

Stanowisko Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania:

Analiza wybranych wyroków sądów administracyjnych oraz ostrzeżeń Ministra Finansów i Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z perspektywy przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania

I. Osiągnięcie korzyści podatkowej jako główny lub jeden z głównych celów dokonania czynności

1. Zgodnie z art. 3 pkt 18 lit. a i d Ordynacji podatkowej korzyść podatkową stanowią niepowstanie zobowiązania podatkowego oraz brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika z uwagi na niepowstanie obowiązku podatkowego. W przeszłości korzyści takie osiągnęte były przykładowo w sytuacji umieszczenia podmiotu pośredniczącego zarejestrowanego na Słowacji (tj. spółki osobowej *komanditná spoločnosť*, stanowiącej pewien odpowiednik spółki komandytowej) w celu transferowania przez ten podmiot płatności dywidendowych pomiędzy polską spółką i jej dotychczasowym wspólnikiem, będącym osobą fizyczną i rezydentem w Polsce. W efekcie zastosowania tego podmiotu pośredniczącego – z uwagi na przepisy implementujące rozwiązania Dyrektywy Parent-Subsidiary oraz metodę zwolnienia zawartą w UPO ze Słowacją – dywidendy wypłacane przez polską spółkę na rzecz spółki ze Słowacji były zwolnione w Polsce z podatku pobieranego u źródła. Metoda zwolnienia z UPO ze Słowacją prowadziła do braku opodatkowania w Polsce tej osoby fizycznej z tytułu osiągniętych dochodów (tj. z tytułu udziału w zyskach w słowackiej spółce, która otrzymywała dywidendę z polskiej spółki). Taki sposób postępowania zastosowano przykładowo w sprawie będącej przedmiotem wyroku o sygnaturze III SA/Wa 4199/17.

Stan faktyczny streszczony w tym wyroku sądowym umożliwia przedstawienie kierunkowych uwag dotyczących oceny, czy w konkretnych okolicznościach osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności. Każdorazowo ocena taka prowadzona powinna być z uwzględnieniem okoliczności analizowanej sprawy. Zgodnie z art. 119d Ordynacji podatkowej przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.

We wskazanej sprawie podkreślano, że słowacka spółka pełniła funkcję podmiotu holdingowego. Jednak po kilku latach spółka ta została zlikwidowana, gdyż "wbrew pierwotnym oczekiwaniom zarządzanie spółką i związana z tym konieczność podróżowania na Słowację okazało się zbyt obciążające fizycznie dla Podatnika". Zestawienie tych okoliczności z **(i)** krótkim (tj. tygodniowym) pierwszym rokiem obrotowym spółki słowackiej, w trakcie którego otrzymała on dywidendę w kwocie 26 mln PLN oraz **(ii)** brakiem jakichkolwiek informacji w streszczeniu sprawy sądowej wskazującej na aktywne prowadzenie przez spółkę słowacką aktywnej działalności w okresie jej istnienia, co mogłoby wskazywać na inne cele ekonomiczne istnienia tej spółki niż transfer dywidendy z polskiego podmiotu, potraktowane mogłoby być jako dowód działania przez podatnika głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Wniosek ten płynie z sekwencji zdarzeń i całokształtu okoliczności sprawy.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że Ordynacja podatkowa wskazuje, że *czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej* (art. 119a § 1) oraz, że *jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności - skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano* (art. 119a § 5). Dlatego istotna jest również identyfikacja określonej czynności, co do której stosujemy regulację dotyczącą unikania opodatkowania.

W omawianym stanie faktycznym doszło do dokonania kilku czynności (cel działania podatnika można odnosić do stworzenia całej struktury holdingowej oraz dokonywania wszystkich transferów pieniężnych). Gdyby przyjąć, że chodzi o czynność wypłaty dywidendy ze spółki polskiej do słowackiej spółki komandytowej, to powstaje pytanie - czy celem samym w sobie tej konkretnej transakcji było osiągnięcie korzyści podatkowej. Skoro struktura holdingowa już istniała, nie było innej możliwości jak wypłata dywidendy poprzez spółkę słowacką. Chodzi raczej zatem o czynność wniesienia posiadanych przez podatnika udziałów w polskich spółkach: U. sp. z o.o. i K. sp. z o.o., co skutkowało przeniesieniem na słowacką spółkę U. k.s. prawa do dywidendy. A zatem dla oceny skutków podatkowych wypłaty dywidendy powinno się pominąć przeniesienie udziałów U. sp. z o.o.

2. Z kolei jak wynika ze stanu faktycznego sprawy o sygnaturze I SA/Bd 896/17, uzasadnieniem dokonanych czynności było uzyskanie korzyści podatkowej polegającej na aktywowaniu kosztów wytworzenia znaków towarowych u podatnika poprzez wniesienie wkładem tych znaków do osobowej spółki zależnej (spółki komandytowej) w wyniku czego spółka osobowa otrzymywała opłaty licencyjne za korzystanie ze znaków od podatnika (u niego pojawiły się koszty podatkowe związane z tymi opłatami). Jednocześnie znaki towarowe na poziomie spółki osobowej podlegały amortyzacji w wysokości pozwalającej kompensować przychody z tytułu otrzymywanych przychodów od opłat licencyjnych. Wobec braku innych istotnych przyczyn dla uzasadnienia tworzenia tej struktury trudno mówić i innym uzasadnionym celu komentowanej struktury. Spółka osobowa nie zatrudniała pracowników, nie istniały materialne ryzyka związane z potrzebą aktywnej ochrony znaków towarowych i in. Czynności związane z utworzeniem struktury nastąpiły w krótkim odstępie czasu (wniesienie wkładu w postaci znaków towarowych i zawarcie umowy licencyjnej nastąpiło w tym samym czasie – grudniu 2009r.).

3. Ze stanu faktycznego opisanego w wyroku III SA/Wa 2037/17 wynika, że pomiędzy skarżącą Spółką akcyjną, Spółką W. sp. z o.o. a spółką komandytową występują powiązania kapitałowe, gospodarcze, zarządcze i rodzinne. Jak wynika z opisu zdarzeń w zakresie umowy pożyczki Skarżąca 23 kwietnia 2008 r. wniosła aport w postaci nieruchomości do Spółki Komandytowej; - 3 listopada 2008 r. Skarżąca zawarła umowę z BNF Sp. z o.o. na leasing tej nieruchomości; - 23 grudnia 2008 r. Spółka Komandytowa zawarła ze spółką BNF Nieruchomości umowę sprzedaży nieruchomości; - Spółka Komandytowa nie otrzymała zapłaty wynikającej z zawartej umowy; - rozliczenia z tytułu tej sprzedaży dokonano w ten sposób, że kwotę 16.876.476,05 zł przeznaczono na pokrycie

zobowiązań Skarżącej; - Skarżąca z tego tytułu nie wykazała przychodu, natomiast przedłożyła umowę pożyczki pieniężnej zawartej tego samego dnia ze Spółka Komandytowa na kwotę wynikającą z umorzonych zobowiązań. Strony umowy z uwagi na powiązania zarządcze były świadome jaki był faktyczny cel zawartej umowy pożyczki; - celem sprzedaży nieruchomości było umorzenie zobowiązań Skarżącej, natomiast umowa pożyczki została zawarta po to, aby Skarżąca nie musiała wykazywać przychodu w kwocie 16.876.472,05 zł z tytułu umorzenia zobowiązań. W zakresie zawartych umów o współpracę, licencyjnej i najmu organy wskazywały na fikcyjność tychże umów i brak ich realizacji. Wykazaną w świetle art.83 § 1 kc pozorności umowy pożyczki i fikcyjność umów należałoby traktować jako dowód na działanie podatnika głównie w celu osiągnięcia korzyści majątkowej.

4. W stanie faktycznym wyroku III SA/Wa 108/18 korzyść podatkowa polegała na uniknięciu zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych od dochodów z tytułu kapitałów pieniężnych, który powstał w związku z objęciem przez podatnika nowoutworzonych udziałów spółce z ograniczoną odpowiedzialnością. Udziały te zostały przejęte przez podatnika w zamian za aport w postaci własności zabudowanych nieruchomości gruntowych. Podatnik zaniżył koszty uzyskania przychodów, nie ujmując w nich wydatków związanych z nabyciem ww. nieruchomości gruntowych oraz rozliczył rażąco wysoką karę umowną w zamian za przejęcie ww. udziałów, co miało na celu wygenerowanie straty pozwalającej na uniknięcie podatku dochodowego od osób fizycznych.

5. W sprawie **I SA/Wr 33/18** Oczywistym i jedynym celem podnoszenia wielokrotnie wartości materialnych składników przedsiębiorstwa była korzyść, opisana hipotezie art. 119a § 1 Op. Korzyść podatkowa osiągana środkami sztucznym i wbrew konstytucyjnej powinności (art.84 KRP), rozwiniętej w ustawie podatkowej, zdefiniowanej w katalogu pojęć ustawowych Ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 1) jest - po myśli dyspozycji powołanego przepisu - bezskuteczna.

Przypadek opisany w analizowanym wyroku wskazuje, że podatniczka – działając w zamiarze uzyskania korzyści podatkowej – dokonała czynności nieodpowiedniej i niezgodnej z celami ustawy podatkowej, co stwarzało konieczność zastosowania § 2 art. 119a Op.

6. Jak wynika z przedstawionego stanu faktycznego wyroków **I SA/Op 401/18**, **I SA/Op 378/18** uzasadnieniem dokonanych czynności było uzyskanie korzyści podatkowej polegającej na przeprowadzeniu szeregu czynności cywilno-prawnych, w wyniku których Pan X po przekazaniu w drodze darowizny części udziałów w trzech spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością swoim synom, otrzymał od nich darowizny pieniężne w wysokości wartości przekazanych udziałów. Celem ich przeprowadzenia nie były zatem darowizny, zgodnie z ich istotą i przedmiotem określonym w umowach darowizn, a jedynie uniknięcie opodatkowania przychodów z kapitałów pieniężnych, za które uważa się dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, których podstawą są posiadane udziały. Podkreślić należy, że podjęte czynności cywilno-prawne poprzedzone zostały wnioskami o udzielenie indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, z których wynikało, że w przypadku umorzenia udziałów nabytych w drodze darowizny, za które otrzymane wynagrodzenie będzie równe lub mniejsze od ich wartości z dnia nabycia darowizny, obowiązek zapłaty podatku dochodowego w ogóle nie powstanie. Taka sytuacja wystąpiła w tej sprawie, bowiem wynagrodzenie otrzymane z tytułu umorzenia udziałów Spółek A, B i C było tożsame z wartościami darowizn udziałów otrzymanymi przez synów skarżącego. Tak więc dochód z tytułu umorzenia udziałów wyniósł w każdym przypadku 0 zł. Ponadto w miesiącu poprzedzającym umowy darowizny doszło do zmiany umów tych spółek poprzez wprowadzenie zapisu o automatycznym umorzeniu udziałów w przypadku ich nabycia przez wspólnika w drodze darowizny („Umorzenie automatyczne może nastąpić w stosunku do udziałów Wspólnika, w razie nabycia własności udziałów w drodze darowizny”). Na tej podstawie Zarządy Spółek podjęły uchwały nakładające na wspólników obowiązek wniesienia dopłat w wysokości 1000-krotności i 2.500-krotności sumy wartości nominalnej posiadanych udziałów przy równoczesnym zapisie, że powstałe dopłaty nie powiększają udziałów,

a po dokonaniu darowizn na rzecz dzieci udziały te zostały umorzone na podstawie podjętych przez Zarządy Spółek stosownych uchwał o umorzeniu udziałów i każda ze spółek wypłaciła udziałowcom (dzieciom Pana X) równowartość tych udziałów (z którego to przychodu, ze względu na odpowiednie ukształtowanie wartości transakcji, nie powstał dochód do opodatkowania). Zauważyć należy, że każda z darowizn była objęta zwolnieniem z opodatkowania na podstawie art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn, a nadto, dopłaty wniesione w trybie i na zasadach przewidzianych w k.s.h. były neutralne podatkowo dla spółki otrzymującej dopłaty, zgodnie z art. 12 ust. 4 pkt 11 u.p.d.o.p., zaś zwrócone wspólnikom dopłaty nie były, w myśl art. 12 ust. 2 pkt 21 tej ustawy, zaliczane do przychodów wspólnika. Tak więc ewentualny zwrot dopłat wniesionych przez podatnika nie rodził w przyszłości po jego stronie obowiązku podatkowego.

Co prawda całość podejmowanych w sprawie działań znajdowała oparcie w przepisach prawa podatkowego, cywilnego oraz handlowego i były one następstwem określonych zdarzeń faktycznych znajdujących odzwierciedlenie w rzeczywistości. Jednakże ostatecznie przyniosły one Panu X wymierną korzyść w postaci braku opodatkowania tych środków pieniężnych, które do niego, już po umorzeniu udziałów otrzymanych uprzednio przez jego dzieci w drodze darowizny i uzyskaniu wynagrodzenia za umorzone udziały, powróciły. Stwierdzić więc należy, że celem przeprowadzenia szeregu czynności cywilnoprawnych nie były darowizny, zgodnie z ich istotą i przedmiotem, określonymi w umowach darowizn, bowiem w przypadku umowy darowizny świadczenie darczyńcy następuje zawsze kosztem jego majątku, musi być bezpłatne – co oznacza, że nie może mieć odpowiednika w świadczeniu wzajemnym.

Wobec braku innych istotnych przyczyn dla uzasadnienia zawierania umów darowizn udziałów na rzecz dzieci i darowizn środków pieniężnych na rzecz Pana X (w dniu, w którym dzieci fizycznie otrzymały środki pieniężne z tytułu automatycznego umorzenia udziałów) trudno mówić o innym uzasadnionym celu komentowanych darowizn niż wycofanie przez Pana X ze spółek zgromadzonych na ich kapitale zapasowym zysków bez opodatkowania.

Opisany i ustalony w sprawie rodzaj i tok podejmowanych kolejno czynności niewątpliwie dowodzi, że zostały one podjęte w celu zminimalizowania obciążeń podatkowych, a wręcz uniknięcia zapłacenia podatku dochodowego.

7. Kolejnym przykładem, w którym można odnaleźć omawianą przesłankę jest sprawa będąca przedmiotem wyroku o sygnaturze I SA/Kr 45/18. Zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., 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 u.p.d.o.p.

Konsekwencją ekonomiczną przeprowadzonych zmian własnościowych tj. wniesienia wkładu niepieniężnego, zbycia znaków i praw do kolejnej spółki, a następnie zawarcie umów licencyjnych i ponoszenie z tego tytułu przez O. Spółkę z o.o. opłat licencyjnych, było zwiększenie kosztów działalności gospodarczej tej konkretnej Jednostki, poprzez obciążenie Jej kosztami zakupu licencji na korzystanie z aktywów, które sama uprzednio posiadała - a na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, stanowiło to zmniejszenie podstawy opodatkowania tym podatkiem. Mając na względzie okoliczność, że O. Spółka z o.o. przekazała swoje aktywa (znaki towarowe) o wartości netto (...) zł w zamian za akcje A. Spółki z o.o. SJCA o wartości nominalnej 484.000,00 zł, która to Spółka następnie sprzedała przedmiotowe znaki towarowe do K. Spółki z o.o. S.K., by w wyniku tych operacji O. Spółka z o.o. chcąc dalej korzystać z uprzednio posiadanych znaków towarowych, poniosła wydatki miesięczne w wysokości średnio po 521.444,20 zł, a w samym 2014 r. za trzy miesiące w wysokości 1.564.332,59 zł z tytułu opłat licencyjnych, które ujęła w rozliczeniu podatkowym za 2014 r.

Stan faktyczny streszczony w tym wyroku sądowym umożliwia przedstawienie kierunkowych uwag dotyczących oceny, czy w konkretnych okolicznościach osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności. Każdorazowo ocena taka prowadzona powinna być z uwzględnieniem okoliczności analizowanej sprawy. Zgodnie z art. 119d Ordynacji podatkowej przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.

We wskazanej sprawie podkreślano, że wykazane zostało, że kontekst ekonomiczny i ciąg zdarzeń gospodarczych, których skutkiem było zawarcie umów licencyjnych i ponoszeniem z tego tytułu opłat przez O. Spółkę z o.o. (uprzednio właściciela znaków towarowych i praw własności przemysłowej) było wynikiem zaplanowanego, logicznego ciągu zdarzeń gospodarczych, którego założeniem od samego początku było ponoszenie mniejszych obciążeń podatkowych przez O. Spółkę z o.o. Stanowi to dowód działania przez podatnika głównie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej.

8. Obok przedstawionych powyżej wyroków przesłanka zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, jaką jest osiągnięcie korzyści podatkowej jako głównego lub jednego z głównych celów dokonania czynności, została także przedstawiona w ostrzeżeniach MF i Szefa KAS.

9. Przedmiot ostrzeżenia MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu z 12.06.2017 r. stanowi sytuacja, gdy polscy podatnicy, prowadzący działalność gospodarczą w Polsce i osiągający dochody z terytorium Polski rejestrowane są spółki na terytorium kraju obcego, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. „*conduit company*”, „*letterbox company*”), w których polski podatnik nabywa udziały i poprzez które ma być kontynuowana jego działalność w Polsce oraz podobnych sytuacji, w których zagraniczne spółki kapitałowe są faktycznie zarządzane z terytorium Polski, a ich rejestracja za granicą służy jedynie stworzeniu pozoru, że działalność prowadzona za ich pośrednictwem nie podlega opodatkowaniu w Polsce. W szczególności dotyczy to transakcji zbycia udziałów/akcji, emisji instrumentów dłużnych, wypłat dywidend, odsetek i należności licencyjnych, a także transakcji handlowych.

Aktualne pozostają możliwości zapobieżenie unikaniu opodatkowania w Polsce zrealizowane przez Szefa KAS poprzez wykorzystaniem klauzuli obejścia prawa podatkowego lub w szczególności w odniesieniu do działań sprzed wejścia w życie klauzuli GAAR tj. sprzed 15 lipca 2016 r. poprzez ustalenie miejsca zarządu podmiotu zagranicznego.

Jednocześnie korzyści podatkowe wynikające z korzystniejszego opodatkowania spółki zarejestrowanej na terytorium kraju obcego można zakwalifikować jako korzyści podatkowe uzyskiwane w oparciu o pozorowaną działalność prowadzoną przez zakład zagraniczny, stanowiącą jeśli nie główny to z pewnością jeden z głównych celów.

10. Należy przyjąć, że korzyść podatkowa opisana w ostrzeżeniu MF przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych z 26.06.2017 stanowi główny lub jeden z głównych celów działania podatnika w opisanej sytuacji. Jednocześnie schemat polegający na utworzeniu spółki kapitałowej i dokonaniu wymiany udziałów oraz utworzeniu w ramach drugiego etapu PGK stanowią czynności przygotowawcze, które same w sobie nie przesądzają o sztuczności konstrukcji. Sztuczność ta ujawnia się w oparciu o analizę etapów przygotowawczych wraz z etapem trzecim, polegającym na sprzedaży nieruchomości z jednoczesnym dokonaniem darowizny na spółki B środków uzyskanych przez Spółkę A ze sprzedaży. Aktualna pozostaje ocena, zgodnie z którą dokonanie darowizny mające na celu pomniejszenie dochód ze sprzedaży dokonanej przez Spółkę A, w związku z czym spółka ta nie była efektywnie

opodatkowana z tego tytułu, ma na celu uzyskanie korzyści podatkowej względem czynności odpowiedniej, którą byłoby zbycie nieruchomości przez spółkę wraz z opodatkowaniem dochodu uzyskanego w związku ze sprzedażą.

Jednocześnie etap trzeci i czwarty w obecnym stanie prawnym nie jest już możliwy do zrealizowania, ze względu na to, że darowizna na rzecz spółki B środków uzyskanych przez Spółkę A ze sprzedaży po nowelizacji u.p.d.o.p (art. 16 ust 1 pkt 8 d, który stanowi, że nie uważa się za koszt uzyskania przychodu mn. wydatków poniesionych przez wspólnika na nabycie lub objęcie udziałów (akcji) przekazywanych spółce nabywającej w drodze wymiany udziałów; wydatki te stanowią koszt uzyskania przychodów w przypadku odpłatnego zbycia lub umorzenia otrzymanych za nie udziałów (akcji) spółki nabywającej, ustalony zgodnie z pkt 8 i art. 15 ust. 1k), nie pomniejszy dochód ze sprzedaży dokonanej przez Spółkę A, w związku z czym spółka ta będzie efektywnie opodatkowana z tego tytułu. Niemniej jednak przepisy art. 119a i nast. OP mogą znaleźć zastosowanie do stanów faktycznych sprzed nowelizacji u.p.d.o.p.

II. Sztuczny sposób działania

1. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Ocena sztucznego działania powinna być prowadzona z uwzględnieniem okoliczności konkretnej sprawy.

Przykładowo (posiłkując się opisem stanu faktycznego zawartego w sprawie o sygnaturze III SA/Wa 4199/17, w ramach której sytuacji doszło do wykorzystania Słowackiej spółki (*komanditná spoločnosť*, stanowiącej pewien odpowiednik spółki komandytowej) w celu transferowania przez ten podmiot płatności dywidendowych pomiędzy polską spółką i jej dotychczasowym wspólnikiem, będącym osobą fizyczną i rezydentem w Polsce) okolicznościami, które wskazywać będą na sztuczność mogą być:

- powołanie spółki celowej w państwie, z którym podatnik i jego spółki zależne nie prowadziły dotychczas działalności gospodarczej i spółka celowa nie jest zaangażowana w prowadzenie aktywnej działalności gospodarczej na terytorium państwa swojej siedziby (tj. wystąpienie sytuacji wskazanej w przepisie art. 119b § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej),
- krótki czas pomiędzy zarejestrowaniem spółki i użyciem jej do kwotowo istotnych transakcji, które to transakcje miały charakter niepowtarzalny, tzn. nie występowały w kolejnych latach funkcjonowania spółki (w przypadku stanu faktycznego ze sprawy o sygnaturze III SA/Wa 4199/17 pierwszy rok obrotowy spółki słowackiej trwał osiem dni, w trakcie których spółka ta otrzymała dywidendę na kwotę dwudziestu sześciu milionów złotych),
- angażowania w roli wspólnika najbliższej rodziny z niewielkim wkładem i bez uzasadnienia ekonomicznego (w przypadku sytuacji objętej analizowanym wyrokiem podatnik zawiązał spółkę na Słowacji, którego wspólnikiem była również żona podatnika, do której należało 0,1% kapitału spółki).

Wniosek o sztuczności sposobu działania wynika z sekwencji zdarzeń oraz całokształtu okoliczności sprawy.

2. Okolicznościami potwierdzającymi sztuczność zawartymi w sprawie o sygnaturze I SA/Bd 896/17 są:

- czasokres dokonywanych kroków w celu utworzenia struktury,
- brak (innego poza podatkowym) uzasadnienia ekonomicznego przeniesienia znaków towarowych do innej spółki (osobowej), gdzie istniała by uzasadniona potrzeba zarządzania i korzystania ze znaków towarowych; tymczasem, spółka osobowa nie zatrudniała pracowników, ani subkontraktorów (poza jednostkowym kosztem kancelarii patentowej, która jak można domyślić się dokonała przerejestrowania znaków towarowych), nie wykonywała innych poza uzyskiwaniem należności licencyjnych od podatnika czynności, w tym takich jak udzielania licencji dla innych odbiorców, tworzeniem nowych narzędzi w celu uzyskiwania zysków (np. na zasadzie franszyzy) ze znaków towarowych, etc., itp. (art. 119c § 2 pkt 1) i 2) Ordynacji podatkowej)

3. Zgodnie z art. 119 c § 2 Na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:

- 1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
- 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
- 3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
- 4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
- 5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub
- 6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
- 7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
- 8) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Podkreślenia wymaga, że wyliczenia zawarte w § 2 ma charakter przykładowy, jak również to, że do zaistnienia przesłanki sztuczności wystarczy wystąpienie którejkolwiek z nich. W sprawie o sygnaturze III SA/Wa 2037/17 za sztucznością może przemawiać wskazanie na zaangażowanie podmiotów pośredniczących jak również elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Za sztuczny sposób działania uznać należy dokonywanie czynności pozornych.

4. W wyroku I SA/Wr 33/18 skutki wymienionych darowizn wpływały bezpośrednio na rzetelność ewidencji środków trwałych z uwagi na sztuczne i sprzeczne z prawem podnoszenie wartości materialnych elementów ZCP co dowodzi, że pod pozorem dokonania legalnej czynności prawnej dokonano inne czynności (art. 199a §2 Op) zmierzającej do osiągnięcia korzyści zdefiniowanej w art. 3 pkt 18 lit.a) Op. Sztuczność tę podkreśla fakt, że podatniczka mimo przenoszenia własności środków trwałych poza ZCP kontynuowała działalność gospodarczą z ich udziałem, ponosząc nieprzerwanie wydatki związane z opłatami

eksploatacyjnymi, opłacaniem podatku od nieruchomości oraz zaliczaniem w ciężar kosztów uzyskania przychodu części opłat eksploatacyjnych w okresie kiedy nieruchomości nie były jej własnością.

5. Okolicznościami potwierdzającymi sztuczność działania w sprawach o sygnaturach I SA/Op 401/18, I SA/Op 378/18 są:

- kolejność podejmowanych kroków (uzyskanie interpretacji > zmiana umów spółek [wnioski „o pilne rozpoznanie sprawy dotyczącej dokonania wpisu w KRS w zakresie zmiany umów Spółek” odnoszących się do zapisów o dopłatach] > zawarcie umów darowizn > i wpłata środków pieniężnych na rzecz Pana X w dniu, w którym dzieci fizycznie otrzymały te środki z tytułu automatycznego umorzenia udziałów);
- terminy dokonywanych czynności (zasadniczo pomiędzy 28 listopada a 27 grudnia 2013 r.);
- brak (innego poza podatkowym) uzasadnienia ekonomicznego dokonanych darowizn (art. 119c § 2 pkt 1) i 2) Ordynacji podatkowej).

6. Decyzje o sposobie przeprowadzenia transakcji w sprawie o sygnaturze I SA/Kr 45/18 podejmowane były przez te same osoby reprezentujące poszczególne spółki tj. A. P. i M. P., a nawet zawierane przez tą samą osobę (Pana M. P.) reprezentującego strony transakcji pomiędzy O. Spółkę z o.o., A. Spółkę z o.o. SKA oraz K. Spółkę z o.o. S.K.,

- podmioty A. Sp. z o.o. SKA oraz K. Sp. z o.o. S.K. zostały zarejestrowane odpowiednio w październiku 2013 r. oraz w październiku 2014 r. (tuż przed datą zawierania transakcji) - powołane były w ściśle określonym celu tj. przeniesienia do nich znaków towarowych - co potwierdził w złożonych zeznaniach z 21 lutego 2017 r. M. B. wskazując, że Spółka (K.) była utworzona w celu przeniesienia do niej znaków towarowych.

- zarówno A. Sp. z o.o. SKA jak i K. Sp. z o.o. S.K. nie prowadziły działalności do października 2014 r. obie spółki pierwszy obrót uzyskują w październiku 2014 r. i to z transakcji będących przedmiotem opracowania zawartego w decyzji, który jest zarazem jednym ich obrotem.

Mając na względzie, że A. Sp. z o.o. S.K.A. nie prowadziła działalności gospodarczej przed objęciem jej przez Spółkę O., a zarządzana była przez te same osoby, które były członkami zarządu w O. Sp. z o.o., organ przyjął, że podjęcie decyzji przez Zarząd O. Sp. z o.o. nabyciu akcji, praktycznie niedziałającego wcześniej przedsiębiorstwa (spółki), było działaniem zamierzonym i świadomym ze strony osób zarządzających Spółką. Znamiennym również jest, że przed dokonaniem omawianych transakcji w dniu 27 października 2014 r. zaistniały zmiany w K. Sp. z o.o. S.K. (zarejestrowanej przecież dopiero 15 października 2014 r.), gdzie w miejsce dotychczasowych współników A. W. i M. B. wstępują A. P. i M. P. Następuje zatem koncentracja funkcji decyzyjnych w osobach tych Panów, którzy sprawują funkcje właścicielskie we wszystkich podmiotach biorących udział w transakcjach obrotu znakami towarowymi i prawami własności przemysłowej. Stąd też, w ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej działaniem celowym było przesunięcie praw własności znaków towarowych i praw własności przemysłowej z O. Sp. z o.o. do A. Spółki z o.o. S.K.A., następnie do kolejnego podmiotu K. Spółki z o.o. S.K. zarządzanego przez te same osoby, które zarządzały Spółką O. i były jej udział.

Podejmowane przez władze Spółek czynności następowały w krótkim czasie, a nawet w tym samym dniu czy dzień po dniu tj. - uchwała Nadzwyczajnego Walnego Zgromadzenia Wspólników Spółki A. S.K.A w sprawie podwyższenia kapitału zakładowego podjęta została w dniu 27 października 2014 r.,

- umową z 27 października 2014 r. zawartą pomiędzy (...) Sp. z o.o. S.K.A., a O. Spółką z o.o., przeniesiono na (...) Sp. z o.o. S.K.A. prawa własności przemysłowej w pełnym zakresie, objętym załącznikiem nr (...) do umowy, w tym do wszystkich znaków towarowych, dla wszystkich towarów i usług, dla których zostały one zgłoszone lub zarejestrowane i praw do wszystkich wzorów wspólnotowych,

- kolejno umową z 29 października 2014 r. (...) Spółka z o.o. SKA sprzedaje przedmiotowe prawa do K. Spółki z o.o. S.K., konsekwencją czego było zawarcie w dniu 29 października 2014 r. pomiędzy K. Spółką z o.o. S.K., a O. Spółką z o.o. umowy licencyjnej na wykorzystywanie praw i znaków towarowych (należących przed 27 października 2014 r. do O. Spółki z o.o.).

Analiza przedłożonej przez Spółkę dokumentacji podatkowej (dotyczącej transakcji wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci praw własności intelektualnej, jak również nabycia licencji) jest logiczna, a wyciągnięte wnioski za zasadne. Podkreślono, że przedstawiona dokumentacja podatkowa Spółki pod względem formalnym jest prawidłowa (odnosi się do określenia funkcji podmiotów, ryzyk, zaangażowanych aktywów, metody kalkulacji ceny itd.). Jednak w sposób bardzo ogólny i lakoniczny zostały zaprezentowane w niej poszczególne zagadnienia wynikające z ust. 1 art. 9a u.p.d.o.p. W przedłożonej dokumentacji podatkowej dotyczącej transakcji opisanych w art. 9a u.p.d.o.p., Spółka nie przedstawiła żadnych racjonalnych, uzasadnionych ekonomicznie i gospodarczo przesłanek do wyzbycia się kluczowych z punktu widzenia prowadzenia działalności praw Spółki, na rzecz podmiotu zewnętrznego i w konsekwencji ponoszenia kosztów korzystania z odpłatnych licencji.

W momencie objęcia akcji o wartości 484.000,00 zł za przekazany wkład niepieniężny o wartości 119.770.640,00 zł, Spółka nie miała żadnych perspektyw na osiągnięcie zysku z tej transakcji. Wniosek taki potwierdzają składane również na żądanie organu dodatkowe wyjaśnienia kolejnych uczestników transakcji tj. A. Spółki z o.o. S.K.A. i (...) Spółki z o.o. S.K. Analiza sytuacji finansowej podmiotów biorących udział w transakcjach wykazała, że przed dokonaniem transakcji zarówno (...) Sp. z o.o. S.K.A., jak również K. 7 Sp. z o.o. S.K. nie posiadały środków finansowych koniecznych dla zrealizowania zawartych transakcji i tak ułożyły wzajemne relacje by stworzyć wrażenie, iż środki te posiadają. K. 7 Sp. z o.o. S.K. zawierając umowę nabycia znaków towarowych (29 października 2014 r.) nie posiada środków finansowych (ani gotówki ani środków na rachunku bankowym) w wysokości pozwalającej na dokonanie ceny zapłaty, nie pozyskała też takich środków z zewnątrz (np. kredytów bankowych) nie podejmowała działań w tym kierunku - bowiem w bilansie za okres od października 2014 r. do grudnia 2015 r. Jednostka ta wykazała zobowiązania długoterminowe w kwocie 128.157.110,00 zł, nie wykazując zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek, stan środków na rachunkach i w kasie wykazała w wysokości 2.214.664,00 zł.

(...) Spółka z o.o. S.K. zawiera więc z (...) Spółką z o.o. S.K.A. porozumienie na mocy którego należności za zakupione prawa i znaki własności przemysłowej regulować ma weksłami na łączną kwotę 147.320.790,00 zł - co odpowiadała wartości netto sprzedanych praw w wysokości 119.773.000,00 zł i wartości podatku VAT. Pierwszy weksel na kwotę 27.547.790,00 zł był płatny w terminie 5 dni, a spłata pozostałych została rozłożona na kolejne okresy roczne do 2043 r. Przelew z rachunku K. (...) Spółki z o.o. S.K. na rachunek (...) Spółki z o.o. S.K.A. na kwotę 27.547.790,00 zł nastąpił w dniu 16 grudnia 2014 r.

Z kolei (...) Sp. z o.o. S.K.A. zobowiązana do uregulowania wobec O. Spółki z o.o. podatku VAT z tytułu faktycznie wniesionego wkładu niepieniężnego - znaków towarowych (umowa przeniesienia praw do znaków z 27 października 2014 r.) tak układa wzajemne relacje z O. Spółką z o.o., że zobowiązuje się w terminie do 15 grudnia 2014 r. podatek ten (27.547.790,00 zł) na rzecz O. Spółki z o.o. uiszczyć (§ 3 pkt 4 umowy). A. 2 Spółka z o.o. S.K.A. przelewa w dniu 17 grudnia 2014 r. na rzecz O. Sp. z o.o. środki pieniężne z tytułu podatku VAT w wysokości 27.547.790,00 zł dopiero po otrzymaniu przelewu od K. Spółki

z o.o. za pierwszy weksel tj. w dniu 16 grudnia 2014 r. Jednocześnie w 2014 r. obydwa te podmioty faktycznie uzyskują środki finansowe od O. Sp. z o.o. na podstawie umów licencyjnych i wystawionej przez (...) Sp. z o.o. S.K.A faktury oraz wystawianych co miesiąc faktur przez K. Spółkę z o.o. S.K.

(...) Spółka z o.o. (po przekształceniu ze Spółki komandytowo-akcyjnej) w 2015 r. i 2016 r. nie wykazywała żadnego obrotu, generowała straty i została rozwiązana uchwałą Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników z 27 października 2015 r. W trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego cofnięta została decyzja o rozwiązaniu tej spółki.

W świetle powyższego pierwsze z przejęć majątku O. Spółki z o.o. zostało sfinansowane akcjami (...) Spółki z o.o. S.K.A., która nie prowadziła działalności gospodarczej wykazując straty, a drugie przejęcie zostało sfinansowane weksłami, których zapadalność przedstawienia do wykupu była rozłożona w czasie (z terminem na grudzień poszczególnych lat do 2043 r. włącznie).

W warunkach gospodarki wolnorynkowej znaki towarowe to jedno z najbardziej wartościowych aktywów dla przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą. M. O. była budowana już od lat 90 na bardzo konkurencyjnym rynku. Utrzymanie wartości znaków towarowych wymaga ponoszenia ciągłych nakładów na promocję i ochronę tych znaków. Produkcja i dystrybucja wyrobów oznaczonych rozpoznawalnymi znakami towarowymi, reprezentującymi produkt i firmę, które konsument jest w stanie odróżnić od towarów i firm konkurencyjnych, to efekt wieloletniej pracy, dużych nakładów finansowych oraz ryzyka związanego z produkcją (nakłady na środki produkcji), sprzedażą i wprowadzaniem nowych rozwiązań.

7. Z kolei odwołując się do ostrzeżeń MF i Szefa KAS sztuczny sposób działania został przedstawiony w ostrzeżeniu MF przed optymalizacją podatkową związaną z nadużyciem zwolnienia podatkowego od dywidend opublikowane w dniu 03-11-2017. Ocena, czy dana czynność miała rzeczywisty charakter, wynika z tego czy jej dokonanie miało uzasadnienie ekonomiczne, odpowiadające charakterowi prowadzonej działalności gospodarczej i wynikało z realizacji interesów biznesowych, czy może było umotywowane wyłącznie chęcią uniknięcia opodatkowania. Na sztuczność konstrukcji prawnej może wskazywać m.in.: wykorzystywanie podmiotów pośredniczących, w tym zwłaszcza posiadających rezydencję podatkową w państwach o korzystnej jurysdykcji podatkowej, nadmierna zawilość lub brak treści ekonomicznej, ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność danej konstrukcji prawnej dla realizacji takiego zdarzenia.

8. Próby przeniesienia działalności w sytuacji, gdy rzeczywiste operacje gospodarcze prowadzone są na terytorium RP uznane mogą być za wypełniające w danych okolicznościach przesłanki sztuczności, o której mowa w art. 119c § 1 i §2 Ordynacji podatkowej. W szczególności działanie takie wprost zostało wymienione w art. Art. 119c. §2 pkt. 8, który dotyczy angażowania podmiotu, który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu z 12.06.2017 r.).

9. Opisana w ostrzeżeniu Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych z 26.06.2017 praktyka w świetle znowelizowanych przepisów o.p. może być wciąż uznana za sztuczną. Co więcej, elementy składające się na opisany w ostrzeżeniu schemat optymalizacyjny zostały wprost wymienione w art 119c § 2. Sztuczność konstrukcji przejawia się w tym przypadku w postaci angażowania pośrednich podmiotów w celu

uzyskania korzyści podatkowej, rezultacie czego po sprzedaży majątku oraz dokonaniu darowizny Spółka A wyzbywała się całego majątku, co potwierdza, że włączenie spółki B nie prowadzącej żadnej innej działalności służyć miało jedynie uzyskaniu korzyści podatkowej w ramach opisywanego schematu, gdyż w wyniku dokonania darowizny nastąpił transfer dochodu ze Spółki A do Spółki B. Powyższy schemat spełnia zatem kryterium sztuczności zgodnie z Art. 119c. § 1 i 2 w szczególności zawierając czynności wymienione w pkt. 1,2,4 oraz 8,:

1) prowadzące do: nieuzasadnionego dzielenia operacji 2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (dotyczy to spółki B)

4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących- wymiana udziałów połączona z darowizną i sprzedażą 8) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej (spółka B nie prowadzi rzeczywistej działalności w ramach PGK).

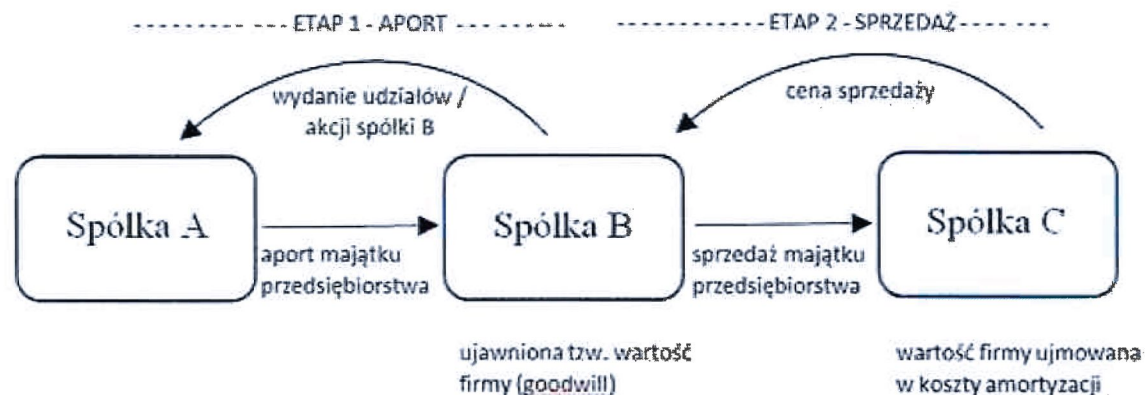
10. Kolejnym przykładem jest opinia dotycząca aktualności ostrzeżenia Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy Nr 002/17 z 22 maja 2017 r.

W praktyce obrotu gospodarczego przekształcenia majątkowe firm są często dokonywane poprzez sprzedaż lub aport całego przedsiębiorstwa lub jego wyodrębnionej części tzw. zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP). Takie transakcje pozwalają przez dokonanie jednej czynności prawnej przenieść wszystkie składniki funkcjonującego przedsiębiorstwa lub ZCP na inny podmiot.

W typowych sytuacjach sprzedaż lub aport przedsiębiorstwa (albo ZCP) powoduje ujawnienie się tzw. wartości firmy. W przypadku firm które mają ugruntowaną pozycję rynkową i dobre perspektywy rozwoju dochodzi często do sytuacji, że cena przedsiębiorstwa, oferowana na warunkach rynkowych przez kupujących, przewyższa wartość wszystkich składników majątkowych netto tego przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo funkcjonujące już na rynku, mające na nim rozpoznawalną markę i doświadczony zespół, wyposażone w sieć dostawców i możliwości zbytu może być dla potencjalnego nabywcy warte więcej, niżby to wynikało z prostego zsumowania wartości składników majątku. Wartość firmy jest to właśnie różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa a sumą wartości składników majątkowych netto przedsiębiorstwa (lub ZCP). Wartość firmy jest tym większa, im wyżej nabywca przedsiębiorstwa ocenia perspektywy jego dalszego sukcesu rynkowego.

Ujawnienie się dodatniej wartości firmy przy transakcjach obejmujących przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część (ZCP) jest uregulowane przez przepisy podatkowe. W sytuacjach nabycia przedsiębiorstwa w drodze umowy sprzedaży przepisy podatkowe pozwalają także na amortyzację tych wydatków nabywcy, które odpowiadają wartości firmy. Oczywiście transakcje takie powinny być dokonywane w warunkach rynkowych a wartość firmy odpowiadać jej rzeczywistej wartości. Co istotne, amortyzacja wartości firmy nie jest jednak dopuszczalna dla aportu przedsiębiorstwa lub ZCP z uwagi na zasadę neutralności takiego aportu.

W rozpoznanych agresywnych optymalizacjach wartość firmy była kreowana sztucznie, a sama operacja przeniesienia przedsiębiorstwa (lub ZCP) do spółki docelowej (Spółka C) była podzielona – bez ekonomicznego uzasadnienia – na etapy tak, by ujawnić wartość firmy bez opodatkowania w Spółce B a jednocześnie zapewnić Spółce C korzyść podatkową w postaci amortyzacji (obniżenia dochodu). W najczęstszych przypadkach optymalizacji Spółki A, B i C były podatnikami CIT, powiązanymi pośrednio lub bezpośrednio.



Aport przedsiębiorstwa (lub ZCP) skutkuje przeniesieniem składników majątkowych Spółki A do Spółki B w zamian za co Spółka A obejmuje udziały w Spółce B. Wycena aportu wnoszonego przez Spółkę A była dokonywana w wartości znacznie przewyższającej wartość jej aktywów netto. Wskutek takiego aportu w księgach Spółki B pojawiają te same aktywa, które były w Spółce A oraz jest ujawniana dodatkowa pozycja - dodatnia wartość firmy. Analogicznie jak przy sprzedaży przedsiębiorstwa, wartość firmy ekonomicznie odpowiada nadwyżce wartości całego przedsiębiorstwa Spółki A wycenianej w związku z aportem ponad wartość udziałów / akcji objętych przez Spółkę A w zamian za aport.

Przepisy podatkowe dotyczące aportów przedsiębiorstwa lub ZCP przewidują brak opodatkowania w momencie aportu. Wynika to z założenia, że tego rodzaju operacje nie powinny wywoływać obciążeń podatkowych by nie utrudniać przekształceń przedsiębiorców. Jednak skutkiem takiej neutralności podatkowej aportu przedsiębiorstwa lub ZPC jest brak możliwości amortyzacji wartości firmy w Spółce B. Z tego względu powyższy schemat agresywnej optymalizacji podatkowej zakłada drugi krok polegający na sprzedaży otrzymanego majątku na rzecz Spółki C, w niedługi czas po jego otrzymaniu aportu. W rezultacie Spółka C uzyskuje majątek przedsiębiorstwa lub ZCP na podstawie umowy sprzedaży, co – inaczej niż aport – umożliwia amortyzację wszystkich jego składników, w tym wartość firmy, która nie mogła być amortyzowana w Spółce B.

Powyższym transakcjom na majątku przedsiębiorstwa pomiędzy Spółkami A, B i C towarzyszy zazwyczaj przejście pracowników ze Spółki A do Spółki B, a następnie do Spółki C, w krótkich odstępach czasu.

Niejednokrotnie wartość firmy wiele razy przewyższa wartość wszystkich innych składników majątkowych objętych aportem / sprzedażą, co skutkuje wysokimi odpisami amortyzacyjnymi dla Spółki C, redukującymi na wiele lat jej dochody z działalności operacyjnej.

Należy podkreślić że transakcje obejmujące aport / sprzedaż przedsiębiorstwa (lub jego zorganizowanej części) są powszechnie stosowane w obrocie gospodarczym jako forma przekształceń majątkowych przedsiębiorstw. Jeżeli są dokonywane w warunkach rynkowych i służą celem ekonomicznym, ujawnienie wartości firmy i jej amortyzacja (w przypadku zakupu) są uprawnione.

Dlatego zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej) do tego rodzaju przesunięć majątkowych może mieć miejsce tylko wtedy, jeżeli powyższe transakcje dokonywane są w takiej sekwencji lub w takich okolicznościach, które wskazują na to, że ich celem było przede wszystkim odniesienie korzyści podatkowej. Ich ustalenie wymaga od organów skarbowych oceny wszystkich okoliczności sprawy, wyjaśnienia jak wielka była korzyść podatkowa i czy transakcja realizowała istotne cele ekonomiczne inne niż korzyść podatkowa.

Poniżej przedstawiamy przykładowe okoliczności, które mogą wskazywać na sztuczność omawianej operacji i jej podporządkowanie celowi, jakim jest osiągnięcie nienależnej korzyści podatkowej:

- Nieuzasadnione dzielenie operacji lub angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego.
- Dokonanie obu kroków (aport oraz sprzedaż tego samego majątku) w krótkich odstępach czasu, niepozwalającym Spółce B na prowadzenie rzeczywistej działalności gospodarczej w oparciu o majątek uzyskany w drodze aportu.

Przykładowo, w skrajnych przypadkach aport i sprzedaż były dokonywane dzień po dniu, co łączyło się np. z przejściem dużej grupy pracowników ze Spółki A do Spółki B w momencie aportu, zatrudnienie ich na jeden dzień w Spółce B, po czym następnego dnia pracownicy byli przenoszeni do Spółki C.

- Element sztuczności przy wyodrębnianiu ZCP ze Spółki A, poprzedzający aport, np. wyodrębnienie z działającego przedsiębiorstwa kluczowych aktywów, umów z najważniejszymi kontrahentami lub kluczowych pracowników w celu przeniesienia ich do innej spółki.
- Dokonanie aportu i sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP po wartości przewyższającej wielokrotnie (np. kilkudziesięciokrotnie) wartość aktywów netto.
- Taki udział kancelarii doradczej w transakcji, który wychodzi poza normalny – regulowany odpowiednimi ustawami i zasadami etyki korporacji zawodowych – zakres usług doradczych, które zwykle nie obejmują inicjowania czy aranżowania przekształceń majątkowych przedsiębiorstw lub dostarczania spółek, wyposażonych w określone instrumenty prawne pod konkretną optymalizację.

Tytułem przykładu można wskazać sytuację, w której Spółka B została zawiązana przez kancelarię doradczą w przeszłości pod inną nazwą i istniała przez wiele miesięcy – z siedzibą w tej kancelarii – jako spółka nieaktywna bez żadnych związków kapitałowych czy biznesowych ze Spółkami A i C. Na tym etapie, mimo braku jakiegokolwiek działalności operacyjnej, Spółka B uzyskała interpretację indywidualną dotyczącą skutków hipotetycznego zbycia przedsiębiorstwa lub ZCP. Dopiero po uzyskaniu interpretacji, zawarciu umowy na wdrożenie optymalizacji dla Spółek A lub C, ustaleniu wynagrodzenia jako kilku procent od „oszczędności podatkowej” i rozpoczęciu działań restrukturyzacyjnych nastąpiło zbycie udziałów tej spółki przez kancelarię na rzecz stron umowy o wdrożenie optymalizacji, połączone ze zmianą nazwy Spółki B.

- Brak rzeczywistych transferów finansowych na etapie sprzedaży przedsiębiorstwa lub ZCP (potrącenie wzajemnych zobowiązań między pomiędzy Spółką B i C).

- Powiązania kapitałowe lub osobowe pomiędzy podmiotami uczestniczącymi w transakcji (tj. pomiędzy Spółką A,B i C).

Opisane powyżej transakcje, jeśli są zawarte w takich okolicznościach, mogą nosić znamiona agresywnej optymalizacji podatkowej, dokonanej w celu unikania opodatkowania. W każdym indywidualnym przypadku ocena będzie należała do organów kontrolnych, które mogą dokonywać ustaleń z wykorzystaniem wszelkich dostępnych środków dowodowych. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na szczególną rolę rzeczoznawcy, który dokonuje wyceny przedsiębiorstwa lub ZCP na cele transakcji.

W przypadku stwierdzenia, że transakcje były dokonywane w sposób sztuczny, uzasadniający użycie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, organy kontrolne określą przewidziane w prawie podatkowym konsekwencje polegające na pozbawieniu nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej.

Należy dodatkowo wskazać, że amortyzacja wartości firmy powoduje u Spółki C rozpoznanie dla celów rachunkowych tzw. aktywów w podatku odroczonym. W sensie ekonomicznym aktywa te odzwierciedlają „wartość oszczędności podatkowej” w postaci zwiększonych odpisów amortyzacyjnych będących skutkiem pojawienia się dodatniej wartości firmy. Aktywa w podatku odroczonym bezpośrednio wpływają na wynik finansowy spółki. Z tego względu rozpoznawanie ich musi się opierać na zasadzie ostrożności i powinno podlegać badaniu przez audytora. Ministerstwo Finansów zwraca uwagę, że sytuacje agresywnej optymalizacji podatkowej, w których głównym bądź jedynym celem transakcji było osiągnięcie korzyści podatkowej, mogły doprowadzić do naruszenia zasady ostrożności wyceny przy rozpoznawaniu aktywa podatkowego.

Jeżeli doszłoby do skutecznego zakwestionowania korzyści podatkowej z optymalizacji przez zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, może to mieć również wpływ na rozpoznanie takiego aktywa.

III. Sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu

1. Mając na uwadze sprawę o sygnaturze I SA/Bd 896/17 należy zauważyć, że ustawy podatkowe nie dopuszczają możliwości „aktywizacji” po stronie kosztów podatkowych wartości wytworzonego znaku towarowego.

2. Oczywistym i jedynym celem podnoszenia wielokrotnie wartości materialnych składników przedsiębiorstwa opisanym w sprawie o sygnaturze I SA/Wr 33/18 była korzyść, zawarta w hipotezie art. 119a § 1 Op. **Korzyść podatkowa** osiągnięta środkami sztucznym i wbrew konstytucyjnej powinności (art.84 KRP), rozwiniętej w ustawie podatkowej, zdefiniowanej w katalogu pojęć ustawowych Ordynacji podatkowej (art. 3 pkt 1) jest - po myśli dyspozycji powołanego przepisu - bezskuteczna.

Przypadek opisany w analizowanym wyroku wskazuje, że podatniczka – działając w zamiarze uzyskania korzyści podatkowej – dokonała czynności nieodpowiedniej i niezgodnej z celami ustawy podatkowej, co stwarzało konieczność zastosowania § 2 art. 119a Op.

3. W sprawach o sygnaturach I SA/Op 401/18, I SA/Op 378/18 należy zauważyć, że ustawy podatkowe dopuszczają możliwość zawierania umów darowizn, które – ze względu na art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn – bez względu na ich wartość nie podlegają opodatkowaniu. Umowy darowizny opisane w wyroku nie mogą budzić wątpliwości z punktu widzenia treści art. 888 § 1 kc, ponieważ brak jest przesłanek materialno-prawnych wykazujących, że oświadczenia woli darczyńców dotknięte były wadami w rozumieniu art. 83 kc. Budzić wątpliwości może jednak charakter „zwrotny” tych darowizn. Pan X i jego dzieci – działając w zamiarze uzyskania korzyści podatkowej – dokonywali czynności niezgodnych z celami ustawy podatkowej, polegających na wycofaniu ze Spółek zysków zgromadzonych na ich kapitale zapasowym, bez opodatkowania. Takie ułożenie transakcji – mimo, iż spełniały one formalne warunki określone w przepisach – doprowadziło do uzyskania korzyści podatkowej, polegającej na tym, iż nie uiszczono do budżetu państwa należnego podatku od przychodów uzyskanych ze źródła przychodów, o którym stanowi art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. (wynagrodzenie wypłacone bez pośrednictwa dzieci, podlegałoby opodatkowaniu stosownie do art. 30a ust. 1 pkt 4 tej ustawy). Stąd należałoby zastosować § 2 art. 119a Op.

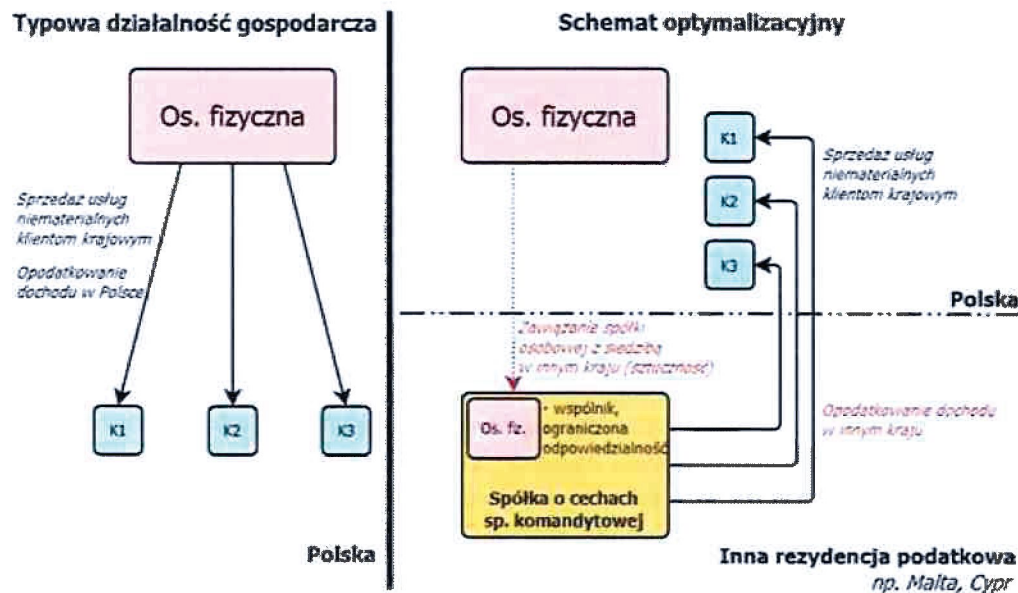
6. Objęty informacją Szefa KAS na temat prowadzenia działalności za pośrednictwem zagranicznej spółki osobowej z dnia 27 października 2017 r. , zespół czynności polega na zaistnieniu następujących elementów:

- 1) osoba fizyczna, będąca polskim rezydentem podatkowym (np. prowadząca działalność w zakresie świadczenia usług niematerialnych) przystępuje, jako wspólnik ponoszący ograniczoną odpowiedzialność, do spółki nieposiadającej osobowości prawnej (spółka osobowa) mającej siedzibę za granicą, której struktura odpowiada formie prawnej spółki komandytowej,
- 2) przyjęciu założenia zgodnie z którym uczestnictwo w spółce osobowej, która nie jest podatnikiem podatku dochodowego w kraju siedziby, skutkuje powstaniem zagranicznego zakładu osoby fizycznej¹.
- 3) twierdzeniu, że zagraniczna spółka osobowa prowadzi działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu analogicznych usług niematerialnych, w szczególności na rzecz podmiotów polskich,
- 4) wynagrodzenie zagranicznej spółki osobowej poddawane jest opodatkowaniu w państwie, w którym została utworzona, na zasadzie osiągnięcia dochodów z działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu w tym państwie².

Uproszczony schemat zasadniczego modelu działania:

¹ Przykładowo: art. 5 umowy z dnia 7 stycznia 1994 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu lub art. 5 umowy z dnia 4 czerwca 1992 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku.

² Patrz odpowiednio art. 7 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wskazanych w przypisie 1.



W przypadku zakładania zagranicznych spółek kapitałowych Minister Finansów wydał już Ostrzeżenie nr 3 przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu³.

W ramach procedury wydawania interpretacji indywidualnych Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej nie dokonuje weryfikacji prawdziwości twierdzeń formułowanych przez zainteresowanych w opisie stanu faktycznego lub w opisie zdarzenia przyszłego. Przedstawiane więc we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej prawa podatkowego założenia o powstaniu zagranicznego zakładu, z uwagi na uczestnictwo w spółce osobowej (punkt 2 powyżej) lub twierdzenie o prowadzeniu przez zagraniczną spółkę osobową działalności gospodarczej (punkt 3 powyżej) mogą być jednak następnie weryfikowane pod kątem zgodności z rzeczywistością w procedurze kontrolnej.

W konsekwencji, w przypadku takiej weryfikacji wdrożonych dotychczas struktur okazać się może, że zagraniczna spółka osobowa, w której współnikiem jest osoba fizyczna, będąca polskim rezydentem podatkowym, nie posiadała substratu materialnego na terenie państwa swojej rejestracji, który uprawniał do zastosowania regulacji prawnych dotyczących zagranicznego zakładu, ani tym bardziej nie świadczyła fizycznie usług z terytorium tego państwa.

Jednak nawet w przypadku, gdy przedstawiony schemat wykorzystania zagranicznej spółki osobowej odpowiada rzeczywistości, konieczna jest analiza, czy nie stanowi on niedozwolonego unikania opodatkowania.

Należy zwrócić uwagę, że na sztuczny sposób działania wskazywać może przypisywanie spółce transparentnej podatkowo (opodatkowanej na poziomie wspólników) dochodu generowanego wyłącznie lub głównie z działalności gospodarczej prowadzonej faktycznie przez jej współnika. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej przesłanką do stwierdzenia sztuczności działania jest bowiem angażowanie podmiotów pośredniczących pomimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego. Wskazany schemat działania może być wykorzystywany, w opinii Szefa KAS, **w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej z przepisami Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, polegającej na doprowadzeniu do podwójnego nieopodatkowania dochodów.**

Uznanie przychodów zagranicznej spółki osobowej za dochody osoby fizycznej osiągnięte za pośrednictwem zakładu skutkuje odstępieniem od ich opodatkowania, z zastrzeżeniem jedynie możliwości przyjęcia ich wartości dla celów ustalenia stawki podatku od pozostałych dochodów tej osoby fizycznej tzw. metoda zwolnienia z progresją - art. 27 ust. 8 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych) lub - w przypadku, gdy stosowna umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje metodę zaliczenia proporcjonalnego - możliwością skorzystania przez podatnika z tzw. ulgi abolicyjnej określonej w art. 27g wskazanej ustawy, efektywnie skutkującej rezultatem odpowiadającym zastosowaniu metody wyłączenia z progresją. Jednocześnie w państwie, w którym utworzona została spółka osobowa i powstał „zagraniczny zakład” – będący teoretyczną konstrukcją międzynarodowego prawa podatkowego – dochód ten podlega niskiemu, preferencyjnemu opodatkowaniu lub w ogóle nie podlega takiemu opodatkowaniu.

W przypadku wykorzystania omawianego schematu działania można stwierdzić istnienie uzasadnionego przypuszczenia możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania - z zastrzeżeniem, że ocena taka następuje wyłącznie na podstawie ogólnego opisu działania przedstawianego przez zainteresowanego we wniosku o wydanie interpretacji.

Osoby składające wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej, zawierające opisany schemat działania, powinny liczyć się zatem z odmową wydania interpretacji indywidualnej przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Identyfikacja zastosowania tego schematu w rozliczeniach podatkowych może skutkować wszczęciem postępowania, w tym na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej dotyczących przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

**Załącznik nr 2 do Uchwały nr 2/2019
Rady do Spraw Przeciwdziałania
Unikaniu Opodatkowania
z dnia 23 lipca 2019 r.**

**Podsumowanie spraw,
na tle których zapadły wyroki oraz wydane zostały ostrzeżenia**

Lp.	Wyrok/Ostrzeżenie
1.	<p style="text-align: center;">Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 listopada 2018 r. III SA/Wa 4199/17</p> <ol style="list-style-type: none">1. Podatnik, osoba fizyczna, rezydent Polski (J.U.), zakłada spółkę komandytową (Spółka U. k.s.) na Słowacji i wnosi do niej posiadane przez siebie udziały w polskich spółkach: U. sp. z o.o. i K. sp. z o.o., co skutkuje przeniesieniem na słowacką spółkę U. k.s. prawa do dywidendy wypłacanych przez spółki U. sp. z o.o. i K. sp. z o.o.2. Spółka U. sp. z o.o. prowadziła działalność wydawniczą, wydawała tygodnik (...). W roku 2011 nakład tygodnika wynosił 7 mln egzemplarzy, a sprzedaż 2,5 mln rocznie. Sprzedaż ta była niższa o 14,5% od sprzedaży w 2010 r. również przychód spółki z działalności wydawniczej w stosunku do roku 2010 zmniejszył się o 12,5%. Jednocześnie koszty własne sprzedaży były niższe tylko o 1,5% w stosunku do roku 2010, co świadczy o tym, że zmniejszała się rentowność prowadzonej działalności, spadał zysk brutto. Tendencje te utrzymywały się również w roku 2012. Spółka wykazywała jednak wysoki stan kapitału rezerwowego, na którym zgromadzone były zyski (również niepodzielone zyski z lat ubiegłych), który dawał spółce prawo do wypłaty dywidendy, przy czym jedynym udziałowcem spółki U. sp. z o.o. na dzień 31 grudnia 2011 r. był Podatnik. On też jako prezes spółki reprezentujący jednoosobowy zarząd, podejmował wszelkie decyzje.3. Słowacka spółka U. k.s. ("<i>komanditna spoločnosť</i>") jest podmiotem utworzonym wg prawa słowackiego, którego forma prawna jest odpowiednikiem polskiej spółki komandytowej. Podatnik pełni w niej funkcję komplementariusza.4. Zgodnie z umową słowackiej spółki U. k.s., jej wspólnikami byli:<ol style="list-style-type: none">a) komplementariusz – Podatnik (J.U.),b) komplementariusz - Spółka I. sp. z o.o., orazc) komandytariusz - M.D. <p>Zarejestrowany kapitał spółki U. k.s. i wkłady wspólników wynosiły:</p> <ol style="list-style-type: none">a) Komplementariusz – (Podatnik: J.U.): wykład w postaci 200 udziałów o wartości nominalnej 500 zł każdy, łącznie o wartości nominalnej 100 000 zł w U. sp. z o.o. oraz 40 udziałów o wartości nominalnej 1 250 zł każdy, łącznie o wartości nominalnej 50 000 zł w K. sp. z o.o.,b) Komplementariusz - Spółka I. sp. z o.o.: brak wkładu.c) Komandytariusz - M.D.: wkład pieniężny 250 euro (minimalna kwota kapitału zakładowego), który przelano na konto spółki w dniu 8 sierpnia 2012 r. ze wspólnego rachunku bankowego prowadzonego z J.U., <ol style="list-style-type: none">5. Podatnik (J.U.) w spółkach U. sp. z o.o. oraz K. sp. z o.o., których udziały wniósł do spółki U. k.s., był prezesem zarządu, a przed wniesieniem ww. udziałów do spółki U. k.s. był właścicielem całości udziałów. Spółka U. pełniła funkcję podmiotu holdingowego, a źródłem jej dochodów były dywidendy wypłacane przez spółki z

grupy. Ponadto Spółka utrzymywała na terytorium Słowacji stałą siedzibę, decyzje istotne z punktu widzenia działalności spółki podejmowane były na terytorium Słowacji przez jej komplementariuszy.

6. Podatnik (J.U.) nabył od spółki S. sp. komandytowa, całość, tj. 10 udziałów o wartości nominalnej 500.00 zł (o łącznej wartości nominalnej 5.000 zł) w kapitale spółki I. sp. z o.o., w wyniku czego stał się jedynym właścicielem spółki I. sp. z o.o., który samodzielnie decydował o podejmowanych przez spółkę uchwałach, w tym o powołaniu samego siebie do zarządu spółki;
7. Na podstawie umowy przeniesienia udziałów tytułem aportu J.U. jedyny właściciel 200 udziałów w spółce U. sp. z o.o. oraz 40 udziałów w spółce K. sp. z o.o., stanowiących 100% kapitału zakładowego spółek U. sp. z o.o. i K. sp. z o.o., zbył ww. udziały na rzecz spółki U. s.k. tytułem wniesienia aportu do spółki. Umowę zarówno w imieniu zbywcy udziałów, jak i nabywcy, podpisał J.U., występując raz w roli właściciela zbywanych udziałów, a drugi raz w roli komplementariusza spółki U. k.s.
8. W dniu 31 maja 2012 r. Zgromadzenie Wspólników spółki U. sp. z o.o. postanowiło wypłacić jednorazową dywidendę udziałowcowi w kwocie 26.000.000,00 zł.
9. Uchwałą z dnia 12 lipca 2012 r. Zgromadzenie Wspólników spółki U.k.s zatwierdziło podział zysku netto Spółki za pierwszy rok obrotowy, trwający od daty rejestracji spółki w rejestrze handlowym 24 maja 2012 r. do dnia 31 maja 2012 r. w ten sposób, iż: kwotę 5.922,80 EUR postanowiono zatrzymać w spółce jako zysk niepodzielony pozostający do dyspozycji wspólników, zaś pozostałą kwotę podzielić pomiędzy wspólników,
10. Uchwałą z 23 października 2014 r. Zgromadzenie wspólników spółki U. k.s. uchwaliło zwrot wkładu rzeczowego wniesionego przez J.U. do spółki, tj. przeniesienia udziałów spółki na rzecz J.U. w wartościach nominalnych. Umowę przeniesienia własności udziałów podpisał J.U., raz jako nabywający udziały od spółki oraz drugi raz jako Komplementariusz spółki w imieniu spółki I. sp. z o.o. g) spółka U. k.s. została zlikwidowana i wykreślona ze słowackiego rejestru handlowego w dniu 21 stycznia 2016 r., ponieważ "wbrew pierwotnym oczekiwaniom zarządzanie spółką i związana z tym konieczność podróży na Słowację okazało się zbyt obciążające fizycznie dla Podatnika".
11. Słowacka spółka U. k.s. podejmuje uchwałę o wypłacie na rzecz Podatnika (J.U.) zysku w warunkach, w których we wszystkich tych czynnościach wyłącznie występuje podatnik w różnym charakterze w zależności od istniejącego w danym momencie stanu prawnego. tj. jako: 1) samodzielny komplementariusz, 2) reprezentant komplementariusza - spółki I.I sp. z o.o., 3) udziałowiec spółki U. sp. z o.o.

W ocenie organów podatkowych, czynności te nosiły znamiona czynności pozornych. Decyzja o utrzymywaniu spółki U. k.s. przez ponad 2 lata podyktowana była chęcią skorzystania ze zwolnienia z opodatkowania dywidendy wypłaconej przez spółkę U. sp. z o.o. na rzecz spółki U. k.s. na podstawie art. 22 ust. 4, 4a i 4b ustawy o podatku dochodowym m od osób prawnych (tj. Dz. U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 z późn. zm., "u.p.d.o.p.") w brzmieniu obowiązującym w roku 2012. Nadto, założona przez podatnika spółka prawa słowackiego (U. k.s.) była odpowiednikiem spółki komandytowej, a więc osobową spółką prawa handlowego, niebędącą osobą prawną. Taka forma działalności umożliwiała zwrot otrzymanej dywidendy na konto podatnika również z pominięciem opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 8 ust. 1 i 2 przychody i koszty z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych u każdego podatnika określa się proporcjonalnie do jego prawa do udziału w zysku (udziału). Dochód z udziału w zysku spółki niebędącej osobą prawną opodatkowany jest jako przychód podatnika z działalności gospodarczej, korzystający ze zwolnienia, o którym mowa w art. 24 ust. 1 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku zawartej pomiędzy Rzeczypospolitą Polską a Słowacją (Dz. U. z 1996 r. Nr 30, poz. 131, dalej "umowy...").

Zdaniem organów podatkowych w sprawie doszło do wypłaty dywidendy ze spółki U. sp. z o.o. na rzecz Podatnika, zaś chronologia zdarzeń towarzyszących zawartym umowom, fakt nieprzypadkowych podmiotów zawierających umowy, w których jedyną osobą upoważnioną do ich zawarcia był Podatnik występując w różnych rolach w zależności od funkcji jaką pełnił w podmiotach zawierających umowy, wydana na wniosek Podatnika interpretacja podatkowa oparta o inny stan faktyczny niż ustalony w sprawie oraz wiodąca rola Podatnika w przeprowadzonych czynnościach, a więc utworzenie spółki prawa słowackiego, wniesienie udziałów do utworzonej spółki czy też wycofanie udziałów - świadczą o próbie ukrycia faktycznej czynności prawnej w postaci wypłaty dywidendy ze spółki U. sp. z o.o. na rzecz Podatnika. Podkreślenia wymaga, iż formalnie dywidenda nie została wypłacona na rzecz przypadkowego podmiotu, lecz na rzecz U. k.s., nad którym Podatnik miał praktycznie pełną kontrolę z uwagi na posiadanie 99,8% udziałów, a po uwzględnieniu, iż pozostałe udziały w wysokości 0,1% kapitału należały do spółki I., której był jedynym właścicielem, a 0,1% kapitału do żony podatnika - M.D., można stwierdzić, iż kontrolował 100% kapitału spółki. Według NUS, czynność prawna w postaci wypłaty ze spółki U. sp. z o.o. dywidendy miała na

celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej. W ocenie organów podatkowych w sprawie miał zatem zastosowanie przepis art. 199a § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm., dalej jako "O.p.") w zw. z art. 199a § 2 O.p.

„Obejście prawa” (tj. uniknięcie opodatkowania) polegało na takim ukształtowaniu treści czynności prawnych, że z formalnego punktu widzenia nie sprzeciwiały się one przepisom prawa, ale w rzeczywistości zmierzały do osiągnięcia celów zakazanych przez prawo, tj. omińnięcia opodatkowania. Według organów podatkowych, intencją Podatnika, będącego jedynym udziałowcem Spółki U. sp. z o.o., była wypłata dywidendy, a celem chęć dokonania wypłaty dywidendy na prywatne konta Podatnika z pominięciem opodatkowania wypłaconej dywidendy. W przypadku, gdy spółka z o.o. wypłaca dywidendę osobie fizycznej mającej miejsce zamieszkania na terenie Polski, jest zobowiązana jako płatnik do pobrania i wpłacenia na rachunek organu podatkowego zryczałtowanego podatku dochodowego, o którym mowa w art. 30a ust. 1 pkt 4 ustawy o p.d.o.f. Jednocześnie w sytuacji, gdy podatek nie został pobrany przez płatnika, na podstawie art. 45 ust. 3b ustawy o p.d.o.f. należy zryczałtowany 19% podatek, o którym mowa w art. 29-30a ww. ustawy, należy wykazać w zeznaniu podatkowym.

W ocenie WSA, w niniejszej sprawie nie mógł znaleźć zastosowania art. 199a § 2 O.p. (wobec czego doszło do jego naruszenia), zgodnie z którym "jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej". Jak trafnie bowiem stwierdzono w wyroku NSA z dnia 15 stycznia 2016 r. (sygn. akt II FSK 3162/13, publ. www.orzeczenia.nsa.gov.pl):

- przepis art. 199a § 2 O.p. ma zastosowanie jedynie w razie stwierdzenia dokonania pozornej czynności prawnej, a nie czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, niemającej jednak cech czynności pozornej.

- według art. 199a § 2 O.p. tylko jedna z cech pozorności wymienionych w art. 83 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) jest wykorzystana, a mianowicie gdy strony dokonują czynności pozornej (symulowanej) w celu ukrycia czynności prawnej (dysymulowanej), której skutki prawne rzeczywiście chcą wywołać; w przypadku pozorności zatem musi występować tożsamość stron czynności prawnej symulowanej i dysymulowanej.

To, że - stosownie do art. 199a § 1 O.p. - organ podatkowy w trakcie ustalania treści czynności prawnej ma obowiązek badania zgodnego zamiaru stron i celu czynności, a nie tylko dosłownego brzmienia oświadczeń woli złożonych przez strony czynności, nie oznacza, że może jednocześnie stosować inne środki niż przewidziane w art. 199a § 2 O.p. Tymczasem, podobnie jak w ww. sprawie o sygn. akt II FSK 3162/13, także w niniejszej sprawie argumentacja, którą posłużyły się organy podatkowe, nie wskazuje na to, że ww. czynności prawne zostały zrealizowane w warunkach pozorności, o której mowa w art. 199a § 2 O.p. w związku z art. 83 § 1 k.c., chociaż niewątpliwie dokonane zostały w celu zminimalizowania obciążeń podatkowych, a wręcz uniknięcia zapłacenia podatku dochodowego. W szczególności, wszystkie działania Strony zostały podjęte na podstawie obowiązującego prawa, podobnie jak wszystkie skutki prawne (wyciągnięte względem strony), których Strona była "beneficjentem" wynikały z tego prawa. Organy podatkowe nie wykazały przy tym "symulowania" czynności przez Stronę, ponieważ wszelkie działania Strony, przewidziane w treści prawa (handlowego i podatkowego) były następstwem zdarzeń faktycznych i miały odzwierciedlenie w rzeczywistości.

Zdaniem Sądu, organy podatkowe nie wykazały, by działania te nie zostały podjęte na podstawie i w granicach obowiązującego prawa, jak też, że skutki tych działań nie były przewidziane przez prawo lub naruszały prawo: ani podatkowe, ani gospodarcze w szerokim rozumieniu. Pomimo podjęcia, z urzędu, czynności poszukiwawczych w tym względzie naruszeń tych nie dostrzega również Sąd. Nie można bowiem odmówić Stronie ani przyznanych jej przez Prawodawcę (polskiego czy słowackiego) uprawnień do korzystania ze struktur podmiotów prawa gospodarczego (sp. z o.o., spółki komandytowej, uprawnień komplementariusza czy komandytariusza, praw do zysku, prawa do wniesienia lub wycofania udziałów i in.), ani prawa do układania stosunków gospodarczych z największą dla siebie korzyścią. Żaden ze znanych Sądowi przepisów nie zawiera ograniczeń, co do sposobu prowadzenia działalności gospodarczej przez spółkę U. k.s., jak też w zakresie sposobu redystrybuowania zysku z tej działalności gospodarczej. Podstaw do tego działania nie wskazały także organy podatkowe, o czym niżej. Sąd nie doszukał się przejawów, jak określiły to organy podatkowe - "omińnięcia prawa". obejście prawa polegało na takim ukształtowaniu treści czynności prawnych, że z formalnego punktu widzenia nie sprzeciwiały się one przepisom prawa, ale w rzeczywistości zmierzały do osiągnięcia celów zakazanych przez prawo, tj. omińnięcia opodatkowania. W szczególności, niezrozumiały jest pogląd, zgodnie z którym " (...) dla omińnięcia opodatkowania niezbędnym było utworzenie spółki prawa słowackiego U. k.s., czego nie można uznać za przypadek, biorąc pod uwagę konsekwencje podatkowe wynikające z umowy zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską, a Republiką Słowacką umożliwiające zwolnienie z opodatkowania wypłaconej dywidendy przez spółkę U. sp. z o.o. na rzecz spółki U. k.s. na podstawie art. 10 umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania z dnia 18 sierpnia 1994 r. zawartej pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką

	<p>Słowacką, jak również zwolnienie z opodatkowania w Polsce dochodu uzyskanego przez współnika spółki U. k.s. Podatnik (J.U.) z tytułu udziału w zyskach spółki osobowej na podstawie art. 24 ust. 1 lit. a ww. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania." Stosowanie prawa nie jest "celem zakazanym" przez prawo, jak również tym celem nie jest wykorzystanie przez Stronę mechanizmów stworzonych przez ustawodawcę. To do zadań Prawodawcy należy takie ukształtowanie prawa, zwłaszcza prawa daninowego, by osiągnąć zakładany przez niego cel. Obciążanie Strony konsekwencjami nieudolności prawodawcy w tym zakresie wykracza poza ramy dozwolonego luzu przyznanego przy działaniu organów państwa w celu realizacji działania budzącego zaufanie obywateli. Żeby możliwe było postulowane przez organy zastosowanie art. 17 ust. 1 pkt 4, art. 30a ust. 1 pkt 4, art. 45 ust. 1u ust. 3b u.p.d.o.f. musiałyby zajść (w stanie faktycznym) przesłanki zastosowania tych przepisów, co z uwagi na stan faktyczny sprawy, zgodność z prawem (krajowym i słowackim) działań Strony - nie miało miejsca. To, że stosownie do art. 199a § 1 O.p. organ podatkowy w trakcie ustalania treści czynności prawnej ma obowiązek badania zgodnego zamiaru stron i celu czynności, a nie tylko dosłownego brzmienia oświadczeń woli złożonych przez strony czynności, nie oznacza, iż jest to samodzielna podstawa do zakwestionowania skutków czynności prawnej dla celów podatkowych.</p> <p>Sąd jest zobowiązany do poszanowania dorobku prawnego. W szczególności, w wyroku z 11 maja 2004 r. K 4/03 (por (Dz. U. z 2004 r. Nr 122, poz. 1288) Trybunał Konstytucyjny uznał, że "nadając organom podatkowym i organom kontroli skarbowej, przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej prawo do pominięcia skutków czynności prawnych, z dokonania których może dla podatnika płynąć korzyść w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku - narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa (...)" W przywołanym wyroku Trybunał Konstytucyjny zaznaczył konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę unormowań prawnopodatkowych o maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników. Jeżeli podatnik dokonuje czynności zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to osiągniętego w ten sposób pozytywnego dla podatnika rezultatu podatkowego nie powinno się traktować na równi z celami prawnie zakazanymi. Pominięcie skutków prawnych dokonanych czynności prawdopodobnie byłoby możliwe w dawnym porządku prawnym, pod rządami art. 24b § 1 O.p., ale ten przepis już nie obowiązuje. Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z 11 maja 2004 r. sygn. akt: K 4/03 uznał ten przepis za niezgodny z Konstytucją RP. Natomiast klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania wprowadzona ustawą z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846) obowiązuje dopiero od 15 lipca 2016 r. Kwestie związane ze stosowaniem przepisów tej klauzuli w czasie reguluje art. 7 ustawy zmieniającej, zgodnie z którym: "Przepisy art. 119a-119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy." Zatem klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania stosuje się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej, a więc od 15 lipca 2016 r. W związku z tym organy w rozpatrywanej sprawie nie miały upoważnienia do użycia takiej argumentacji, jakby klauzula zapobiegająca unikaniu opodatkowania była stosowana. W stanie prawnym obowiązującym w 2012 r. (mającym zastosowanie w niniejszej sprawie) ogólna klauzula zakazująca unikania opodatkowania nie obowiązywała, co jest równoznaczne z zakazem pomijania przez organy podatkowe skutków podatkowych czynności prawnej dokonanej wyłącznie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Jeżeli art. 199 § 1 O.p. stanowiłby wystarczającą regulację dla zakwestionowania skutków podatkowych czynności prawnych to zbędne byłoby wprowadzanie regulacji dotyczącej klauzuli zakazującej unikania opodatkowania. Sąd wychodzi z założenia, że Ustawodawca jest racjonalny. W konsekwencji, o ile czynność prawna jest ważna, organ podatkowy zobowiązany jest respektować skutki, jakie z danym rodzajem czynności wiąże system podatkowy. Skoro, Skarżący działała w granicach prawa, a ewentualna "optymalizacja podatkowa" nie może sama przez się dowodzić i uzasadniać kwestionowania jej skutków na gruncie prawa podatkowego. Skoro w 2012 r. nie było regulacji prawnej zawierającej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. (por. wyrok NSA z 15 stycznia 2016 r. sygn. akt: II FSK 3162/13, WSA w Gdańsku z 13 lipca 2016 r. sygn. akt: I SA/Gd 369/16 CBOSA), to organy podatkowe podjęły działania bez (wystarczającej) podstawy prawnej z wypaczeniem instytucji z art. 199a § 1 i § 2 O.p.</p>
2.	<p>I SA/Bd 896/17</p> <p>1. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej podał, że organ I instancji dokonał analizy przeprowadzonych przez podmioty powiązane czynności prawnych. W oparciu o nią organ odwoławczy stwierdził, że dokonanie przez Skarżącą czynności wniesienia aportem do powiązanej spółki komandytowej wytworzonych znaków towarowych, a następnie używanie ich na podstawie umowy licencyjnej miało na celu uzyskanie korzyści podatkowych. Zastosowany schemat pozwolił Skarżącej na urealnienie wartości własnych znaków towarowych, czego efektem była możliwość wprowadzenia do ksiąg podatkowych G. BD znaków towarowych o oszacowanej wartości rynkowej i dokonywania od tej wartości odpisów amortyzacyjnych oraz odniesienia tej wartości w koszty podatkowe - przy wykorzystaniu zasad opodatkowania współników spółki komandytowej - poprzez odpisy amortyzacyjne dokonywane w podmiocie zależnym. Następnie G. BD udostępniła znaki towarowe G. S.A. na podstawie umowy licencyjnej. Opłaty z tego tytułu również odniesiono w koszty podatkowe. W dniu (...) grudnia 2009 r. Skarżąca wniosła aportem</p>

wytworzone przez siebie i zarejestrowane w Urzędzie Patentowym RP prawa ochronne na znaki towarowe zawierające markę (lub cechę) G. do powołanego podmiotu powiązanego (obecnie G. BD) w zamian za objęcie udziałów o wartości 20.435.000,00 zł.

2. W 2010 r. zwiększono wartość wkładu niepieniężnego wniesionego do G. BD o kwotę 621.000,00 zł, tj. o wartość dwóch kolejnych znaków towarowych: D. (o wartość 621.000,00 zł) i V. (o wartość 0,00 zł). Udziałowcami G. BD na dzień wniesienia aportu, tj. na dzień (...) grudnia 2009 r. były: G. BD oraz Skarżąca.

W dniu (...) grudnia 2009 r. Skarżąca (licencjobiorca) zawarła umowę licencyjną z G. BD (licencjodawca), na mocy której udostępniono prawo do użytkowania znaku G. Następnie na mocy umowy licencyjnej z dnia (...) czerwca 2010 r. Spółka G. BD udostępniła Spółce G. S.A. prawo do użytkowania znaków D. i V. Wartość rynkowa stanowiących przedmiot aportu znaków towarowych została przed ich wniesieniem oszacowana przez firmę zewnętrzną.

W 2013 r. Skarżąca poniosła łączne koszty opłat licencyjnych z tytułu umów licencyjnych zawartych z G. BD w kwocie 3.501.638,24 zł (w tym za znak G. - 3.367.478,44 zł, D. w kwocie 134.159,80 zł), a wydatki te zaliczyła do kosztów uzyskania przychodów. Spółka (jako usługodawca) zawarła z G. BD (jako usługobiorcą) w dniu (...) lipca 2010 r. umowę o świadczenie usług marketingowych, na mocy której Spółki zawarły porozumienie dotyczące promocji znaku towarowego V. Zgodnie z nim Skarżąca miała za zgodą G. BD (jako właściciela znaku) świadczyć usługi marketingowe (także za pomocą osób trzecich) na rzecz G. BD w zamian za wynagrodzenie na podstawie miesięcznie wystawianych faktur VAT. Postanowiono, że do kosztów tego wynagrodzenia zaliczane będą koszty dotyczące realizacji promocji znaku towarowego oraz odpowiednia część kosztów ogólnego zarządu powiększonych o 8,73%.

3. Organ I instancji ustalił, że w 2013 r. G. BD z tytułu działalności gospodarczej polegającej wyłącznie na udzielaniu licencji na korzystanie ze znaków towarowych poniosła stratę podatkową, gdyż amortyzacja podatkowa tych znaków była wyższa niż przychód osiągnięty od G. S.A. z tytułu opłat licencyjnych (3.501.640,87 zł - 4.292.260,22 zł). Z uwagi na fakt, że Skarżąca posiadała w G. BD 99,99% udziałów, w swoich przychodach ujęła kwotę 3.501.290,70 zł (99,99% z 3.501.640,87 zł), a w kosztach - 4.291.830,99 zł (99,99% z 4.292.260,22 zł). W konsekwencji, w rachunku podatkowym G. S.A. uwzględniła stratę podatkową (790.540,29 zł) z tytułu udziału w G. BD.

Analizując zapisy ujęte w księgach ustalono, że w każdym miesiącu 2013 r. miała miejsce wypłata na rzecz G. S.A. tzw. "zaliczki na poczet zysku 2013 r.", w wysokościach zbliżonych do miesięcznych opłat licencyjnych dokonywanych przez Stronę na rzecz G. BD. Skarżąca przypadający jej zysk z G. BD zaksięgowwała w bilansie za 2013 r. jako przychód. Ustalając podstawę opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2013 r. Spółka wyłączyła całą kwotę zysku (3.432.342,58 zł) z przychodów, jako niepodlegającą opodatkowaniu. Natomiast w podstawie opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych za 2013 r. Skarżąca jako wspólnik spółki komandytowej, uwzględniła stratę spółki komandytowej w wysokości 790.540,29 zł.

Przychody oraz koszty G. BD Spółka ujęła zatem w rozliczeniu podatku dochodowego od osób prawnych za 2013 r. Tym samym Spółka w kosztach uzyskania przychodów badanego okresu ujęła dwa razy koszty związane ze znakami towarowymi: raz jako opłaty licencyjne i drugi raz poprzez doliczenie do kosztów, proporcjonalnie do posiadanego udziału, koszty spółki G. BD stanowiące wartość odpisów amortyzacyjnych znaków towarowych.

Organ dokonał analizy przeprowadzonych przez podmioty powiązane czynności biorąc pod uwagę ich gospodarcze uzasadnienie. Wskazał, że G. BD to podmiot nie zatrudniający pracowników, wykazujący przychody w kwocie 3.501.638,24 zł wyłącznie z tytułu usług licencyjnych (należności otrzymane od Skarżącej) oraz koszty w kwocie 68.952,81 zł. Skarżąca w związku z transakcjami z podmiotem powiązaniem G. BD sporządziła dokumentację na podstawie art. 9a u.p.d.o.p. pn. "Dokumentacja cen transferowych. G. S.A. Rok podatkowy: 2013". Dokumentacja ta obejmowała transakcje wniesienia znaków towarowych: G., D. i V. jako wkładu do G. BD, zakup praw od G. BD do korzystania ze znaków towarowych: G. i D. oraz świadczenie usług marketingowych na rzecz G. BD. Z dokumentacji podatkowej wynika, że G. BD jest spółką należącą do Grupy G. Podmiot ten został powołany: "w celu zapewnienia odpowiedniej ochrony nad własnością intelektualną, niezbędną do odpowiedniego funkcjonowania Grupy G.", "do zarządzania prawami własności intelektualnej", "w celu zapewnienia lepszej ochrony praw do własności znaków D. i V. oraz dokonywania istotnych z biznesowego punktu widzenia uaktualnień oraz zmian w prawach własności intelektualnej". "Dzięki takiemu rozwiązaniu G. S.A. mógł w większym stopniu skoncentrować swoje zasoby na podstawowej działalności, tj. produkcji i sprzedaży akcesoriów meblowych." Ponadto w dokumentacji zapisano, że "Strategią Grupy G. była reorganizacja procesu zarządzania własnością intelektualną w ten sposób, aby zapewniony był jak najwyższy poziom jej ochrony oraz maksymalna efektywność w wykorzystaniu znaków towarowych. Sposobem na zarządzanie własnością intelektualną było zatem wyodrębnienie podmiotu w ramach Grupy G., specjalizującego się w kwestii uzyskiwania i ochrony praw własności intelektualnej."

W ocenie organu tak przeprowadzona reorganizacja nie mogła przyczynić się do lepszej ochrony znaków towarowych oraz spowodować większą efektywność ich wykorzystania. Spółka nie poczyniła żadnych działań mających na celu ich osiągnięcie, bowiem ochroną znaków towarowych nadal zajmowała się ta sama Kancelaria Patentowa, w tym samym zakresie. Nadto stroną praktyczną obsługi czynności związanych z ochroną znaków zajmowała się nadal Skarżąca, gdyż na podstawie zawartej umowy z G. BD udostępniała temu podmiotowi adres, pomieszczenia, odbierała korespondencję, prowadziła sprawy księgowe. Konsekwencją poczynionych działań było jedynie formalne rozdzielanie usług dotyczących ochrony znaków towarowych oraz innych własności przemysłowych. Przeprowadzona tzw. restrukturyzacja nie była też obojętna podatkowo, jak to zapisano w dokumentacji cen transferowych. Przychód z tytułu korzystania ze znaku po stronie G. BD został co prawda zrównoważony kosztem uzyskania przychodu po stronie korzystającego, czyli G. S.A., ale ponieważ dla celów podatkowych G. BD wykazała koszty dotyczące odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych w kwocie 4.292.260,22 zł, kwota ta obciążała również koszty G. S.A. Organ odwoławczy zaznaczył, że odpisy amortyzacyjne są kosztem, który nie wiąże się z wpływem środków pieniężnych.

Ponadto organ podkreślił, że G. BD była w posiadaniu niewielkich środków pieniężnych, gdyż w rozliczeniu miesięcznym wpłaty od G. S.A. z tytułu opłat licencyjnych były "zwracane" poprzez wypłaty zaliczki na poczet zysku rocznego. Poprzez taki mechanizm G. S.A., w związku z wniesieniem znaków towarowych aportem do G. BD, praktycznie nie angażowała środków finansowych, gdyż wpłacone kwoty opłat licencyjnych w danym miesiącu "wracały" w postaci zaliczki na poczet zysku G. BD. Zysk bilansowy powstał natomiast w G. BD, gdyż podmiot ten dla celów bilansowych nie amortyzował znaków towarowych. Gdyby G. BD dokonywała również dla celów bilansowych amortyzacji znaków towarowych wniesionych aportem, bilansowy zysk nie powstałby i wpłaty z tytułu umów licencyjnych nie "wróciłyby" do Spółki, lecz pozostały w G. BD. Zatem przy wykorzystaniu mechanizmu opodatkowania wspólników spółki komandytowej oraz poprzez nieamortyzowanie bilansowo znaków towarowych w G. BD, Skarżąca uzyskała, bez potrzeby angażowania środków pieniężnych, możliwość rozliczenia w rachunku podatkowym kosztów ponoszonych opłat licencyjnych w kwocie 3.501.638,24 zł. Ponadto ustalona przez G. BD roczna kwota odpisów amortyzacyjnych była wyższa od rocznej kwoty opłat licencyjnych, dlatego w rozliczeniu rocznym powstała w spółce G. BD strata, którą G. S.A., również poprzez wykorzystanie mechanizmu opodatkowania wspólników spółki komandytowej, ujęła w swoim rachunku podatkowym.

Podsumowując Dyrektor stwierdził, że zysk podatkowy Skarżącej w związku z wniesieniem aportem znaków towarowych do G. BD, to możliwość rozliczenia w rachunku podatkowym kosztów dotyczących opłat licencyjnych i straty G. BD, bez angażowania aktywów pieniężnych. Efektem tego jest to, że Skarżąca generuje stratę podatkową od wielu lat. Od 2010 r. z uwagi na osiągnięte straty, bądź ich odliczenie od dochodu, Skarżąca nie jest płatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Zdaniem organu, opisane działania Spółki nie miały innego celu niż uzyskanie korzyści podatkowych.

Organ podał, że poza sporem w sprawie jest, iż nastąpiło prawne przeniesienie znaków towarowych do powiązanego podmiotu, jednak podmiot ten w rzeczywistości nie realizował funkcji związanych z zarządzaniem znakami, gdyż faktycznie wykonywane były one przez G. S.A. Organ zgodził się, że z punktu widzenia dużej konkurencyjności w branży meblarskiej, budowanie marki jest ważnym działaniem zarówno na rynku polskim, jak i globalnym, na co wskazują cytowane przez Spółkę wypowiedzi przedstawicieli tej branży. Jednak budowanie marki może być realizowane przez wyodrębniony podmiot z grupy, który ma rzeczywistą zdolność do ponoszenia przypisanego mu ryzyka związanego z rozwojem strategii znaków towarowych.

W ocenie organu, z ustalonego w toku postępowania stanu faktycznego wynika, że G. BD nie posiadała takich zdolności. Opisany brak zatrudnienia w spółce komandytowej, będącej prawnym właścicielem znaków towarowych powoduje, że nie prowadzi ona działalności w zakresie opracowywania, kontroli, zarządzania oraz wdrażania strategii marketingowej, pomimo iż formalnie G. BD realizuje ochronę znaków pod względem prawnym poprzez Kancelarię patentową. Organ nie zgodził się z argumentacją Skarżącej, że w imieniu G. BD aktywnie działa podmiot upoważniony do jej reprezentacji, tj. komplementariusz - firma G. Sp. z o.o. posiadająca 0,01% udziałów w G. BD. Podmiot ten również nie zatrudnia pracowników i jest w 100% własnością G. S.A. Faktyczne czynności w imieniu G. BD podejmuje zatem Skarżąca.

W ocenie organu odwoławczego, G. BD nie wykonywała żadnych czynności, nie ponosiła żadnego ryzyka, a przypisana temu podmiotowi ochrona posiadanych znaków towarowych, nie była przez niego realizowana. O charakterze tego podmiotu świadczy także przedłożony wydruk z rachunku bankowego G. BD. Pomijając opłaty bankowe i administracyjne (1 przelew do Urzędu Patentowego RP, 1 przelew do W. w Genewie, 1 przelew do Sądu Rejonowego w T., zapłata podatku VAT do Drugiego Urzędu Skarbowego w T.), wszystkie koszty dotyczą wyłącznie transakcji ze Skarżąca i z Kancelarią Patentową. Natomiast wpłaty pochodzą wyłącznie od Spółki. Mając na uwadze opisane wcześniej mechanizmy, w ocenie organu odwoławczego, potwierdza to ustalenie, że udział G. BD w działaniach gospodarczych związanych z zarządzaniem znakami towarowymi wynikał jedynie z chęci uzyskania korzyści podatkowej przez Skarżąca.

	<p>Jednocześnie organ odwoławczy stwierdził, że nieuprawnione jest powoływanie się w sprawie na ochronę uzyskaną przez Skarżącą na podstawie otrzymanych interpretacji indywidualnych, w szczególności w zakresie uznania za koszt uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od posiadanych przez G. BD znaków towarowych, bowiem przedstawiony w niej cel planowanej restrukturyzacji grupy G., który Spółka sama zaprezentowała we wniosku o wydanie interpretacji, miał uzasadnienie gospodarcze.</p>
<p>3.</p>	<p>Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 kwietnia 2018, III SA/Wa 2037/17</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Spółka S.A. z siedzibą w K wniosła 23 kwietnia 2008 r. aport w postaci nieruchomości do Spółki Komandytowej; - 3 listopada 2008 r. Spółka S.A. z siedzibą w K zawarła umowę z B. Sp. z o.o. na leasing tej nieruchomości; - 23 grudnia 2008 r. Spółka Komandytowa zawarła ze spółką B. Nieruchomości umowę sprzedaży nieruchomości; - Spółka Komandytowa nie otrzymała zapłaty wynikającej z zawartej umowy; - rozliczenia z tytułu tej sprzedaży dokonano w ten sposób, że kwotę 16.876.476,05 zł przeznaczono na pokrycie zobowiązań Spółki S.A. z siedzibą w K; - Spółki S.A. z siedzibą w K z tego tytułu nie wykazała przychodu, natomiast przedłożyła umowę pożyczki pieniężnej zawartej tego samego dnia ze Spółką Komandytową na kwotę wynikającą z umorzonych zobowiązań. 2. Zdaniem tego organu: - strony umowy z uwagi na powiązania zarządcze były świadome jaki był faktyczny cel zawartej umowy pożyczki; - celem sprzedaży nieruchomości było umorzenie zobowiązań Spółki S.A. z siedzibą w K, natomiast umowa pożyczki została zawarta po to, aby Spółka S.A. z siedzibą w K nie musiała wykazywać przychodu w kwocie 16.876.472,05 zł z tytułu umorzenia zobowiązań; - umowa pożyczki została zawarta dla pozor, ponieważ od dnia jej zawarcia nie płacono ani odsetek ani nie spłacano kwoty głównej, ciągłymi aneksami przedłużano terminy spłaty, a w toku postępowania kontrolnego wobec Spółki Komandytowej za grudzień 2008 r. nie przedłożono "umowy pożyczki". Ponadto Spółka S.A. z siedzibą w K wniosła do Spółki Komandytowej nieruchomość o innej wartości niż wartość ewidencyjna. Przed wniesieniem aportu nieruchomość została wyceniona przez rzeczoznawcę. W tym samym roku nieruchomość została sprzedana za kwotę wynikającą z wartości wniesionego aportu. W związku z tym, w wyniku takiej transakcji ani u Skarżącej, ani w Spółce Komandytowej nie powstał dochód. 3. W rezultacie organ I instancji przyjął, że: - umowa pożyczki pieniężnej stwierdza czynności, które nie zostały dokonane, natomiast zebrany materiał dowodowy potwierdza sprzedaż nieruchomości w zamian za umorzenie zobowiązań; - Spółka S.A. z siedzibą w K zaniżyła przychód o kwotę 16.876.472,05 zł w świetle art. 199a § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.; dalej O.p.) w zw. z art. 12 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.; dalej "u.p.d.o.p."). Ponadto, organ I instancji, powołując się na art. 199a § 1 O.p. w zw. z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p. wskazał na zawyżenie przez Spółkę S.A. z siedzibą w K kosztów uzyskania przychodów wynikających z: a) umowy o współpracę z W.M. Sp. z o.o. dotyczącą usług logistycznych; b) umowy licencyjnej ze Spółką Komandytową a także udziału w kosztach tej Spółki, oraz c) umowy najmu pomiędzy Spółką S.A. z siedzibą w K a M. W. prowadzącą działalność gospodarczą pod nazwą M. M. <p>Ad a) mowa o współpracę w zakresie usług logistycznych zawarta przez Spółkę S.A. z siedzibą w K z W. M. Sp. z o.o.: umowę zawarto 30 grudnia 2008 r.; dotyczyła ona usług logistycznych w magazynach położonych w B.; na jej podstawie W.M.Sp. z o.o. wystawiła w 2011 r. faktury VAT za usługi logistyczne w łącznej kwocie 3.200.000 zł netto; umowa ta nie była realizowana, a zatem faktury z nią związane nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych; pracownicy W.M.Sp. z o.o., których przesłuchano w charakterze świadków, w istocie byli zatrudnieni przez Skarżącą; równoległe na rzecz Skarżącej usługi logistyczne świadczyła firma "(...)" P. P. otrzymując wynagrodzenie miesięczne w wysokości 11.500 zł; - wszystkie udziały W.M. Sp. z o.o. zostały sprzedane po wystawieniu ostatniej faktury w 2012 r.</p> <p>Ad b) mowa licencyjna zawarta przez Spółkę S.A. z siedzibą w K ze Spółką komandytową: umowę zawarto 8 lipca 2008 r.; dotyczyła ona udzielania przez Spółkę Komandytową wyłącznej licencji na używanie znaków towarowych W. przez Spółkę S.A. z siedzibą w K; wcześniej wspomniane znaki towarowe wniesione zostały aportem do W. I. Sp. z o.o. (jedynego udziałowca Skarżącej); umowa licencyjna została zawarta na okres 5 lat i mogła być przedłużana; - licencjodawca zobowiązał się do uiszczania na rzecz licencjodawcy opłat licencyjnych w kwocie stanowiącej za każdy rok trwania licencji równowartości 5% obrotów licencjodawcy dotyczącego towarów oznakowanych znakami towarowymi stanowiącymi przedmiot umowy; aneksami do ww. umowy zmieniono kwotę opłat najpierw na 0,5%, a później 1%; rzeczywistą wolą stron umowy licencyjnej było ciągłe podnoszenie kosztów związanych z korzystaniem ze znaków towarowych; najpierw jako koszty promocji, rejestracji, wizualizacji, a następnie jako koszty amortyzacji innego powiązanego podmiotu; na dzień 31 grudnia 2007 r. ani Spółka SA z siedzibą w K, ani W.I.Sp. z o.o. nie wykazały w bilansie wartości znaków towarowych; w 2008 r. na zlecenie Spółki SA z siedzibą w K dokonano wyceny znaku towarowego W.; - znaki towarowe (wg wyceny dokonanej dla celów biznesowych o wartości</p>

64.000.000 zł) W.I.Sp. z o.o. w 2008 r. wniosła do nowoutworzonej spółki osobowej, koszty spółki komandytowej rozliczano w 90% u Skarżącej. Ponadto Spółka Komandytowa wystawiała fakturę na rzecz Skarżącej za korzystanie ze znaku towarowego, którą również ewidencjonowano w ciężar kosztów; Spółka Komandytowa w 2011 r. wykazała koszty związane ze znakiem towarowym jedynie w wysokości 4.140 zł; Spółka SA z siedzibą w K powoływała podmioty by uprawdopodobnić, że wystawiane faktury odzwierciedlają rzeczywisty przebieg operacji; pomimo wniesienia aportem znaku towarowego do Spółki Komandytowej i zawarcia umowy licencyjnej na korzystanie ze znaków towarowych w rzeczywistości znakami tymi rozporządzała Spółka SA z siedzibą w K - umowa licencyjna została zatem zawarta w celu wykazywania wysokich kosztów bez ich faktycznego poniesienia.

Ad c)

mowa najmu zawarta przez Spółkę SA z siedzibą w K z M. W. prowadzącą działalność gospodarczą pod nazwą M.M.: umowę zawarto 1 lutego 2011 r.; dotyczyła ona najmu części budynku posadowionego na nieruchomości położonej w K. o powierzchni 189 m² oraz dwóch miejsc garażowych na terenie tej nieruchomości do prowadzenia działalności biurowej; na podstawie tej umowy wystawiono 9 faktur na łączną kwotę 135.666.00 zł; wykorzystanie ww. pomieszczeń w celach organizowania spotkań biznesowych jest wątpliwe; pod adresem ww. nieruchomości zamieszkuje Państwo W.; nie był tam - zgodnie zeznaniem - członek zarządu P.U.; przedstawiono jedynie nieprecyzyjne w treści oświadczenie przedstawicieli chińskich podmiotów o odbyciu we wskazanym miejscu spotkań biznesowych; z konta Skarżącej dokonywano płatności z tytułu rozliczeń z urzędem skarbowym podatku VAT, płatności do ZUS i za polisę ubezpieczeniową firmy M. W.; Spółka SA z siedzibą w K z powodu niewykorzystanej powierzchni biurowej wynajmowała powierzchnię biurową innym podmiotom; - wystawione faktury nie dokumentują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a w związku z tym nie mogły zostać uwzględnione jako koszty uzyskania przychodu.

W ocenie WSA na tle rozważanego zagadnienia spornego (umowy pożyczki) odnotować trzeba, że organ I instancji uznał, że umowa pożyczki została zawarta, aby Spółka SA z siedzibą w K nie musiała wykazywać przychodu w kwocie 16.876.472,05 zł z tytułu umorzenia zobowiązań. Zdaniem tego organu, strony umowy pożyczki usiłowały ukryć przed organem podatkowym rzeczywiście realizowaną umowę sprzedaży nieruchomości za zobowiązania Spółki SA z siedzibą w K. Podstawą prawną swego rozstrzygnięcia organ w zakresie uznania wskazanej umowy za pozorną uczynił przepis art. 199a § 2 O.p.

Sąd zauważa, że dla przyjęcia pozorności, stosownie do art. 83 § 1 k.c., wymagane jest kumulatywne spełnienie następujących przesłanek:

oświadczenie jednej strony jest składane dla pozorów,

oświadczenie woli musi być złożone drugiej stronie, a adresat oświadczenia woli musi zgadzać się na dokonanie czynności prawnej jedynie dla pozorów.

Brak któregokolwiek z tych elementów nie pozwala na uznanie czynności prawnej za dokonaną jedynie dla pozorów.

Oświadczenie woli złożone jest dla pozorów wtedy, gdy z góry powziętym zamiarem stron jest brak woli wywołania skutków prawnych, przy jednoczesnej chęci wprowadzenia innych osób (lub organów) w błąd co do dokonania określonej czynności prawnej (zob. wyrok SN z dnia 12 lipca 2002 r., V CKN 1547/00, Lex, nr 56054).

Warunkami koniecznymi do uznania oświadczenia woli za pozorne są także wymogi, by było ono złożone drugiej stronie oraz aby adresat oświadczenia woli zgadzał się na pozorność. Zgoda drugiej strony musi być wyraźna i nie budzić żadnych wątpliwości. Warunek zgody wskazuje na konieczność porozumienia między stronami co do dokonania czynności pozornej. Nie wystarczy, że na podstawie okoliczności adresat mógł się domyślać, iż składający oświadczenie woli nie traktuje go poważnie, podobnie jak nie można by postawić mu zarzutu, że przy dołożeniu należytej staranności mógł się o tym dowiedzieć. Wymóg zgody oznacza, że adresat musi mieć pozytywną wiadomość o tym, że oświadczenie nie ma wywołać tych skutków prawnych, jakie normalnie z niego wypływają, i ponadto na stan taki musi wyrazić niebudzącą wątpliwości zgodę. Zgoda drugiej strony na pozorność musi być uprzednia w stosunku do pozornego oświadczenia woli, a zatem powinna być wyrażona najpóźniej w chwili dokonywania czynności prawnej.

Rozróżnia się dwie podstawowe postaci pozorności:

pierwszy to pozorność czysta, kiedy to strony, dokonując czynności prawnej, nie mają zamiaru wywołania żadnych skutków prawnych. W ich sferze prawnej nic się nie zmienia, a jedynym celem ich zachowania jest stworzenie u innych przeświadczenia, że czynność prawna, w takiej postaci jak ujawniona, została w rzeczywistości dokonana.

drugi to pozorność kwalifikowana, względna kiedy strony zawierają czynność prawną pozorną tzw. symulowaną dla ukrycia innej, rzeczywiście przez te strony zamierzonej i dokonanej. Rzeczywistym zamiarem stron jest wówczas wywołanie innych skutków prawnych niż wynikałoby to z treści ujawnionych oświadczeń. W razie ukrycia pod pozornym oświadczeniem woli innej czynności prawnej, jej ważność "ocenia się według właściwości tej czynności (zob. Małgorzata Pyziak-Szafnicka (red.) et al, Kodeks cywilny. Część ogólna. Komentarz, Lex 2009).

W analizowanej sprawie nie można wyciągnąć jednoznacznego wniosku co do tego, że umowa pożyczki miała charakter pozorny. Zgromadzony materiał dowodowy był niepełny. W tym stanie rzeczy konkluzję o pozorności zawartej umowy należało ocenić jako przedwczesną. Organy niedostatecznie wyjaśniły kwestię spłaty zobowiązań wynikających z umowy pożyczki. Pożyczka, mimo odraczania jej terminu spłaty od 2012 r. była spłacana. Organ I instancji bez szerszej argumentacji przyjął zaś, że pożyczka ta nie była spłacana. Znamiennym jest, że w tym zakresie brak jest jakiejkolwiek wypowiedzi organu odwoławczego.

Kolejne zagadnienia sporne dotyczące: 1) zawyżenia przez Spółkę SA z siedzibą w K - według ustaleń organów - kosztów uzyskania przychodów wynikających z: umowy o współpracę zawartej z W.M.Sp. z o.o. dotyczącą usług logistycznych, umowy licencyjnej zawartej ze Spółką Komandytową, a także udziału w jej kosztach; oraz umowy najmu zawartej z M. W.;

wskazać trzeba, że organ I instancji kwestionując rzeczywisty charakter dokonanych czynności powołał się na art. 15 u.p.d.o.p. w zw. art. 199a § 1 O.p.

Przy czym odnosząc się do powyższych kwestii organy podatkowe z jednej strony twierdzą, że nie kwestionują zawartych umów, wystawionych faktur VAT i dokonanych płatności, a jedynie dokonują oceny skutków podatkowych tych czynności (art. 199a § 1 O.p.). Z drugiej zaś strony podnoszą, że sporne faktury stwierdzały czynności, które nie zostały dokonane (są nierzetelne), w związku z czym dokumentowane nimi wydatki nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, zgodnie z art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

W rozpoznawanej sprawie, organy dokonały analizy przeprowadzonych przez ww. podmioty powiązane czynności prawnych biorąc pod uwagę ich gospodarcze uzasadnienie i stwierdziły, że zaszły podstawy do zastosowania art. 199a § 1 O.p.

Odnosząc się do powyższego Sąd zauważa, że opisane w zaskarżonej decyzji czynności prawne podejmowane przez Spółkę SA z siedzibą w K składają się na mechanizm optymalizacyjny związany z takim nakreśleniem schematu transakcyjnego, którego realizacja co do zasady jest pozbawiona uzasadnienia gospodarczego z wyłączeniem korzyści podatkowych.

Czynności te niewątpliwie podjęte zostały w celu osiągnięcia zamierzonego rezultatu podatkowego, w tym optymalizacji opodatkowania. Nie można jednak stwierdzić, że opisane czynności prawne miały cechy czynności pozornych, a tylko skutków podatkowych wynikających z takiej czynności organ podatkowy mógłby nie uwzględnić. Ukrycie czynności prawnej pod czynnością symulowaną jest przykładem pozornego oświadczenia woli. Podnieść zatem należy, że organ podatkowy może nie uwzględnić skutków podatkowych wynikających jedynie z tych czynności, które mają charakter pozorny.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2016 r. poz. 846) i obowiązuje dopiero od 15 lipca 2016 r. Zgodnie z dodanym art. 119a § 1 O.p. 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). Kwestie związane ze stosowaniem przepisów tej klauzuli w czasie reguluje art. 7 ww. ustawy zmieniającej, stanowiąc, że Przepisy art. 119a-119f ustawy zmienianej w art. 1 mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy. Zatem klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania stosuje się do korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie ustawy zmieniającej, a więc od 15 lipca 2016 r.

W stanie prawnym obowiązującym w 2011 r. (mającym zastosowanie w niniejszej sprawie) ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania nie obowiązywała. Stan ten co do zasady oznacza zakaz pomijania przez organy podatkowe skutków podatkowych czynności prawnej, także wtedy, gdy jej dokonanie wiązało się z osiągnięciem korzyści podatkowej. W związku z tym, przyjąć należało, że art. 199a § 1 O.p. został w sposób nieuprawniony powołany w celu zakwestionowania wydatków wynikających z ww. trzech umów.

Wobec powyższego rozważenia wymagała możliwość zakwestionowania wydatków z tytułu trzech ww. umów na podstawie samego art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p.

Z przepisu tego wynika, że za koszty uzyskania przychodów należy uznać wszystkie racjonalnie i gospodarczo uzasadnione oraz definitywnie poniesione wydatki, których celem było osiągnięcie przychodów lub zachowanie albo zabezpieczenie ich źródła, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, o ile - jak wynika z art. 15 ust. 1 in fine - nie zostały one wymienione w katalogu kosztów (wydatków) zawartym w art. 16 ust. 1 u.p.d.o.p.

Tylko łączne spełnienie wszystkich wskazanych elementów decyduje o tym, czy dany wydatek jest kosztem uzyskania przychodu. Warunkiem zakwalifikowania dokonanego przez podatnika wydatku celowego, jako kosztu podatkowego, będzie wystąpienie skutku (następstwa poniesionego wydatku) w postaci nabycia towaru lub usługi od podmiotu na rzecz, którego wydatek ten został poczyniony. Ustalenie zatem w toku postępowania podatkowego, że nie wystąpił ów skutek, tzn. podatnik nie otrzymał od swojego kontrahenta stosownego świadczenia, na które poniesiony został wydatek, oznacza brak związku przyczynowego pomiędzy wydatkiem a potencjalnymi przychodami.

	<p>W ocenie Sądu, w rozpoznawanej sprawie przeprowadzone postępowanie dowodowe, w płaszczyźnie zakwestionowanych w ramach kosztów uzyskania przychodów wydatków poniesionych przez podatnia na podstawie ww. trzech umów, takich wymogów nie spełniało.</p>
<p>4.</p>	<p>III SA/Wa 108/18</p> <p>1. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w [...] (obecnie: Naczelnik [...] Urzędu Celno - Skarbowego w [...]), wszczął postępowanie kontrolne wobec J. S. w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2012 r. od dochodów uzyskanych z odpłatnego zbycia papierów wartościowych, pożyczonych papierów wartościowych lub pochodnych instrumentów finansowych i z realizacji praw z nich wynikających oraz odpłatnego zbycia udziałów w spółkach mających osobowość prawną i z tytułu objęcia udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną albo wkładów w spółdzielniach w zamian za wkład niepieniężny w postaci innej niż przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część. W wyniku przeprowadzonego postępowania organ kontrolny stwierdził, iż zawarte pomiędzy skarżącym a B. B. Limited umowy z dnia 25 października 2012 r. (umowa agencyjna) oraz z dnia 19 grudnia 2012 r. (umowa świadczenia w miejsce wykonania) miały charakter pozorny. Jak ustalono, wobec niewywiązania się przez J. S. z zapisów ww. umowy agencyjnej strona zawarła w dniu 19 grudnia 2012 r. umowę świadczenia w miejsce wykonania, na podstawie której przeniosła na rzecz B. B. Limited własność 18.080 udziałów S. I. Sp. z o.o., o łącznej wartości 1.808.000,00 zł, w celu zwolnienia się ze zobowiązania w wysokości 2.000.000,00 zł, stanowiącego karę umowną za niezrealizowanie usługi agencyjnej. W ocenie organu ww. działania miały na celu uzyskanie nienależnej korzyści podatkowej, tj. uniknięcie zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych, który powstał w związku z uprzednim objęciem przez J. S. 18.030 nowoutworzonych udziałów S. I. Sp. z o.o. o wartości 100,00 zł każdy i łącznej wartości 1.803.000,00 zł. Udziały te zostały przejęte przez J. S. w zamian za aport w postaci własności zabudowanych nieruchomości gruntowych oznaczonych numerem ewidencyjnym 15 i 16. Organ kontrolny stwierdził, iż skarżący zaniżył koszty uzyskania przychodów (o kwotę 113.973,20 zł), nie ujmując w nich wydatków związanych z nabyciem ww. nieruchomości gruntowych, tj. działek o numerach ewidencyjnych 15 i 16. Ponadto, w wyniku sprzedaży udziałów E. C. Sp. z o.o. ustalono, iż skarżący uzyskał z tego tytułu kwotę w wysokości 3.500,00 zł, a nie jak wskazał 6.100,00 zł oraz poniósł koszty w kwocie 1.824,83 zł, nie zaś 4.430,00 zł.</p> <p>Celem zawarcia spornych umów (agencyjnej oraz świadczenia w miejsce zobowiązania) było uniknięcie zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych. Obowiązek ten powstał – jak wskazano w treści decyzji – w związku z objęciem przez skarżącego 18 030 nowoutworzonych udziałów w S. I. sp. z o.o., o łącznej wartości 1 803 000 zł. Zdaniem organu odwoławczego rozliczenie kary umownej (2 000 000 zł) w zamian za przejęcie ww. udziałów za kwotę 1 395 000 zł miało na celu wygenerowanie straty pozwalającej na uniknięcie podatku za 2012 rok. W konsekwencji – wskazano w zaskarżonej decyzji – organ I instancji prawidłowo uznał, na podstawie art. 199a o.p., że dokonanie czynności na gruncie prawa podatkowego należy uznać za pozorne. W dalszej części argumentacji organ II instancji wskazał, że skarżący nie wykazała faktycznego realizowania postanowień umowy agencyjnej. Zwrócił uwagę na rażąco wysoką – w jego ocenie - karę umowną.</p>
<p>5.</p>	<p>I SA/Wr 33/18</p> <p>1. Mechanizm wprowadzenia do ewidencji 3 nieruchomości (w Ś. przy ulicach: G. (...), R. (...), T. (...)) polegał na pierwotnym wprowadzeniu ich do ewidencji w 2004 r. i 2006 r. zgodnie z ich wartością rynkową, następnie wycofaniu w dniu 31 października 2008 r. z ewidencji i dokonaniu ich darowizny na rzecz męża w dniu 20 listopada 2008 r., przy czym w umowie darowizny określono wartość nieruchomości już wielokrotnie większą niż rynkowa. Po upływie kilku miesięcy, w dniu 2 marca 2009 r., mąż skarżącej "powrotnie" darował wskazane nieruchomości skarżącej. Również w tej umowie, wartość nieruchomości wielokrotnie zawyżono. Następnie skarżąca, w dniu 2 marca 2009 r., ponownie wprowadziła nieruchomości do ewidencji środków trwałych - przyjmując już ich zawyżoną wartość.</p> <p>2. Czwartą nieruchomość (położoną w Ś., przy ulicy G. (...)) zakupił w 2008 r. mąż skarżącej i w dniu 2 marca 2009 r. podarował ją żonie, przy czym w notarialnej umowie darowizny z 2009 r., strony określiły jej wartość blisko dwukrotnie większą, niż cena zakupu z 2008 r. Skarżąca w 2009 r. wprowadziła tę nieruchomość do ewidencji środków trwałych, przyjmując jej wartość jak w umowie darowizny z 2009 r.</p> <p>Zawyżając "sztucznie" wartość środków trwałych, skarżąca tym samym zawyżyła wysokość odpisów amortyzacyjnych, w konsekwencji zawyżyła koszt uzyskania przychodu, co doprowadziło do zaniżenia dochodu do opodatkowania i podatku dochodowego od osób fizycznych.</p>

	<p>Czynności skarżące dokonane w latach 2008 i 2009 miały na celu podwyższenie wartości tych nieruchomości jako środków trwałych, już po wprowadzeniu ich do ewidencji, czego przepisy prawa podatkowego nie przewidują. Organy podatkowe prawidłowo, na podstawie art. 199a § 1 O.p., uznały, iż dokonane przez skarżącą czynności na gruncie prawa podatkowego, należy uznać za pozorne i nie uwzględniać ich skutków.</p> <p>Sąd zgadza się z oceną organu podatkowego drugiej instancji, iż czynności prawne skarżące odnoszące się do trzech ww. nieruchomości były pozorne i miały na celu wyłącznie pomniejszenie wymiaru podatku. Oceniając stan faktyczny należy więc pominąć pozorne umowy darowizny i przyjąć, iż skarżąca w rzeczywistości kontynuowała działalność gospodarczą przy użyciu wskazanych nieruchomości. Trafnie organ odwoławczy zauważył, iż brak jest logicznego uzasadnienia dokonanych czynności prawnych (darowizn) w tak krótkim odstępie czasu, oprócz wyraźnych korzyści podatkowych z tytułu dokonania zawyżonych odpisów amortyzacyjnych. Całokształt okoliczności sprawy, potwierdza, że umowy darowizn ww. nieruchomości były zawarte dla pozor. Podatniczka wraz z małżonkiem sztucznie kreowała fakty (zbycie i nabycie tych samych nieruchomości w drodze darowizny) wyłącznie w celu minimalizacji dochodu z działalności gospodarczej. Trafnie także organ odwoławczy wskazuje, że za koniecznością przyjęcia, iż skarżąca w rzeczywistości kontynuowała działalność, świadczy stałe ponoszenie przez nią wydatków związanych z opłatami eksploatacyjnymi (nie zostały zmienione umowy z dostawcami: wody, gazu), opłacanie podatku od nieruchomości oraz zaliczenie w ciężar kosztów uzyskania przychodu części opłat eksploatacyjnych w okresie, kiedy nieruchomości formalnie nie pozostawały jej własnością i były wycofane z ewidencji.</p>
6.	<p>I SA/Op 401/18, I SA/Op 378/18</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Skarżący posiadał po 50% udziałów w trzech Spółkach z ograniczoną odpowiedzialnością, po czym część z udziałów w każdej z nich przekazał w drodze darowizny swoim synom, a następnie, po przeprowadzeniu szeregu czynności cywilno-prawnych, otrzymał od nich darowizny pieniądze w wysokości wartości przekazanych udziałów. Celem ich przeprowadzenia nie były darowizny, zgodnie z ich istotą i przedmiotem określonym w umowach darowizn, a jedynie uniknięcie opodatkowania przychodów z kapitałów pieniężnych, za które uważa się dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, których podstawą są posiadane udziały. W związku z tym w ocenie organu skarżący uzyskał dochód z tytułu umorzenia udziałów w kwocie 11.027.608,00 zł, zatem należny zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych od dochodu uzyskanego z tytułu umorzenia udziałów wyniósł kwotę 2.095.246,00 zł. W konsekwencji Naczelnik Opolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Opolu decyzją z dnia 21 czerwca 2018 r. określił stronie zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2013 r. w wysokości 2.095.246,00 zł. 2. Wszystkie ww. darowizny (udziałów na rzecz dzieci i darowizny środków pieniężnych na rzecz skarżącego) korzystały ze zwolnienia z podatku, na podstawie art. 4a. 3. Środki pieniężne będące przedmiotem darowizn poczynionych przez dzieci na rzecz skarżącego, pochodziły wynagrodzenia za pracę oraz z wynagrodzenia uzyskanego z automatycznego umorzenia udziałów. Zgodnie z wprowadzoną zmianą umowy spółki umorzenie automatyczne może nastąpić w stosunku do udziałów wspólnika, w razie zaistnienia jednego ze zdarzeń, m.in. nabycia udziałów w drodze darowizny. Umorzenia udziałów dokonano z czystego zysku (bez obniżenia kapitału zakładowego). 4. Następnie synowie w dniu w którym fizycznie otrzymali środki pieniężne z tytułu automatycznego umorzenia udziałów, dokonali darowizn kwot pieniężnych na rzecz skarżącego przelewając za pośrednictwem banku kwoty: 6.098.000 zł i 4.140.000 zł i 700.000 zł. 5. Z treści interpretacji podatkowych uzyskanych przez synów wynikało, że w przypadku umorzenia udziałów nabytych w drodze darowizny, za które otrzymane wynagrodzenie będzie równe lub mniejsze od ich wartości z dnia nabycia darowizny, obowiązek zapłaty podatku dochodowego w ogóle nie powstanie. Wynagrodzenie otrzymane przez nich z tytułu umorzenia udziałów Spółki A, Spółki C oraz umorzenia udziałów Spółki B, było tożsame z wartościami darowizn udziałów otrzymanymi przez synów skarżącego. Tak więc dochód z tytułu umorzenia udziałów wyniósł w każdym przypadku 0 zł. <p>Zdaniem organu, celem podjętych przez stronę czynności cywilnoprawnych nie były darowizny, zgodnie z ich istotą i przedmiotem określonym w umowach darowizn, a jedynie uzyskanie korzyści narażających budżet państwa na uszczuplenie, poprzez wycofanie ze Spółek zysków zgromadzonych na ich kapitale zapasowym, bez opodatkowania. Skutkiem takiego ułożenia transakcji z udziałem skarżącego, mimo, iż spełniały one formalne warunki określone w przepisach, było uzyskanie przez niego korzyści podatkowej, polegającej na tym, iż nie uiszczył ona do budżetu państwa należnego podatku od przychodów uzyskanych ze źródła przychodów, o których stanowi art. 10 ust. 1 pkt 7 u.p.d.o.f. Wynagrodzenie bowiem, wypłacone skarżącemu bez pośrednictwa synów, podlegałoby opodatkowaniu stosownie do art. 30a ust. 1 pkt 4 tej ustawy, zgodnie z którym od uzyskanych dochodów (przychodów) pobiera się 19% zryczałtowany podatek dochodowy, z zastrzeżeniem art. 52a, z dywidend i innych przychodów z udziału w zyskach osób prawnych.</p>

	<p>Do stwierdzenia, że celem przeprowadzenia przez stronę szeregu czynności cywilnoprawnych nie były darowizny, a jedynie uniknięcie opodatkowania od przychodów z kapitałów pieniężnych, za które uważa się dywidendy i inne przychody z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, których podstawą są posiadane udziały. Zgodnie z art. 24 ust. 5 pkt 1 i ust. 5d u.p.d.o.f., dochodem z umorzenia udziałów lub akcji w spółkach mających osobowość prawną jest nadwyżka przychodu otrzymanego w związku z umorzeniem nad kosztami uzyskania przychodu obliczonymi zgodnie z art. 22 ust. 1f albo 11, albo art. 23 ust. 1 pkt 38; jeżeli nabycie nastąpiło w drodze spadku lub darowizny, koszty ustala się do wysokości wartości z dnia nabycia spadku lub darowizny. Wobec tego przychód z tytułu umorzonych udziałów wyniósł kwotę 11 178 208,18 zł, koszty uzyskania przychodu kwotę 150 600,00 zł, dochód kwotę 11 027 608,00 zł, a wobec tego 19% podatek należało określić na kwotę 2 095 246,00 zł (powyższe obliczenie organ powtórzył za organem I instancji, który w uzasadnieniu decyzji szczegółowo wskazał sposób obliczenia kosztów uzyskania przychodów).</p>
7.	<p>I SA/Kr 45/18</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Konsekwencją ekonomiczną przeprowadzonych zmian własnościowych tj. wniesienia wkładu niepieniężnego, zbycia znaków i praw do kolejnej spółki, a następnie zawarcie umów licencyjnych i ponoszenie z tego tytułu przez O. Spółkę z o.o. opłat licencyjnych, było zwiększenie kosztów działalności gospodarczej tej konkretnej Jednostki, poprzez obciążenie Jej kosztami zakupu licencji na korzystanie z aktywów, które sama uprzednio posiadała - a na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych, stanowiło to zmniejszenie podstawy opodatkowania tym podatkiem. 2. Mając na względzie okoliczność, że O. Spółka z o.o. przekazała swoje aktywa (znaki towarowe) o wartości netto (...) zł w zamian za akcje A. Spółki z o.o. SJCA o wartości nominalnej 484.000,00 zł, która to Spółka następnie sprzedała przedmiotowe znaki towarowe do K. Spółki z o.o. S.K., by w wyniku tych operacji O. Spółka z o.o. chcąc dalej korzystać z uprzednio posiadanych znaków towarowych, poniosła wydatki miesięczne w wysokości średnio po 521.444,20 zł, a w samym 2014 r. za trzy miesiące w wysokości 1.564.332,59 zł z tytułu opłat licencyjnych, które ujęła w rozliczeniu podatkowym za 2014 r., zasadnie organ I instancji w wydanym rozstrzygnięciu wskazał na uregulowania art. 15 ust. 1 u.p.d.o.p., który stanowi: że 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 u.p.d.o.p. 3. Na gruncie niniejszej sprawy wykazane zostało, że kontekst ekonomiczny i ciąg zdarzeń gospodarczych, których skutkiem było zawarcie umów licencyjnych i ponoszeniem z tego tytułu opłat przez O. Spółkę z o.o. (uprzednio właściciela znaków towarowych i praw własności przemysłowej) było wynikiem zaplanowanego, logicznego ciągu zdarzeń gospodarczych, którego założeniem od samego początku było ponoszenie mniejszych obciążeń podatkowych przez O. Spółkę z o.o. 4. Decyzje o sposobie przeprowadzenia transakcji podejmowane były przez te same osoby reprezentujące poszczególne spółki tj. A. P. i M. P., a nawet zawierane przez tą samą osobę (Pana M. P.) reprezentującego strony transakcji pomiędzy O. Spółkę z o.o., A. Spółkę z o.o. SKA oraz K. Spółkę z o.o. S.K. 5. -Podmioty A. Sp. z o.o. SKA oraz K. Sp. z o.o. S.K. zostały zarejestrowane odpowiednio w październiku 2013 r. oraz w październiku 2014 r. (tuż przed datą zawierania transakcji). Powołane były w ściśle określonym celu tj. przeniesienia do nich znaków towarowych - co potwierdził w złożonych zeznaniach z 21 lutego 2017 r. M. B. wskazując, że Spółka (K.) była utworzona w celu przeniesienia do niej znaków towarowych. 6. -Zarówno A. Sp. z o.o. SKA jak i K. Sp. z o.o. S.K. nie prowadziły działalności do października 2014 r. obie spółki pierwszy obrót uzyskują w październiku 2014 r. i to z transakcji będących przedmiotem opracowania zawartego w decyzji, który jest zarazem jednym ich obrotem. 7. Mając na względzie, że A. Sp. z o.o. S.K.A. nie prowadziła działalności gospodarczej przed objęciem jej przez Spółkę O., a zarządzana była przez te same osoby, które były członkami zarządu w O. Sp. z o.o., organ przyjął, że podjęcie decyzji przez Zarząd O. Sp. z o.o. nabyciu akcji, praktycznie niedziałającego wcześniej przedsiębiorstwa (spółki), było działaniem zamierzonym i świadomym ze strony osób zarządzających Spółką. Znamionym również jest, że przed dokonaniem omawianych transakcji w dniu 27 października 2014 r. zaistniały zmiany w K. Sp. z o.o. S.K. (zarejestrowanej przecież dopiero 15 października 2014 r.), gdzie w miejsce dotychczasowych wspólników A. W. i M. B. wstępują A. P. i M. P. Następuje zatem koncentracja funkcji decyzyjnych w osobach tych Panów, którzy sprawują funkcje właścicielskie we wszystkich podmiotach biorących udział w transakcjach obrotu znakami towarowymi i prawami własności przemysłowej. Stąd też, w ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej działaniem celowym było przesunięcie praw własności znaków towarowych i praw własności przemysłowej z O. Sp. z o.o. do A. Spółki z o.o. S.K.A., następnie do kolejnego podmiotu K. Spółki z o.o. S.K. zarządzanego przez te same osoby, które zarządzały Spółką O. i były jej udział. 8. 3Podejmowane przez władze Spółek czynności następowały w krótkim czasie, a nawet w tym samym dniu czy dzień po dniu tj. - uchwałą Nadzwyczajnego Walnego Zgromadzenia Wspólników Spółki A. S.K.A w sprawie podwyższenia kapitału zakładowego podjęta została w dniu 27 października 2014 r.,

9. -Umową z 27 października 2014 r. zawartą pomiędzy (...) Sp. z o.o. S.K.A., a O. Spółką z o.o., przeniesiono na (...) Sp. z o.o. S.K.A. prawa własności przemysłowej w pełnym zakresie, objętym załącznikiem nr (...) do umowy, w tym do wszystkich znaków towarowych, dla wszystkich towarów i usług, dla których zostały one zgłoszone lub zarejestrowane i praw do wszystkich wzorów wspólnotowych,
10. -Kolejną umową z 29 października 2014 r. (...) Spółka z o.o. SKA sprzedaje przedmiotowe prawa do K. Spółki z o.o. S.K., konsekwencją czego było zawarcie w dniu 29 października 2014 r. pomiędzy K. Spółką z o.o. S.K., a O. Spółką z o.o. umowy licencyjnej na wykorzystywanie praw i znaków towarowych (należących przed 27 października 2014 r. do O. Spółki z o.o.).
11. analiza przedłożonej przez Spółkę dokumentacji podatkowej (dotyczącej transakcji wniesienia wkładu niepieniężnego w postaci praw własności intelektualnej, jak również nabycia licencji) jest logiczna, a wyciągnięte wnioski za zasadne. Podkreślono, że przedstawiona dokumentacja podatkowa Spółki pod względem formalnym jest prawidłowa (odnosi się do określenia funkcji podmiotów, ryzyk, zaangażowanych aktywów, metody kalkulacji ceny itd.). Jednak w sposób bardzo ogólny i lakoniczny zostały zaprezentowane w niej poszczególne zagadnienia wynikające z ust. 1 art. 9a u.p.d.o.p. W przedłożonej dokumentacji podatkowej dotyczącej transakcji opisanych w art. 9a u.p.d.o.p., Spółka nie przedstawiła żadnych racjonalnych, uzasadnionych ekonomicznie i gospodarczo przesłanek do wyzbycia się kluczowych z punktu widzenia prowadzenia działalności praw Spółki, na rzecz podmiotu zewnętrznego i w konsekwencji ponoszenia kosztów korzystania z odpłatnych licencji. Organ odwoławczy podkreślił, że w momencie objęcia akcji o wartości 484.000,00 zł za przekazany wkład niepieniężny o wartości 119.770.640,00 zł, Spółka nie miała żadnych perspektyw na osiągnięcie zysku z tej transakcji. Wniosek taki potwierdzają składane również na żądanie organu dodatkowe wyjaśnienia kolejnych uczestników transakcji tj. A. Spółki z o.o. S.K.A. i (...) Spółki z o.o. S.K. Analiza sytuacji finansowej podmiotów biorących udział w transakcjach wykazała, że przed dokonaniem transakcji zarówno (...) Sp. z o.o. S.K.A., jak również K. 7 Sp. z o.o. S.K. nie posiadały środków finansowych koniecznych dla zrealizowania zawartych transakcji i tak ułożyły wzajemne relacje by stworzyć wrażenie, iż środki te posiadają. K. 7 Sp. z o.o. S.K. zawierając umowę nabycia znaków towarowych (29 października 2014 r.) nie posiada środków finansowych (ani gotówki ani środków na rachunku bankowym) w wysokości pozwalającej na dokonanie ceny zapłaty, nie pozyskała też takich środków z zewnątrz (np. kredytów bankowych) nie podejmowała działań w tym kierunku - bowiem w bilansie za okres od października 2014 r. do grudnia 2015 r. Jednostka ta wykazała zobowiązania długoterminowe w kwocie 128.157.110,00 zł, nie wykazując zobowiązań z tytułu kredytów i pożyczek, stan środków na rachunkach i w kasie wykazała w wysokości 2.214.664,00 zł.
12. (Spółka z o.o. S.K. zawarła więc z (...) Spółką z o.o. S.K.A. porozumienie na mocy którego należności za zakupione prawa i znaki własności przemysłowej regulowała weksłami na łączną kwotę 147.320.790,00 zł - co odpowiadała wartości netto sprzedanych praw w wysokości 119.773.000,00 zł i wartości podatku VAT. Pierwszy weksel na kwotę 27.547.790,00 zł był płatny w terminie 5 dni, a spłata pozostałych została rozłożona na kolejne okresy roczne do 2043 r. Przelew z rachunku K. (...) Spółki z o.o. S.K. na rachunek (...) Spółki z o.o. S.K.A. na kwotę 27.547.790,00 zł nastąpił w dniu 16 grudnia 2014 r.
13. Z Sp. z o.o. S.K.A. zobowiązana do uregulowania wobec O. Spółki z o.o. podatku VAT z tytułu faktycznie wniesionego wkładu niepieniężnego - znaków towarowych (umowa przeniesienia praw do znaków z 27 października 2014 r.) tak ułożyła wzajemne relacje z O. Spółką z o.o., że zobowiązała się w terminie do 15 grudnia 2014 r. podatek ten (27.547.790,00 zł) na rzecz O. Spółki z o.o. uiścić (§ 3 pkt 4 umowy). A. 2 Spółka z o.o. S.K.A. przelewa w dniu 17 grudnia 2014 r. na rzecz O. Sp. z o.o. środki pieniężne z tytułu podatku VAT w wysokości 27.547.790,00 zł dopiero po otrzymaniu przelewu od K. Spółki z o.o. za pierwszy weksel tj. w dniu 16 grudnia 2014 r. Jednocześnie w 2014 r. obydwie te podmioty faktycznie uzyskały środki finansowe od O. Sp. z o.o. na podstawie umów licencyjnych i wystawionej przez (...) Sp. z o.o. S.K.A. faktury oraz wystawianych co miesiąc faktur przez K. Spółkę z o.o. S.K.

Organ odwoławczy zauważył, że (...) Spółka z o.o. (po przekształceniu ze Spółki komandytowo-akcyjnej) w 2015 r. i 2016 r. nie wykazywała żadnego obrotu, generowała straty i została rozwiązana uchwałą Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników z 27 października 2015 r. W trakcie prowadzonego postępowania kontrolnego cofnięta została decyzja o rozwiązaniu tej spółki.

W świetle powyższego pierwsze z przejęć majątku O. Spółki z o.o. zostało sfinansowane akcjami (...) Spółki z o.o. S.K.A., która nie prowadziła działalności gospodarczej wykazując straty, a drugie przejęcie zostało sfinansowane weksłami, których zapadalność przedstawienia do wykupu była rozłożona w czasie (z terminem na grudzień poszczególnych lat do 2043 r. włącznie).

W warunkach gospodarki wolnorynkowej znaki towarowe to jedno z najbardziej wartościowych aktywów dla przedsiębiorcy prowadzącego działalność gospodarczą. M. O. była budowana już od lat 90 na bardzo konkurencyjnym rynku. Utrzymanie wartości znaków towarowych wymaga ponoszenia ciągłych nakładów na promocję i ochronę tych

znaków. Produkcja i dystrybucja wyrobów oznaczonych rozpoznawalnymi znakami towarowymi, reprezentującymi produkt i firmę, które konsument jest w stanie odróżnić od towarów i firm konkurencyjnych, to efekt wieloletniej pracy, dużych nakładów finansowych oraz ryzyka związanego z produkcją (nakłady na środki produkcji), sprzedażą i wprowadzaniem nowych rozwiązań.

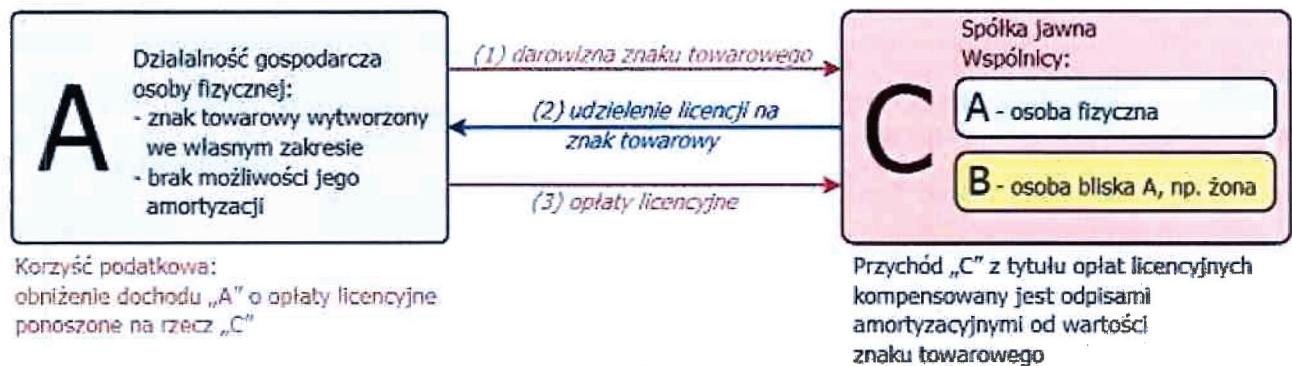
Zdaniem organu odwoławczego, w przedstawionych okolicznościach nie sposób bronić stanowiska, że dokonana zamiana znaków i praw była z punktu widzenia interesów O. Sp. z o.o. inwestycją o charakterze kapitałowym bądź też innym działaniem celowym, ekonomicznie uzasadnionym ze względu na interes gospodarczy tego podmiotu. Przeniesienie tak istotnych dla O. Sp. z o.o. aktywów jak znaki towarowe i prawa własności intelektualnej do wymienionych wyżej podmiotów w o wiele niższym potencjale ekonomicznym oraz pozycji na rynku krajowym i zagranicznym w ocenie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej nie było dla Spółki korzystne.

Zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w K. zebrane dowody i wyjaśnienia O. Sp. z o.o. w zakresie uzasadnienia przeprowadzonych transakcji nie dają podstaw do uznania, że były one uzasadnione racjonalnym zarządzaniem majątkiem, z punktu widzenia osoby prawnej jaką jest O. Sp. z o.o. Przeprowadzony ciąg transakcji nie zakładał bowiem osiągnięcia zysku z inwestycji, jaką było objęcie akcji (...) Spółki z o.o. S.K.A. o wartości 484.000,00 zł za wniesiony wkład niepieniężny wyceniony na kwotę 119.773.000,00 zł, i to w warunkach, kiedy to podmiot, w którym O. Spółka z o.o. objęła akcje natychmiast wyzbywa się najbardziej wartościowych aktywów, nadto nie nastąpiło również odciążenie O. Spółki z o.o. z obowiązków pieczy nad znakami i prawami własności przemysłowej, bowiem nadal Jednostka ta zajmowała się i ponosiła wydatki związane z ich ochroną.

Odnosząc się do argumentacji Spółki, że pomimo objęcia przez O. Sp. z o.o. akcji o wartości nominalnej 484.000,00 zł za wniesiony wkład niepieniężny o wartości (...) zł, aktywa Spółki nie uległy uszczupleniu, gdyż pozostała część wartości aportu przekazana została na kapitał zapasowy w (...) Sp. z o.o. S.K.A., organ odwoławczy wyjaśnił, że taka konstrukcja - tj. przekazanie nadwyżki z tytułu wniesionego wkładu niepieniężnego w zamian za akcje (...) Spółki z o.o. S.K.A. na kapitał zapasowy ma znaczenie z punktu widzenia (...) Spółki z o.o. S.K.A, bowiem to w tej spółce dochodzi do zwiększenia kapitału zapasowego, a nie z pozycji O. Spółki z o.o., która za wkład niepieniężny o wartości 119.773.000,00 zł, obejmuje akcje o wartości (...) zł i to w sytuacji natychmiastowej dalszej odsprzedaży przedmiotu wkładu niepieniężnego do kolejnego podmiotu (K.).

8. **Informacja Szefa KAS na temat opiniowania wniosków ORD-IN dotyczących darowizny znaków towarowych z dnia 30 sierpnia 2017 r.**

1. Uproszczony schemat zasadniczego modelu działania przedstawia się następująco:

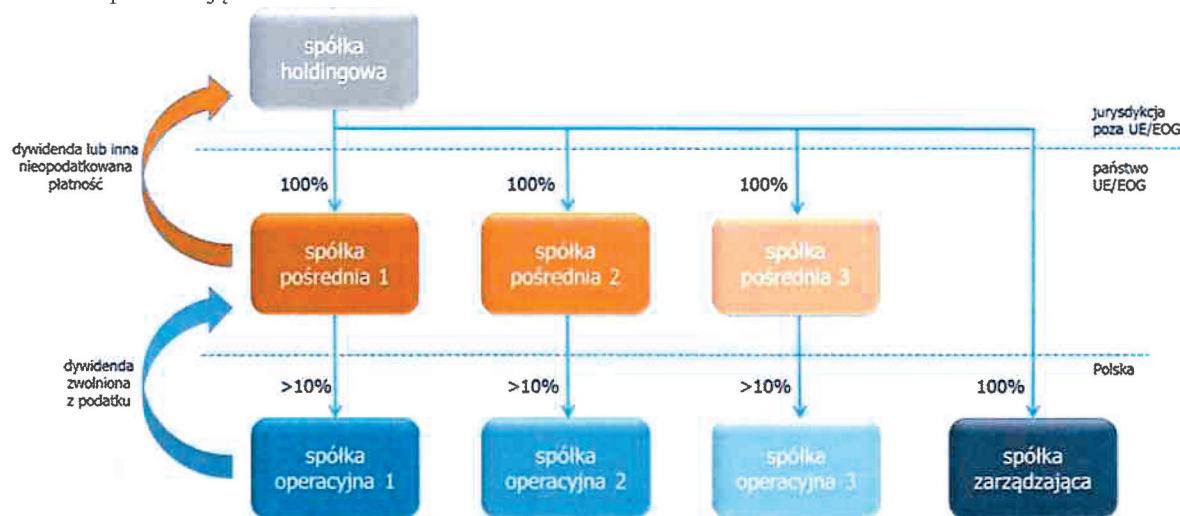


- Ocena okoliczności tego rodzaju spraw wskazuje na **działanie w sposób sztuczny**, poprzez tworzenie podmiotu – spółki osobowej, opodatkowanej na poziomie wspólników – a następnie dokonaniu przez jednego ze wspólników darowizny wytworzonego we własnym zakresie znaku towarowego na rzecz spółki osobowej. Przedstawiany we wnioskach plan działania zakłada także udzielenie darczyńcy przez obdarowaną spółkę osobową licencji na używanie znaku towarowego.
- Wskazane schematycznie działania przeprowadzane są, w opinii Szefa KAS, w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przepisami Ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, polegającej na jednoczesnym:

	<ul style="list-style-type: none"> • rozpoznawaniu przez spółkę osobową kosztów uzyskania przychodów w postaci odpisów amortyzacyjnych od otrzymanej od wspólnika w drodze darowizny wartości niematerialnej i prawnej oraz • rozpoznawaniu przez tego wspólnika, prowadzącego działalność gospodarczą, kosztów uzyskania przychodów z tytułu opłat licencyjnych uiszczanych na rzecz spółki osobowej, <p>a w konsekwencji na obniżeniu wysokości należnego zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych lub zawyżeniu straty podatkowej, podczas gdy wspólnik (darczyńca) wykorzystując wytworzony przez siebie znak towarowy nie miałby prawa do rozpoznawania amortyzacji tego znaku jako kosztu dla celów podatkowych.</p> <p>4. W wyniku przeprowadzenia opisanych czynności, wspólnik prowadzący działalność gospodarczą będzie mógł jednak zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów opłaty licencyjne uiszczane na rzecz spółki osobowej. Uzyskuje on tym samym efekt podatkowy, jaki miałyby miejsce przy amortyzacji wytworzonego przez siebie znaku towarowego, co stoi w sprzeczności z przedmiotem i celem ustawy podatkowej.</p> <p>5. Efekt ten jest osiąganym także poprzez fakt, iż wolne od tego podatku są nieodpłatne świadczenia – w omawianym schemacie wartość darowizny – otrzymane od osób zaliczonych do I i II grupy podatkowej w rozumieniu Ustawy o podatku od spadków i darowizn¹.</p>
9.	<p>Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową związaną z nadużyciem zwolnienia podatkowego od dywidend opublikowane w dniu 3 listopada 2017</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Schematy opisane w ostrzeżeniu stosowane są przede wszystkim w przypadkach, gdy zagraniczny inwestor nabywa udziały w polskich spółkach („spółki operacyjne”) nie bezpośrednio, ale z wykorzystaniem spółek zlokalizowanych w innych państwach UE/EOG, np. w Luksemburgu („spółki pośredniczące”). W efekcie powstaje struktura, w której udziałowcem spółek polskich są spółki pośredniczące (UE/EOG), których z kolei udziałowcem jest ten inwestor zagraniczny (podmiot spoza UE/EOG, działający z jurysdykcji o bardzo niskim poziomie opodatkowania oraz o liberalnych wymaganiach regulacyjnych, w tym zakresie transparentności, np. na Wyspie Jersey („spółka holdingowa”). 2. W niektórych schematach optymalizacyjnych występuje także polska spółka, której działalność polega na zarządzaniu aktywami („spółka zarządzająca”). Jej zadaniem jest faktyczne zarządzanie całą strukturą, w tym dokonywanie decyzji inwestycyjnych oraz kontrolowanie bieżącej działalności spółek operacyjnych. Zazwyczaj 100% udziałowcem spółki zarządzającej jest spółka holdingowa. Ponadto, między spółką zarządzającą a spółkami operacyjnymi lub pośredniczącymi mogą występować powiązania osobowe (te same osoby fizyczne jako członkowie zarządów i rad nadzorczych lub udziałowcy). 3. W przedstawionym schemacie agresywna optymalizacja polega na nadużyciu zwolnienia podatkowego dla dywidendy wypłaconej przez spółkę operacyjną. W sytuacji bezpośredniego nabycia spółki operacyjnej przez spółkę holdingową (leżącą poza UE/EOG), spółka operacyjna byłaby zobowiązana do pobrania jako płatnik podatku „u źródła” od takiej dywidendy. Przyjmując brak umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania między Polską a jurysdykcją spółki holdingowej, podatek powinien zostać pobrany według ustawowej stawki 19%. 4. Skutki podatkowe zmieniają się jednak dzięki „wstawieniu” spółki pośredniej pomiędzy spółkę holdingową a spółkę operacyjną. Spółka operacyjna może bowiem twierdzić, że wypłata dywidendy do spółki pośredniej (z co najmniej 10% udziałem) spełnia formalne warunki zastosowania zwolnienia podatkowego wynikającego z dyrektywy PSD. Jednocześnie, z uwagi na wewnętrzne uregulowania w państwie UE/EOG, w którym zlokalizowana jest spółka pośrednia, przekazanie otrzymanej kwoty spółce holdingowej w formie dalszej dywidendy lub innej płatności, może nastąpić bez podatku. W jurysdykcji położenia spółki holdingowej płatność otrzymana od spółki pośredniej może być nieopodatkowana lub opodatkowana jedynie w znikomym stopniu.

¹ https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/informacja-szeffa-kas-na-temat-opiniowania-wnioskow-ord-in-dotyczacych-darowizny-znakow-towarowych?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU_

5. W rezultacie dywidenda, która w typowej sytuacji byłaby opodatkowana w Polsce CIT według stawki 19%, nie jest w ogóle opodatkowana. Dochodzi zatem do tzw. podwójnego nieopodatkowania (ang. double non-taxation) dywidendy, sprzecznego z celem dyrektywy PSD oraz polskich przepisów ustawy o CIT, które ją implementują².

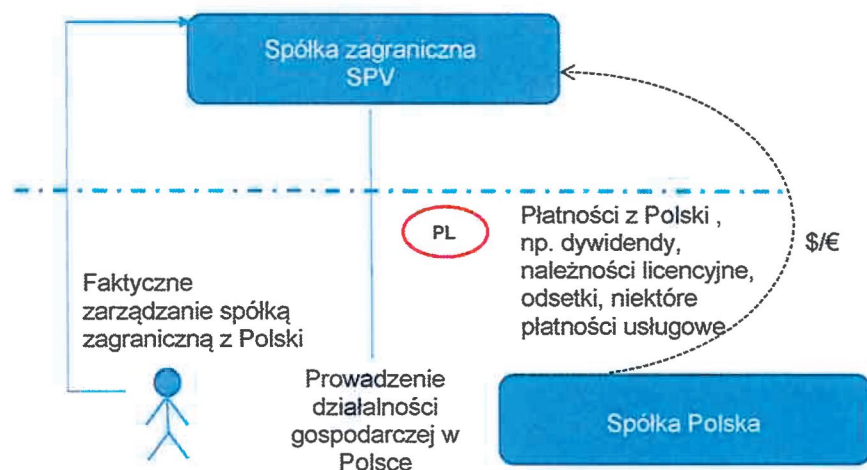


10. **Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem spółek zagranicznych z uwagi na przepisy dotyczące tzw. miejsca zarządu z 12 czerwca 2017 r.**

1. Ostrzeżenie to dotyczy w szczególności sytuacji, w której polscy podatnicy (osoby fizyczne lub prawne), prowadzący działalność gospodarczą w Polsce i osiągający dochody z terytorium Polski, są kuszeni propozycjami oszczędności podatkowych polegającymi na tzw. „przeniesieniu działalności do innego kraju”. W tym celu rejestrowane są spółki na terytorium kraju obcego, które nie prowadzą tam rzeczywistych operacji gospodarczych (tzw. „conduit company”, „letterbox company”), w których polski podatnik nabywa udziały i poprzez które ma być kontynuowana jego działalność w Polsce, przy czym dochody mają w założeniu podlegać opodatkowaniu wyłącznie na terytorium tego kraju obcego. W tym celu używane są zarówno spółki z siedzibą w rajach podatkowych, jak też podmioty z terytorium UE (np. Czechy, Luksemburg, Wielka Brytania, Słowacja, Cypr, Malta, Holandia, Szwecja) oraz innych krajów europejskich np. Szwajcarii.
2. Innym wariantem tej optymalizacji jest rejestrowanie spółki na terytorium kraju sąsiedniego w celu nabywania samochodów luksusowych lub sportowych. Samochody te, wyposażone w zagraniczne tablice rejestracyjne, są następnie udostępniane do wyłącznego korzystania w Polsce przez osoby fizyczne, stale przebywające w Polsce (np. na terenie jednego województwa) i będące udziałowcami tych spółek.

² https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrzezenie-przed-optymalizacja-podatkowa-zwiazana-z-naduzyciem-zwolnienia-podatkowego-dla-dywidend?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU_

3. Ostrzeżenie ma zastosowanie również do szeregu podobnych sytuacji, w których zagraniczne spółki kapitałowe są faktycznie zarządzane z terytorium Polski, a ich rejestracja za granicą służy jedynie stworzeniu pozorów, że działalność prowadzona za ich pośrednictwem nie podlega opodatkowaniu w Polsce. W szczególności dotyczy to transakcji zbycia udziałów/akcji, emisji instrumentów dłużnych, wypłat dywidend, odsetek i należności licencyjnych, a także transakcji handlowych³.

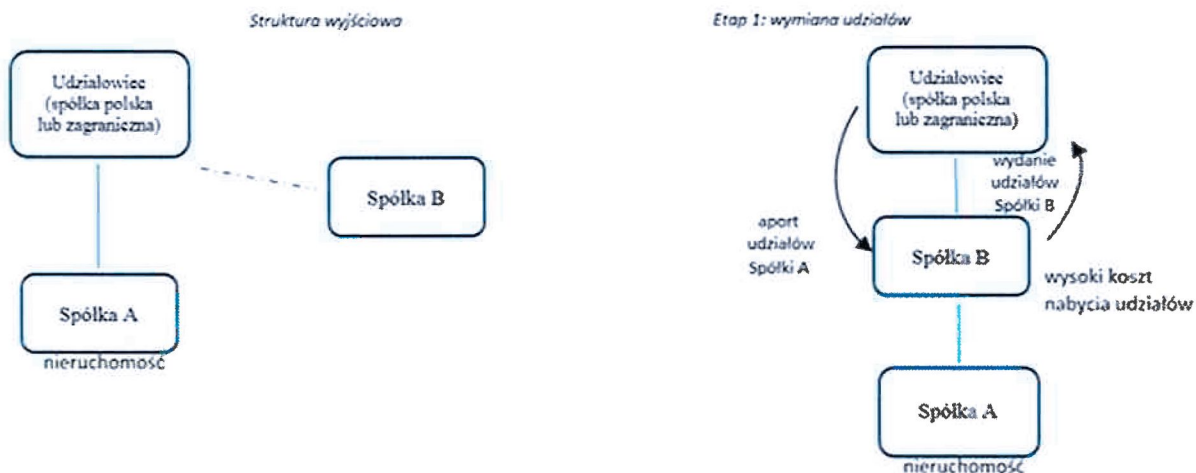


11. **Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową w ramach podatkowych grup kapitałowych z 26 czerwca 2017**

1. W sytuacji wyjściowej spółka A, której udziałowcem jest spółka holdingowa (podmiot polski lub zagraniczny), zamierza dokonać zbycia składników majątku (np. centrum handlowe), z którego dochód ze sprzedaży podlegałby opodatkowaniu 19% CIT. W typowych sytuacjach wytworzenie składników majątkowych spółki A (wybudowanie centrum handlowego) było finansowane częściowo z kredytu bankowego.

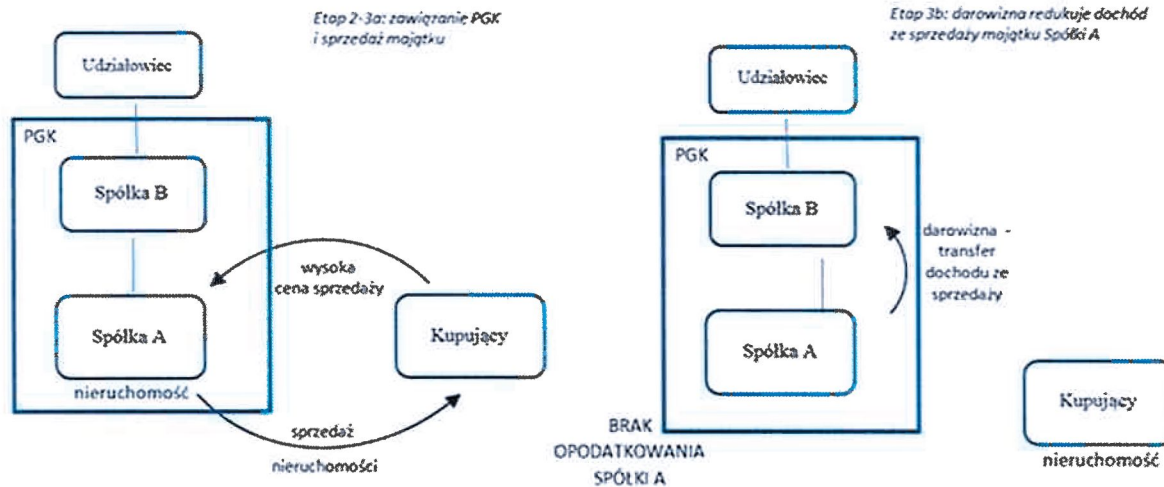
³ https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrzezenie-mf-przed-optymalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-spolek-zagranicznych-z-uwagi-na-przepisy-dotyczace-tzw-miejsca-zarzadu?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU_

2. Pierwszy etap przygotowawczy obejmował zmianę struktury udziałowej poprzez wprowadzenie do niej spółki B w drodze wymiany udziałów: Spółka B otrzymała od spółki holdingowej (Udziałowca) udziały w spółce A (aport udziałów), w zamian za co spółka B podniosła swój kapitał i wydała do podmiotu zagranicznego swoje udziały, których wartość odpowiada wartości majątku spółki A (którego głównym składnikiem jest np. centrum handlowe).

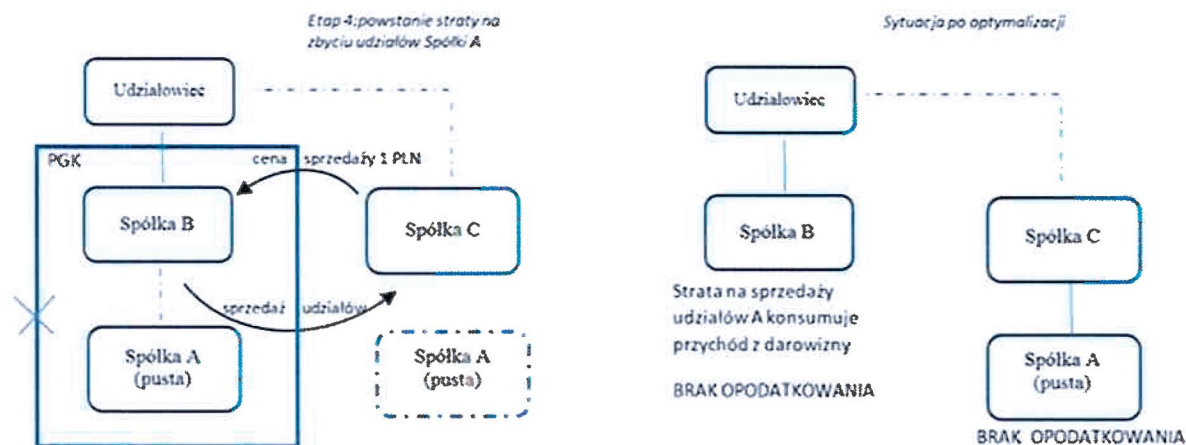


Zgodnie z przepisami wymiana udziałów jest neutralna podatkowo, co oznacza brak opodatkowania Spółki B do momentu zbycia udziałów spółki A. W przypadku takiego zbycia Spółka B będzie miała prawo zaliczyć do kosztów podatkowych wartość własnych udziałów wydanych na rzecz spółki holdingowej (gdyż jest to „cena” nabycia udziałów w Spółce A). W rezultacie tego kroku Spółka B ujmowała w księgach podatkowych koszt wymiany udziałów (ustalony w oparciu o wartość majątku Spółki A), które będzie mogła rozpoznać w przypadku zbycia udziałów spółki A w przyszłości.

3. Drugi etap obejmował utworzenie PGK przez Spółkę A oraz Spółkę B jako spółkę dominującą (po wymianie udziałów). Przepisy o PGK pozwalają spółkom na wspólne rozliczanie podatku CIT oraz przewidują pewne uproszczenia dokumentacyjne; nie wiążą się z nimi jednak żadne szczególne zwolnienia podatkowe. Zgodnie z przepisami spółki zawiązują PGK na nie mniej niż 3 lata; dla istnienia PGK muszą w niej uczestniczyć minimum dwie spółki.



4. Trzeci etap obejmował (a) sprzedaż majątku Spółki A na rzecz innego podmiotu (Kupujący) połączony z (b) zobowiązaniem do dokonania darowizny na rzecz spółki B środków uzyskanych przez Spółkę A ze sprzedaży. Darowizna pomniejszyła dochód ze sprzedaży dokonanej przez Spółkę A, w związku z czym spółka ta nie była efektywnie opodatkowana z tego tytułu. W rezultacie sprzedaży majątku oraz darowizny Spółka A wyzbywała się całego majątku i stawała się „spółką pustą”. Poprzez darowiznę nastąpił więc transfer dochodu ze Spółki A do Spółki B.



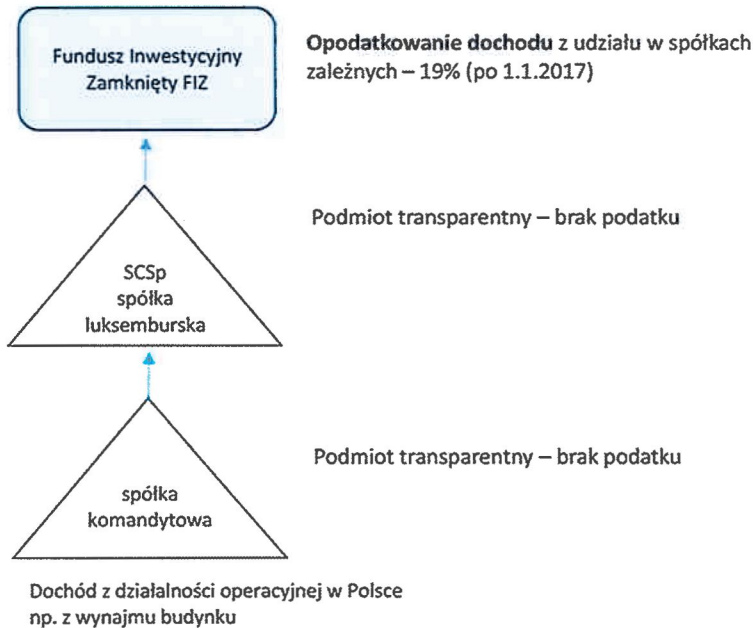
5. Etap czwarty polegał na zbyciu przez Spółkę B udziałów w spółce A do innego podmiotu (Spółka C – najczęściej spółka z grupy Udziałowca). Jako że na ten moment Spółka A była spółką pustą, jej wartość była niewielka (lub nawet bliska zeru). Spółka B dokonywała więc sprzedaży udziałów w Spółce A za bardzo niską cenę (np. 1 PLN). Biorąc pod uwagę wysoki koszt nabycia udziałów w Spółce A w przeszłości (wynikające z wymiany udziałów na etapie pierwszym, gdy Spółka A dysponowała znacznym majątkiem), Spółka B realizowała dużą stratę na zbyciu udziałów Spółki A, która konsumowała przychód Spółki B wynikający z darowizny otrzymanej od Spółki A. W efekcie Spółka B, mimo otrzymania darowizny (której źródłem było zbycie majątku przez Spółkę A), nie podlegała opodatkowaniu; opodatkowaniu nie podlegała także Spółka A.
6. Powyżej opisane etapy były realizowane na przestrzeni kilku miesięcy; przykładowo od momentu powołania PGK do jej rozwiązania (wskutek zbycia udziałów Spółki A na etapie 4) mogło upłynąć 3 miesiące. Poszczególne czynności opisane w ramach tych etapów (np. sprzedaż nieruchomości, darowizna, zbycie udziałów Spółki A) mogły być dokonywane nawet w odstępie kilku dni.
7. W wielu analizowanych przypadkach gdy Udziałowiec (spółka holdingowa) była podmiotem zagranicznym, środki finansowe uzyskane przez Spółkę B z darowizny były następnie przekazywane do Udziałowca z wykorzystaniem zwolnienia podatkowego przewidzianego dla udziałów w zyskach osób prawnych⁴.

12. Ostrzeżenie MF przed optymalizacją podatkową FIZ z wykorzystaniem obligacji

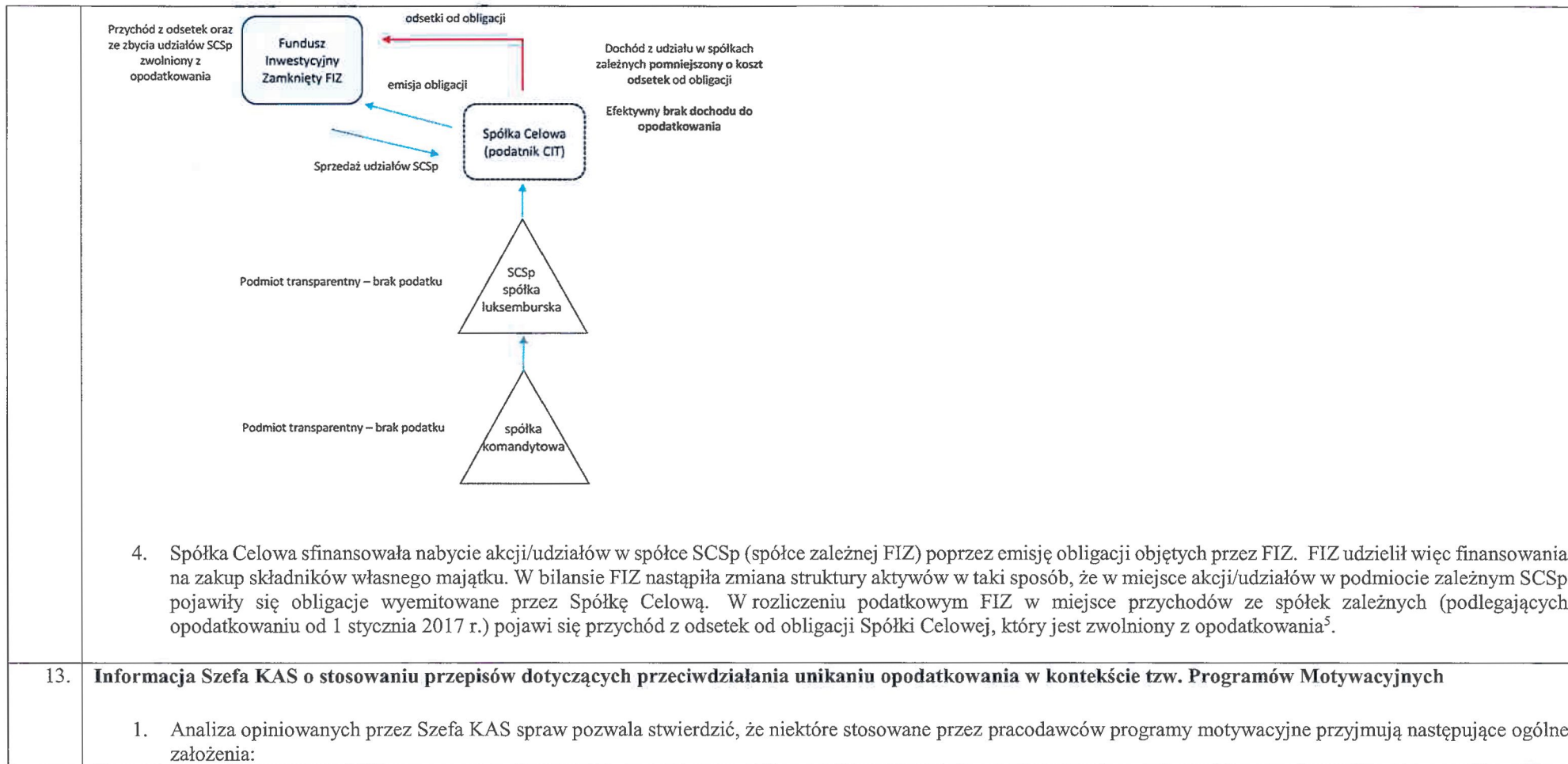
1. W typowych sytuacjach struktura wyjściowa obejmuje kilka podmiotów powiązanych kapitałowo, w których podmiotem dominującym jest FIZ. Spółki zależne od FIZ są powiązane wertykalnie (powiązania typu spółka matka - spółka córka), przy czym kluczową rolę odgrywają w niej spółki transparentne podatkowo np. spółki komandytowe lub podobne spółki utworzone zgodnie z ustawodawstwem innych państw np. luksemburskie spółki o statusie zbliżonym do spółek komandytowo-akcyjnych (Societe en Commandite Speciale, w skrócie SCSp).

⁴ https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrzezenie-ministerstwa-finansow-przed-optymalizacja-podatkowa-w-ramach-podatkowych-grup-kapitalowych?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU_

2. W przykładzie przedstawionym poniżej spółka komandytowa jest właścicielem budynku, który generuje przychody z najmu lokali. Wspólnikiem w spółce komandytowej, uprawnionym do udziału w dominującej części zysku jest luksemburska spółka SCSp. Jako że spółka luksemburska jest także transparentna podatkowo (nie jest podatnikiem podatku dochodowego), jej przychody i koszty są przypisywane do udziałowca, którym jest FIZ. Wskutek takiej struktury dochody spółki komandytowej z najmu budynku powinny podlegać efektywnemu opodatkowaniu na poziomie udziałowca spółki luksemburskiej, czyli w FIZ. Od 1.01.2017 r. tego rodzaju przychody FIZ nie korzystają już ze zwolnienia w podatku dochodowym.

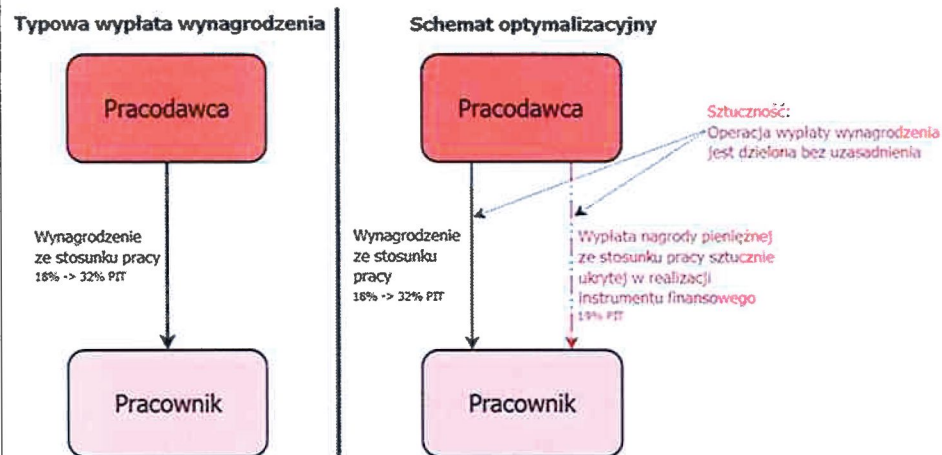


3. W analizowanych przez MF przypadkach wskazana powyżej struktura własnościowa ulega przekształceniu w ten sposób, że FIZ zbywa swoje udziały w spółce SCSp do innej spółki mającej status podatnika (np. dalej Spółka Celowa), przy czym Spółka Celowa finansuje to nabycie poprzez emisję obligacji obejmowanych przez FIZ. Wskutek tej transakcji Spółka Celowa staje się udziałowcem spółki SCSp (i za jej pośrednictwem spółki komandytowej wykazującej dochody z działalności gospodarczej – w powyższym przykładzie właściciela budynku). Jednocześnie poprzez emisję obligacji Spółka Celowa zaciąga zobowiązanie finansowe wobec FIZ, tytułem czego będzie obciążana kosztami odsetek od obligacji, stanowiącymi dla Spółki Celowej koszt uzyskania przychodu. Po restrukturyzacji przychody generowane przez działalność gospodarczą (np. budynek z lokalami na wynajem) będą podlegały rozpoznaniu na poziomie Spółki Celowej, gdzie będą podlegały pomniejszeniu o koszty odsetek od obligacji. W analizowanych sytuacjach tak wykreowany koszt odsetek od obligacji u Spółki Celowej konsumował w całości lub dominującej części dochody z udziału w podmiotach zależnych.



⁵ https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrezenie-mf-przed-optymalizacja-podatkowa-fiz-z-wykorzystaniem-obligacji?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_p_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_M1vU_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_M1vU_keywords%3D%26_101_INSTANCE_M1vU_delta%3D20%26_101_INSTANCE_M1vU_cur%3D2%26_101_INSTANCE_M1vU_andOperator%3Dtrue#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU_

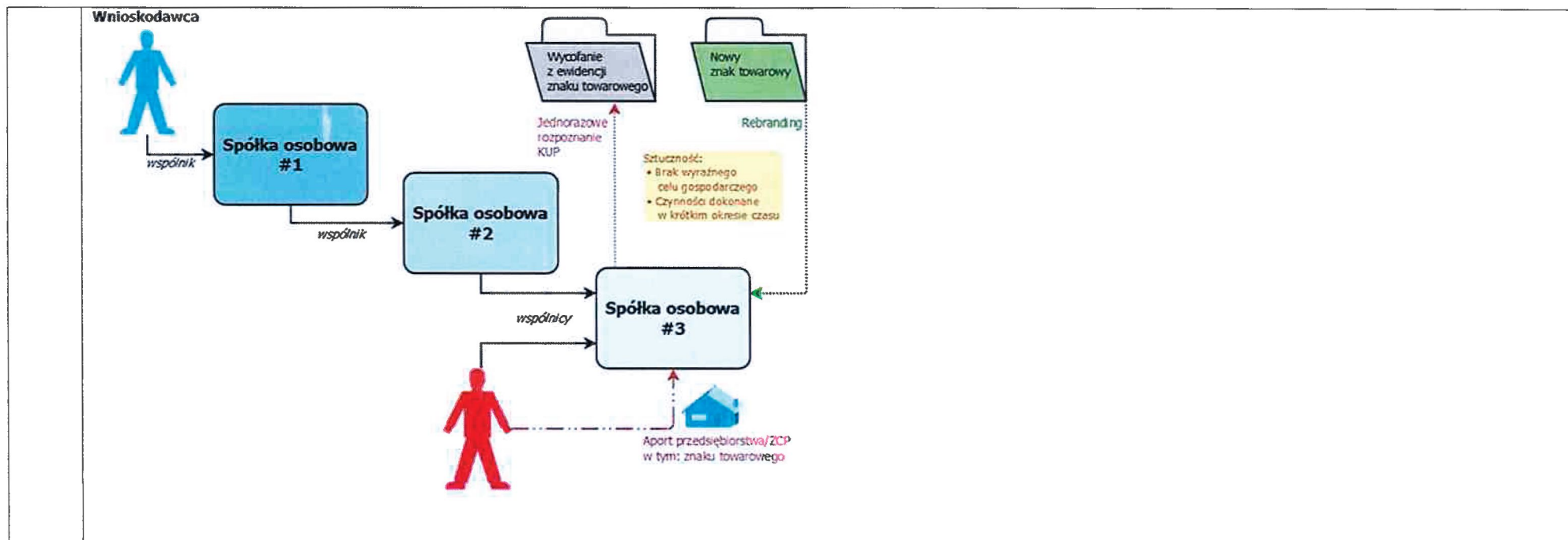
- Pracodawca przyznaje pracownikom, uczestnikom programu motywacyjnego, należącym z reguły do kadry zarządzającej przedsiębiorstwa, instrument finansowy (instrument pochodny) w postaci prawa do otrzymania w przyszłości kwoty pieniędzy, której wysokość uzależniona będzie od osiągnięcia przez przedsiębiorstwo np. wybranych wskaźników finansowych, wyników wzrostu sprzedaży, produkcji.
- Uczestnik programu motywacyjnego nabywa tego rodzaju instrument finansowy nieodpłatnie lub za symboliczną opłatą.
- Po upływie ustalonego okresu, w którym uczestnik „Programu Motywacyjnego” pozostawał pracownikiem przedsiębiorstwa, następuje rozliczenie instrumentu finansowego poprzez wypłatę pracownikowi kwoty pieniędzy.
- Wypłata wynagrodzenia zostaje zatem sztucznie podzielona na dwa działania, co przedstawiono na schemacie.



2. Ocena okoliczności tego rodzaju spraw wskazuje na motywy sztucznego działania, poprzez tworzenie konstrukcji instrumentów finansowych (instrumentów pochodnych), w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Polega ona na reklasyfikacji wynagrodzenia ze stosunku pracy - o charakterze nagrody pieniężnej - opodatkowanego wg progresywnej skali podatkowej stawką do 32%, do źródła przychodów z kapitałów pieniężnych, w celu zastosowania stawki 19%. Tego rodzaju działanie, polegające na wypłacie rozliczeń pieniężnych na podstawie umów zawieranych w ramach „Programów Motywacyjnych”, zawartych pomiędzy organizatorem a uczestnikami programu, ukierunkowane może być zatem na obniżenie stawki podatku dochodowego od osób fizycznych do 19% dla tej części wynagrodzenia, która w zeznaniu rocznym mogłaby podlegać opodatkowaniu 32% stawką podatku. Tak uzyskana korzyść podatkowa może zostać uznana za sprzeczną z celem i przedmiotem ustawy PIT. Celem ustawodawcy było bowiem opodatkowanie części dochodów uzyskiwanych de facto ze stosunku pracy wyższą stawką w sytuacji przekroczenia przez podatnika ustalonego progu dochodów w okresie rozliczeniowym oraz pobieranie zaliczek na podatek w ciągu roku podatkowego⁶.

⁶ https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/informacja-szefa-kas-o-stosowaniu-przepisow-dotyczacych-przeciwdzialania-unikaniu-opodatkowania-w-kontekście-tzw-programow-motywacyjnych?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-

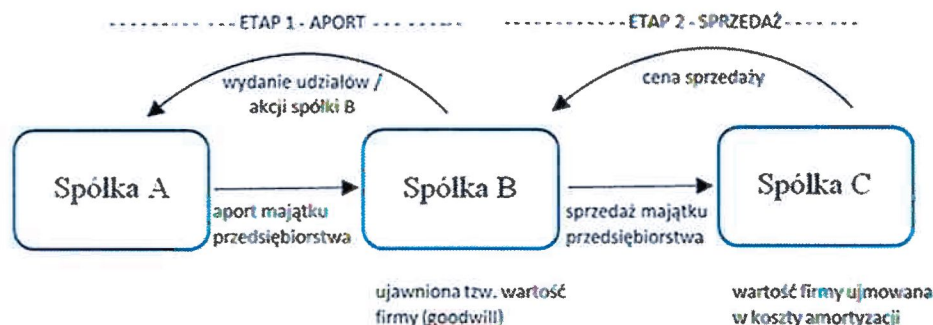
14.	<p>Wycofanie znaku towarowego z działalności spółki osobowej (rebranding). Informacja Szefa KAS</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. W stanie faktycznym (zdarzeniu przyszłym) przedstawiana jest czynność, dotycząca struktury wyjściowej, na którą składają się następujące elementy: <ul style="list-style-type: none"> • Wnioskodawcy są wspólnikami spółki osobowej, niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych (spółka jawna, spółka komandytowa). • Wskazana spółka osobowa jest z kolei wspólnikiem innej spółki osobowej, również niebędącej podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych. Struktura ta niekiedy rozbudowana jest o dalsze podmioty, będące spółkami osobowymi o analogicznym charakterze, tworząc w konsekwencji łańcuch udziału osób fizycznych w szeregu powiązanych spółek osobowych. • Spółka osobowa, będąca ostatnim ogniwem tak opisanego łańcucha powiązań otrzymała od innego ze wspólników, także osoby fizycznej, wkład niepieniężny w postaci przedsiębiorstwa (lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa), w skład którego wchodził znak towarowy, będący przedmiotem ochrony patentowej. Jako przedmiot działalności tej spółki (Wydzierżawiającego) wskazywane jest zarządzanie własnością intelektualną, polegające na odpłatnym udostępnianiu jej innym podmiotom. • Wspólnicy Wydzierżawiającego podejmują decyzję o dokonaniu tzw. „rebrandingu”, polegającego na zmianie danego znaku, przy jednoczesnym kontynuowaniu prowadzonej działalności gospodarczej w dotychczasowym zakresie. • Efektem przeprowadzonej operacji jest zaprzestanie wykorzystywania danego znaku towarowego w działalności gospodarczej Wydzierżawiającego oraz jego wycofanie z ewidencji wartości niematerialnych i prawnych prowadzonej dla celów księgowych oraz podatkowych. 2. W analizowanych przez Szefa KAS sprawach występuje ponadto bliska korelacja czasowa, sięgająca z reguły okresu roku lub kilkunastu miesięcy, pomiędzy otrzymaniem przez Wydzierżawiającego znaku towarowego a podjęciem decyzji biznesowej o rebrandingu. W zamierzeniach wnioskodawców nowy znak towarowy, jako wytworzony przez Wydzierżawiającego, nie stanie się składnikiem wartości niematerialnych i prawnych. Natomiast skutek zaprzestania korzystania ze znaku wykorzystywanego uprzednio stawiane są pytania o możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów jego niezamortyzowanej wartości początkowej. 3. Uproszczony schemat modelu opisywanej struktury działania przedstawia się następująco:
-----	--



15. **Ostrzeżenie Ministerstwa Finansów przed optymalizacją podatkową z wykorzystaniem wartości firmy Nr 002/17 z 22 maja 2017 r.**

1. W praktyce obrotu gospodarczego przekształcenia majątkowe firm są często dokonywane poprzez sprzedaż lub aport całego przedsiębiorstwa lub jego wyodrębnionej części tzw. zorganizowanej części przedsiębiorstwa (ZCP). Takie transakcje pozwalają przez dokonanie jednej czynności prawnej przenieść wszystkie składniki funkcjonującego przedsiębiorstwa lub ZCP na inny podmiot. W typowych sytuacjach sprzedaż lub aport przedsiębiorstwa (albo ZCP) powoduje ujawnienie się tzw. wartości firmy. W przypadku firm które mają ugruntowaną pozycję rynkową i dobre perspektywy rozwoju dochodzi często do sytuacji, że cena przedsiębiorstwa, oferowana na warunkach rynkowych przez kupujących, przewyższa wartość wszystkich składników majątkowych netto tego przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo funkcjonujące już na rynku, mające na nim rozpoznawalną markę i doświadczony zespół, wyposażone w sieć dostawców i możliwości zbytu może być dla potencjalnego nabywcy warte więcej, niżby to wynikało z prostego zsumowania wartości składników majątku. Wartość firmy jest to właśnie różnica między ceną nabycia przedsiębiorstwa a sumą wartości składników majątkowych netto przedsiębiorstwa (lub ZCP). Wartość firmy jest tym większa, im wyżej nabywca przedsiębiorstwa ocenia perspektywy jego dalszego sukcesu rynkowego. Ujawnienie się dodatniej wartości firmy przy transakcjach obejmujących przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część (ZCP) jest uregulowane przez przepisy podatkowe. W sytuacjach nabycia przedsiębiorstwa w drodze umowy sprzedaży przepisy podatkowe pozwalają także na amortyzację tych wydatków nabywcy, które odpowiadają wartości firmy. Oczywiście transakcje takie powinny być dokonywane w warunkach rynkowych a wartość firmy odpowiadać jej rzeczywistej wartości. Co istotne, amortyzacja wartości firmy nie jest jednak dopuszczalna dla aportu przedsiębiorstwa lub ZCP z uwagi na zasadę neutralności takiego aportu.
2. W rozpoznanych przez Ministerstwo Finansów agresywnych optymalizacjach wartość firmy była kreowana sztucznie, a sama operacja przeniesienia przedsiębiorstwa (lub ZCP) do spółki docelowej (Spółka C) była podzielona – bez ekonomicznego uzasadnienia – na etapy tak, by ujawnić wartość firmy bez opodatkowania w Spółce

B a jednocześnie zapewnić Spółce C korzyść podatkową w postaci amortyzacji (obniżenia dochodu). W najczęstszych przypadkach optymalizacji Spółki A, B i C były podatnikami CIT, powiązаныmi pośrednio lub bezpośrednio.



3. Aport przedsiębiorstwa (lub ZCP) skutkuje przeniesieniem składników majątkowych Spółki A do Spółki B w zamian za co Spółka A obejmuje udziały w Spółce B. Wycena aportu wnoszonego przez Spółkę A była dokonywana w wartości znacznie przewyższającej wartość jej aktywów netto. Wskutek takiego aportu w księgach Spółki B pojawiają te same aktywa, które były w Spółce A oraz jest ujawniana dodatkowa pozycja - dodatnia wartość firmy. Analogicznie jak przy sprzedaży przedsiębiorstwa, wartość firmy ekonomicznie odpowiada nadwyżce wartości całego przedsiębiorstwa Spółki A wycenianej w związku z aportem ponad wartość udziałów / akcji objętych przez Spółkę A w zamian za aport.
4. Przepisy podatkowe dotyczące aportów przedsiębiorstwa lub ZCP przewidują brak opodatkowania w momencie aportu. Wynika to z założenia, że tego rodzaju operacje nie powinny wywoływać obciążeń podatkowych by nie utrudniać przekształceń przedsiębiorców. Jednak skutkiem takiej neutralności podatkowej aportu przedsiębiorstwa lub ZPC jest brak możliwości amortyzacji wartości firmy w Spółce B. Z tego względu powyższy schemat agresywnej optymalizacji podatkowej zakłada drugi krok polegający na sprzedaży otrzymanego majątku na rzecz Spółki C, w niedługi czas po jego otrzymaniu aportu. W rezultacie Spółka C uzyskuje majątek przedsiębiorstwa lub ZCP na podstawie umowy sprzedaży, co – inaczej niż aport – umożliwia amortyzację wszystkich jego składników, w tym wartość firmy, która nie mogła być amortyzowana w Spółce B.
5. Powyższym transakcjom na majątku przedsiębiorstwa pomiędzy Spółkami A, B i C towarzyszy zazwyczaj przejście pracowników ze Spółki A do Spółki B, a następnie do Spółki C, w krótkich odstępach czasu.
6. Niejednokrotnie wartość firmy wiele razy przewyższa wartość wszystkich innych składników majątkowych objętych aportem / sprzedażą, co skutkuje wysokimi odpisami amortyzacyjnymi dla Spółki C, redukującymi na wiele lat jej dochody z działalności operacyjnej⁷.

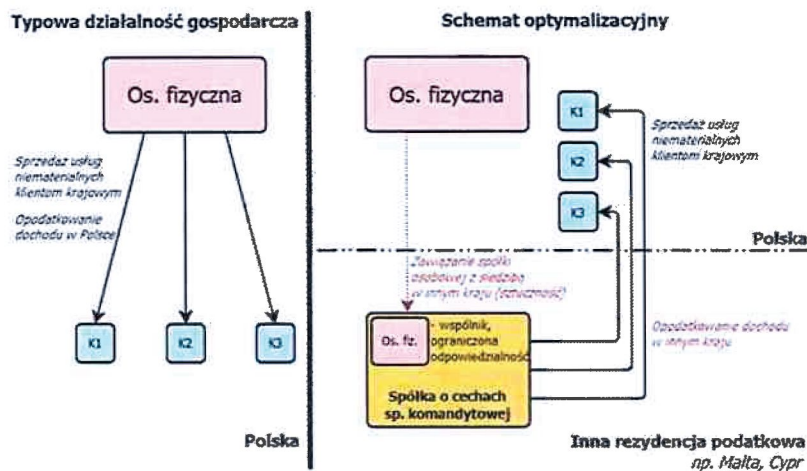
⁷ https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/wiadomosci/ostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe/-/asset_publisher/M1vU/content/ostrzezenie-ministerstwa-finansow-przed-optymalizacja-podatkowa-z-wykorzystaniem-wartosci-firmy?redirect=https%3A%2F%2Fmf-arch2.mf.gov.pl%2Fministerstwo-finansow%2Fwiadomosci%2Fostrzezenia-i-wyjasnienia-podatkowe%3Fp_id%3D101_INSTANCE_M1vU%26p_p_lifecycle%3D0%26p_p_state%3Dnormal%26p_p_mode%3Dview%26p_p_col_id%3Dcolumn-2%26p_p_col_count%3D1%26_101_INSTANCE_M1vU_advancedSearch%3Dfalse%26_101_INSTANCE_M1vU_keywords%3D%26_101_INSTANCE_M1vU_delta%3D20%26_101_INSTANCE_M1vU_cur%3D2%26_101_INSTANCE_M1vU_andOperator%3Dtrue#p_p_id_101_INSTANCE_M1vU

16. Informacja Szefa KAS na temat prowadzenia działalności za pośrednictwem zagranicznej spółki osobowej z dnia 27 października 2017 r.

1. W tym przypadku zespół czynności polega na zaistnieniu następujących elementów:

- osoba fizyczna, będąca polskim rezydentem podatkowym (np. prowadząca działalność w zakresie świadczenia usług niematerialnych) przystępuje, jako wspólnik ponoszący ograniczoną odpowiedzialność, do spółki nieposiadającej osobowości prawnej (spółka osobowa) mającej siedzibę za granicą, której struktura odpowiada formie prawnej spółki komandytowej;
- przyjęciu założenia zgodnie z którym uczestnictwo w spółce osobowej, która nie jest podatnikiem podatku dochodowego w kraju siedziby, skutkuje powstaniem zagranicznego zakładu osoby fizycznej⁸,
- twierdzeniu, że zagraniczna spółka osobowa prowadzi działalność gospodarczą, polegającą na świadczeniu analogicznych usług niematerialnych, w szczególności na rzecz podmiotów polskich,
- wynagrodzenie zagranicznej spółki osobowej poddawane jest opodatkowaniu w państwie, w którym została utworzona, na zasadzie osiągnięcia dochodów z działalności gospodarczej za pośrednictwem zakładu w tym państwie⁹.

2. Uproszczony schemat zasadniczego modelu działania:



⁸ Patrz przykładowo: art. 5 umowy z dnia 7 stycznia 1994 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Malty w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu lub art. 5 umowy z dnia 4 czerwca 1992 r. między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Cypru w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku.

⁹ Patrz odpowiednio art. 7 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania wskazanych w przypisie 1.

