

## **Uchwała nr 6/2022**

### **Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**

z 7 lipca 2022 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej **Szef KAS**] z (...) kwietnia 2022 r. (data wpływu do Rady (...) kwietnia 2022 r.) (...) [dalej: **Wniosek**], działającego na podstawie art. 119h § 2 i § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa**], o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 rok prowadzonego wobec I(...) sp. z o.o., ul. (...), (...) S(...), NIP (...) [dalej: **Strona** lub **Podatnik**], Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada**], działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

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

## UZASADNIENIE

Podejmując uchwałę Rada uwzględniła następujące okoliczności.

### I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, ustalony został w toku postępowania podatkowego prowadzonego wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r.
2. Pismem z (...) maja 2020 r. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego zwrócił się do Szefa KAS z wnioskiem o przejęcie kontroli podatkowej prowadzonej wobec Strony w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 rok z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej.
3. Szef KAS w dniu (...) lipca 2020 r., działając na podstawie art. 119g § 1 i 165 § 1 i 2 w związku z art. 119l Ordynacji podatkowej, wszczął wobec Strony postępowanie podatkowe w sprawie określenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. Jednocześnie przejął w całości prowadzoną w tym zakresie kontrolę podatkową oraz zawiesił ją z urzędu.
4. W toku postępowania Szef KAS ustalił, że Podatnik będący następcą prawnym podmiotu pod nazwą I(...) spółka z o.o. S.K.A., wobec którego wszczęto kontrolę podatkową przeprowadził szereg czynności, których przedmiotem były znaki towarowe. Efektem tych zdarzeń było obniżenie przez Stronę wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. poprzez kwalifikację do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych z tytułu udzielonych licencji na użytkowanie znaków towarowych.

Szef KAS stwierdził, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał przy tym sztuczny charakter, a uzyskana korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.

5. Mając na uwadze powyższe, w dniu (...) stycznia 2022 r. Szef KAS wydał decyzję znak (...) uznając, że w odniesieniu do rozliczenia Strony znajduje zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz określając zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. w wysokości 2.XXX.XXX,XX zł.
6. Strona złożyła odwołanie od wydanej decyzji, w którym wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej.
7. Jak ustalił Szef KAS, w latach 2012 -2016 pomiędzy podmiotami należącymi do grupy Spółek I(...), dokonane zostały chronologicznie następujące działania:
  - a. Strona - I(...) spółka z o.o. została wpisana do Rejestru Przedsiębiorców Krajowego Rejestru Sądowego, prowadzonego przez Sąd (...) w dniu (...) lutego 2020 r. pod numerem (...). Spółka jest następcą prawnym założonej w dniu (...) stycznia 2012 r. przez W(...) B(...) i M(...) B(...) (reprezentującego komplementariusza, tj. I(...) sp. z o.o.) spółki pod nazwą I(...) spółka z o.o. S.K.A., KRS: (...) (dalej: **Spółka komandytowo-akcyjna nr 1**).
  - b. (...) kwietnia 2012 r. Spółka komandytowo-akcyjna nr 1 weszła w posiadanie znaków towarowych będących własnością W(...) B(...), prowadzącego działalność

gospodarczą pod nazwą: I(...) W(...) B(...), NIP (...), (dalej: **Przedsiębiorstwo**) w wyniku wniesienia całego przedsiębiorstwa, w tym zespołu składników majątkowych oraz znaków towarowych. Efektem było podwyższenie kapitału zakładowego Spółki komandytowo-akcyjnej nr 1 o kwotę 1.XXX.XXX zł poprzez emisję 1X.XXX akcji imiennych serii X, z których akcje o numerach od 0XXXX do 1XXXX (nieme w zakresie prawa głosu) były uprzywilejowane w zakresie dywidendy w ten sposób, że jedna akcja przyznawała uprawnionemu dywidendę, która stanowiła 8X-krotność dywidendy przeznaczonej do wypłaty akcjonariuszowi uprawnionemu z akcji nieuprzywilejowanej. Nowo wyemitowane akcje zostały objęte przez W(...) B(...) i pokryte wkładem niepieniężnym w postaci prowadzonego przez niego Przedsiębiorstwa o wartości 9X.XXX.XXX zł. W wyniku tego działania podwyższony został kapitał zakładowy Spółki komandytowo-akcyjnej nr 1 z kwoty 5X.XXX zł do kwoty 1.XXX.XXX zł.

- c. W wyniku podjętych dalszych czynności (...) października 2013 r. utworzono spółkę I (...) Sp. z o.o. SKA, do której (...) lutego 2014 r. wniesiono aport w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa - Działu Marketingu Spółki komandytowo-akcyjnej nr 1. Równocześnie objęte zostały przez ten podmiot nowe akcje imienne zwykłe serii X w kapitale zakładowym spółki, która przyjęła nazwę: I (...) sp. z o.o. S.K.A. (dalej: **Spółka komandytowo-akcyjna nr 2**). Spółka komandytowo-akcyjna nr 1 objęła 1X.XXX sztuk akcji o wartości nominalnej jednej akcji 1XX zł oraz cenie emisyjnej 5.XXX,XX zł, pokrytej wkładem niepieniężnym stanowiącym zespół składników materialnych i niematerialnych o wartości 5X.XXX.XXX zł.

- d. W dniu (...) października 2015 r, Spółka komandytowo-akcyjna nr 2 dokonała sprzedaży znaków towarowych na rzecz firmy W(...)sp. z o.o. z siedzibą w Warszawie o kapitale zakładowym 5.XXX zł (dalej: **Spółka z o.o.**) za kwotę 4X.XXX.XXX zł netto plus podatek od towarów i usług w wysokości 1X.XXX.XXX zł, tj. brutto 5X.XXX.XXX zł.
- e. Do uregulowania należności za znaki towarowe Spółka z o.o. wyemitowała obligacje o łącznej wartości nominalnej 4X.XXX.XXX zł, które (...) października 2015 r. objęła Spółka komandytowo-akcyjna nr 2. Celem emisji było finansowanie inwestycji polegającej na nabyciu znaków towarowych oraz ich wydzierżawieniu. Obligacje były oprocentowane X% w skali roku (odsetki miały być wypłacone w dniu wykupu) oraz zabezpieczone wekslem in blanco wraz z deklaracją wekslową.
- f. W dniu (...) października 2015 r. dokonano następujących zabezpieczeń transakcji:
- (i) zawarto porozumienie wekslowe pomiędzy wystawcą gwarancyjnego weksla in blanco tj. Spółką z o.o. a posiadaczem gwarancyjnego weksla in blanco z wystawienia wystawcy, tj.: Spółką komandytowo-akcyjną nr 2;
  - (ii) zawarto umowę przewłaszczenia na zabezpieczenie znaków towarowych pomiędzy Spółką komandytowo-akcyjną nr 2 a Spółką z o.o.
  - (iii) zawarto umowę przewłaszczenia na zabezpieczenie udziałów w Spółce z o.o. pomiędzy Spółką komandytowo-akcyjną nr 2 a A(...) M(...) – właścicielem Spółki z o.o., który „*miał gwarantować wiedzę i doświadczenie*

*w pomnażaniu wartości znaków towarowych w branży motoryzacyjnej”.*

- g. Do uregulowania powyższej kwoty zastosowano „oscylacyjny” charakter płatności. (...) października 2015 r. Spółka komandytowo-akcyjna nr 2 otrzymała pożyczkę w wysokości 4.XXX.XXX zł od Spółki komandytowo-akcyjnej nr 1 (umowa pożyczki z dnia (...) października 2015 r.), którą następnie podwyższyła do wysokości 4.XXX.XXX zł i zapłaciła część należności za obligacje Spółki z o.o. Następnie Spółka z o.o. dokonała częściowej zapłaty za nabywane prawa do znaków towarowych w wysokości 4.XXX.XXX zł. Dalej następowały kolejne przelewy kwoty 4.XXX.XXX zł (w jednym przypadku Spółka komandytowo-akcyjna nr 2 przetransferowała kwotę o 5X.XXX zł niższą). Ostatnim przelewem Spółka komandytowo-akcyjna nr 2 zwróciła obracane pieniądze w wysokości 4.XXX.XXX zł do Spółki komandytowo-akcyjnej nr 1.

*Według Szefa KAS „spółki dokonując cyrkularnego obrotu pieniędzmi doprowadziły do uregulowania wzajemnych zobowiązań, pomimo że żadna z nich nie posiadała w pełni środków na dokonanie tej płatności”.*

- h. W dniu (...) października 2015 r. w S(...) zawarto umowę licencji znaków towarowych pomiędzy Spółką z o.o. a Spółką komandytowo-akcyjną nr 1.
- i. W dniu (...) listopada 2016 r. Zgromadzenie Wspólników Spółki z o.o. podjęło uchwałę o podwyższeniu kapitału zakładowego z kwoty 5.XXX zł do kwoty 1XX.XXX zł

drogą ustanowienia nowych 1XXX udziałów po 1XX zł każdy udział, które zostały objęte przez Spółkę komandytowo-akcyjną nr 2.

8. Szef KAS uznał, że opisane działania stanowiły łącznie zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej i spełniały ustawowe kryteria unikania opodatkowania określone w art. 119a § 1.

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

a) działania podejmowane przez opisane spółki stanowiły zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,

b) skutkiem realizacji zespołu czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,

c) czynności te zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,

d) sposób działania był sztuczny.

10. W ocenie Szefa KAS w przedmiotowej sprawie zespół czynności (dalej również jako „czynność”), stosownie do regulacji art. 119f § 1 Ordynacji podatkowej, podlegający ocenie w świetle art. 119a stanowią:

a) wniesienie w dniu (...) lutego 2014 r. aportem do Spółki komandytowo-akcyjnej nr 2 zorganizowanej części przedsiębiorstwa prowadzonego przez Spółkę komandytowo-akcyjną nr 1, w tym w postaci znaków towarowych;

- b) zawarcie w dniu (...) marca 2014 r. pomiędzy Spółką komandytowo-akcyjną nr 1 a Spółką komandytowo-akcyjną nr 2 wyłącznej umowy licencji znaków towarowych z możliwością zbycia znaków towarowych na rzecz innego podmiotu;
- c) sprzedaż w dniu (...) października 2015 r. przez Spółkę komandytowo-akcyjną nr 2 ww. znaków towarowych na rzecz Spółki z o.o.;
- d) zawarcie w dniu (...) października 2015 r. umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie znaków towarowych pomiędzy Spółka komandytowo-akcyjna nr 2 oraz Spółką z o.o.;
- e) zawarcie w dniu (...) października 2015 r. pomiędzy Spółką z o.o. a Spółką komandytowo-akcyjną nr 1, (której następcą prawnym jest Podatnik), wyłącznej umowy licencji znaków towarowych bez możliwości zbycia znaków towarowych na rzecz innego podmiotu.

11. Konsekwencją wskazanych działań – zdaniem Szefa KAS – było osiągnięcie przez Podatnika korzyści podatkowej, w rozumieniu art. 119e Ordynacji podatkowej. Szef KAS uznał, że korzyść podatkowa uzyskana przez Podatnika polegała na obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. poprzez kwalifikację do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych z tytułu udzielonych licencji na użytkowanie znaków towarowych.

12. W wyniku transferu własności znaków towarowych i następnie udzielenia licencji na ich użytkowanie, z tytułu opłat licencyjnych Strona w 2017 r. poniosła łączne koszty uzyskania przychodów w wysokości 4 XXX XXX,XX zł.



13. Jak wskazał we Wniosku Szef KAS, na skutek przeprowadzonych czynności Strona zyskała prawo do uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów kwoty opłat licencyjnych przekraczającej kwotę możliwych odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych otrzymanych w drodze aportu Przedsiębiorstwa, których wysokość ograniczona była do kwoty wydatków poniesionych przez podmiot dokonujący amortyzacji oraz uzyskała możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu należności licencyjnych od znaków towarowych, które Strona sama wytworzyła i od których Podatnik nie miał prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych.
  
14. Szef KAS wskazał, że za rok podatkowy 2017, opisana czynność skutkowałą powstaniem korzyści podatkowej w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych o kwotę stanowiącą 19% uiszczonych należności licencyjnych, czyli kwotę 9XX.XXX zł.
  
15. W dniu (...) maja 2022 r. do Rady wpłynęło pismo Podatnika. We wskazanym piśmie została przedstawiona historia gospodarczej ekspansji Strony. Podatnik w ww. piśmie odniósł się również krytycznie do twierdzeń Szefa KAS zawartych w decyzji z dnia (...) stycznia 2022 r. (znak (...)) z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej oraz określając zobowiązanie podatkowe Strony w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. Uwagi Podatnika dotyczyły m.in. zagadnień intertemporalnych stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz wyjaśnień odnośnie do przebiegu kwestionowanego przez Szefa KAS zespołu czynności, w tym zwłaszcza powodów uzasadniających zdaniem Podatnika zastosowania umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie znaków towarowych pomiędzy Spółką komandytowo-akcyjną nr 2 a Spółką z o.o.

## II. Stan prawny

16. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846; dalej: „**Ustawa zmieniająca**”).
17. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były w latach 2014-2015. Z początkiem 2019 roku zmianie uległy przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.<sup>1</sup> Biorąc pod uwagę przepisy przejściowe<sup>2</sup>, niniejsza opinia Rady (dalej: „**Opinia**”) bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku, chyba że z treści Opinii wynika inaczej.
18. Zgodnie z art. 119a OP:

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

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

---

<sup>1</sup> Zmiany wprowadzono ustawą z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2193).

<sup>2</sup> Zgodnie z art. 35 ustawy z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. 2193): Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a-119d ustawy zmienianej w art. 3 [tzn. Ordynacji podatkowej – wtrącenie autora], w brzmieniu nadanym niniejszą ustawą, mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy albo po tym dniu.

*dokonano czynności odpowiedniej.*

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

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

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

19. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej: *Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.*
20. Zgodnie z treścią art. 119d OP: *Czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.*
21. Przepis art. 119e OP wskazywał, że: *Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:*

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

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

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

22. W art. 7 Ustawy zmieniającej wskazano, że: *Przepisy art. 119a–119f ustawy zmienianej w art. 1 [tj. Ordynacji podatkowej – wtrącenie autora] mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.*
23. Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a–119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.<sup>3</sup>

### **III. Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii**

24. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że streszczony w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Konkluzja taka wynika z opisanej niżej analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedmiotowego zespołu czynności oraz dzięki weryfikacji

---

<sup>3</sup> Zgodnie z art. 9 ustawy zmieniającej zmiany w prawie wprowadzone tą ustawą zaczęły, co do zasady, obowiązywać po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia. Ustawa nowelizująca została zaś ogłoszona w dniu 14 czerwca 2016 r. (zob. <http://www.dziennikustaw.gov.pl/du/2016/846/1>).

przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

25. Przed przystąpieniem do analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedstawionego we Wniosku zespołu czynności, konieczne jest wskazanie na wnioski wynikające z art. 119f Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, przez czynność rozumie się zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.
26. W przedmiotowej sprawie Podatnik wraz ze spółkami należącymi do tej samej grupy kapitałowej dokonali szeregu powiązanych ze sobą czynności. O wzajemnym powiązaniu dokonanych czynności – oprócz powiązań osobowych oraz kapitałowych zaangażowanych osób i spółek – świadczy również fakt, że w istocie umożliwiły one uzyskanie przez Podatnika prawa do uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów kwoty opłat licencyjnych przekraczającej kwotę możliwych odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych otrzymanych w drodze aportu Przedsiębiorstwa oraz pomniejszanie przez Stronę podstawy opodatkowania z tytułu należności licencyjnych od znaków towarowych, które Strona sama wytworzyła i od których Podatnik nie miał prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych.
27. Okoliczności te wskazują, że czynności, które opisano w części I. niniejszej Opinii, powinny – w świetle art. 119f Ordynacji podatkowej – podlegać łącznej ocenie pod kątem zasadności zastosowania art. 119a OP.
28. Analiza przepisu art. 119a §1 Ordynacji podatkowej, w którym zdefiniowano unikanie opodatkowania, wskazuje na następujące przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu

opodatkowania:

- a. przesłanka osiągnięcia korzyści podatkowej;
  - b. przesłanka działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
  - c. przesłanka sztuczności sposobu działania;
  - d. przesłanka sprzeczności osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.
29. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest obniżenie zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych.
30. Zauważyć należy, że w wyniku podjętego zespołu czynności (obejmującego transfery własności znaków towarowych oraz udzielenie licencji na ich użytkowanie) Podatnik z tytułu opłat licencyjnych w 2017 r. poniósł łączne koszty uzyskania przychodów w wysokości 4 XXX XXX,XX zł. Analizowany zespół czynności skutkowało powstaniem korzyści podatkowej w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za ten rok o kwotę stanowiącą 19% uiszczonych należności licencyjnych, tj. o kwotę 9XX XXX zł.
31. Rada zgadza się z konkluzją Szefa KAS, że na skutek przeprowadzonych czynności Strona zyskała prawo do uwzględniania w kosztach uzyskania przychodów kwoty opłat licencyjnych przekraczającej kwotę możliwych odpisów amortyzacyjnych od znaków towarowych otrzymanych w drodze

aportu Przedsiębiorstwa Pana W(...) B(...), których wysokość ograniczona jest do kwoty wydatków poniesionych przez podmiot dokonujący amortyzacji oraz uzyskała możliwość pomniejszenia podstawy opodatkowania z tytułu należności licencyjnych od znaków towarowych, które Podatnik sam wytworzył i co do których nie miał prawa do dokonywania odpisów amortyzacyjnych.

32. Przechodząc do analizy **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** na względzie należy mieć uregulowania zawarte w art. 119d OP. Zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.
33. We Wniosku Szef KAS uznał, że analiza materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie wskazuje, że czynność została zrealizowana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej. Argumentował przy tym, że inne cele uzasadniające zdaniem Podatnika realizację podjętych czynności nie mogły mieć istotnego znaczenia w porównaniu do osiągniętej przez Stronę korzyści podatkowej.
34. Podatnik wskazywał, że celem aportu znaków towarowych do Spółki komandytowo-akcyjnej nr 2 oraz późniejszej sprzedaży do Spółki z o.o. była: *„chęć ochrony prawa własności tych znaków przed wchłonięciem ich przez podmioty powstające wskutek dokonującej się koncentracji kapitału dwóch dużych grup kapitałowych : I(...) i A (...)”*.
35. Trafne jest spostrzeżenie Szefa KAS, że w wyniku podpisania w tym samym dniu co umowa sprzedaży znaków towarowych do

Spółki z o.o. umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie znaków towarowych prawo ich własności powróciło do Spółki komandytowo-akcyjnej nr 2. W związku z tym prawo własności znaków towarowych nadal znajdowało się w grupie kapitałowej Podatnika, zatem nie było w pełni chronione przed procesem konsolidacji. Nie można więc uznać, żeby czynność w obranym kształcie mogła znacząco służyć wskazanej ochronie, co prowadzi do wniosku, że cel ten był mało istotny. Z tych też powodów Rada nie podziela uwag przedstawionych w piśmie Strony, które wpłynęło do Rady w dniu (...) maja 2022 r.

36. Strona argumentowała również, że: *„proces koncentracji w/w grup kapitałowych nastąpił wyłącznie w granicach określonych w decyzji Prezesa UOKiK”*. Zgodnie z tą decyzją wydano zgodę na koncentrację, polegającą na utworzeniu przez J(...) A(...) i W(...) B(...) wspólnego przedsiębiorcy w formie spółki komandytowo-akcyjnej pod nazwą A(...) sp. z o.o. SKA. Spółka ta została zawiązana w dniu (...) grudnia 2012 r., a od dnia (...) marca 2013 r. 50% udziałów w spółce kapitałowej (I(...) sp. z o.o.) będącej komplementariuszem A(...) sp. z o.o. S.K.A. posiadał Pan J(...) A(...). Następnie w dniu (...) listopada 2013 r. utworzono spółkę I(...) sp. z o.o. sp.k., w której udziałowcami byli Pan J(...) A(...) i Pan W(...) B(...).

37. W związku z powyższym nie było ryzyka przejęcia własności znaków towarowych w sytuacji, gdy koncentracja polegała na objęciu udziałów przez właścicieli grup I(...) oraz A(...) w nowo utworzonych spółkach. Ponadto podkreślić trzeba, iż koncentracja została przeprowadzona przed dokonaniem aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa do Spółki komandytowo-akcyjnej nr 2, tj. przed dniem (...) lutego 2014 r.



38. Zauważyć również trzeba, że gdyby miało dojść do pełnej konsolidacji niezbędne było uzyskanie ponownej zgody Prezesa Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów i niewątpliwie nie nastąpiłaby ekonomicznie nieuzasadniona utrata wartości Spółki, z uwagi na fakt, iż operacja ta byłaby przeprowadzona pod pełną kontrolą właściciela Spółki komandytowo-akcyjnej nr 1 czyli Pana W(...) B(...). Niewątpliwie przed dokonaniem konsolidacji zostałaby przeprowadzona wycena wartości przedsiębiorstwa z uwzględnieniem wartości znaków towarowych, czego potwierdzeniem są przeprowadzone wyceny znaków towarowych przed wniesieniem aportu do Spółki komandytowo-akcyjnej nr 2 oraz przed dokonaniem sprzedaży znaków towarowych na rzecz Spółki z o.o.

39. Kolejnym wskazywanym przez Podatnika celem podjętych działań było dążenie do zwiększenia efektywności poprzez wyodrębnienie zorganizowanej części przedsiębiorstwa obejmującej znaki towarowe. Jak trafnie uznał Szef KAS Podatnik wyodrębniał działania marketingowe od tych dotyczących znaków towarowych. Wyrazem tego jest umowa współpracy i licencji znaków towarowych zawarta w dniu (...) marca 2014 r. pomiędzy Spółką komandytowo-akcyjną nr 2 a Spółką komandytowo-akcyjną nr 1. Została ona podzielona na dwie części, tj. na umowę licencji znaków towarowych oraz współpracę w zakresie marketingu. Prowadzi to do wniosku, że wydzielenie działu marketingu nie wymagało przeniesienia w ramach tej zorganizowanej części przedsiębiorstwa znaków towarowych. Na prawidłowość takiego stanowiska wskazuje także fakt późniejszego zbycia znaków towarowych na rzecz Spółki z o.o. i podpisania w dniu (...) czerwca 2016 r. pomiędzy Spółką komandytowo-akcyjną nr 2 a Spółką z o.o. umowy współpracy w zakresie usług marketingowych.

40. Ponadto, mając na uwadze, że wskazana umowa z dnia (...) marca 2014 r. udzielała wyłącznej licencji Spółce komandytowo-akcyjnej nr 1 przy jednoczesnym zobowiązaniu ze strony licencjodawcy do nieudzielania dalszych zezwoleń licencyjnych oraz wyłączeniu jego prawa do używania znaków, z wyjątkiem zbycia na inny podmiot, to Spółka komandytowo-akcyjna nr 2 nie mogła w zasadzie skutecznie zarządzać aktywami, jakimi były znaki towarowe. W związku z tym wskazywany przez Podatnika cel w postaci osiągnięcia maksymalnej efektywności należy uznać za mało istotny dla przeprowadzenia czynności w jej ostatecznym kształcie.
41. Podsumowując, w ocenie Rady, analizowany zespół czynności w jego ostatecznym kształcie został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej przez Podatnika polegającej na obniżeniu zobowiązania podatkowego, a cele przedstawione przez Stronę są mało istotne.
42. Przystępując do analizy spełnienia **przesłanki sztuczności sposobu działania** zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art.119c OP. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowane przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
43. Wśród elementów wskazujących na sztuczność wymienionych wprost w art. 119c § 2 OP jako okoliczności mogące przemawiać za sztucznością sposobu dokonania czynności w przedmiotowej sprawie występują:

- a. Nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 OP) – podczas dokonywania czynności wielokrotnie dochodziło do nieuzasadnionego dzielenia operacji. Jeśli zamiarem Strony miała być chęć ochrony prawa własności tych znaków przed wchłonięciem ich przez podmioty powstające w związku z koncentracją, to brak jest racjonalnego uzasadnienia (innego niż osiągnięcie korzyści podatkowej), dla którego operacja ta została podzielona na szereg czynności związanych z wniesieniem znaków towarowych w drodze aportu do Spółki komandytowo-akcyjnej nr 2, a następnie ich sprzedażą na rzecz Spółki z o.o. w powiązaniu z zawarciem umowy przewłaszczenia przez tę spółkę praw do znaków towarowych na zabezpieczenie na rzecz podmiotu sprzedającego czyli Spółkę komandytowo-akcyjną nr 2.

Podobnie sposób dokonania płatności za zbyte znaki towarowe wypełnia przesłankę nieuzasadnionego dzielenia operacji i dowodzi, że Spółka z o.o. nie posiadała środków pieniężnych niezbędnych do dokonania transakcji zakupu praw do znaków towarowych. W efekcie wykorzystano cyrkularny obieg środków pomiędzy Spółką z o.o. a Spółką komandytowo-akcyjną nr 2 (rozliczenie ceny sprzedaży oraz opłacenie nabywanych obligacji). Obie spółki dokonały między sobą kilkunastu przelewów celem uregulowania zapłaty.

- b. Elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności (art. 119c § 2 pkt 3 OP).

W dniu (...) marca 2014 r. (więc jeden dzień po dokonaniu aportu zorganizowanej części przedsiębiorstwa) została zawarta pomiędzy Spółką komandytowo-akcyjną nr 1 a Spółką komandytowo-akcyjną nr 2 wyłączna umowa licencji znaków

towarowych z możliwością zbycia znaków towarowych na rzecz innego podmiotu.

Podobne rozwiązanie wykorzystano w przypadku sprzedaży znaków towarowych przez Spółkę komandytowo-akcyjną nr 2 do Spółki z o.o. W dniu (...) października 2015 r. została zawarta pomiędzy Spółką z o.o. a Spółką komandytowo-akcyjną nr 1 wyłączna umowa licencji znaków towarowych bez możliwości zbycia znaków towarowych na rzecz innego podmiotu. Powodowało to, iż jedynym użytkownikiem ww. znaków towarowych pomimo ich dwukrotnego zbycia nadal pozostawała Strona.

Przesłankę z art. 119c § 2 pkt 3 OP wypełnia również podpisanie umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie znaków towarowych, na mocy której w dniu sprzedaży znaków towarowych Spółka komandytowo-akcyjna nr 2 stała się znów ich właścicielem.

- c. Elementy wzajemnie się znoszące lub kompensujące (art. 119c § 2 pkt 4 OP). Przesłankę tą wypełnia wskazane wcześniej przeniesienie prawa własności w dniu (...) października 2015 r. ze Spółki komandytowo-akcyjnej nr 2 na Spółkę z o.o. na mocy umowy sprzedaży, a następnie ze Spółki z o.o. na Spółkę komandytowo-akcyjną nr 2 na mocy umowy przewłaszczenia na zabezpieczenie. W efekcie prawo własności znaków towarowych pozostało w Spółce komandytowo-akcyjnej nr 2. Podobnie elementem kompensującym się jest sposób zapłaty wierzytelności z tytułu sprzedaży znaków towarowych i wypłata kwoty za nabycie obligacji (połączono z cyrkularnym obiegiem środków finansowych).

#### 44. Analizując przesłanki sprzeczności z celem i przedmiotem

**przepisu ustawy podatkowej** Rada uznała, że uzyskana przez Podatnika korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT.

45. W wyniku dokonania czynności Spółka doprowadziła do sytuacji, w której nabyte w drodze aportu przedsiębiorstwa znaki towarowe, które nie podlegały u niej amortyzacji, a także znaki towarowe przez nią wytworzone, są przenoszone do innego podmiotu, co daje podstawę do zwiększenia kosztów uzyskania przychodu o opłaty licencyjne związane z korzystaniem z tych aktywów. Takie działanie należy ocenić jako sprzeczne z przedmiotem i celem art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1.
46. Korzyść podatkowa uzyskana z zastosowaniem struktury opisanej wyżej, jest sprzeczna z przedmiotem i celem także art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, zgodnie z którym amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej. Oznacza to, iż amortyzacji podlegają tylko prawa określone w prawie własności przemysłowej, które zostały „nabyte”. Zatem wytworzenie takiego prawa we własnym zakresie przesądza o braku podstaw, by zaliczyć odpisy amortyzacyjne z tego tytułu do kosztów uzyskania przychodów. W związku z tym, wykorzystywanie prawa do znaku towarowego w prowadzonej działalności gospodarczej nie wpływałoby w żaden sposób na zmniejszenie zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych (ewentualnie zawyżenie straty z tytułu prowadzonej

działalności). Sprzeczne natomiast z intencją ustawodawcy jest kreowanie sytuacji, na mocy której pomniejszenia podstawy opodatkowania wskutek ujęcia w kosztach uzyskania przychodów należności licencyjnych dokonuje w rzeczywistości były właściciel, który go wytworzył, czy też podmiot który wstąpił we wszystkie prawa i obowiązki tego właściciela.

47. W opinii Rady w sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy.
48. Rada nie dostrzegła, aby w sprawie wystąpiła którakolwiek z okoliczności wskazanych w art. 119b § 1 OP. Korzyści odniesione przez Podatnika, przekraczają próg *de minimis*, który był uregulowany w art. 119b § 1 pkt 1 OP. Podatnik nie występował o wydanie opinii zabezpieczającej – w efekcie nie została spełniona żadna z przesłanek, o których mowa w art. 119b § 1 pkt 2 i 3 OP. Analizowany zespół czynności i osiągnięta przez Podatnika korzyść podatkowa dotyczy podatku dochodowego, a nie podatku od towarów i usług – brak spełnienia przesłanki wyłączającej zastosowanie art. 119a § 1 OP, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. Rada nie dostrzega również – zgodnie z zasadą efektywności przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wyrażonej w art. 119b § 1 pkt 5 OP – innego przepisu prawa podatkowego, który w sposób bardziej adekwatny / efektywny pozwoliłby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.
49. Biorąc pod uwagę uwagi Podatnika dotyczące kwestii intertemporalnych, które zawarte były w piśmie otrzymanym przez Radę w dniu (...) maja 2022 r., zauważyć należy, że Wniosek dotyczy zespołu czynności, które podejmowane były w latach 2014-2015. Wniosek dotyczy jednak określenia wysokości

zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. Zgodnie z art. 7 Ustawy zmieniającej przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po 15 lipca 2016 r. Z tych powodów Rada nie podziela uwag wskazanych w ww. piśmie Strony dotyczącym zagadnień intertemporalnych.

