

Uchwała nr 25/2023

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z dnia 27 grudnia 2023 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także: „**Szef KAS**”) z (...) września 2023 r. - data wpływu do Rady: (...) września 2023 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 2022 r., poz. 2651, z późn. zm. - dalej: „**Ordynacja podatkowa**” lub „**OP**”), o wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w przedmiocie określenia zobowiązania w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. prowadzonego wobec spółki (...) sp. z o.o. z siedzibą w S. (...), NIP (...), (dalej również: „**Strona**”, „**Spółka**” 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.

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

Podejmując uchwałę Rada uwzględniła następujące okoliczności.

I. Dotychczasowy przebieg postępowania i stan faktyczny

1. Kluczowe dla sprawy czynności podjęte w toku dotychczasowego postępowania przedstawiają się następująco:
2. Pismem z (...) stycznia 2021r., Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego w T.(...) (dalej: „**Naczelnik UCS**”), zwrócił się do Szefa KAS, z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowej wszczętej wobec Spółki w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r. z uwagi na okoliczność, że w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, a to ze względu na wykorzystanie schematu optymalizacyjnego polegającego na przeniesieniu na inny podmiot własności znaku towarowego wytworzonego przez Spółkę, a następnie zawarcie przez nią umowy licencji tego znaku – przy jednoczesnym podwyższeniu jego wartości rynkowej.
3. Postanowieniami z (...) kwietnia 2021 r., Szef KAS działając na podstawie art. 119g § 3 Ordynacji podatkowej przejął w całości kontrolę celno-skarbową, prowadzoną przez Naczelnika UCS oraz zawiesił ją z urzędu i jednocześnie wszczął postępowanie podatkowe wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób

prawnych za 2017 r.

4. Szef KAS przychylił się do wniosku Naczelnika UCS wskazującego na możliwość wystąpienia unikania opodatkowania w badanym okresie rozliczeniowym i decyzją z (...) czerwca 2023 r., nr (...), Szef KAS uznał, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 119a OP oraz określił Stronie zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych 2017 r. w wysokości 6.XXX.XXX zł.
5. Podsumowując swoje stanowisko w odniesieniu do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania Szef KAS uznał, że Podatnik nie byłby uprawniony do wykazania w kosztach podatkowych opłat licencyjnych ponoszonych na rzecz (...) sp. z o.o. (dalej: „**ABC sp. z o.o.**”), co przełożyło się na korzyść podatkową w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego za 2017 r.
6. Od powyższej decyzji Strona, pismem z (...) września 2023 r., złożyła odwołanie, w którym na podstawie art. 119h § 2 Ordynacji podatkowej, wniosła o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady co do zasadności zastosowania w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej.
7. W niniejszej sprawie ustalono następującą chronologię działań.
8. Spółka powstała w wyniku połączenia (...) F Spółki Cywilnej (istniejącej od (...) lipca 1993 r.) oraz (...) F sp. z o.o. (powstałej (...) października 2000 r.). Podstawowym przedmiotem działalności Spółki w 2017 r. była produkcja mebli.
9. We wrześniu 2013 r. utworzona została ABC sp. z o.o., której przedmiotem działalności było świadczenie różnego rodzaju usług, w tym dzierżawa własności intelektualnej. Spółka była 1XX%

udziałowcem Spółki 1.

10. (...) stycznia 2014 r. kapitał zakładowy (...) sp. z o.o. S.K.A. (dalej: „ABC sp. z o.o. S.K.A.”) został podwyższony z 5X XXX zł do 1XX XXX zł poprzez emisję 2 XXX akcji serii (...), akcje w całości objęte zostały przez Podatnika po cenie nominalnej, wartość emisyjna została ustalona na kwotę 2X XXX XXX zł, nadwyżka ponad wartość nominalną została przelana na kapitał zapasowy.
11. Akcje zostały pokryte wyłącznie wkładem niepieniężnym w postaci autorskich praw majątkowych, praw ze zgłoszenia, w szczególności praw ze zgłoszenia wspólnotowego znaku towarowego nr (...) oraz praw ochronnych i innych praw do dwóch znaków słowno-graficznych (dalej: „**Znaki towarowe**”), a także autorskich praw majątkowych, praw z rejestracji i innych praw do wzorów przemysłowych „lada recepcyjna do biurka”, „noga do biurka”, „wózek do komputera”, „zabudowa sekretariatu”, „osłona monitora”. Ustalono, że wkłady niepieniężne zostaną wniesione do spółki do (...) stycznia 2014 r.
12. Tego samego dnia pomiędzy ABC sp. z o.o. S.K.A., a Stroną zawarta została umowa objęcia akcji w podwyższonym kapitale zakładowym ABC sp. z o.o. S.K.A., zgodnie z uchwałą nr (...) Nadzwyczajnego Walnego Zgromadzenia ABC sp. z o.o. S.K.A..
13. (...) stycznia 2014 r. oraz (...) lutego 2014 r. ABC sp. z o.o. S.K.A. zbyła prawa do Znaków towarowych na rzecz Spółki 1 za kwotę netto 1X XXX XXX,XX zł (brutto 2X XXX XXX,XX zł), z terminem zapłaty do (...) kwietnia 2014 r. ABC sp. z o.o. wykazała nabycie środków trwałych w deklaracjach VAT za styczeń i luty 2014 r. oraz podatek VAT do zwrotu - w styczniu 2014 r. w kwocie 4XX XXX zł i w lutym 2014 r. w kwocie 3 XXX XXX zł.

14. W datach nabycia Znaków towarowych, tj. (...) stycznia 2014 r. i (...) lutego 2014 r., Podatnik i ABC sp. z o.o. zawarły umowy licencyjne na korzystanie z przedmiotowych wartości niematerialnych i prawnych.
15. Na mocy zawartych umów ABC sp. z o.o. udzieliła Spółce wyłącznych, nieograniczonych terytorialnie, z prawem udzielania sublicencji, odpłatnych licencji na korzystanie ze wskazanych w umowach Znaków towarowych. Spółka na podstawie udzielonych licencji była uprawniona do korzystania ze Znaków towarowych w zakresie swojej działalności.
16. Na mocy zawartych umów ABC sp. z o.o. udzieliła Stronie wyłącznych, nieograniczonych terytorialnie, z prawem udzielania sublicencji, odpłatnych licencji na korzystanie ze wskazanych w umowach znaków towarowych. Podatnik na podstawie udzielonych licencji był uprawniony do korzystania ze znaków towarowych w zakresie swojej działalności, a w szczególności do:
 - a. umieszczania znaków towarowych, w tym znaków podobnych do tych znaków, na towarach produkowanych lub wprowadzanych do obrotu przez Spółkę lub na ich opakowaniach, oferowaniu i wprowadzaniu tych towarów do obrotu, ich imporcie lub eksporcie oraz składowaniu w celu oferowania i wprowadzania do obrotu, a także oferowaniu lub świadczeniu usług pod znakami towarowymi;
 - b. umieszczania znaków towarowych, w tym znaków podobnych do tych znaków, na dokumentach związanych z wprowadzaniem towarów do obrotu lub związanych ze świadczeniem usług;
 - c. posługiwania się znakami towarowymi, w tym znakami podobnymi do tych znaków, w celu reklamy.

W § 4 ww. umów Spółka, jako licencjobiorca, została zobowiązana do:

- a. niezwłocznego informowania licencjodawcy o wszelkich naruszeniach praw do znaków towarowych dokonywanych przez osoby trzecie oraz do podjęcia wszelkich działań w celu zmniejszenia szkody powstałej w związku z takim naruszeniem;
 - b. dbania o renomę znaków towarowych, w szczególności niepodjęcia działań, które mogłyby negatywnie wpłynąć na postrzeganie znaków towarowych przez konsumentów;
 - c. niepodjęcia działań, które mogłyby negatywnie wpłynąć na zdolność odróżniającą znaku towarowego.
17. Zobowiązań ciążących na Spółce 1, jako licencjodawcy, w umowie nie określono.
18. Wysokość opłat licencyjnych określona była jako wskazany procent wartości przychodów ze sprzedaży produktów oznaczonych Znakami towarowymi.
19. (...) kwietnia 2014 r. pomiędzy Stroną (jako sprzedającym) a ABC sp. z o.o. S.K.A. (jako kupującym) została zawarta umowa sprzedaży jednego udziału (ze stu posiadanych) w kapitale zakładowym Spółki 1 za cenę 5X zł. W tym samym dniu dokonano podwyższenia kapitału zakładowego Spółki 1 z kwoty 5 XXX zł do kwoty 1 XXX XXX zł poprzez utworzenie nowych 2X.XXX udziałów. Wszystkie udziały zostały objęte przez ABC sp. z o.o. S.K.A. i pokryte wkładem pieniężnym w wysokości 1X XXX XXX zł.
20. Następnego dnia, tj. (...) kwietnia 2014 r. pomiędzy ABC sp. z o.o. S.K.A. a Spółką 1 zawarta została umowa pożyczki, zgodnie z którą

ABC sp. z o.o. S.K.A. zobowiązała się wypłacić Spółce 1 tytułem pożyczki, w terminie do (...) kwietnia 2014 r., kwotę 3 XXX XXX zł na rachunek bankowy wskazany przez pożyczkobiorcę. Pożyczka została udzielona na (...) lat, licząc od (...) maja 2014 r., zwrot kwoty pożyczki miał następować w równych (...) miesięcznych ratach, do ostatniego dnia danego miesiąca. Oprocentowanie kwoty pożyczki ustalono na 6,X% w skali roku, przy czym odsetki miały być płatne raz w roku, w dniu (...) listopada każdego roku, z zastrzeżeniem, że odsetki w roku 2020 będą płatne wraz z płatnością ostatniej raty pożyczki.

21. W tym samym dniu zostały zawarte pomiędzy ABC sp. z o.o. S.K.A. a Spółką 1 dwie umowy potrącenia wzajemnych wierzytelności spółek z tytułu: transakcji sprzedaży Znaków towarowych, pożyczki udzielonej przez ABC sp. z o.o. S.K.A. ABC sp. zo oraz objęcia przez ABC sp. z o.o. S.K.A. udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki 1 do pokrycia ich wkładem pieniężnym.
22. 25 (...) kwietnia 2014 r. ABC sp. z o.o dokonała przelewu na rachunek bankowy ABC sp. z o.o. S.K.A. kwoty 4 XXX XXX,XX zł z tytułu nabytych znaków towarowych. Wzajemne wierzytelności ww. spółek zostały w tym dniu rozliczone, za wyjątkiem pożyczki, do zwrotu której zobowiązana była ABC sp. z o.o.
23. (...) października 2015 r. do Sądu Rejonowego w B.(...) został zgłoszony plan połączenia Strony (jako spółki przejmującej) z dwiema zależnymi od Podatnika spółkami z o.o. oraz również zależną od Strony ABC sp. z o.o. S.K.A. Postanowieniem z (...) grudnia 2015 r. Sąd Rejonowy w B.(...) dokonał wpisu do akt KRS o połączeniu spółek, przejęte spółki zostały wykreślone z rejestru KRS (...) marca 2016 r. W związku z powyższym, z chwilą

połączenia spółek, Strona objęła 1XX% udziałów w kapitale zakładowym Spółki 1.

24. Strona przesłała do Rady pismo z argumentacją datowane na (...) listopada 2023 r., w którym wskazywała argumenty przeciwko decyzji Szefa KAS wydanej z zastosowaniem art. 119a OP. Dodatkowo (...) grudnia 2023 r. odbyło się posiedzenie Rady z udziałem przedstawicieli Szefa KAS oraz Spółki w trakcie którego dyskutowane były zagadnienia związane z niniejszą sprawą. W trakcie posiedzenia przedstawiciele Szefa KAS zreferowali dotychczasowy przebieg postępowania oraz główne argumenty przemawiające – ich zdaniem – za prawidłowością zastosowania względem Spółki art. 119a Ordynacji podatkowej. Swoje stanowisko przedstawili również przedstawiciele Strony, uznając, że wobec Spółki nie można zastosować ww. przepisu.

II. Stan prawny

25. Przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (tj. Dział IIIa Ordynacji podatkowej) dodane zostały na podstawie ustawy z 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 846; dalej: „**Ustawa zmieniająca**”). Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a-119f Ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.

26. Zgodnie z art. 119a Ordynacji podatkowej:

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

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

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

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

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

27. 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.

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

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

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

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

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

30. Wniosek dotyczy zespołu czynności, które były podejmowane przed wejściem w życie Ustawy zmieniającej. Przepisy art. 3 pkt 18 i art. 119a-119d Ordynacji podatkowej mają jednak zastosowanie do korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie ww. ustawy, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo - do korzyści uzyskanej w okresach rozliczeniowych rozpoczynających się w dniu wejścia w życie Ustawy zmieniającej albo po tym dniu.

31. Niniejsza opinia Rady (dalej: „**Opinia**”) bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w 2017 r., chyba że z treści Opinii wynikałoby inaczej.

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne Opinii

32. Na wstępie należy wskazać, iż niniejsza opinia wpisuje się w ugruntowane już stanowisko Rady dotyczące czynności mających za przedmiot dobra niematerialne (zob. m.in. uchwała nr 6/2022 Rady z 7 lipca 2022 r. oraz uchwała nr 1/2023 z 17 kwietnia 2023 r. oraz uchwała nr 24/2023 z 13 grudnia 2023 r.).

33. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że opisany zespół czynności, tj.:

- a. wniesienie (...) stycznia 2014 r. praw do Znaków towarowych aportem do ABC sp. z o.o. S.K.A.,
- b. sprzedaż (...) stycznia 2014 r. oraz (...) lutego 2014 r. przez ABC sp. z o.o. S.K.A. praw do Znaków towarowych na rzecz Spółki 1 oraz
- c. zawarcie (...) stycznia 2014 r. oraz (...) lutego 2014 r. pomiędzy Spółką 1 a Stroną umów licencyjnych dotyczących Znaków towarowych

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

- 34. W ocenie Rady, przed przystąpieniem do analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedstawionego we Wniosku zespołu czynności, konieczna jest analiza zagadnień intertemporalnych związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w stosunku do czynności podjętych przed wejściem w życie przepisów Ustawy zmieniającej.
- 35. W powyższym aspekcie – z uwagi na fakt, że zespół czynności, oceniony przez Szefa KAS jako unikanie opodatkowania, podjęty był przed uchwaleniem Ustawy zmieniającej – Rada podziela stanowisko wyrażone m.in. w uchwale 1/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 1 marca 2021 r. oraz uchwale 1/2023 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu opodatkowania z dnia 17 kwietnia 2023 r. oraz przedstawione tam

argumenty.

36. *W odniesieniu do niniejszej sprawy, podobnie jak we wcześniejszych podejmowanych przez Radę uchwałach (m.in. przywołanych powyżej) Rada uznaje również, że istnieją istotne wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej w aspekcie intertemporalnym, w świetle standardów konstytucyjnych, a także na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w 2017 roku.*
37. Niezależnie od powyższego, w ocenie Rady w niniejszej sprawie zaistniały przesłanki do uznania, że opisane działania stanowiły łącznie zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej i spełniały ustawowe kryteria unikania opodatkowania określone w art. 119a § 1 tej ustawy, zgodnie z którym 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.
38. W rozpatrywanej sprawie Strona wraz z powiązаныmi z nią podmiotami dokonała szeregu opisanych wyżej czynności, których przedmiotem były Znaki towarowe. O powiązaniu tych czynności ze sobą świadczy również fakt, że ich podjęcie i chronologia doprowadziły do sytuacji, w której Strona uzyskała możliwość zaliczania w ciężar kosztów uzyskania przychodu opłat licencyjnych od wytworzonych we własnym zakresie Znaków towarowych.
39. Analizując opisany w niniejszej sprawie zespół czynności, Rada stoi na stanowisku, iż dokonane przez Stronę oraz Spółkę nr 1 i ABC sp. z o.o. S.K.A. czynności spełniły wszystkie przesłanki

warunkujące zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:

- a. opisane działania 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.
40. W odniesieniu do przesłanki korzyści podatkowej należy wskazać, że zgodnie z art. 119e Ordynacji podatkowej korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Korzyść podatkowa w analizowanej sprawie związana jest z podjęciem szeregu opisanych w części I. niniejszej opinii działań mających za przedmiot Znaki towarowe, które pomimo zmiany właściciela wciąż były wykorzystywane w prowadzonej przez Stronę działalności gospodarczej na podstawie umów licencyjnych (wyłącznych). Konsekwencją wskazanych działań Strony było osiągnięcie korzyści podatkowej w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego za 2017 r. w podatku dochodowym od osób prawnych poprzez zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów opłat licencyjnych za korzystanie ze Znaków towarowych, których Strona była pierwotnym właścicielem oraz wytwórcą i tym samym Strona osiągnęła korzyść podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych poprzez obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych. Co więcej, Strona *de facto* ponosiła również koszty

marketingowe (były one refakturowane na Spółkę).

41. Odnosząc się do przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zawarte w art. 119d Ordynacji podatkowej regulacje wskazują, że 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.
42. Zgodnie ze stanowiskiem Strony odnośnie do celów gospodarczych dokonanych czynności, była nimi reorganizacja działalności poprzez rozdzielenie podstawowej działalności (produkcja mebli) od działalności dodatkowej w zakresie zarządzania prawami własności intelektualnej.
43. Oceniając ten argument, należy wskazać, że dokonane czynności nie doprowadziłyby do dywersyfikacji ryzyka, czy też ochrony majątku lub interesów Spółki. Przekazanie Znaków towarowych do podmiotów bez renomy i bez zasobów do prowadzenia działalności gospodarczej na większą skalę nie prowadzi w ocenie Rady do zrealizowania tak zadeklarowanych celów, w porównaniu do stanu poprzedniego, w którym Znaki towarowe były własnością Strony i mogły być przez nią chronione jej zasobami. W tym kontekście również nie wydaje się zasadne – w świetle deklarowanych celów gospodarczych – przekazywanie praw do Znaków towarowych po to by ostatecznie prawa do korzystania z nich powróciły do Strony w ramach zawartych umów licencyjnych.
44. Co istotne, pomimo przeniesienia prawa do Znaków towarowych Spółka ponosiła koszty marketingu – zatrudniała pracowników, ponosiła koszty produkcji reklam itp. Ponadto, ABC sp. z o.o obciążała Podatnika kosztami promocji – usług PR, marketingowych, tworzenia stron internetowych itp.

45. Analizując spełnienie przesłanki sztuczności sposobu działania wskazać należy, że zgodnie art. 119c Ordynacji podatkowej, sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
46. W niniejszej sprawie, w ocenie Rady, za sztucznością sposobu dokonania czynności przemawia występowanie:
- a. elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności (art. 119c § 2 pkt 3 OP) – przeniesienie własności Znaków towarowych na Spółkę 1, a następnie ich wykorzystywanie w działalności gospodarczej przez ich wytwórcę – Podatnika; co więcej, Strona pomimo formalnego przeniesienia własności Znaków towarowych do Spółki 1 nadal posiadała faktyczną kontrolę nad omawianymi wartościami niematerialnymi i prawnymi. Przedmiotowa kontrola była wynikiem całkowitej zależności Spółki 1 od Strony - zarówno kapitałowej (w wyniku połączenia z ABC sp. z o.o. S.K.A., 1XX% udziałów w Spółce 1 posiadała Strona), jak i osobowej (w zarządach obu spółek zasiadały te same osoby),
 - b. elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących (art. 119c § 2 pkt 4 OP) – na co wskazuje sposób uregulowania zobowiązań związanych z nabyciem Znaków towarowych przez Spółkę 1; jak wynika z opisanego w części I. niniejszej Opinii stanu faktycznego przeważająca część zobowiązań finansowych wynikających z umowy sprzedaży praw do Znaków towarowych nie została uregulowana poprzez przelew środków pieniężnych,

lecz została skompensowana z uwagi na wzajemność zobowiązań,

c. i umożliwienia ukosztawiania korzystania z nich przez Stronę. Nie byłoby to możliwe gdyby Spółka pozostawała właścicielem wytworzonych Znaków towarowych z uwagi na wyłączenie takiej możliwości w przepisach podatkowych.

47. Analizując przesłankę sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej Rada uznała, że uzyskana przez Stronę korzyść podatkowa jest spreczna z przedmiotem i celem przepisu art. 15 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: „ustawa o CIT”) oraz art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 ustawy o CIT. W wyniku dokonania czynności Strona wraz z podmiotami powiązаныmi doprowadziła do sytuacji, w której Znaki towarowe zostały przeniesione do innych podmiotów powiązanych w celu osiągnięcia korzyści podatkowej i aby finalnie prawa do korzystania z nich wróciły do Strony – pozwalając jej na ujęcie w kosztach podatkowych opłat licencyjnych, przy jednoczesnym wykorzystaniu mechanizmu wzajemnych kompensat należności dla minimalnego zaangażowania środków pieniężnych dla stron transakcji. Działanie Strony należy zatem ocenić jako sprzeczne z przedmiotem i celem art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, według którego kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 ustawy o CIT. W art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 ustawy o CIT, wskazane jest iż amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, jak również prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. Prawo własności przemysłowej (pkt 6). Oznacza to, że amortyzacji podlegają tylko

prawa autorskie lub pokrewne prawa majątkowe albo określone w prawie własności przemysłowej, które zostały „nabyte”, a nie wytworzone we własnym zakresie (takowe nie dają prawa do zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego poprzez odpisy amortyzacyjne).

48. Dokonane w niniejszej sprawie czynności doprowadziły w istocie do zniesienia ograniczenia zawartego w art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 ustawy o CIT i nieuzasadnionego zastosowania art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, ponieważ koszty ponoszonych opłat licencyjnych zostały zaliczone przez Spółkę w ciężar kosztów uzyskania przychodów na gruncie tego przepisu.
49. W opinii Rady w niniejszej sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a OP, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Korzyści odniesione przez Stronę, przekraczają próg *de minimis*, który był uregulowany w art. 119b § 1 pkt 1 OP. Podatnik nie występował o wydanie opinii zabezpieczającej. W efekcie nie została spełniona żadna z przesłanek, o których mowa w art. 119b § 1 pkt 2 i 3 OP. Analizowany zespół czynności i osiągnięta przez Stronę korzyść podatkowa dotyczy podatku dochodowego a nie podatku od towarów i usług - brak spełnienia przesłanki wyłączającej zastosowanie art. 119a § 1 OP, o której mowa w art. 119b § 1 pkt 4 tej ustawy. Rada nie dostrzega również zgodnie z zasadą efektywności przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wyrażonej w art. 119b § 1 pkt 5 OP - innego przepisu prawa podatkowego, który w sposób bardziej adekwatny lub efektywny pozwoliłby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.
50. W ocenie Rady pogląd Strony wyrażony w piśmie z dnia (...) listopada 2023 r. w kwestii interpretacji art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, zgodnie z którym ustawodawca przyjął założenie, że „każdy

poniesiony wydatek, który ma związek z osiągnięcie[m] przychodów jest kosztem uzyskania, o ile nie jest wymieniony w katalogu wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów”¹ (art. 16 ust. 1 ustawy o CIT) nie zasługuje na uwzględnienie. Pogląd Strony nie znajduje także oparcia ani w orzecznictwie ani w piśmiennictwie.

51. Mając także na uwadze wcześniejsze wywody Rady w zakresie zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, stanowisko zaprezentowane w piśmie Strony z (...) listopada 2023 r. w tej kwestii nie zasługuje na poparcie. Jednocześnie Rada pragnie wskazać, że nie zgadza się z tezą Podatnika zawartą w piśmie z dnia (...) listopada 2023 r. i przedstawioną również przez pełnomocnika Strony w trakcie posiedzenia Rady w dniu (...) grudnia 2023 r., dotyczącą „pierwszeństwa przesłanki sprzeczności korzyści podatkowej”². Zdaniem Rady podejście zaprezentowane przez Podatnika – skupiające się na potrzebie wskazania konkretnej powstającej możliwie chronologicznie szybko korzyści podatkowej oraz jej sprzeczności z przepisami ustawy lub celem ustawy – niweczyłoby systemowy charakter rozwiązań klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Zdaniem Rady celem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania jest systemowe przeciwdziałanie nadużywaniu przez podmioty zobowiązane w prawie podatkowym wykorzystywaniu literalnie dostępnych metod nieuprawnionego zmniejszania zobowiązań podatkowych. W efekcie nie jest, zdaniem Rady, trafny pogląd – wskazywany przez pełnomocnika Strony w trakcie posiedzenia w dniu (...) grudnia 2023 r. – zgodnie z którym ewentualnie rozważana korzyść podatkowa powstała w momencie wniesienia (...) stycznia 2014 r. praw do Znaków towarowych aportem do ABC sp. z o.o. S.K.A.. Propozycja Strony, aby w istocie dokonywać oceny samego faktu

¹ Str. 5 pisma Podatnika z (...) listopada 2023 r.

² Str. 4 pisma Podatnika z (...) listopada 2023 r.

przeniesienia tych Znaków towarowych do ABC sp. z o.o. S.K.A., bez dostrzeżenia i wzięcia pod uwagę skutków podatkowych pozostałych działań Strony składających się na oceniany z perspektywy art. 119a OP zespół czynności, byłoby nieuprawnionym i wybiórczym zawężeniem stosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.