

Uchwała nr 9/2022

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 10 października 2022 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z (...) 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**], 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 (...) sp. z o.o., (...) [dalej: **Strona**], Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada**], działając na podstawie art. 119m w zw. 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.

UZASADNIENIE

Podejmując uchwałę Rada uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, został ustalony 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 2020 r. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w O.(...) zwrócił się do Szefa 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, postanowieniem z (...) grudnia 2020 r., przejął w całości do dalszego prowadzenia kontrolę celno-skarbową nr (...) i jednocześnie ją zawiesił oraz wszczął z urzędu postępowanie podatkowe wobec Strony w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 rok. Szef KAS przychylił się do wniosku Naczelnika UCS wskazującego na możliwość wystąpienia unikania opodatkowania w badanym okresie rozliczeniowym Strony i decyzją z (...) maja 2022 r., nr (...), określił Stronie wysokość zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r. w wysokości 1 XXX XXX,XX zł.
4. Od powyższej decyzji, pismem z (...) czerwca 2022 r. Strona złożyła odwołanie, w którym na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady

co do zasadności zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.

5. W toku prowadzonego postępowania ustalono, że Strona i powiązane z nią podmioty z grupy (...) [dalej: **Grupa**] przeprowadziły szereg działań, w efekcie których do Strony powróciły całkowicie umorzone znaki towarowe i nastąpiła ich powtórna amortyzacja kształtująca wynik podatkowy. W ramach tych działań brały udział poniższe podmioty:

i) spółka (...) sp. z o.o., NIP: (...) [dalej: **Spółka nr 1**], która w dniu (...) października 2015 r. wniosła aportem do spółki celowej (...) sp. z o.o. S.K.A prawa ochronne do znaków towarowych „(...)” oraz „(...)” [dalej: **Znaki Towarowe**]; spółka finalnie została przejęta przez Stronę dnia (...) sierpnia 2016 r. w toku procesu połączenia;

ii) spółka (...) sp. z o.o. S.K.A., NIP: (...) [dalej: **Spółka nr 2.**], która pełniła rolę spółki specjalnego przeznaczenia; za jej pośrednictwem nastąpiło zbycie praw ochronnych do Znaków Towarowych na rzecz Strony; Spółka nr 2. finalnie została przejęta przez Stronę dnia (...) sierpnia 2016 r. w toku procesu połączenia;

iii) Strona – powstała z przekształcenia w 2014 r. przedsiębiorstwa A(...), prowadzącego działalność gospodarczą pod firmą (...) sp. z o.o., NIP: (...).

6. W przedmiotowej sprawie ustalono następującą chronologię działań:

a) (...) lipca 2010 r. – powstaje Spółka nr 1;

b) (...) listopada 2010 r. – Spółka nr 1 podwyższa kapitał

zakładowy spółki (akt not. Rep. (...)) do kwoty 2X XXX XXX,XX zł, przy czym udziały o łącznej wartości 2X XXX XXX,XX zł obejmuje Pan „A. R” i pokrywa je wkładem niepieniężnym w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa prowadzonego pod firmą Spółka nr 3 Przeważającą część wartości ZCP stanowią prawa do znaków towarowych „(…)” (o wartości 6 XXX XXX zł) oraz „(…)” (o wartości 1X XXX XXX zł);

- c) lata 2011-2015 – Spółka nr 1 dokonuje odpisów amortyzacyjnych od wartości niematerialnych i prawnych w postaci praw ochronnych do Znaków Towarowych do momentu ich całkowitego umorzenia, co nastąpiło w grudniu 2015 r.;
- d) (...) października 2013 r. – w KRS zostaje zarejestrowana S
- e) spółka nr 2. (pierwotnie pod nazwą (...) sp. z o.o. S.K.A.);
- f) (...) listopada 2014 r. – w KRS zostaje zarejestrowana Strona;
- g) (...) października 2015 r. – Spółka nr 1 wnosi do Spółki nr 2 aport w postaci praw ochronnych do Znaków Towarowych (o łącznej wartości (...) zł);
- h) (...) października 2015 r. – Spółka nr 2. sprzedaje prawa ochronne do Znaków Towarowych na rzecz Strony;
- i) (...) października 2015 r. – Spółka nr 2 udziela Stronie pożyczki w kwocie odpowiadającej wartości przedmiotu umowy przekazania Znaków Towarowych, tj. w wysokości 5 X XXX XXX zł;
- j) (...) października 2015 r. – Spółka nr 2. oraz Strona zawierają

umowę potrącenia wzajemnych wierzytelności, w tym wynikających z tytułu sprzedaży praw własności Znaków Towarowych oraz z tytułu umowy pożyczki, przy czym nie następuje przepływ środków pieniężnych na okoliczność zawarcia ww. umów;

k) (...) sierpnia 2016 r. – połączenie spółek z grupy (...) polegające na przejęciu Spółki nr 1 oraz Spółki nr 2. przez Stronę.

7. Zdaniem Szefa KAS zostały spełnione wszystkie przesłanki warunkujące zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:

a) działania podejmowane przez uczestniczące podmioty 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.

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

a) wniesienie przez spółkę nr 1 (prezes zarządu/jedyny wspólnik A(...)) aportu do Spółki nr 2. w formie praw ochronnych do Znaków Towarowych;

- b) sprzedaż ww. praw ochronnych do Znaków Towarowych przez spółkę nr 2. na rzecz Strony powstałej z przekształcenia indywidualanej działalności gospodarczej prowadzonej pod nazwą (...);
 - c) udzielenie (tego samego dnia co w lit. b wyżej) Stronie pożyczki przez spółkę nr 2., w kwocie odpowiadającej wartości przedmiotu umowy przekazania Znaków Towarowych;
 - d) zawarcie (tego samego dnia co w lit. b oraz c wyżej) umowy potrącenia wzajemnych wierzytelności, wynikających z nieprzedawnionej wierzytelności Spółki nr 2 względem Strony;
 - e) połączenie spółek z Grupy poprzez przejęcie Spółki nr 1 oraz Spółki nr 2. przez Stronę;
 - f) amortyzacja praw ochronnych do Znaków Towarowych przez pierwotnego właściciela, tj. Stronę.
9. 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 dokonywania przez Stronę odpisów amortyzacyjnych od uaktualnionej wartości nabytych praw ochronnych do Znaków Towarowych. Spółka nr 1 i Spółka nr 2., uczestniczące w realizacji działań związanych z przeniesieniem prawa własności do Znaków Towarowych, umożliwiły powrót tych znaków do podmiotu, w którym zostały wytworzone, tj. do Strony. Gdyby Strona nie przeniosła praw własności do Znaków Towarowych z wykorzystaniem spółek celowych, ale dokonała planowanego połączenia spółek z Grupy, co miało miejsce

w sierpniu 2016 r., to w dacie zakończenia roku podatkowego 2016 r. powstałoby dla niej zobowiązanie w podatku CIT.

II. Stan prawny

10. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846; dalej: **Ustawa zmieniająca**).
11. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które były podejmowane w latach 2015-2016. Niniejsza opinia Rady [dalej: **Opinia**] bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku, chyba że z treści Opinii wynikałoby inaczej.
12. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.¹
13. 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 – do korzyści uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie Ustawy zmieniającej albo po tym dniu.
14. Zgodnie z art. 119a Ordynacji podatkowej:

§ 1. Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach

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>).

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.

15. 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.*

16. 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.

17. 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

18. 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 wynika z analizy przesłanek unikania opodatkowania oraz weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

19. 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.

20. Jak już podkreślono w uchwale nr 1/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 1 marca 2021 r., problematyka intertemporalnych zagadnień związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może budzić wątpliwości konstytucyjne. Okoliczność ta ma znaczenie dla rozpatrywanej sprawy, gdyż dotyczy opłat licencyjnych i odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w ciągu całego 2016 roku, również przed wejściem w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.
21. W tym kontekście przywołać należy art. 7 Ustawy zmieniającej, który 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 (...) 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.
22. 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” (zob.: WSA w Warszawie w wyroku z 8 czerwca 2018 r., III SA/Wa 2354/17; wyrok WSA w Warszawie z 20 września 2021 r., III SA/Wa 584/21; wyroki

WSA w Warszawie z 12 października 2021 r., III SA/WA 795/21, III SA/WA 829/21 oraz III SA/WA 830/21).

23. Już w swoich poprzednich opiniach Rada 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 przyjęła, że powstanie korzyści nastąpiło w ostatnim dniu roku podatkowego 2016, a więc w czasie, gdy obowiązywała już klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.
24. W uchwale nr 1/2021 z 1 marca 2021 r. Rada 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.
25. 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.
26. W rozpatrywanej sprawie Strona wraz z powiązаныmi podmiotami dokonała szeregu opisanych wyżej czynności, których przedmiotem były Znaki Towarowe (aport dokonany przez spółkę nr 1 do Spółki nr 2., sprzedaż na rzecz Strony i wygenerowanie przez nią kosztów uzyskania przychodów w postaci odpisów amortyzacyjnych od zaktualizowanej wartości Znaków

Towarowych). O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczy również fakt, że ich podjęcie i chronologia doprowadziły do sytuacji, w której prawa ochronne do Znaków Towarowych zaangażowane w łańcuch transakcji gospodarczych powracają jako „wtórnie nabyte prawa” do pierwotnego właściciela, a więc do Strony (jej współnikiem był bowiem Pan „A. R” – uprzedni właściciel praw do Znaków Towarowych, który je wytworzył w ramach prowadzonej indywidualnej działalności gospodarczej i która to działalność uległa następnie przekształceniu w Stronę).

27. 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.

28. Przepis art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, 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) sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.

29. 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 możliwością dokonywania przez Stronę odpisów amortyzacyjnych od uaktualnionej wartości nabytych w drodze kupna praw ochronnych do Znaków Towarowych. W wyniku zrealizowanych czynności Strona zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów kwotę 1X XXX XXX,XX zł stanowiącą roczny odpis amortyzacyjny wyliczony według stawki 2X% od łącznej wartości praw ochronnych do Znaków Towarowych (5X XXX XXX,XXX zł). Miesięczny odpis amortyzacyjny wyniósł natomiast 9XX XXX,XXzł ((...) zł / 12 m-cy).

30. Porównanie wartości osiągniętych w 2016 r. przychodów uzyskiwanych z tytułu opłat eksploatacyjnych za korzystanie ze Znaków Towarowych a kosztów uzyskania przychodów w postaci odpisów amortyzacyjnych od tych Znaków wskazuje, że wielkość kosztów wzrosła nieproporcjonalnie do przychodów – przychody/opłaty licencyjne kształtowały się na poziomie 1 XXX XXX, XX zł, a koszty/amortyzacja na poziomie 1X XXX XXX,XX zł. Zwiększenie kosztów doprowadziło do wygenerowania straty podatkowej skutkującej zaniżeniem zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2016 r. Na tej podstawie określono Stronie zobowiązanie podatkowe w podatku CIT za 2016 r. w wysokości 1 XXX XXX,XX zł.

31. 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.

32. Wskazywanymi przez Stronę celami podjętych działań były w szczególności: (i) uproszczenie struktury organizacyjnej Grupy; (ii) eliminacja rozliczeń wewnątrzgrupowych; (iii) uproszczenie procesów biznesowych w zakresie bezpośredniego przejęcia przez Stronę odpowiedzialności za ochronę Znaków Towarowych; (iv) obniżanie kosztów funkcjonowania Grupy.
33. Rada podzieliła konkluzję Szefa KAS, że w sprawie brak jest innego istotnego ekonomicznego celu, poza osiągnięciem korzyści podatkowej. Skoro podejmowane przez Stronę i powiązane z nią podmioty działania miały na celu docelowe przeniesienie do niej Znaków Towarowych i ujawnienie ich zaktualizowanej wartości rynkowej u Strony, to Strona w ramach przejętego w procesie połączenia majątku Spółki nr 1 weszłaby w posiadanie wartości niematerialnych i prawnych, z tą różnicą, że posiadałyby one status wartości umorzonych. Czynnością odpowiednią, tj. czynnością, którą Strona dokonałaby, gdyby nie cel w postaci osiągnięcia korzyści podatkowej, byłoby połączenie spółek z Grupy, gdzie rolę spółki przejmującej odgrywałaby Strona. Przejęcie przez Stronę majątku m.in. Spółki nr 1 w ramach procesu połączenia skutkowałoby kontynuacją amortyzacji, z uwzględnieniem dotychczasowej wysokości odpisów amortyzacyjnych oraz metody amortyzacji przyjętej przez spółkę przejmowaną zgodnie z art. 16g ust. 9 ustawy o CIT.
34. 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.

35. 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) – Strona realizując zespół czynności doprowadziła do sytuacji, w której prawa ochronne do Znaków Towarowych zaangażowane w łańcuch transakcji gospodarczych powracają jako „wtórnie nabyte prawa” do pierwotnego właściciela, czyli do Strony. W miejsce nieuzasadnionego dzielenia operacji Strona mogła objąć prawa ochronne do Znaków Towarowych w ramach jednolitego, planowanego przejęcia majątku Spółki nr 1. Skutkiem połączenia spółek z Grupy byłby transfer kontroli nad całością aktywów spółek przejmowanych, co dałoby efekt oczekiwany przez Stronę w zakresie celów biznesowych;
- b) angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2) – rola Spółki nr 2., jako podmiotu sprzedającego Stronie Znaki Towarowe, sprowadza się do roli podmiotu pośredniczącego. Strona mogła bowiem przejąć majątek Spółki nr 1, w tym prawa ochronne do Znaków Towarowych, w drodze połączenia. Zamiast tego dokonała aportu praw ochronnych do Znaków Towarowych do Spółki nr 2. (będącej transparentną spółką komandytowo-akcyjną), która następnie sprzedaje ww. prawa na rzecz Strony (po zaledwie 23 dniach od ich

otrzymania w drodze aportu), by finalnie wszystkie podmioty uczestniczące w ww. transakcjach zostały połączone pod przewodnictwem Strony. Spółka nr 2. nie wniosła do transakcji żadnej istotnej wartości ekonomicznej. Wprowadzona została do Grupy jako Spółka celowa, która faktycznie nie prowadziła działalności operacyjnej. Jednocześnie, wykorzystując przy transakcji sprzedaży przejściowe przepisy właściwe dla spółek komandytowo-akcyjnych, nie wykazała podatku z tytułu tej transakcji. Udzieliła przy tym pożyczki na zakup ww. składników majątkowych Stronie nie posiadającej w tym czasie środków pieniężnych, a następnie obydwie spółki skompensowały sobie istniejące zobowiązanie umową o potrąceniu wzajemnych wierzytelności;

- 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 Strona mogła dokonywać odpisów amortyzacyjnych od uaktualnionej wartości nabytych w drodze kupna praw ochronnych do Znaków Towarowych, zaś podmioty uczestniczące w realizacji ww. działań związanych z przeniesieniem prawa własności do Znaków (Spółki nr 1 i Spółki nr 2.) umożliwiły ich powrót do podmiotu, w którym zostały wytworzone, tj. do Strony;
- 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) – Strona wyzbyła się istotnych składników majątkowych przekazując je do podmiotu, który nie miał żadnej wartości

rynkowej, nie zatrudniał pracowników oraz nie był w stanie sprawować żadnej funkcji w procesie administrowania Znakami Towarowymi; dodatkowo zastosowano sztuczne mechanizmy pożyczek i wzajemne potrącenia, aby uprawdopodobnić zapłatę za sprzedane prawa ochronne do Znaków.

36. Analizując przesłankę sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej Rada uznała, że uzyskana przez Stronę korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 ustawy o CIT.
37. W wyniku dokonania czynności Strona wraz z podmiotami powiązаныmi doprowadziła do sytuacji, w której Znaki Towarowe zostały sztucznie przeniesione do innych podmiotów po to, aby finalnie wrócić do Strony i ujawnić ich aktualną wartość, od której przysługiwały ponownie odpisy amortyzacyjne. Gdyby Strona nie przeniosła praw własności do Znaków Towarowych z wykorzystaniem spółek celowych, ale dokonała planowanego połączenia spółek z Grupy, to w dacie zakończenia roku podatkowego 2016 powstałoby zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych. Strona w ramach przejętego w procesie połączenia majątku należącego do Spółki nr 1 weszłaby bowiem w posiadanie w pełni zamortyzowanych wartości niematerialnych i prawnych, co przełożyłoby się na zmniejszenie bazy kosztowej prowadzonej działalności gospodarczej. Działanie Strony należy zatem ocenić jako sprzeczne z przedmiotem i celem art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, według którego 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 dokonywanie ww. odpisów amortyzacyjnych nie byłoby konieczne do osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia ich źródła, gdyby nie przeprowadzono opisanych czynności.

38. 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, że 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 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). Dokonane działania doprowadziły w istocie do zniesienia ograniczenia z art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, ponieważ odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej za 2016 rok zaliczała do kosztów uzyskania przychodów Strona, której współnikiem był Pan „A. R” – były właściciel praw do Znaków Towarowych, który je wytworzył w ramach prowadzonej indywidualnej działalności gospodarczej.

39. W opinii Rady w niniejszej sprawie **nie występują przesłanki**

uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Korzyści odniesione przez Stronę, 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 Stronę 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 Ordynacji podatkowej. Rada 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.

40. Końcowo należy zwrócić uwagę, że Opinia wpisuje się w ugruntowane już stanowisko Rady dotyczące czynności mających za przedmiot dobra niematerialne (zob. uchwała Nr 6/2022 Rady z 7 lipca 2022 r.).

