortyzacja podatkowa a długoterminowe decyzje finansowe przedsiębiorstw*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica” 2014, vol. 2, t. 300, s. 139.
- 11 J. Pach, *Istota rajów podatkowych w kontekście optymalizacji podatkowej polskich firm*, „Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego” 2019, nr 2 (33), s. 149.
- 12 F. Majdowski, *Czy stosowanie regulacji CFC stoi w sprzeczności z postanowieniami Dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach?*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 6, s. 10.
- 13 Tj. ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162.
- 14 K. Różycki, *Rozdział 2. Co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone*, w: tegoż, *Postępowania i kontrole podatkowe. Prawa i obowiązki przedsiębiorców według Konstytucji biznesu*, Warszawa 2019.
- 15 P. Borszowski, *Rozdział 3. Wykorzystanie określeń nieostrych i klauzuli generalnych w instytucji zobowiązania podatkowego, 3. Umieszczenie określeń nieostrych i klauzuli generalnej w ramach powstania*

- zobowiązania podatkowego, 3.2. *Klasyfikacja określeń nieostrych i klauzuli generalnej w ramach powstania zobowiązania podatkowego*, w: tegoż, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
- ¹⁶ A. Szewc, 3.4.3. *Umowy licencyjne oraz inne umowy o korzystanie z cudzego projektu wynalazczego. Licencje specjalne*, w: A. Szewc, K. Ziolo, M. Grzesiczak, *Umowy jako prawne narzędzie transferu innowacji*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, 2011, s. 71.
- ¹⁷ M. Jamróży, *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2018, t. 107, s. 20.
- ¹⁸ J. Jankowski, *Symptomy istnienia luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 2, s. 27-28.
- ¹⁹ K. Jarno, *Efektywność tarczy podatkowej z dochodów kapitałowych z akcji z wykorzystaniem metody realizacji strat papierowych w portfelu inwestycyjnym inwestorów indywidualnych*, „Nauki o Finansach” 2017, nr 3 (32), s. 87.
- ²⁰ M. Walkowski, *Czy optymalizacja podatkowa może być szkodliwa? Rozważania na temat skutków funkcjonowania centrów usług finansowych typu «offshore» (OFC), czyli tzw. rajów podatkowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2014, nr 369, t. 2, s. 234.
- ²¹ G. Michalczyk, *Aktywa własności intelektualnej – źródło tworzenia kapitału innowacyjnego przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 158, s. 249.
- ²² K. Fiałkowska, *Amortyzacja podatkowa a amortyzacja bilansowa*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2011, nr 84, s. 101.
- ²³ J. Iwin-Garżyńska, *Amortyzacja podatkowa jako instrument wspierania inwestycji małych przedsiębiorstw w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2015, nr 116, s. 623.
- ²⁴ J. Iwin-Garżyńska, *Opodatkowanie ubytku wartości kapitału amortyzacyjnego, a nakłady na środki trwałe przedsiębiorstw polskich*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 158, s. 138.
- ²⁵ J. Chluska, B. Czuba-Kusińska, *Bilansowe i podatkowe aspekty wniesienia aportu do spółki kapitałowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 484, s. 41.
- „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 158.
- Jamróży M., *Metody unikania podwójnego opodatkowania w świetle wielostronnej konwencji implementującej środki traktatowego prawa podatkowego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2018, t. 107.
- Jamróży M., Główna A., *Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej w przypadku zawarcia z tym samym podmiotem powiązaniem kilku umów na odrębne usługi*, „Monitor Podatkowy” 2016, nr 1.
- Jankowski J., *Symptomy istnienia luki podatkowej w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 2.
- Jarno K., *Efektywność tarczy podatkowej z dochodów kapitałowych z akcji z wykorzystaniem metody realizacji strat papierowych w portfelu inwestycyjnym inwestorów indywidualnych*, „Nauki o Finansach” 2017, nr 3 (32).
- Kania P., *Amortyzacja podatkowa a długoterminowe decyzje finansowe przedsiębiorstw*, „Acta Universitatis Lodzianae. Folia Oeconomica” 2014, vol. 2, t. 300.
- Maczura A., 2.10. *Dodatnia wartość firmy (tzw. «goodwill»)*, 2.10.2. *Sposób rozliczenia dodatniej wartości firmy*, w: *Nabycie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Praktyczne ujęcie prawne, bilansowe oraz podatkowe*, J. Jurasz (red.), Warszawa 2019.
- Majdowski F., *Czy stosowanie regulacji CFC stoi w sprzeczności z postanowieniami Dyrektywy o spółkach matkach i spółkach córkach?*, „Monitor Podatkowy” 2018, nr 6.
- Michalczyk G., *Aktywa własności intelektualnej – źródło tworzenia kapitału innowacyjnego przedsiębiorstwa*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2011, nr 158.
- Nehrebecka N., Białek-Jaworska A., *Inwestycje dywersyfikacyjne przedsiębiorstw w nieruchomości inwestycyjne oraz wartości niematerialne i prawne*, „Nauki o Finansach” 2015, nr 2 (23).
- Pach J., *Istota rajów podatkowych w kontekście optymalizacji podatkowej polskich firm*, „Prace Komisji Geografii Przemysłu Polskiego Towarzystwa Geograficznego” 2019, nr 2 (33).
- Piotrowski M., *Rozdział VI. Instrukcja amortyzacji wartości niematerialnych i prawnych. 1. Komentarz. 1.1. Definicja wartości niematerialnych i prawnych*, w: *Instrukcje księgowe i podatkowe 2019*, A. Hołda (red.), Warszawa 2019.
- Pogoński M., *Rozdział VII. Szczególne regulacje przewidziane dla kosztów usług niematerialnych ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych. 3. Koszty opłat i należności za korzystanie z praw i wartości o charakterze niematerialnym*, w: tegoż, *Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych (PIT, CIT)*, Warszawa 2020.
- Różycki K., *Rozdział 2. Co nie jest prawem zabronione, jest dozwolone*, w: tegoż, *Postępowania i kontrole podatkowe. Prawa i obowiązki przedsiębiorców według Konstytucji biznesu*, Warszawa 2019.
- Rumniak P., *Standaryzacja wyceny wartości niematerialnych na potrzeby bilansowe przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2011, t. 60, nr 116, s. 245.
- Szewc A., 3.4.3. *Umowy licencyjne oraz inne umowy o korzystanie z cudzego projektu wynalazczego. Licencje specjalne*, w: A. Szewc, K. Ziolo, M. Grzesiczak, *Umowy jako prawne narzędzie transferu innowacji*, Polska Agencja Rozwoju Przedsiębiorczości, 2011, s. 71.
- Walkowski M., *Czy optymalizacja podatkowa może być szkodliwa? Rozważania na temat skutków funkcjonowania centrów usług finansowych typu «offshore» (OFC), czyli tzw. rajów podatkowych*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2014, nr 369, t. 2.

Bibliografia

Literatura

- Borsowski P., *Rozdział 3. Wykorzystanie określeń nieostrych i klauzul generalnych w instytucji zobowiązania podatkowego. 3. Umieszczenie określeń nieostrych i klauzuli generalnej w ramach powstania zobowiązania podatkowego, 3.2. Klasyfikacja określeń nieostrych i klauzuli generalnej w ramach powstania zobowiązania podatkowego*, w: tegoż, *Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym*, Warszawa 2017.
- Charchut K., Wójcicka K., *Rozdział VI. Wydatki na usługi niematerialne, 3. Wyłączenia z ograniczenia zaliczania usług niematerialnych do kosztów uzyskania przychodów, 3.1. Koszty związane z wytworzeniem towaru lub usługi*, w: *Praktyka stosowania zmian z 2018 r. w podatkach dochodowych*, A. Allen, Ł. Kupryjańczyk, M. Thedy (red.), Warszawa 2019.
- Chluska J., Czuba-Kusińska B., *Bilansowe i podatkowe aspekty wniesienia aportu do spółki kapitałowej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2017, nr 484.
- Fiałkowska K., *Amortyzacja podatkowa a amortyzacja bilansowa*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2011, nr 84.
- Iwin-Garżyńska J., *Amortyzacja podatkowa jako instrument wspierania inwestycji małych przedsiębiorstw w Polsce*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Ekonomiczne Problemy Usług” 2015, nr 116.
- Iwin-Garżyńska J., *Opodatkowanie ubytku wartości kapitału amortyzacyjnego, a nakłady na środki trwałe przedsiębiorstw polskich*,

Akty prawne

- Ustawa z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 162.
- Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jednolity Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.