



Warszawa, dnia 3 grudnia 2024 r.

**RADA DO SPRAW
PRZECIWDZIAŁANIA UNIKANIU
OPODATKOWANIA**

Uchwała nr 8/2024

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 3 grudnia 2024 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z (...) września 2024 r. (data wpływu: (...) września 2024 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 2023 r., poz. 2383 ze zm.) [dalej: **Ordynacja podatkowa lub O.p.**], o wyrażenie opinii w przedmiocie zasadności zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do zespołu czynności, którego przebieg ustalono w toku postępowania podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób prawnych za 2018 r. prowadzonego wobec spółki (...) sp. z o.o., NIP: (...), dalej również: **Strona lub Spółka I**), 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 PUO uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. W sprawie ustalono następujący stan faktyczny, który jest podstawą wydania niniejszej opinii Rady.
2. W działania zaangażowane były trzy podmioty, które działały pod tym samym adresem (ul. (...) w G.(...)):
 - (...) sp. z o.o., NIP: (...) (dalej: **Spółka I lub Strona**);
 - (...) sp. z o.o. s.k.a., NIP: (...) (dalej: **Spółka II**) – której na moment dokonania wkładu jedynym wspólnikiem był (...) sp. z o.o., NIP: (...), której z kolei jedynym wspólnikiem jest Spółka I;
 - (...) sp. z o.o., NIP: (...) (dalej: **Spółka III**) – której jedynym udziałowcem była Spółka I.
3. Przedmiotem działalności Spółki II było pozostałe doradztwo w zakresie prowadzenia działalności gospodarczej i zarządzania. Swoją siedzibę (pomieszczenie o powierzchni 12m²) Spółka II wynajmowała od Spółki I.
4. Dnia (...) października 2014 r. Spółka I oraz Spółka II zawarły umowę wniesienia wkładu. Podpisy pod tą umową złożył Pan „T. K” - zarówno w imieniu Spółki I - jako Prezes jednoosobowego Zarządu, jak również w imieniu Spółki II - jako Prezesa jednoosobowego Zarządu. W momencie zawarcia umowy jedynym akcjonariuszem Spółki II była Spółka I, której jedynym udziałowcem był Pan „W. B” (1XX% udziałów). Spółka I zobowiązała się, że przeniesie na rzecz Spółki II składniki niepieniężne, zobowiązania i środki pieniężne, które stanowią zorganizowaną część przedsiębiorstwa spółki. Wartość zorganizowanej części przedsiębiorstwa została określona na kwotę 2XX XXX XXX,XX zł, z czego kwota 2XX XXX XXX,XX zł została ustalona zgodnie z wyceną

dokonaną metodą dochodową na podstawie raportu z wyceny sporządzonego na (...) października 2014 r. przez (...) sp. z o.o., natomiast pozostała kwota 3X XXX,XX zł to środki pieniężne.

5. Do składników wnoszonej do Spółki II zorganizowanej część przedsiębiorstwa Spółki I, która miała stanowić pokrycie obejmowanych przez Spółkę I akcji Spółki II należał Dział Marketingu obejmujący m. in. znaki towarowe wskazanymi poniżej (dalej: „**Znaki towarowe**”). Na ZCP składały się:
 - majątkowe prawa autorskie do oznaczenia graficznego „(...)” o wartości 2XX XXX XXX,XX zł,
 - prawo do znaku towarowego słowno-graficzny „(...)” o wartości 1X XXX XXX,XX zł,
 - środki transportu o wartości 1 XXX,XXX zł wynikającej z ksiąg Spółki na (...) października 2014 r.,
 - wyposażenie kuchni pokazowej o wartości 3X XXX,XX zł wynikającej z ksiąg Strony na (...) października 2014 r.,
 - środki pieniężne w kwocie 3X XXX,XX zł,
 - wartość nieuregulowanych na dzień wniesienia zorganizowanej części przedsiębiorstwa zobowiązań w kwocie 2X XXX,XX zł,
 - wartość firmy wynikająca z różnicy pomiędzy wartością zorganizowanej części przedsiębiorstwa a wartością poszczególnych składników wchodzących w skład zorganizowanej części przedsiębiorstwa w kwocie 2XX XXX,XX zł.
6. Spółka III rozpoczęła działalność (...) października 2014 r. w zakresie pozostałej działalności profesjonalnej, naukowej, technicznej gdzie indziej nie sklasyfikowanej PKD 7X.XX(...) oraz w zakresie dzierżawy własności intelektualnej i podobnych produktów, z wyłączeniem prac chronionych prawem autorskim PKD 7X.XX(...). Siedziba Spółki III mieściła się w pomieszczeniu o pow. 6m² znajdującym się w budynku w G.(...)przy (...), które wynajmowała od Spółki I.
7. Spółka II dokonała następnie na rzecz Spółki III sprzedaży następujących aktywów:
 - majątkowych praw autorskich do znaku towarowego „(...)”;
 - przeniesienia majątkowych praw autorskich do oznaczenia „(...)”;
 - przeniesienia praw do znaku towarowego „(...)”.

Zostało to udokumentowane fakturami z dnia (...) października 2014 r. przewidującymi termin płatności do (...) stycznia 2015 r.

8. Tego samego dnia tj. (...) października 2014 r. doszło do zawarcia umowy licencyjnej, na podstawie której Spółka III udzieliła Spółce I odpłatnego prawa do korzystania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze wskazanych powyżej znaków towarowych, z jednoczesnym zobowiązaniem Spółki I do emisji obligacji, obejmowanych na bieżąco przez Spółkę III.
9. Dnia (...) stycznia 2015 r. na podstawie uchwały Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników Spółki III (której wspólnikiem była Spółka I) podniesiono jej kapitał zakładowy z kwoty 1X XXX,XX zł do kwoty 1 XXX XXX,XX zł, tworząc 1X XXX nowych udziałów o wartości nominalnej 1XX,XX zł

każdy udział, o łącznej wartości nominalnej 1 XXX XXX,XX zł. Nadzwyczajne Zgromadzenie Wspólników Spółki III (tj. Spółka I) pozbawiło dotychczasowego wspólnika, tj. Spółkę I prawa pierwszeństwa do objęcia 1X XXX nowopowstałych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym. Ponadto postanowiono, że wszystkie nowopowstałe udziały w liczbie 1X XXX każdy udział, o łącznej wartości nominalnej 1 XXX XXX,XX zł w podwyższonym kapitale zakładowym ww. spółki, zostaną objęte i przysługiwać będą nowemu wspólnikowi, tj. Spółce II, który pokryje je w całości wkładem pieniężnym w kwocie 2XX XXX XXX,XX zł, przy czym:

- kwota 1 XXX XXX,XX zł stanowiąca łączną wartość nominalną wszystkich nowopowstałych udziałów, zostanie przeznaczona na kapitał zakładowy spółki,
- kwota 2XX XXX XXX,XX zł stanowiąca nadwyżkę ponad łączną wartość nominalną wszystkich ww. nowopowstałych udziałów, zostanie przeznaczona na kapitał zapasowy.

Po tych zmianach wspólnikami Spółki III były: Spółka II (której jednym udziałowcem pośrednio i bezpośrednio była Spółka I) oraz Spółka I posiadając odpowiednio 9X,XXX% i 0,XXX% udziałów.

10. Następnie Spółka III oraz Spółka II zawarły umowę potrącenia wierzytelności wynikających z wkładu pieniężnego z ceną sprzedaży.
11. Rozliczenie opłat licencyjnych netto za korzystanie ze Znaków towarowych oraz kwoty objęcia obligacji także nastąpiło na zasadzie potrącenia.
12. Na tle tego stanu faktycznego, Szef KAS stwierdził, że na skutek szeregu transakcji, zawartych między podmiotami powiązаныmi po stronie Spółki doszło do powstania korzyści podatkowej, opisanej w art. 119a Ordynacji podatkowej, polegającej na zaliczaniu do kosztów podatkowych opłat licencyjnych ponoszonych na rzecz Spółka III tytułem korzystania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze Znaków (...).
13. W ocenie Szefa KAS istnieją przesłanki do uznania, że opisane działania stanowiły łącznie zespół czynności w rozumieniu art. 119f O.p. i spełniały ustawowe kryteria unikania opodatkowania określone w art. 119a § 1 O.p., 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 (unikanie opodatkowania).
14. W ocenie organu w analizowanej sprawie spełnione zostały wszystkie przesłanki warunkujące zastosowaniem w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, tj.:
 - opisane działania stanowiły zespół czynności w rozumieniu art. 119f Ordynacji podatkowej,
 - skutkiem realizacji zespołu czynności było osiągnięcie korzyści podatkowej, sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej,
 - czynności te zostały podjęte przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej,
 - sposób działania był sztuczny.
15. Szef KAS uznał, że w przedmiotowej sprawie **zespół czynności** w rozumieniu art. 119f § 1 O.p., który podlega ocenie możliwości zastosowania art. 119a Ordynacji podatkowej, obejmuje:

- 1) (...) **października 2014 r.** zawiązanie Spółki I;
- 2) (...) **października 2014 r.** objęcie przez Spółkę I akcji Spółki II w zamian za neutralny podatkowo wkład niepieniężny (aport) w postaci zorganizowanej części przedsiębiorstwa Spółki I, który obejmował dział Marketingu, którego kluczowym elementem składowym były Znaki towarowe;
- 3) (...) **października 2014 r.** zbycie przez Spółkę II otrzymanych w ramach aportu Znaków **na rzecz Spółki III** – które zostało sfinansowane z wkładu pieniężnego Spółki II do spółki nabywającej Znaki towarowe (Spółka III) – i wprowadzenie ich do ewidencji środków trwałych i wartości niematerialnych i prawnych Spółki III, według wartości tych składników majątku, ustalonego na moment dokonania przez Spółkę I aportu Znaków do Spółki II oraz rozpoczęcia ich amortyzowania;
- 4) (...) **października 2014 r.** – zawarcie umowy licencyjnej, na podstawie której Spółka III udzieliła Spółce I odpłatnie prawa do korzystania w ramach prowadzonej działalności gospodarczej ze Znaków, z jednoczesnym zobowiązaniem Spółki I do emisji obligacji, obejmowanych na bieżąco przez Spółkę III

- dalej łącznie jako: „**Czynność**” lub „**Zespół Czynności**”.

16. W trakcie postępowania prowadzonego przez Szefa KAS organ ten stwierdził istnienie wszelkich przesłanek pozytywnych i brak przesłanek negatywnych do zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. W efekcie decyzją z (...) kwietnia 2024 r., nr (...) (dalej: **Decyzja**), Szef KAS uznał, że w sprawie znajduje zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej oraz określił Stronie zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych za 2018 r.
17. Szef KAS uznał, że zidentyfikowany zespół czynności został dokonany przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, zastosowany sposób działania miał przy tym sztuczny charakter, a ww. korzyść podatkowa była sprzeczna z przedmiotem i celem przepisów ustawy podatkowej.

Stan prawny

18. 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 (Dr. U. poz. 846; dalej: „**Ustawa zmieniająca**”). Wprowadzone na mocy Ustawy zmieniającej przepisy art. 119a- 119f ordynacji podatkowej zaczęły obowiązywać 15 lipca 2016 r.
19. Niniejsza opinia Rady (dalej: „**Opinia**”) bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym w 2018 r. Zgodnie z art. 119a Ordynacji podatkowej brzmieniu obowiązującym w 2018 r.:

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

20. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej: Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.
21. 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.
22. Zgodnie z treścią art. 119e Ordynacji podatkowej: Korzyścią podatkową w rozumieniu przepisów niniejszego działu jest:
 - niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości albo powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
 - powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo podwyższenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku.
23. 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.

Uzasadnienie faktyczne i prawne opinii

24. W rozważanej sprawie istotnym problemem jest kwestia intertemporalna. 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. Rada nie odnosi się w niniejszej opinii do zagadnienia zgodności z Konstytucją RP regulacji intertemporalnej. Rada nie jest władna dokonać oceny zgodności niniejszej regulacji z Konstytucją RP. Dopóki uprawniony do tego organ, jakim jest Trybunał Konstytucyjny, nie stwierdzi niezgodności z Konstytucją RP regulacji normatywnej, korzysta ona z domniemania legalności (zgodności z Konstytucją RP).
25. W powyższym aspekcie Rada podziela zasadniczo 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.

26. Radzie znane jest z urzędu stanowisko zawarte w uchwale nr 24/2023 Rady II kadencji z dnia 13 grudnia 2023 r. dotyczącej tego samego Zespołu czynności podjętego przez tego samego podatnika, aczkolwiek odnoszące się do rozliczenia skutków podatkowych, które wystąpiły w roku 2017. Rada nie widzi podstaw do stwierdzenia związania wcześniej podjęta uchwałą. Charakter Rady odróżnia ją od typowego organu władzy publicznej (organu administracyjnego). Rada jest niezależnym organem opiniodawczym (art. 119m Ordynacji podatkowej). Wyraża on poglądy jej aktualnych członków, nie rozstrzygając sprawy administracyjnej. Trwałość stanowiska organów, także opiniodawczych, jest z pewnością wartościowym czynnikiem budującym zaufanie jednostki do państwa. Organ opiniodawczy o charakterze eksperckim nie może jednak działać wbrew stanowiska jego członków wynikającemu z ich wiedzy i doświadczenia. Szczególna ostrożność byłaby wskazana, gdyby Rada chciała wyrazić pogląd odmienny od wcześniej prezentowanego, a zmiana byłaby niekorzystna dla jednostki. Taka sytuacja nie zachodzi w niniejszej sprawie. Zasadniczo Rada podtrzymuje swoje stanowisko co do oceny podobnych transakcji w kontekście przepisu art. 119a Ordynacji podatkowej, które zostało wyrażone nie tylko w cytowanej powyżej uchwale nr 24/2023, ale także w m. in. uchwale nr 6/2022 Rady z 7 lipca 2022 r. oraz uchwale nr 1/2023 z 17 kwietnia 2023r.
27. Analogicznie jak w opinii 24/2023 Rada uznała, że opisany powyżej zespół czynności spełnia zawarte w art. 119a i nast. O.p. kryteria właściwe działaniom stanowiącym unikanie opodatkowania tj. działania stanowiły łącznie zespół czynności w rozumieniu art. 119f O.p. 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. W opisanych czynnościach Spółka nie mogła sobie bowiem pozwolić na realną utratę kontroli nad Znakami towarowymi. Z punktu widzenia Spółki byłoby to dla niej nieakceptowane ryzyko biznesowe. Wszelkie podejmowane działania były dokonywane z zachowaniem choćby pośredniej, ale wyłącznej kontroli nad Znakami towarowymi.
28. Rada stoi na stanowisku, iż dokonane przez Spółki I, II i III 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
29. Nie budzi wątpliwości Rady zakres przedmiotowy rozpatrywanego przez Szefa KAS Zespołu czynności. Czynności te były ze sobą ściśle powiązane. Sposób ich ukształtowania wskazuje jednoznacznie, że przeprowadzenie wszystkich transakcji (po ich zapoczątkowaniu) było dla Strony koniecznością. Spółka I wnosząc do Spółki II zorganizowaną część przedsiębiorstwa musiała kontynuować działania, które musiały doprowadzić do takiego skutku, że Spółka I uzyska ponownie w dowolnej formie prawo do posługiwania się Znakami towarowymi oraz zachowania nad nimi choćby pośrednią kontrolę. Cały dalszy ciąg transakcji zmierzał do zachowania tych dwóch

kluczowych elementów. O powiązaniu między transakcjami świadczy w pewnym stopniu chronologia operacji, a także powiązania personalne i kapitałowe między spółkami i często tożsamość osób je reprezentujących. Oczywiście okoliczności te same przez się nie rozstrzygałyby rozważanej kwestii, ale stanowią one istotny dodatkowy argument za powyższą tezę.

30. Co do przesłanki korzyści podatkowej należy wskazać, że zgodnie z art. 119e O.p. korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Samo osiągnięcie korzyści podatkowej w rozważanym stanie faktycznym nie budzi żadnych wątpliwości. Wskutek dokonania serii transakcji doszło do amortyzacji znaków towarowych w Spółce III, która wykluczyła powstanie dochodu do opodatkowania. W efekcie zawartej umowy licencyjnej ze Spółką I, zwiększyła się wysokość kosztów uzyskania przychodów w tej Spółce w związku z ujęciem w tych kosztach opłat licencyjnych. To w której spółce doszło do powstania potencjalnej korzyści ma mniejsze znaczenie, gdyż w istocie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma prowadzić przecież do pominięcia rozbudowanej struktury podmiotów, które zostały wykreowane tylko lub głównie w celu dokonania uniknięcia opodatkowania. Istotne znaczenie ma to, w której ze spółek korzyści te zrealizowano, a mogą to być w ramach jednego Zespołu czynności także różne podmioty. W stosunku do Spółki I koszty uzyskania przychodu, jak wyżej wskazano, formalnie stanowiły opłaty licencyjne za korzystanie ze znaków towarowych. W sensie gospodarczym stanowiły one jednak odpowiednik odpisów amortyzacyjnych dokonywanych w sensie formalnym przez Spółkę III; odpisów amortyzacyjnych, których Spółka I od Znaków towarowych nie mogłaby dokonywać bowiem nie miały one w niej tzw. wartości podatkowej. Zespół czynności służył zbudowaniu takiej wartości bez zapłaty podatku dochodowego, by następnie w ramach licencjonowania Znaków towarowych korzyści podatkowe ujmowania tych znaków w kosztach zrealizować w Spółce I. Nie budzą zatem wątpliwości ani fakt powstania korzyści podatkowej, ani też fakt skorzystania z niej.
31. Sprzeczność korzyści z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej także nie budzi wątpliwości Rady. Oczywiście jest, że celem regulacji - dość jasno wyrażonym w regulacji normatywnej – patrz art. 16b ust. 1 pkt 6 oraz art. 7 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2017 r., poz. 2343 ze zm., zwana dalej: „ustawa o CIT”) jest niemożność amortyzacji znaków towarowych, które zostały wytworzone samodzielnie przez podatnika. Zgodnie z art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte od innego podmiotu, nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. - Prawo własności przemysłowej, o przewidywanym okresie używania dłuższym niż rok, wykorzystywane przez podatnika na potrzeby związane z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą albo oddane przez niego do używania na podstawie umowy licencyjnej (sublicencji), umowy najmu, dzierżawy lub umowy określonej w art. 17a pkt 1, zwane wartościami niematerialnymi i prawnymi. Zastosowanie tej regulacji było zasadniczym „problemem”, który Strona chciała ominąć, aby obniżyć swoje zobowiązania podatkowe. Powtórzyć trzeba, że to, iż w Spółce I pojawiły się jako koszty uzyskania przychodu opłaty licencyjne, a nie odpisy amortyzacyjne, nie ma żadnego znaczenia. Jest to zagadnienie wtórne, będące wynikiem wykreowania sztucznego ciągu transakcji. Samo alokowanie amortyzacji do innego, w tym celu wykreowanego podmiotu, jest istotną cechą unikania opodatkowania, jest to bowiem działanie sztuczne. Dokonane działania prowadzą do sytuacji, w której Spółka I poprzez ustalone w umowie opłaty licencyjne tworzy koszty podatkowe z zasady tak skalkulowane by były niższe niż odpisy amortyzacyjne u posiadacza Znaków towarowych, która tej

amortyzacji dokonuje (inny podmiot z grupy zaangażowany w Zespół czynności) i równoważy wykazywane przychody z tytułu opłat licencyjnych. Odpisy te są dokonywane, co charakterystyczne, od wartości podatkowej którą wykreowano bez zapłaty podatku na podstawie dokonanej przez Spółkę I wyceny.

32. Zasadnie zatem twierdzi Szef KAS w decyzji, że korzyść podatkowa uzyskana poprzez kwalifikację opłat licencyjnych do kosztów uzyskania przychodów, w przedmiotowej sprawie pozostaje w sprzeczności z przedmiotem i celem przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o CIT, jak również z przedmiotem i celem art. 16b ust. 1 pkt 6 oraz art. 7 ust. 2 ustawy o CIT. 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.
33. Samo zastosowanie przez Spółkę przepisów limitujących prawo do ujmowania w kosztach podatkowych wydatków na tzw. usługi niematerialne (art. 15e ustawy o CIT), które weszły w życie od stycznia 2018 r. i nie były brane pod uwagę przez Spółkę I w trakcie tworzenia Zespołu czynności, nie zmienia tego, że samej kwalifikacji kosztów opłat licencyjnych do kosztów uzyskania przychodów dokonała w oparciu o ww. art. 15 ust. 1 ustawy o CIT. Ma natomiast bezpośredni wpływ na wysokość zrealizowanej korzyści, której pozbawia przepis art. 119 § 1 O.p.
34. Zgodnie z art. 119d O.p. czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać, za mało istotne.
35. Strona wskazywała, cele gospodarcze czynności, którymi miały być:
 - a) dywersyfikacja ryzyka i ochrona majątku i interesów Spółki I, co miało być zrealizowane poprzez oddzielenie działalności operacyjnej Spółki od jej aktywności marketingowej, tj. wyodrębnienie z przedsiębiorstwa Spółki I działu marketingowego (ZCP) i przeniesienie go do odrębnego podmiotu;
 - b) ochrona własnej marki, do której sprawowania miała być predystynowana - nowo utworzona - Spółka II.

Uznanym działaniem w praktykach gospodarczych jest odizolowanie istotnych dla prowadzonej działalności aktywów (jak np. znaków towarowych, patentów, know-how, receptur, tajemnic przedsiębiorstwa itp.) od ryzyka gospodarczego związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą produkcyjną czy handlową (podmiot operacyjny). Pozwała to w razie materializacji ryzyka związanego z działalnością ochronić te aktywa i na tej bazie utrzymać pozycję rynkową i w docelowo odbudować prowadzony biznes (choćby w okresie przejściowym poprzez produkcję zleconą). Osiągnięcie tego celu wymaga ulokowania takich aktywów niejako obok prowadzonej działalności (podmiotu operacyjnego), w sensie własnościowym. W sytuacji, w której aktywa te należą do spółek, których własność, choćby pośrednio należy do Spółki I (podmiot operacyjny) cel ten nie jest osiągnięty. W przypadku utraty kontroli nad Spółką I tracą jednocześnie i automatycznie jest kontrola nad podmiotami zależnymi (tu Spółką II i Spółką III). Tym samym odnosząc do deklarowanych celów gospodarczych, nie zostały one osiągnięte z przyczyn leżących już w samym

zaplanowanym Zespole czynności Prowadził on bowiem do alokowania Znaków towarowych w podmiotach zależnych w 100% od Strony, choćby pośrednio, co skutkowało objęciem ich każdym ryzykiem którego doświadczać będzie Spółka I. Dodatkowo należy poddać w wątpliwość, odnośnie deklarowanych celów, możliwość ich osiągnięcia wyłącznie poprzez transfer do innego podmiotu wyłącznie Znaków towarowych, bez pozostałych istotnych dla kontynuacji działalności aktywów. Mając na uwadze branżę w jakiej działały podmioty trudno sobie wyobrazić by odbudować działalność tracąc stosowane dotychczas receptury, bazę klientów, czy wypracowane know-how. Brak kontroli nad tymi aktywami czyni iluzoryczną możliwość ochrony Znaków towarowych. Mając na uwadze dokonaną wycenę wynika ona wprost z działalności (wysokość obrotu i rentowność) Spółki I. Wszelkie kłopoty tej spółki wprost wpływałyby bezpośrednio na wartość znaku. Bez kontroli nad dodatkowymi aktywami i możliwości np. skierowania produkcji do innych jednostek ochrona wartości znaków jest czysto iluzoryczna. Sama renoma czy zasoby podmiotów, którym przekazano znaki nie jest decydująca dla dokonania tej oceny, Deklarowane cele nie mogły bowiem być osiągnięte poprzez zaplanowane działania. O ile ryzyka nie skutkowałyby utraty kontroli nad Spółką I również znaki towarowe nie byłyby narażone. W przypadku utraty kontroli na Spółką I oznacza to jednoczesną utratę kontroli nad spółkami zależnymi w tym Spółką III właścicielem znaków. Natomiast brak zasobów wystawia tą spółkę na dodatkowe ryzyko w przypadku konieczności obrony przez np. działaniem mającym na celu przejęcie Znaków towarowych.

36. Przeniesienie znaków towarowych w ramach realizacji Zespołu czynności do Spółki III nie tylko nie zmniejszało ryzyka ich utraty i ochrony oraz ochrony majątku i własnych interesów co jeszcze ma wątpliwe uzasadnienie co do samodzielności właściciela tych znaków. Nie ma on bowiem narzędzi kontroli nad ich wartością. Wartość ta jak wskazano w dalszym ciągu zależy bezpośrednio od działalności Spółki I i szeroko rozumianej efektywności tej działalności. Spółka III nie może zatem w żaden sposób ani wpływać na tą wartość, ani też nie posiada skutecznych narzędzi jej ochrony.
37. Odnosząc się do przesłanki sztuczności sposobu działania, wskazać należy, że zgodnie art. 119c § 1 O.P., 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.
38. W ocenie Rady za stwierdzeniem sztuczności działania Strony przemawiają:
 - a. nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 O.p.) wniesienie przez Stronę znaków w ramach aportu ZCP do Spółki II, a następnie ich sprzedaż do Spółki III;
 - b. zaangażowane podmiotów pośredniczących (Spółka II i w istocie Spółka III) mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2 O.p.);
 - c. występowanie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących (art. 119c §2 pkt 4 O.p.) w tym zakresie w zespole czynności wygenerowano dodatkowy przepływ w postaci kompensaty zapłaty ceny za nabycie Znaków towarowych na udziały Spółki III oraz emisji obligacji przez Spółkę i ich objęcia przez Spółkę II w zasadzie tylko po to, aby skompensowano należności z tytułu opłaty licencyjnej netto z ceną ich objęcia. Całość działań nie wiązała się także z faktycznym poniesieniem ciężarów jak uiszczenie ceny Znaków Towarowych czy opłat licencyjnych;

- d. ryzyko ekonomiczne lub gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania (art. 119c § 2 pkt 5 O.p.) w efekcie zrealizowanego zespołu transakcji Strona wyzbyła się istotnego aktywa ze swojego majątku (co w istocie doprowadziło do zwiększenia ryzyka gospodarczego związanego z prawami do nich po stronie Spółki I), a dodatkowo wygenerowała po swojej stronie znaczące wydatki związane z zawarciem umowy licencji i ponoszeniem kosztów opłat licencyjnych na jej podstawie nie znajdujące uzasadnienia ekonomicznego, a także – z powodu wyemitowanych obligacji objętych przez Spółkę III do ponoszenia w przyszłości dodatkowych kosztów z tego tytułu, bez de facto odniesienia korzyści, gdy z wierzytelności z tytułu obligacji i opłat licencyjnych zostały wzajemnie potrącone. W ocenie Rady, gdyby nie struktura powiązań i osiągnięcie korzyści podatkowej, rozsądnie działający podmiot nie doprowadziłby do takiego rozporządzenia istotnymi składnikami swojego majątku.
39. Warto podkreślić, że rola Spółki II w Zespole czynności nie znajduje żadnego innego uzasadnienia niż wykreowanie potencjalnej korzyści podatkowej. Podmiot ten nie miał prawa do dokonywania odpisów od amortyzacji Znaków towarowych w związku z nabyciem zorganizowanej części przedsiębiorstwa, które było wyłączone spod opodatkowania. Umieszczenie go w strukturze wynikało wyłącznie z możliwości dokonania sprzedaży bez zapłaty podatku zgodnie z ówczesnie obowiązującymi przepisami co wynika także z okoliczności dokonania Zespołu czynności ustalonych przez Szefa KAS. Nie można jednak zgodzić się, pełnomocnikiem Strony by korzyść została zrealizowana w chwili braku zapłaty podatku przy wniesieniu zorganizowanej części przedsiębiorstwa, czy też sprzedaży bez zapłaty podatku znaków. Ocena korzyści, nie może odbywać bez uwzględnienia całego Zespołu czynności i wynikającego z niego celu, jaki Strona chciała zrealizować. Nie ulega wątpliwości, w okolicznościach faktycznych przedmiotowej sprawy, że od początku zakładanym celem była możliwość zaliczania opłat licencyjnych do kosztów uzyskania przychodów.
40. W opinii Rady w niniejszej sprawie nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a O.p., o których mowa w art. 119b tej ustawy. Korzyści odniesione przez Stronę, przekraczają próg de minimis, który ówczesnie obowiązywał i wynikał z art. 119b § 1 pkt 1 O.p. Podatnik nie występował o wydanie opinii zabezpieczającej. W efekcie nie została spełniona Żadna przesłanek, o których mowa w art. 119b § 1 pkt 2 i 3 O.p. 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.
41. Rada rozważała także wnikliwe podstawę prawną swego rozstrzygnięcia, co wiązało się z koniecznością ustalenia czynności odpowiedniej.
42. Zgodnie z art. 119 § 2 O.p. w brzmieniu obowiązującym w 2018 r. „W sytuacji określonej w § 1 skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki mógłby zaistnieć, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.” Nie obowiązywało wówczas zdanie drugie przepisu w obecnym brzmieniu, które pozwala uznać za czynność odpowiednią także brak jakiegokolwiek czynności.

43. Jednak zgodnie z art. 119a § 5 O.p. „Przepis § 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.” Stwierdzenie, że nie znajdzie zastosowania przepis art. 119a § 5 O.p. wymagałoby od Rady ustalenia, czy mimo braku w 2018 r. zdania drugiego art. 119a § 2 O.p. czynnością odpowiednią w rozumieniu tego przepisu, mógłby być brak wszystkich wskazanych powyżej transakcji. Nie budzi bowiem wątpliwości Rady, że gdyby nie cele podatkowe, to racjonalny podatnik nie dokonał tych działań.

44. Mimo, że Strona wskazała jako motyw podejmowanych działań:

- a) dywersyfikacji ryzyka i ochrona majątku i interesów Spółki I, co miało być zrealizowane poprzez oddzielenie działalności operacyjnej Spółki od jej aktywności marketingowej, tj. wyodrębnienie z przedsiębiorstwa Spółki I działu marketingowego (ZCP) i przeniesienie go do odrębnego podmiotu;
- b) ochrona własnej marki, do której sprawowania miała być predystynowana - nowo utworzona - Spółka II.

obowiązkiem Rady jest dokonanie oceny czy cele te faktycznie były realizowane, czy tylko deklarowane. W tym zakresie ocenie powinno podlegać to czy poprzez zrealizowane, w okolicznościach faktycznych sprawy, działania możliwe było osiągnięcie założonych celów, a nie tylko to czy je osiągnięto. Jak wskazano w pkt 35 Opinii i nn. odnośnie deklarowanych celów nie tylko ich nie osiągnięto, ale co więcej ich osiągnięcie nie było obiektywnie możliwe poprzez realizację zaplanowanego Zespołu czynności. To drugie przy ocenie spełnienia hipotezy przepisu art. 119a § 5 O.p. ma decydujące znaczenie, bowiem wymaga on wykazania, że jedynym celem był cel podatkowy. Zatem sam brak osiągnięcia rezultatu nie jest decydujący. Przy dokonywaniu tej oceny należy wziąć pod uwagę, że podmiotom gospodarczym i dokonującym operacji na majątku o znacznej wartości, korzystającym przy tym z profesjonalnej pomocy podmiotów wyspecjalizowanych w świadczeniu takich usług należy postawić wyższy poziom wymaganej staranności niż przeciętnej osobie. Podmiot gospodarczy zachowując zwykłą staranność po prostu nie mógł oczekiwać osiągnięcia deklarowanych celów poprzez przesunięcie samych Znaków towarowych do spółek zależnych (w tym pośrednio) od Spółki I. Oczywistym jest bowiem wniosek, że utrata kontroli nad podmiotem dominującym (Spółką I) oznacza automatyczną i jednoczesną utratę kontroli nad jej spółkami zależnymi. Jednocześnie wystawienie Znaków towarowych na dodatkowe ryzyko, nie tylko mogące dotknąć Spółkę I ale także Spółkę II i bezpośrednio Spółkę III działanie to nie tylko nie osiągało założonego rezultatu, ale było działaniem kontr skutecznym.

45. Wobec spełnienia hipotezy przepisu art. 119a § 5 O.p. tj. stwierdzenia, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania Czynności, należy uznać, że skutki podatkowe powinny zostać określone na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynności nie dokonano. Brak zatem podstaw do ujmowania w kosztach uzyskania przychodów opłat licencyjnych z tytułu korzystania ze Znaków towarowych.

46. Mając na uwadze powyższe rozważania Rada PUO uznała, że 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. Tym samym zasadne jest w przedmiotowej sprawie zastosowanie przepisu art. 119a § 1 O.p.