

Uchwała nr 7/2022

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 29 sierpnia 2022 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej także: **Szef KAS**] z (...) czerwca 2022 r. (data wpływu do Rady: (...) czerwca 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 2016 rok prowadzonego wobec (...) S.A., ul. (...), (...) B.(...), NIP: (...) [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 postępowania podatkowego prowadzonego wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 r.
2. Pismem z (...) września 2021 r., nr (...), Naczelnik UCS zwrócił się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej również: **Szef KAS**] z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowej prowadzonej wobec Strony w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 rok 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 podatkowej¹ przejął w całości kontrolę celno-skarbową oraz zawiesił ją z urzędu (postanowienia z (...) listopada 2021 r., nr (...)). Jednocześnie Szef KAS wszczął postępowanie podatkowe wobec Strony w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 rok. Szef KAS włączył jako dowód do akt postępowania materiał dowodowy zgromadzony w toku kontroli celno-skarbowej nr (...).
4. Decyzją z (...) kwietnia 2022 r., nr (...) Szef KAS określił wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za okres od 1 stycznia 2016 r. do 31 grudnia 2016 r. w wysokości (...) zł. Decyzja została doręczona pełnomocnikowi

¹ Szef KAS odwołuje się do przepisów w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 grudnia 2018 r., ponieważ przedmiotem sprawy jest rozliczenie w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2016 rok.

Strony (...) maja 2022 r.

5. Od powyższej decyzji, pismem z (...) maja 2022 r. Strona złożyła odwołanie, w którym na podstawie art. 119h § 1 i § 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.
6. W toku prowadzonego postępowania ustalono, że Podatnik wniósł aportem zorganizowaną część przedsiębiorstwa [dalej też jako: **ZCP**] do (...) spółka z o.o. S.K.A. [dalej również: **Spółka nr 1**]. ZCP stanowił dział marketingu i reklamy Podatnika, w skład którego wchodziły: znak towarowy „(...)” oraz prawa autorskie do utworów słowno-graficznych „(...)” i „(...)” [dalej również: **Znaki**]. Komplementariuszem Spółki nr 1 jest (...) spółka z o.o., której jedynym udziałowcem jest Pan „W. M”.
7. Spółka nr 1 sprzedała Znaki na rzecz (...) spółki z o.o. [dalej również: **Spółka nr 2**], w kapitale której 1XX% udziałów posiada Spółka nr 1. Następnie Spółka nr 2 udzieliła Podatnikowi licencji na wykorzystywanie Znaków. Jednocześnie Spółka nr 2 nie mając środków na zapłatę ceny za Znaki, dokonała emisji obligacji, objętych następnie przez Spółkę nr 1 oraz przez Podatnika.
8. W przedmiotowej sprawie ustalono następującą chronologię działań:
 - a) (...) lipca 2015 r. – zawiązanie Spółki nr 2;
 - b) (...) lipca 2015 r. – Raport z wyceny na dzień (...) marca 2015 r. zorganizowanej części przedsiębiorstwa Podatnika w postaci działu marketingu i reklamy na kwotę 7X XXX XXX,XX zł, w tym wartość Znaków na kwotę 7X XXX XXX,XX zł, na którą

składa się wartość znaku towarowego „(...)” (7X XXX XXX,XX zł), wartość autorskiego prawa majątkowego „(...)” (7X XXX XXX,XX zł), wartość autorskiego prawa majątkowego „(...)” (6 XXX XXX, XX zł);

- c) (...) lipca 2015 r.– data dokonania wpisu zmieniającego dotyczącego zmiany komplementariusza i nazwy spółki (...) sp. z o.o. S.K.A. (akcjonariusz Strony) na (...) sp. z o.o. S.K.A. oraz komplementariusza na (...) sp. z o.o.;
- d) (...) lipca 2015 r. – podjęcie uchwały przez Nadzwyczajne Walne Zgromadzenie Akcjonariuszy Podatnika w sprawie wyrażenia zgody na zbycie zorganizowanej części przedsiębiorstwa w postaci działu marketingu i reklamy oraz podjęcie przez Nadzwyczajne Walne Zgromadzenie Akcjonariuszy Spółki nr 1 uchwały o podwyższeniu kapitału zakładowego spółki, emisji akcji o łącznej wartości emisyjnej 7X XXX XXX,XX zł i ich objęcia w zamian za wkład niepieniężny w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa Podatnika, z przeznaczeniem kwoty przewyższającej wartość nominalną wyemitowanych akcji (1XX XXX,XX zł) na kapitał rezerwowy spółki (7X XXX XXX,XX zł) oraz zmiany i przyjęcia tekstu jednolitego statutu spółki;
- e) (...) lipca 2015 r. – zawarcie umowy przez Podatnika i Spółkę nr 1 w sprawie przeniesienia wkładu w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa;
- f) (...) lipca 2015 r. – umowa zbycia znaku towarowego i autorskich praw majątkowych dotycząca Znaków przez Spółkę nr 1 na rzecz jej spółki zależnej, tj. Spółki nr 2, za wynagrodzeniem w łącznej kwocie 7X XXX XXX,XX zł netto (plus VAT);

- g) (...) lipca 2015 r. – na mocy umowy licencjodawca (Spółka nr 2) jako właściciel Znaków udzielił licencjobiorcy (Podatnik) odpłatnej licencji na korzystanie ze Znaków w toku działalności gospodarczej. Wysokość opłaty stanowiła ustalony procent przychodów ze sprzedaży netto produktów oznaczonych danym Znakiem;
- h) (...) listopada 2015 r. – wniosek o zmianę wpisu w rejestrze znaków towarowych Urzędu Patentowego RP na rzecz kolejno Spółki nr 1 i Spółki nr 2;
- i) (...) listopada 2015 r. – uchwała zarządu Spółki nr 2 w sprawie emisji obligacji serii (...) w liczbie X sztuk na łączną kwotę 5 XXX XXX,XX zł zaproponowanych Podatnikowi oraz Serii (...) w liczbie 2X sztuk na łączną kwotę 9X XXX XXX,XX zł proponowanych Spółce nr 1;
- j) (...) listopada 2015 r.:
- propozycja Spółki nr 2, złożona Podatnikowi, nabycia (...) obligacji serii (...) o wartości nominalnej/emisyjnej 1 XXX XXX zł i łącznej 5 XXX XXX zł i jej przyjęcie przez Podatnika;
 - propozycja Spółki nr 2, złożona Spółce nr 1, nabycia (...) obligacji serii (...) o wartości nominalnej/emisyjnej 4 XXX XXX zł i łącznej 9X XXX XXX zł i jej przyjęcie przez Spółkę nr 1;
 - zapłata przez Podatnika kwoty 5 XXX XXX zł (przelew) na rzecz Spółki nr 2 tytułem objęcia obligacji,
 - zapłata przez Spółkę nr 2 ceny brutto 9X XXX, XXX zł za Znaki na rzecz Spółki nr 1,
 - zapłata przez Spółkę nr 1 kwoty 9X XXX XXX,XX zł (przelew) na rzecz Spółki nr 2 tytułem objęcia obligacji;
- k) (...) listopada 2015 r. – wykup obligacji przez Spółkę nr 2 od Podatnika (przelew 5 XXX XXX,XX zł).

9. W ocenie Szefa KAS, spełnione zostały wszystkie przesłanki warunkujące zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:

- a) działania podejmowane przez uczestniczące spółki stanowiły zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,
- b) skutkiem realizacji zespołu czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,
- c) czynności te zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
- d) sposób działania był sztuczny.

10. W ocenie Szefa KAS w przedmiotowej sprawie zespół czynności [dalej również jako: **Czynność**], stosownie do regulacji art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej, podlegający ocenie w świetle art. 119a stanowią:

- a) wniesienie przez Podatnika Znaków, wchodzących w skład ZCP, aportem do Spółki nr 1,
- b) zbycie Znaków przez Spółkę nr 1 na rzecz Spółki nr 2, sfinansowane środkami z emisji obligacji nabytych przez Spółkę nr 1 i Spółkę,
- c) udzielenie Podatnikowi przez Spółkę nr 2 licencji na wykorzystywanie Znaków w ramach prowadzonej działalności gospodarczej.

11. Konsekwencją wskazanych działań – zdaniem Szefa KAS – było osiągnięcie przez Podatnika korzyści podatkowej, w rozumieniu art. 119e Ordynacji podatkowej. Szef KAS uznał, że korzyść podatkowa wynikała z zaliczenia przez Podatnika do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych, wynikającą z faktur

wystawianych przez Spółkę nr 2 w łącznej wysokości 4 XXX XXX,XX zł. Uwzględniając powyższe, dochód Podatnika w 2016 r. powinien zostać skorygowany o wartość nienależnie rozliczonych w zeznaniu rocznym kosztów uzyskania przychodów w postaci opłat licencyjnych na rzecz Spółki nr 2, co skutkuje podwyższeniem podatku należnego o kwotę 8XX XXX,XX zł.

II. Stan prawny

12. 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**”).
13. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były w roku 2015. Niniejsza opinia Rady (dalej: „**Opinia**”) bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku, chyba że z treści Opinii wynikałoby inaczej.
14. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.²
15. Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a–119d 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 w życie Ustawy zmieniającej albo po tym dniu.

² 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>).

16. 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.

17. 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.

18. 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.*

19. 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

20. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada 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 wynikała z analizy przesłanek unikania opodatkowania oraz weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

21. 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.
22. 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 opłat licencyjnych na rzecz Spółki nr 2, które były dokonywane w ciągu całego roku 2016.
23. Co więcej, czynności, które doprowadziły do ujęcia przez Podatnika opłat licencyjnych w kosztach uzyskania również miały miejsce przed wejściem w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.
24. W tym kontekście przywołać należy art. 7 Ustawy zmieniającej, który 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.
25. Stanowisko takie zostało również potwierdzone w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, gdzie 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).

26. 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 opłat licencyjnych została ujęta w kosztach uzyskania przychodów i była uwzględniona przy obliczaniu wysokości zaliczek przed wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
27. 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 2016, a więc w czasie, gdy obowiązywała już klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.
28. 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.

29. Przed przystąpieniem do analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedstawionego we Wniosku zespołu czynności, konieczne jest wskazanie na wnioski wynikające z art. 119f Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, przez czynność rozumie się także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.
30. W rozpatrywanej sprawie Podatnik wraz z podmiotami z nim powiązanymi dokonał szeregu, opisanych powyżej w pkt. 6-8, powiązanych ze sobą czynności, których przedmiotem były Znaki (aport do Spółki nr 1, sprzedaż na rzecz Spółki nr 2, udzielenie licencji Podatnikowi). Część z tych czynności została dokonana z wykorzystaniem nowo zawiązanej Spółki nr 2. O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczy również fakt, że ich podjęcie oraz ich chronologia doprowadziły do skorzystania przez Podatnika z możliwości ujęcia w kosztach uzyskania przychodów opłat licencyjnych z tytułu udzielenia licencji na wykorzystywanie Znaków w ramach działalności gospodarczej Podatnika.
31. Zdaniem Rady PUO, okoliczności te wskazują, że czynności, które opisano w części I. niniejszej Opinii, powinny - w świetle art. 119f Ordynacji podatkowej - podlegać łącznej ocenie pod kątem zasadności zastosowania art. 119a OP.
32. 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.

33. 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 przychodów opłat licencyjnych z tytułu udzielenia licencji na wykorzystywanie Znaków w ramach działalności gospodarczej Podatnika w łącznej wysokości 4 XXX XXX,XX zł w roku 2016. W konsekwencji realizacji zespołu czynności osiągnięto korzyść podatkową - doszło bowiem do obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za rok 2016 o kwotę stanowiącą 1X% uiszczonych opłat licencyjnych, tj. o kwotę 8XX XXX zł.
34. 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.
35. Wskazywanymi przez Podatnika celami podjętych działań były w szczególności: (i) ujawnienie wartości godziwej Znaków, a poprzez to wykorzystanie Znaków w charakterze zabezpieczenia

kapitału w razie pozyskania finansowania zewnętrznego; (ii) uporządkowanie działalności Grupy (...) w taki sposób, że Podatnik jest odpowiedzialny za realizację działalności podstawowej Grupy związanej z (...), a spółki specjalnego przeznaczenia odpowiadają za realizację przedsięwzięć biznesowych i inwestycyjnych, które nie wpisują się w podstawowe obszary działalności; (iii) sukcesywny, stabilny rozwój Grupy (...); (iv) przygotowanie i zabezpieczenie sukcesji rodzinnej firmy.

36. Rada PUO podzieliła konkluzję Szefa KAS, że w sprawie brak jest innego istotnego ekonomicznego celu, poza osiągnięciem korzyści podatkowej. Nowo zawiązana Spółka nr 2 umożliwiła Podatnikowi generowanie kosztów podatkowych z tytułu opłat licencyjnych, przy czym Spółka nr 2 równoważyła przychody odpisami amortyzacyjnymi. Spółka nr 2 nie miała pracowników, ani środków odpowiednich na sfinansowanie nabycia Znaków. Wbrew deklarowanemu docelowemu przekazaniu do Spółki nr 2 wszystkich znaków towarowych i autorskich praw majątkowych, Spółka nr 2 nabyła prawa wyłącznie do znaku towarowego „(...)” oraz praw autorskich do utworów słowno-graficznych „(...)” i „(...)”. Wykorzystywanie Znaków przez Podatnika było – w sposób porównywalny - możliwe zarówno po, jak i przed dokonaniem czynności mających za przedmiot Znaki. Urealnienie wyceny podatkowej Znaków, co miało miejsce w wyniku dokonanych czynności, nie oznacza zmiany ich wyceny rynkowej (godziwej). Ponadto podjęte czynności w związku z koniecznością licencjonowania Znaków nie mogły wiązać się z poprawą kondycji finansowej Podatnika. Realizacja celu w postaci planów sukcesyjnych, w kontekście podjętych czynności, była na tyle nieskonkretyzowana, że należy umiejscowić go w sferze ogólnych deklaracji. Kontrola rodziny (...) nad Znakami pozostawała porównywalna po, jak i przed dokonaniem czynności mających za

przedmiot Znaki.

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 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.
38. Wśród elementów wskazujących na sztuczność wymienionych wprost w art. 119c § 2 OP jako okoliczności mogące przemawiać za sztucznością sposobu dokonania czynności w przedmiotowej sprawie występują:
- a) nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 OP) – przed dokonaniem zespołu czynności Podatnik mógł korzystać bezpośrednio z posiadanych Znaków, zaś po ich zbyciu konieczne było zawarcie umowy licencyjnej i ponoszenie opłat licencyjnych na rzecz ich nowego właściciela –Spółki nr 2;
 - b) angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2) – rola Spółki nr 2 jako podmiotu udzielającego Podatnikowi licencji na Znaki, których Podatnik uprzednio się wyzbył, sprowadza się do roli podmiotu pośredniczącego, a finalnie jedynym użytkownikiem ww. znaków towarowych 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) – w wyniku realizacji zespołu czynności Podatnik mógł kontynuować wykorzystywanie w ramach prowadzonej działalności wcześniej posiadanych Znaków, mimo iż się ich wyzbył;
- d) ryzyko ekonomiczne lub gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania (art. 119c § 2 pkt 5) – Podatnik wyzbył się istotnych składników majątkowych, bez uzyskania za to ekonomicznego ekwiwalentu, dodatkowo doprowadzając do zaistnienia po jego stronie kosztów związanych z licencjonowaniem Znaków, których Podatnik był wcześniej właścicielem.

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 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych z dnia 15 lutego 1992 r. (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1800 ze zm.) [dalej: **ustawa o CIT**] oraz art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 ustawy o CIT.

40. W wyniku dokonania czynności Podatnik wraz z podmiotami powiązаныmi doprowadził do sytuacji, w której Znaki są przenoszone do innego podmiotu, co daje podstawę do zwiększenia kosztów uzyskania przychodu o opłaty licencyjne związane z korzystaniem z tych aktywów. Takie działanie 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. Należy bowiem zauważyć, że ponoszenie opłat licencyjnych za korzystanie ze znaków towarowych nie byłoby konieczne do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła, gdyby nie przeprowadzono opisanych czynności.

41. Korzyść podatkowa uzyskana z zastosowaniem struktury opisanej wyżej jest sprzeczna z przedmiotem i celem także art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 ustawy o CIT, zgodnie z którym amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania autorskie lub pokrewne prawa majątkowe (pkt 4), jak również prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (pkt 6). Oznacza to, iż amortyzacji podlegają tylko prawa autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, albo 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 praw do Znaków 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). Sprzeczne natomiast z intencją ustawodawcy jest kreowanie sytuacji, na mocy której pomniejszenia podstawy opodatkowania wskutek ujęcia w kosztach uzyskania przychodów opłat licencyjnych dokonuje w rzeczywistości były właściciel, który wytworzył Znaki.

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. Końcowo zwraca się uwagę, że opinia w niniejszej sprawie wpisuje się w ugruntowane już stanowisko Rady PUO dotyczące czynności mających za przedmiot dobra niematerialne; ostatnio zob. uchwała Nr 6/2022 Rady PUO z 7 lipca 2022 r.).