

Uchwała nr 10/2022

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 10 października 2022 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej także: **Szef KAS**] z dnia (...) lipca 2022 r. (data wpływu do Rady: (...) lipca 2022 r.) (...) [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa** lub **OP**], o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od (...) grudnia 2015 r. do (...) listopada 2016 r. prowadzonego wobec (...) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, ul. (...), (...), NIP: (...), KRS: (...) [dalej: **Strona** lub **Podatnik**], Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada** lub **Rada PUO**], działając na podstawie art. 119m w związku z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

opisany we Wniosku zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.

U Z A S A D N I E N I E

Podejmując uchwałę Rada uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, ustalony został w toku przeprowadzonej kontroli celno-skarbowej, przekształconej następnie w postępowanie podatkowe, prowadzone wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za okres od (...) grudnia 2015 r. do (...) listopada 2016 r.
2. Pismem z (...) września 2021 r., nr (...), Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w K(...) zwrócił się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej również: **Szef KAS**] z wnioskiem o przejście do dalszego prowadzenia postępowania podatkowego prowadzonego wobec Spółki w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za okres od (...) grudnia 2015 r. do (...) listopada 2016 r. z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej).
3. Szef KAS działając na podstawie art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej, postanowieniem z (...) listopada 2021 r. (doręczonym (...) listopada 2021 r.) przejął do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe prowadzone wobec Spółki.
4. W toku prowadzonego postępowania ustalono, że Podatnik przeprowadził szereg czynności mających za przedmiot Znak Towarowy. W wyniku tych czynności Podatnik zakwalifikował do kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od znaku towarowego, przez co obniżył wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za okres

od (...) grudnia 2015 r. do (...) listopada 2016 r. Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia tej korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał przy tym sztuczny charakter, a osiągnięta korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.

5. Decyzją z (...) kwietnia 2022 r., znak (...), Szef KAS określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od (...) grudnia 2015 r. do (...) listopada 2016 r. w wysokości 8XX XXX zł.
6. Od powyższej decyzji Strona złożyła odwołanie, w którym na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (dalej także: **Rada PUO**) co do zasadności zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.
7. W toku przeprowadzonej kontroli celno-skarbowej, przekształconej następnie w postępowanie podatkowe, ustalono, że w październiku 2012 r. zarząd Podatnika podjął decyzję o przeprowadzeniu działań restrukturyzacyjnych mających na celu koncentrację kluczowych segmentów działalności w ramach odrębnych podmiotów powiązanych ze sobą, które zajmować się miały:
 - Podatnik - prowadzeniem działalności związanej z podstawowym przedmiotem działalności grupy, tj. produkcją i sprzedażą (...);
 - „(...)” S.K.A. [dalej: **Spółka nr 1**] - wsparciem działalności grupy poprzez świadczenie pozostałych usług, tj. usług marketingowych, finansowych, pozyskiwania pracowników;

- „(...)” sp. z o.o. [dalej: **Spółka nr 2**] - dzierżawą własności intelektualnej w postaci udzielania praw do korzystania z zarejestrowanego w Urzędzie Patentowym Rzeczypospolitej Polskiej Znakowi Towarowemu (...) [dalej: **Znak Towarowy**].
8. Działania restrukturyzacyjne podjęte przez Podatnika obejmowały:
- (1) powstanie Spółki nr 1, w której wszystkie akcje w kapitale zakładowym objął Podatnik jako akcjonariusz w zamian za wkład pieniężny;
 - (2) podwyższenie kapitału zakładowego w Spółce nr 1 i wniesienie Znakowi Towarowemu, przy czym wszystkie nowe akcje zostały objęte przez Podatnika;
 - (3) zakup przez Podatnika udziałów w spółce z o.o. (po zmianie nazwy – Spółka nr 2) odpowiadających 9X % kapitału zakładowego Spółki nr 2;
 - (4) sprzedaż Znakowi Towarowemu przez Spółkę nr 1 na rzecz Spółki nr 2, przy czym Spółka nr 1 udzieliła pożyczki na rzecz Spółki nr 2 celem częściowego sfinansowania ceny zakupu Znakowi Towarowemu, a następnie Spółka nr 2 dokonywała spłat pożyczki ze środków pochodzących z przychodów z tytułu udzielenia licencji do znaku towarowego na rzecz Podatnika;
 - (5) przejęcie przez Podatnika jako Spółkę przejmującą Spółkę nr 2 oraz Spółkę nr 1 (spółki przejmowane) przez przeniesienie całego majątku spółek przejmowanych;
 - (6) amortyzacja Znakowi Towarowemu.
9. W przedmiotowej sprawie ustalono następującą chronologię działań:

- a) (...) lipca 2011 r. – zgłoszenie rejestracyjne w Urzędzie Patentowym RP Znakowi Towarowemu, przy czym świadectwo ochronne zostało wydane (...) marca 2013 r.;
- b) (...) sierpnia 2012 r. - zawiązanie Spółki nr 1;
- c) (...) sierpnia 2012 r. - wpis Spółki nr 1 do rejestru przedsiębiorców;
- d) (...) października 2012 r. – nabycie przez Podatnika 9X udziałów w kapitale zakładowym Spółki nr 3 siedzibą w E.(...) o wartości nominalnej 5X złotych każdy i łącznej wartości nominalnej 4 XX zł), które stanowiły 9X% kapitału zakładowego tej spółki ((...) października 2012 r. - Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników (...) sp. z o.o. podjęło m.in. uchwałę w zakresie zmiany nazwy na Spółkę nr 2);
- e) (...) października 2012 r. - Nadzwyczajne Walne Zgromadzenie Spółki nr 1 podjęło uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego poprzez emisję nowych akcji imiennych (łączna wartość nominalna 5 XXX,XX zł);
- f) (...) października 2012 r. – wprowadzenie przedmiotu wkładu niepieniężnego do ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oraz przyjęcie do używania przez Spółkę nr 1 (wartość początkowa Znakowi Towarowemu wynosiła 1X XXX XXX zł,
- g) od (...) października 2012 r. do (...) października 2012 r. – udzielenie przez Spółkę nr 1 wyłącznej licencji na Znak Towarowy na rzecz Podatnika jako Licencjobiorcy, przy czym

- opłata licencyjna wynosiła X% wartości przychodów za dany okres rozliczeniowy, wykazywanych w rachunku wyników Licencjobiorcy (bez VAT) w ramach licencjonowanej działalności prowadzonej z wykorzystaniem Znakowi Towarowego;
- h) (...) października 2012 r. – umowa sprzedaży Znakowi Towarowego na rzecz Spółki nr 2 za cenę netto 1X XXX XXX zł;
- i) (...) października 2012 r. – zawarcie umowy licencyjnej mającej za przedmiot Znakowi Towarowy pomiędzy Podatnikiem a Spółką nr 2 (zakres oraz sposób wynagradzania jak w umowie licencyjnej pomiędzy Podatnikiem a Spółką nr 1);
- j) (...) października 2012 r. – wystawienie przez Spółkę nr 1 faktury za korzystanie przez Podatnika ze Znakowi Towarowego w wysokości 6X XXX,XX zł netto ((...) kwietnia 2013 r. - częściowa zapłata, a pozostała część należności została skompensowana z należnościami Podatnika wobec Spółki nr 1);
- k) (...) października 2012 r. - wystawienie przez Spółkę nr 1 faktury za sprzedaż Znakowi Towarowego na rzecz Spółki nr 2 ((...) stycznia 2013 r. - częściowa zapłata za Znakowi Towarowy w wysokości 4 XXX XXX zł);
- l) (...) stycznia 2013 r. – udzielenie pożyczki przez Spółkę nr 1 na rzecz Spółki nr 2 w wysokości 1X XXX XXX zł na czas określony 1X lat ((...) września 2013 r. – aneksowanie umowy celem umożliwienia wcześniejszej spłaty pożyczki);
- m) (...) grudnia 2012 r. – zmiana roku podatkowego Spółki nr 2 na rok trwający od (...) grudnia do (...) listopada;

- n) (...) lipca 2014 r. – sporządzenie planu połączenia Podatnika (spółka przejmująca) oraz Spółki nr 2 i Spółki nr 1 (spółki przejmowane) w trybie art. 492 § 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych, tj. przez przeniesienie całego majątku spółek przejmowanych na spółkę przejmującą;
- o) (...) października 2014 r. - Nadzwyczajne Zgromadzenia Wspólników spółek biorących udział w połączeniu wyraziły zgodę na połączenie przez przejęcie w formie aktu notarialnego;
- p) (...) października 2014 r. – wpis połączenia do KRS;
- q) od (...) grudnia 2015 r. do (...) listopada 2016 r. (tj. za okres objęty postępowaniem) - w kosztach uzyskania przychodów ujęto kwotę odpisów amortyzacyjnych od Znak Towarowego, przy czym w związku z tym, że Podatnik prowadził działalność gospodarczą na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, do działalności opodatkowanej (pozastrefowej) alokowano koszty z tytułu ww. odpisów amortyzacyjnych w wysokości 2 XXX XXX,XX zł.

10. W ocenie Szefa KAS w przedmiotowej sprawie zespół czynności, stosownie do regulacji art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej, podlegający ocenie w świetle art. 119a stanowią:

- (...) października 2012 r. - wniesienie wkładu niepieniężnego przez Podatnika do Spółki nr 1, w ramach których przeniesiono m.in. niezarejestrowany Znak Towarowy;
- (...) października 2012 r. – udzielenie Podatnikowi wyłącznej

licencji na Znak Towarowy przez Spółkę nr 1;

- (...) października 2012 r. - sprzedaż (niezarejestrowanego) Znakowi Towarowego na rzecz Spółki nr 2;
- (...) października 2012 r. - udzielenie Podatnikowi wyłącznej licencji na Znak Towarowy przez Spółkę nr 2;
 - (...) października 2014 r. - połączenie Podatnika (spółka przejmująca) z Spółki nr 1 i Spółki nr 2 (spółki przejmowane).

11. W ocenie Szefa KAS opisany w pkt 10 zespół czynności [dalej: **Zespół Czynności**] spełniał ustawowe kryteria unikania opodatkowania określone w art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej. Przedmiotem tych działań był bowiem Znak Towarowy, który pomimo zmian właścicielskich cały czas był wykorzystywany w prowadzonej przez Podatnika działalności gospodarczej na podstawie umów przyznających mu wyłączną licencję. W wyniku połączenia z podmiotami powiązаныmi z Podatnikiem Znak Towarowy powrócił do Podatnika, który był jego wytwórcą.

12. Konsekwencją wskazanych działań – zdaniem Szefa KAS – było osiągnięcie przez Podatnika korzyści podatkowej, w rozumieniu art. 119e pkt 1 Ordynacji podatkowej. Szef KAS uznał, że korzyść podatkowa polegała na obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego Podatnika za okres od (...) grudnia 2015 r. do (...) listopada 2016 r. w podatku dochodowym od osób prawnych poprzez kwalifikację do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od Znakowi Towarowego. Znak ten był amortyzowany według stawki 2X% w skali roku od wartości początkowej 1X XXX XXX zł. W związku z prowadzeniem działalności gospodarczej przez Podatnika również na terenie SSE, do działalności na terytorium strefy ekonomicznej (działalność

zwolniona) alokowano koszty z tytułu odpisów amortyzacyjnych w wysokości 1 XXX XXX,XX zł, a do działalności pozastrefowej (działalności opodatkowanej) wysokości 2 XXX XXX,XX zł. Tym samym oszczędność podatkowa osiągnięta przez Podatnika związana z odpisami amortyzacyjnymi od Znaków Towarowych wyniosła w objętym postępowaniem roku podatkowym 4XX XX zł.

II. Stan prawny

13. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846; dalej: „**Ustawa zmieniająca**”).
14. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były w latach 2012-2014. Niniejsza opinia Rady [dalej: „**Opinia**”] opiera się na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku, chyba że z treści Opinii miałyby wynikać inaczej.
15. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.¹
16. Zgodnie z art. 7 Ustawy zmieniającej, przepisy art. 119a–119f Ordynacji podatkowej mają jednak zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia

¹ Zgodnie z art. 9 Ustawy zmieniającej zmiany w prawie wprowadzone tą ustawą zaczęły, co do zasady, obowiązywać po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia. Ustawa nowelizująca została zaś ogłoszona w dniu 14 czerwca 2016 r. (zob. <http://www.dziennikustaw.gov.pl/du/2016/846/1>).

w życie Ustawy zmieniającej albo po tym dniu.

17. Zgodnie z art. 119a Ordynacji podatkowej:

§ 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

§ 2. W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

§ 5. Przepisy § 2–4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano.

18. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej: *Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności*

należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

19. Zgodnie z treścią art. 119d Ordynacji podatkowej: *Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.*

20. Zgodnie z treścią art. 119e Ordynacji podatkowej: *Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:*

1) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej;

2) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.

Z art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że: *W rozumieniu niniejszego działu czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.*

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

21. Rada PUO uznała, że stan faktyczny został wyjaśniony w sposób dostateczny i jest poza sporem. W konsekwencji brak jest podstaw do zwrócenia się do którejkolwiek ze stron o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, jak również do wystosowania zaproszenia stron do udziału w posiedzeniu Rady PUO.

22. Przed przystąpieniem do analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedstawionego we Wniosku zespołu czynności, konieczna jest analiza zagadnień intertemporalnych związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w stosunku do czynności podjętych przed wejściem w życie przepisów Ustawy zmieniającej.
23. Jak już podkreślono w uchwale nr 1/2021 Rady PUO z dnia 1 marca 2021 r., problematyka intertemporalnych zagadnień związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może budzić wątpliwości konstytucyjne. Okoliczność ta ma istotne znaczenie dla rozpatrywanej sprawy, gdyż dotyczy odpisów amortyzacyjnych dokonywanych za okres od (...) grudnia 2015 r. do (...) listopada 2016 r.
24. Co więcej, Zespół Czynności, który doprowadził do ujęcia przez Podatnika odpisów amortyzacyjnych od Znaków Towarowych w kosztach uzyskania również miał miejsce przed wejściem w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.
25. Artykuł 7 Ustawy zmieniającej wyraźnie wskazuje, że przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do „korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Przepisy art. 119a i 119f OP mają zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po 15 lipca 2016 roku, ponieważ zgodnie z art. 9 Ustawy zmieniającej, weszła ona w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia, które miało miejsce 14 czerwca 2016 r.
26. Stanowisko takie zostało również potwierdzone w dotychczasowym orzecznictwie sądowym. Stwierdzono m.in., że: „(...) jeżeli czynności w następstwie których powstała korzyść

podatkowa zostały podjęte przed wejściem w życie ustawy zmieniającej OP, ale sama korzyść podatkowa powstała po wejściu w życie ww. ustawy to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. OP" (tak WSA w Warszawie w wyroku z 8 czerwca 2018 r., sygn. akt III SA/Wa 2354/17; podobnie zob. wyrok WSA w Warszawie z 20 września 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 584/21; wyroki WSA w Warszawie z 12 października 2021 r., sygn. akt III SA/WA 795/21, III SA/WA 829/21 oraz III SA/WA 830/21).

27. W sprawie będącej przedmiotem niniejszej Opinii występuje przypadek podatku odnoszącego się do otwartego stanu faktycznego oraz podatku, na poczet którego Podatnik jest zobowiązany obliczać i wpłacać zaliczki. Podkreślenia wymaga również, że część odpisów amortyzacyjnych od Znaków Towarowych została ujęta w kosztach uzyskania przychodów i była uwzględniona przy obliczaniu wysokości zaliczek przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
28. Już w swoich poprzednich opiniach Rada PUO zajęła stanowisko stwierdzające, że korzyść podatkową, którą w niniejszej sprawie jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, można odnosić wyłącznie do ostatniego dnia roku podatkowego. W konsekwencji Rada PUO przyjęła, że powstanie korzyści nastąpiło w ostatnim dniu roku podatkowego (tj. (...) listopada 2016 r.), a więc w czasie, gdy obowiązywała już klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.
29. W uchwale nr 1/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 1 marca 2021 r. Rada PUO uznała, że istnieją istotne wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej w aspekcie

intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych, a także na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w 2016 roku.

30. W rozpatrywanej sprawie Podatnik wraz z podmiotami z nim powiązanymi dokonał szeregu, opisanych powyżej w pkt 8-9, powiązanych ze sobą czynności, których przedmiotem był Znak Towarowy (wniesienie wkładu niepieniężnego przez Podatnika do Spółki nr 1, udzielenie Podatnikowi wyłącznej licencji na Znak Towarowy przez Spółkę nr 1, sprzedaż Znakowi Towarowemu przez Spółkę nr 1 na rzecz Spółki nr 2, udzielenie Podatnikowi wyłącznej licencji na Znak Towarowy przez Spółkę nr 2; przejęcie przez Podatnika spółek Spółki nr 1 i Spółki nr 2). Czynności te zostały dokonane z wykorzystaniem nowo zawiązanej Spółki nr 1 lub nabytej Spółki nr 2. O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczy również fakt, że ich podjęcie oraz chronologia doprowadziły do skorzystania przez Podatnika z możliwości ujęcia w kosztach uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od Znakowi Towarowemu wytworzonego w ramach działalności gospodarczej Podatnika.

31. Przepis art. 119a § 1 OP, w którym zdefiniowano unikanie opodatkowania, zawiera następujące przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania:
 - a. osiągnięcie korzyści podatkowej;

 - b. działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;

 - c. sztuczność sposobu działania;

d. przesłanka sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.

32. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Korzyść podatkowa w analizowanej sprawie związana jest z zaliczeniem do kosztów uzyskania odpisów amortyzacyjnych od Znaków Towarowych w ramach działalności gospodarczej Podatnika. Korzyść podatkowa osiągnięta przez Podatnika związana z odpisami amortyzacyjnymi od Znaków Towarowych wyniosła w objętym postępowaniem roku podatkowym 4XX XXX zł. Obniżenie zobowiązania podatkowego w wyniku dokonania odpisów amortyzacyjnych od Znaków Towarowych w roku objętym postępowaniem podatkowym jest niesporne.

33. Odnosząc się do **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** należy mieć na względzie uregulowania zawarte w art. 119d OP. Zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.

34. Wskazywanym przez Podatnika uzasadnieniem podjętych działań restrukturyzacyjnych były:

- w zakresie zawiązania Spółki nr 1 oraz zakupu udziałów w Spółce nr 2, w szczególności:

(i) chęć umocnienia swojej pozycji na rynku krajowym oraz dalszej ekspansji,

- (ii) uniknięcie ryzyk rynkowych w stosunku do praw własności intelektualnej Podatnika,
- (iii) uelastycznienie zatrudnienia przez przesunięcie ryzyka związanego z sezonowym zatrudnianiem pracowników na podmiot trzeci (Spółka nr 1), co skutkowało również zawarciem przez Podatnika umowy o świadczenie usług przez Spółkę nr 1,
- (iv) wpisanie się w ogólnorynkową tendencję do wyodrębniania i przenoszenia części działalności do podmiotów zewnętrznych (outsourcing),

- w zakresie przejęcia przez Podatnika spółek Spółki nr 1 oraz Spółki nr 2, w szczególności:

- (i) umocnienie pozycji Podatnika na rynku,
- (ii) zwiększenie przychodów ze sprzedaży przez Podatnika,
- (iii) rosnące zapotrzebowanie na siłę roboczą i istniejące zobowiązania Podatnika wynikające z prowadzenia działalności na terenie specjalnej strefy ekonomicznej dotyczące zwiększenia liczby pracowników, a w konsekwencji potrzeba przejęcia przez Podatnika pracowników zatrudnionych przez Spółkę nr 1,
- (iv) ustanie/ograniczenie ryzyk, dla których ówczesnie podjęto decyzję o przeniesieniu na rzecz (...) i zabezpieczeniu praw własności intelektualnej,
- (v) konsolidacja składników majątku,
- (vi) obniżenie kosztów działalności spółki,
- (vii) uproszczenie struktury organizacyjnej;
- (viii) wdrożenie jednolitej strategii wobec kontrahentów Podatnika;
- (ix) osiągnięcie większej sprawności decyzyjnej.

35. Rada PUO podzieliła konkluzję Szefa KAS, że w sprawie brak jest innego istotnego ekonomicznego celu, poza osiągnięciem korzyści podatkowej.
36. Korzyść podatkowa wynikająca z zaliczenia odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów została wzmocniona poprzez zmianę roku podatkowego, a dopiero następnie połączenie. Pozwoliło to Podatnikowi ująć w kosztach uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne od Znak Towarowego dokonywane przez Spółkę nr 2 za okres 2X miesięcy, bez konieczności alokacji części kosztów do działalności zwolnionej z podatku (SSE). Odnosząc się do przywołanego uzasadnienia podjęcia działań restrukturyzacyjnych, należy stwierdzić, że nie wpływa na umocnienie pozycji Podatnika na rynku przenoszenie własności Znak Towarowego w obrębie tej samej grupy kapitałowej. Z tych samych względów Zespół Czynności nie mógł doprowadzić do istotnego zwiększenia ochrony Znak Towarowego przed ryzykami wynikającymi z prowadzenia przez Podatnika działalności operacyjnej, skoro Podatnik posiadał 1XX% udziałów w Spółce nr 2 i 1XX% akcji w Spółce nr 1. Umowy licencyjne pomiędzy Podatnikiem a Spółką nr 1, a następnie pomiędzy Podatnikiem a Spółką nr 2, przewidywały, że jedynym podmiotem, który mógł w pełni korzystać ze Znak Towarowego był Podatnik. Oznacza to, że pomimo zmian właścicielskich Znak Towarowy cały czas był wykorzystywany w działalności gospodarczej prowadzonej przez Podatnika (który wytworzył jego wartość), a w wyniku połączenia z podmiotami powiązаныmi powrócił do Podatnika. Kontrola Podatnika nad Znakem Towarowym pozostawała porównywalna po, jak i przed dokonaniem czynności przeniesienia własności mających za przedmiot znak. Należy zauważyć, że Spółka nr 1 oraz Spółka nr

2 jako nowe podmioty nie posiadały żadnego know-how w zakresie zarządzania prawami własności przemysłowej, tak aby zwiększać wartość takich aktywów. Wraz ze Znakiem Towarowym do spółek powiązanych nie przeniesiono działalności marketingowej dotyczącej tego znaku. Ponadto należy mieć na uwadze, że Znak Towarowy został sprzedany przez Spółkę nr 1 na rzecz Spółki nr 2 w krótkim odstępie czasowym od jego wniesienia do spółki nr 1. Spółka nr 2 jako nabywca Znaku Towarowego nie posiadała środków na zapłatę ceny, a finansowanie zapewnić musiała Spółka nr 1 jako sprzedająca w formie pożyczki. Spłata pożyczki na rzecz Spółki nr 1 była możliwa dzięki uzyskiwaniu opłat licencyjnych od Podatnika. W odniesieniu do zobowiązania Podatnika dotyczących zwiększenia liczby pracowników przekonująca jest argumentacja Szefa KAS, że skoro Podatnik był zobowiązany do zatrudnienia co najmniej 6X osób w okresie od (...) lipca 2013 do (...) grudnia 2015 r., a w tym okresie zatrudniał ponad 9X osób, to przejęcie ok. 1X pracowników od Spółki nr 1 nie mogło warunkować spełnienia tego zobowiązania. Z kolei podnoszone przez Podatnika motywy takie jak „umocnienie pozycji rynkowej” lub „zwiększenie przychodów ze sprzedaży” nie zawierają w sobie na tyle skonkretyzowanej treści ekonomicznej, aby móc je ocenić.

37. Analizując spełnienie **przesłanki sztuczności sposobu działania** zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art. 119c OP. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.

38. Za sztucznością sposobu dokonania Zespołu Czynności

przemawiają następujące okoliczności:

- a) nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 OP) – przed dokonaniem Zespołu Czynności Podatnik mógł korzystać bezpośrednio ze Znaku Towarowego, zaś po jego zbyciu konieczne było zawarcie umowy licencyjnej i ponoszenie opłat licencyjnych na rzecz ich nowego właściciela – Spółki nr 1, a następnie Spółki nr 2; funkcje nabywców ograniczały się w istocie wyłącznie do licencjonowania praw do Znaku Towarowego.
- b) angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2) – rola Spółki nr 1 oraz Spółki nr 2 jako podmiotów udzielających Podatnikowi licencji do Znaku Towarowego, którego Podatnik uprzędnił się wyzbyć, sprowadza się do roli podmiotu pośredniczącego, a finalnie jedynym użytkownikiem ww. znaku towarowego pomimo ich dwukrotnego zbycia nadal pozostawał Podatnik;
- c) elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności (art. 119c § 2 pkt 3 OP) – Podatnik był właścicielem wytworzonego przez siebie Znaku Towarowego, aby w wyniku realizacji Zespołu Czynności wyzbyć się jego własności, a finalnie powtórnie przejąć jego własność (już z istotnym podatkowo statusem znaku nabytego); pomimo realizacji Zespołu Czynności Podatnik mógł kontynuować wykorzystywanie w ramach prowadzonej działalności ww. znaku towarowego (licencja wyłączna);

d) elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące (art. 119c § 2 pkt 4 OP) – Podatnik płacił na rzecz Spółki nr 2 opłaty licencyjne za używanie Znak Towarowego, który sam wytworzył i który „powrócił” do Podatnika w wyniku połączenia po ok. dwóch latach od jego przeniesienia do Spółki nr 1. Ponadto Spółka nr 2 uzyskała na nabycie Znak Towarowego pożyczkę, którą spłacała z uzyskiwanych od Podatnika opłat licencyjnych.

39. Analizując przesłankę sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej Rada PUO uznała, że uzyskana przez Podatnika korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu art. 15 ust. 1 oraz art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. w brzmieniu obowiązującym za rok podatkowy Podatnika obejmujący okres od 1 grudnia 2015 r. do 30 listopada 2016 r. (t.j. Dz. U. 2014 poz. 851 ze zm.) [dalej: **ustawa o CIT**].
40. W wyniku dokonania czynności Podatnik wraz z podmiotami powiązаныmi doprowadził do sytuacji, w której Znak Towarowy był przenoszony do innych podmiotów, co finalnie umożliwiło zwiększenie kosztów uzyskania przychodu o odpisy amortyzacyjne. Takie działania należy ocenić jako sprzeczne z przedmiotem i celem art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. Należy bowiem zauważyć, że dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wytworzonego znaku towarowego nie byłoby możliwe, gdyby nie przeprowadzono Zespołu Czynności.

41. Korzyść podatkowa uzyskana z zastosowaniem struktury opisanej wyżej jest sprzeczna z przedmiotem i celem także art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, zgodnie z którym amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 1410). Oznacza to, iż amortyzacji podlegają tylko prawa określone w prawie własności przemysłowej, które zostały „nabyte”. Zatem wytworzenie takiego prawa we własnym zakresie przesądza o braku podstaw, by zaliczyć odpisy amortyzacyjne z tego tytułu do kosztów uzyskania przychodów. W związku z tym, wykorzystywanie prawa do Znaków Towarowych w prowadzonej działalności gospodarczej nie wpływałoby w żaden sposób na zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (ewentualnie zawyżenie straty z tytułu prowadzonej działalności). Dokonany Zespół Czynność poprzez umożliwienie amortyzacji wytworzonego przez Podatnika Znaków Towarowych jest sprzeczny z przedmiotem i celem art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy CIT.

42. W opinii Rady PUO w niniejszej sprawie **nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej**, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Korzyści odniesione przez Podatnika, przekraczają próg *de minimis*, który był uregulowany w art. 119b § 1 pkt 1 OP. Podatnik nie występował o wydanie opinii zabezpieczającej – w efekcie nie została spełniona żadna z przesłanek, o których mowa w art. 119b § 1 pkt 2 i 3 OP. Analizowany zespół czynności i osiągnięta przez Podatnika korzyść podatkowa dotyczy podatku dochodowego, a nie podatku od towarów i usług – brak spełnienia przesłanki wyłączającej zastosowania art. 119a § 1 OP, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 4 OP. Rada PUO nie dostrzega również – zgodnie z zasadą efektywności przeciwdziałania unikaniu

opodatkowania wyrażonej w art. 119b § 1 pkt 5 OP – innego przepisu prawa podatkowego, który w sposób bardziej adekwatny lub efektywny pozwoliłby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

43. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada PUO uznała, że streszczony w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Konkluzja taka wynika z analizy przesłanek unikania opodatkowania oraz weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.
44. Końcowo zwraca się uwagę, że opinia w niniejszej sprawie wpisuje się w ugruntowane już stanowisko Rady PUO dotyczące czynności mających za przedmiot znaki towarowe; zob. uchwała nr 6/2022 Rady PUO z 7 lipca 2022 r., uchwała nr 7/2022 Rady PUO z 29 sierpnia 2022 r.).