

Uchwała nr 1/2023

Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

z 17 kwietnia 2023 r.

w sprawie wniosku Szefa Krajowej Administracji Skarbowej [dalej: **Szef KAS**] z 9 lutego 2023 r. (data wpływu do Rady: (...) lutego 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 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 (...) S.A. z siedzibą przy ul. (...) w K(...), NIP: (...) [dalej: **Strona**], Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania [dalej: **Rada**], działając na podstawie art. 119m w zw. z art. 119s § 2 Ordynacji podatkowej, podjęła następującą uchwałę, wyrażającą opinię w sprawie przedstawionego zagadnienia prawnego, z uwzględnieniem odpowiedzi na skonkretyzowane we Wniosku pytanie:

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

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

Podejmując uchwałę Rada uwzględniła następujące okoliczności.

I. Stan faktyczny i dotychczasowy przebieg postępowania

1. Zespół czynności, którego dotyczy Wniosek, został ustalony w toku postępowania podatkowego prowadzonego wobec Strony w sprawie określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za 2017 r.
2. Pismem z (...) marca 2022 r. Naczelnik (...) Urzędu Celno-Skarbowego zwrócił się do Szefa KAS z wnioskiem o przejęcie kontroli celno-skarbowej 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 klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (art. 119a Ordynacji podatkowej).
3. Szef KAS, postanowieniem z (...) maja 2022 r. nr (...) wszczął (...) maja 2022 r. wobec Strony postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r. W toku postępowania, Szef KAS włączył do akt postępowania podatkowego materiał dowodowy zgromadzony przez Naczelnika (...) Urzędu Celno - Skarbowego w K(...) w toku kontroli nr (...) prowadzonej wobec Strony w zakresie przestrzegania przepisów prawa podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 rok.
4. Szef KAS ustalił, że Strona przeprowadziła szereg czynności, których przedmiotem był znak towarowy. Efektem tych zdarzeń było obniżenie przez Stronę wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych za 2017 r., poprzez kwalifikację do kosztów uzyskania przychodów odpisów

amortyzacyjnych od znaku towarowego. Z materiału zgromadzonego w toku kontroli celno-skarbowej wynikało, że Strona dokonała zespołu czynności, na który składały się:

- a) aport znaków towarowych dokonany przez Stronę do (...) sp. z o. o. S.K.A.
- b) sprzedaż znaków towarowych dokonana przez (...) sp. z o.o. S.K.A. na rzecz (...) sp. z o. o.
- c) zawarcie umowy licencyjnej dotyczącej używania znaków towarowych „(...)” pomiędzy (...) sp. z o. o. a Stroną.
- d) połączenie Strony z (...) sp. z o.o.

5. W powyższych transakcjach uczestniczyły następujące podmioty:

- Strona – wytwórca znaków, jednostka dominująca w grupie kapitałowej (...), w skład której na dzień (...) grudnia 2015 r. wchodziło 1X jednostek zależnych, powiązanych kapitałowo i osobowo, w tym m.in. (...) sp. z o. o. S.K.A. (obecnie (...) sp. z o. o.), (...) S.A. oraz (...) sp. z o. o. Głównym akcjonariuszem Strony na dzień (...) grudnia 2013 r. była spółka (...) S.A. Następnie akcje Strony należące do (...) S.A. przejęła spółka (...) sp. z o. o. (spółka (...) S.A. była podmiotem dominującym w stosunku do (...) sp. z o. o., a właścicielem większościowego pakietu akcji w (...) S.A. jest Pan „T. D”).
- (...) sp. z o. o. S.K.A. (dalej: „**Spółka nr 1**” lub „**SP1**”) – spółka powiązana kapitałowo i osobowo, udziały w spółce objęte zostały przez Stronę.
- (...) sp z o. o. (dalej: „**Spółka nr 2**” lub „**SP2**”) – tzw. spółka „znakowa”, która zgodnie z uchwałą Nadzwyczajnego

Zgromadzenia Strony z (...) marca 2016 r. została przejęta przez Stronę.

6. W przedmiotowej sprawie ustalono następującą chronologię działań:

- a) Dnia (...) października 2013 r. na posiedzeniu Nadzwyczajnego Walnego Zgromadzenia Spółki nr 1 podjęto uchwałę w sprawie podwyższenia kapitału zakładowego ww. spółki z kwoty 5X.XXX zł do kwoty 2.XXX.XXX zł poprzez emisję 5X.XXX nowych akcji serii (...), o wartości nominalnej 5X zł każda, za łączną cenę emisyjną w wysokości 2XX.XXX.XXX zł. Emisję przeprowadzono w drodze subskrypcji prywatnej i skierowano w całości do Strony. Akcje serii (...) były pokryte przez Stronę w całości wkładem niepieniężnym w postaci znaków towarowych „(...)”, w formach objętych wyceną (jako znak w formie słownej i jako znak słowno-graficzny) sporządzoną przez (...) s.c. z siedzibą w B(...). Wkład niepieniężny w postaci znaku towarowego „(...)” został wyceniony w sprawozdaniu komplementariusza na kwotę 2XX.XXX.XXX zł. Cena emisyjna akcji obejmowanych w zamian za wkład niepieniężny odpowiadała wartości netto przedmiotu wkładu.
- b) Dnia (...) października 2013 r. zawarto umowę o objęcie akcji w trybie subskrypcji prywatnej wraz z przeniesieniem własności znaków towarowych z Spółki nr 1. Wszystkie akcje nowej emisji zostały przeznaczone do objęcia przez Stronę w trybie subskrypcji prywatnej. Spółka nr 1 zaoferowała Stronie 5X.XXX nowych akcji serii (...) za łączną cenę emisyjną wynoszącą 2XX.XXX.XXX zł, a Strona przyjęła tę ofertę i objęła w kapitale zakładowym Spółki nr 1 5X.XXX akcji imiennych zwykłych serii (...) o wartości nominalnej po 5X

zł każda, tj. o łącznej wartości nominalnej wynoszącej 2.XXX.XXX zł. Cena emisyjna, po jakiej Strona objęła akcje wynosiła 2XX.XXX.XXX zł. Cena emisyjna akcji odpowiadała wartości netto przedmiotu wkładu. Strona pokryła wszystkie obejmowane akcje wkładem niepieniężnym w postaci znaków towarowych „(...)”, w formach objętych wyceną sporządzoną przez (...) s.c. Spółka nr 1 ujęła w księgach handlowych wkład niepieniężny w postaci znaku towarowego „(...)” w następujący sposób: kwotę 2.XXX.XXX zł ujęto na kapitał zakładowy, a kwotę 2XX.XXX.XXX zł ujęto na kapitał zapasowy.

- c) Dnia (...) października 2013 r. na posiedzeniu Nadzwyczajnego Zgromadzenia Wspólników Spółka nr 1 podjęto uchwałę ws. podwyższenia kapitału zakładowego spółki z kwoty 5.XXX zł do kwoty 2.XXX.XXX zł poprzez utworzenie 4X.XXX nowych udziałów o wartości nominalnej 5X zł każdy, które zostały objęte w całości przez jednego wspólnika, tj. Stronę. Nowoutworzone udziały zostały pokryte przez Stronę wkładem niepieniężnym w łącznej kwocie 2XX.XXX.XXX zł. Natomiast do kapitału zapasowego Spółki nr 2 przelano nadwyżkę wkładów w kwocie 2XX.XXX.XXX zł tytułem nadwyżki wartości wkładu pieniężnego wniesionego przez Stronę nad wartością nominalną objętych udziałów w podwyższonym kapitale zakładowym Spółki nr 2.
- d) Dnia (...) października 2013 r. zawarto umowę przeniesienia praw do wszystkich znaków towarowych „(...)” pomiędzy Spółką nr 1 (jako zbywcą) a Spółką nr 2 (jako nabywcą). Za przeniesienie praw ustalono wynagrodzenie ryczałtowe w wysokości 2XX.XXX.XXX zł + 2X% VAT, tj. łącznie 2XX.XXX.XXX zł. Kwotę brutto Spółka nr 2 przelała na rzecz Spółki nr 1 w dniu (...) października 2013 r. w postaci

trzech przelewów w kwotach: 1XX.XXX.XXX zł, 4X.XXX.XXX zł oraz 4X.XXX.XXX zł. Kwota w wysokości 2XX.XXX.XXX zł pochodziła z wkładu pieniężnego wniesionego przez Stronę, zaś kwota 4X.XXX.XXX zł pochodziła z pożyczki udzielonej przez Spółkę nr 1 spółce Spółce nr 2.

- e) Ze sprawozdań finansowych Spółki nr 2 za lata 2013-2015 wynika, że zakup praw do znaków towarowych został ujęty w księgach rachunkowych jako wartości niematerialne w kwocie 2XX.XXX.XXX zł. Stopę amortyzacji rocznej dla znaków przyjęto w wysokości 2X%. Spółka nr 2 naliczała kwoty amortyzacji wartości niematerialnych w następujących wysokościach: w 2013 r. w kwocie 7.XXX.XXX zł, w 2014 r. w kwocie 4X.XXX.XXX zł, w 2015 r. w kwocie 4X.XXX.XXX zł.
- f) Dnia (...) października 2013 r. zawarto umowę licencyjną o używanie znaku towarowego między Spółką nr 2 (jako licencjodawcą) oraz Stroną (jako licencjobiorcą), zgodnie z którą Spółka nr 2 udzieliła Stronie prawa do używania znaków towarowych „(...)” w związku z prowadzoną działalnością (do znaku towarowego „(...)” w formie słownej oraz słowno-graficznej). W umowie zawarto zapis, iż licencjodawca udziela licencjobiorcy licencji na korzystanie z powyższych znaków towarowych, zobowiązując się jednocześnie do nieudzielania dalszych zezwoleń licencyjnych, oraz że Strona ma prawo do oznaczania znakami towarowymi wyrobów produkowanych i oferowanych przez siebie i wszystkie spółki należące do grupy (...). Podstawę do ustalenia wysokości opłaty licencyjnej stanowi wartość skonsolidowanych rocznych przychodów Grupy (...) i współczynnika od 2,X% do 3,X%. Strona zobowiązała się

do zapłaty na rzecz Spółki nr 2 comiesięcznej opłaty licencyjnej w wysokości 3.XXX.XXX zł + VAT.

- g) Dnia (,,) października 2015 r. zawarto kolejną umowę licencyjną z Spółką nr 2 o używanie znaków towarowych „(...)”. W umowie tej nie zawarto już zapisu, iż licencjodawca udziela licencjobiorcy licencji na korzystanie ze znaków towarowych wskazanych w umowie, zobowiązując się jednocześnie do nieudzielenia dalszych zezwoleń licencyjnych. Podstawę do ustalenia wysokości opłaty licencyjnej stanowiła wartości prognozowanych na 2015 r. skonsolidowanych rocznych przychodów grupy (...) i współczynnika X%. Zgodnie z umową Strona zobowiązała się do zapłaty comiesięcznej opłaty licencyjnej w wysokości 3.XXX.XXX zł + VAT.
- h) Dnia (...) września 2015 r. pomiędzy Spółką nr 2 a (...) zawarto umowę o używanie znaków towarowych „(...)” (od (...) czerwca 2016 r. umowa ta obowiązuje pomiędzy Stroną i (...) S.A.). Z kolei na podstawie umowy zawartej tego samego dnia (...) S.A. zobowiązała się do świadczenia na rzecz Spółki nr 2 usług promocji marki „(...)”.
- i) Dnia (...) grudnia 2015 r. podpisano plan połączenia Strony oraz Spółki nr 2, zgodnie z którym połączenie miało zostać dokonane zgodnie z art. 492 § 1 pkt 1 KSH, tj. przez przeniesienie całego majątku spółki przejmowanej – Spółka nr 2 na spółkę przejmującą – czyli Stronę. Z uwagi na to, że spółka przejmująca była jedynym wspólnikiem spółki przejmowanej wskazano, iż połączenie zostanie przeprowadzone w sposób uproszczony stosownie do art. 516 § 6 KSH. W dniu (...) marca 2016 r. Nadzwyczajne Walne Zgromadzenie Strony podjęło uchwałę nr X w sprawie

połączenia Strony z Spółką nr 2.

- j) Dnia (...) kwietnia 2016 r. Sąd Rejonowy (...) w Katowicach Wydział VIII Gospodarczy Krajowego Rejestru Sądowego dokonał wpisu nr (...) z dnia (...) kwietnia 2016 r. obejmującego wykreślenie wszystkich wpisów dotyczących spółki Spółki nr 2. Tym samym, „wytransferowane” w październiku 2013 r. do spółki zależnej Spółki nr 2 znaki towarowe, w kwietniu 2016 r. „wróciły” do spółki macierzystej, czyli do Strony, która począwszy od kwietnia 2016 r. dokonywała odpisów amortyzacyjnych, zaliczając je do kosztów uzyskania przychodów.

II. Stan prawny

7. 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.¹
8. 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

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

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.

9. Zgodnie z art. 119c § 1 Ordynacji podatkowej: *Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałby zastosowany przez podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej.*
10. 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.

11. 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.*

12. 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.

13. Niniejsza opinia Rady [dalej: **Opinia**] bazuje na przepisach Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do końca 2018 roku, chyba że z treści Opinii wynikałoby inaczej.

III. Uzasadnienie faktyczne i prawne Opinii

14. Odpowiadając na Wniosek Szefa KAS, Rada uznała, że streszczony

w części I. niniejszej Opinii zespół czynności spełnia ustawowe kryteria unikania opodatkowania i jednocześnie w przedstawionym stanie faktycznym nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie w sprawie art. 119a Ordynacji podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Konkluzja taka wynika z analizy przesłanek unikania opodatkowania oraz weryfikacji przesłanek uniemożliwiających zastosowanie art. 119a Ordynacji podatkowej.

15. 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.
16. Jak już podkreślono w uchwale nr 1/2021 Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania z dnia 1 marca 2021 r., problematyka intertemporalnych zagadnień związanych ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania może budzić wątpliwości konstytucyjne. Okoliczność ta ma znaczenie dla rozpatrywanej sprawy, gdyż dotyczy zespołu czynności dokonywanych przed wejściem w życie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.
17. W tym kontekście przywołać należy art. 7 Ustawy zmieniającej, który wskazuje, że przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania mają zastosowanie do „korzyści podatkowej uzyskanej po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy”. Przepisy art. 119a i 119f OP mają zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po 15 lipca 2016 roku, ponieważ zgodnie z art. 9 Ustawy zmieniającej, weszła ona w życie po upływie 30 dni od dnia ogłoszenia, które miało miejsce 14 czerwca 2016 r.

18. Stanowisko takie zostało również potwierdzone w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, gdzie stwierdzono m.in., że: „(...) jeżeli czynności, w następstwie których powstała korzyść podatkowa zostały podjęte przed wejściem w życie ustawy zmieniającej OP, ale sama korzyść podatkowa powstała po wejściu w życie ww. ustawy to czynności te mogą być również badane w aspekcie art. 119a i nast. OP” (zob.: WSA w Warszawie w wyroku z 8 czerwca 2018 r., III SA/Wa 2354/17; wyrok WSA w Warszawie z 20 września 2021 r., III SA/Wa 584/21; wyroki WSA w Warszawie z 12 października 2021 r., III SA/WA 795/21, III SA/WA 829/21 oraz III SA/WA 830/21).
19. Już w swoich poprzednich opiniach Rada zajęła stanowisko stwierdzające, że korzyść podatkową, którą w niniejszej sprawie jest obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, można odnosić wyłącznie do ostatniego dnia roku podatkowego. W konsekwencji Rada przyjęła, że powstanie korzyści nastąpiło w ostatnim dniu roku podatkowego 2016, a więc w czasie, gdy obowiązywała już klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.
20. W uchwale nr 1/2021 z 1 marca 2021 r. Rada uznała, że istnieją istotne wątpliwości co do możliwości zastosowania przepisów Działu IIIa Ordynacji podatkowej w aspekcie intertemporalnym w świetle standardów konstytucyjnych, a także na gruncie przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w brzmieniu obowiązującym w 2016 roku.
21. Przed przystąpieniem do analizy przesłanek unikania opodatkowania w kontekście przedstawionego we Wniosku zespołu czynności, konieczne jest wskazanie na wnioski wynikające z art. 119f Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, przez czynność rozumie się także zespół powiązanych

ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

22. W rozpatrywanej sprawie Strona wraz z powiązаныmi podmiotami dokonała szeregu opisanych wyżej czynności, których przedmiotem były znaki towarowe. O wzajemnym powiązaniu tych czynności świadczy również fakt, że ich podjęcie i chronologia doprowadziły do sytuacji, w której prawa ochronne do znaków towarowych zaangażowane w łańcuch transakcji gospodarczych powracają do spółki macierzystej, czyli (...) S.A., która począwszy od kwietnia 2016 r. dokonywała odpisów amortyzacyjnych zaliczając je do kosztów uzyskania przychodów.
23. Zdaniem Rady, 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.
24. Przepis art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej, w którym zdefiniowano unikanie opodatkowania, zawiera następujące przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania:
 - a) osiągnięcie korzyści podatkowej;
 - b) działanie w celu osiągnięcia korzyści podatkowej;
 - c) sztuczność sposobu działania;
 - d) sprzeczność osiągniętej korzyści podatkowej z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej.
25. Odnosząc się do **przesłanki korzyści podatkowej** zauważyć

należy, że zgodnie z art. 119e OP korzyścią podatkową jest m.in. obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego. Korzyść podatkowa w analizowanej sprawie związana jest z podejmowaniem szeregu opisanych w części I. niniejszej Opinii działań mających za przedmiot znak towarowy „(...)”, który pomimo zmiany właściciela wciąż był wykorzystywany w prowadzonej przez Stronę działalności gospodarczej na podstawie umów przyznających jej licencję na korzystanie ze znaku. Znak ten ostatecznie w wyniku połączenia z podmiotem powiązanim i biorącym udział w szeregu czynności powrócił do Strony, która była jego wytwórcą. Konsekwencją wskazanych działań Strony było osiągnięcie korzyści podatkowej w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego za 2017 r. w podatku dochodowym od osób prawnych poprzez kwalifikację do kosztów uzyskania przychodów odpisów amortyzacyjnych od znaku towarowego „(...)”, którego Strona była pierwotnym właścicielem. W 2017 r. Strona amortyzowała znak towarowy podatkowo. Miesięczna wysokość odpisu amortyzacyjnego wynosiła 3.XXX.XXX,XX zł, co łącznie stanowiło kwotę roczną w wysokości 4X.XXX.XXX,XX zł. Tym samym Strona osiągnęła korzyść podatkową w podatku dochodowym od osób prawnych poprzez obniżenie zobowiązania podatkowego o kwotę 8.XXX.XXX zł.

26. Odnosząc się do **przesłanki działania w celu osiągnięcia korzyści podatkowej** należy mieć na względzie uregulowania zawarte w art. 119d OP. Zgodnie z tym przepisem czynność uznaje się za podjętą przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, gdy pozostałe cele ekonomiczne lub gospodarcze czynności, wskazane przez podatnika, należy uznać za mało istotne.
27. Wskazywanymi przez Stronę celami podjętych działań były

w szczególności: (i) zabezpieczenie środków finansowych w wartości znaku, (ii) aktywowanie wartości bilansowej znaków towarowych „(...)”, (iii) zabezpieczenie znaków towarowych „(...)”, stanowiących jedno z kluczowych aktywów niematerialnych Strony.

28. Wszystkie powyższe cele związane były – zgodnie z deklaracjami Strony – z planowanym połączeniem ze spółką (...) S.A. Analiza akt sprawy prowadzi do wniosku, że Strona rzeczywiście dążyła do połączenia z ww. spółką, ale podjęte czynności nie były – zdaniem Rady PUO – adekwatne do tak zadeklarowanych celów.
29. Jeśli chodzi o pierwszy ze wskazanych wyżej celów (tj. zabezpieczenie środków finansowych w wartości znaku), to należy zauważyć, że Strona nie dysponowała własnymi środkami na wniesienie wkładu pieniężnego do spółki SP1. Środki te pochodziły bowiem w znacznej części (1XXX.XXX.XXX zł) z pożyczki udzielonej Stronie przez spółkę (...) S.A. (podmiot powiązany) w dniu wniesienia znaku towarowego aportem ((...) października 2013 r). Ponadto dnia (...) kwietnia 2014 r. Strona uzyskała ponowną pożyczkę od (...) S.A., tym razem w kwocie 1XX.XXX.XXX,XX zł, a z kolei w 2013 r. (już w okresie po sprzedaży znaków towarowych przez Spółkę nr 1 na rzecz Spółki nr 2) spółka Spółka nr 1 udzieliła Stronie pożyczek o łącznej wysokości 2X.XXX.XXX zł. Uzyskane w ten sposób środki częściowo niejako powróciły do Strony poprzez pożyczki zaciągnięte od SP1, która to spółka sprzedała znaki towarowe SP2, uzyskując w związku z tym od niej środki pieniężne w wysokości wkładu pieniężnego przekazanego przez Stronę do SP2. Spółka SP1 natomiast korzystając ze sprzedaży znaku towarowego środków pieniężnych udzielała przede wszystkim pożyczek Stronie. Trudno zatem uznać, że Strona chciała zabezpieczyć środki

finansowe w wartości znaku, ponieważ do realizacji poszczególnych działań nadal były wykorzystywane były w rzeczywistości te same środki pieniężne, przekazywane w drodze pożyczek od poszczególnych spółek w grupie.

30. Co do drugiego deklarowanego przez Stronę celu (czyli aktywowanie wartości bilansowej znaków towarowych „(...)”) należy zwrócić uwagę, że w październiku 2013 r. po wdrożeniu strategii polegającej na wydzieleniu znaku, Strona zanotowała pogorszenie niezależności finansowej i zabezpieczenia spłaty zadłużenia posiadanymi aktywami o 9,X% mierzonej w relacji (...).12.2013 r. do (...).09.2013 r. W okresie tym nastąpił wzrost wartości zobowiązań Strony o 2XX.XXX.XXX,XX zł (w tym z tytułu krótkoterminowych kredytów i pożyczek – o 1XX.XXX.XXX,XX zł). Oznacza to, że zaktywizowanie wartości bilansowej znaku towarowego z punktu widzenia Strony nie wpłynęło pozytywnie na porównanie wyników analiz sprawozdań finansowych tej spółki ze spółkami z grupy (...). W przypadku wniesienia znaków towarowych „(...)” bezpośrednio do Spółki nr 2 nie istniałaby możliwość ujawnienia wartości znaku w księgach rachunkowych. Jednocześnie Strona mogłaby ujawniać w swych księgach wartość udziałów w Spółce nr 2 otrzymanych w zamian za aport niepieniężny w postaci znaków towarowych „(...)”. Wartość znaków (równoważna wartości udziałów) zostałaby więc de facto wykazana w księgach rachunkowych Strony, w związku z czym nie istniała konieczność wykorzystania dla osiągnięcia tak określonego celu spółki pośredniczącej w postaci Spółki nr 1. Ponadto w przypadku bezpośredniego aportu znaku do Spółki nr 2 nie istniałaby potrzeba zaciągania zobowiązań pożyczkowych, które ostatecznie obciążałyby wynik finansowy Strony.

31. Ponadto w zakresie trzeciego celu wskazanego przez Stronę (tj.

zabezpieczenia znaków towarowych „(...)” stanowiących jedno z kluczowych aktywów niematerialnych Strony) należy zwrócić uwagę, że przeniesienie znaku towarowego nastąpiło do SP1 będącego podmiotem bez pozycji rynkowej, bez jakiegokolwiek historii, który zasadniczo nie rozpoczął działalności w zamian za jej akcje. Okoliczności sprawy wskazują, że Strona wykorzystuje przeniesienie znaku poprzez SP1 do Spółki nr 2 i w tym zakresie upatruje rzeczywistej realizacji zamierzonych celów. Tego samego dnia bowiem nastąpiła sprzedaż wartości niematerialnych i prawnych do nowoutworzonej spółki Spółki nr 2. W realiach niniejszej sprawy zaangażowanie spółki celowej SP1 miało przede wszystkim wspomóc wytransferowanie znaku w taki sposób, by uniknąć znaczącego obciążenia podatkowego. Utworzenie „spółki pożyczkowej” bowiem wiązało się z powstaniem zamkniętego obiegu dla środków pieniężnych wykorzystywanych w tej działalności przez SP1 umożliwiających udzielanie pożyczek przez tę spółkę, a które to środki pochodziły właściwie jedynie z pozyskania i sprzedaży znaków towarowych „(...)”. Z punktu widzenia biznesowego, przesunięcie znaku towarowego z firmy o uznanej renomie nie tylko na rynku krajowym, ale również światowym do podmiotu dopiero rozpoczynającego działalność, w żaden sposób nie zabezpiecza znaku towarowego. Niesie za sobą natomiast ryzyko gospodarcze w przypadku niepowodzenia działań restrukturyzacyjnych. Tym bardziej działanie takie należy uznać za niezrozumiałe i ukierunkowane na korzyści finansowe w sytuacji przenoszenia kluczowego aktywa Strony do nowopowstałego podmiotu.

32. Analizując spełnienie **przesłanki sztuczności sposobu działania** zauważyć należy, że cechy sztuczności zostały wskazane w art.119c OP. Sposób działania uznaje się za sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że nie zostałyby 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.

33. Wśród elementów wskazujących na sztuczność wymienionych wprost w art. 119c § 2 OP jako okoliczności przemawiające za sztucznością sposobu dokonania czynności w przedmiotowej sprawie występują:

- a) nieuzasadnione dzielenie operacji (art. 119c § 2 pkt 1 OP) – wniesienie przez Stronę znaków w ramach aportu do Spółki nr 1, a następnie ich sprzedaż, aby w konsekwencji znaki te niejako wróciły do Strony po połączeniu z Spółką nr 2, co pozwoliło na wygenerowanie kosztów podatkowych w postaci odpisów amortyzacyjnych;
- b) angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego (art. 119c § 2 pkt 2) – przesunięcie własności znaków pomiędzy spółkami powiązаныmi, by w ramach transakcji skorzystać z urealnienia wartości tych praw majątkowych, które stanowiły dla Spółki nr 2 wartości niematerialne i prawne podlegające amortyzacji dla celów podatkowych; przy czym spółka była podmiotem nowo powstałym, nieprzygotowanym do prowadzenia działalności w zakresie zarządzania znakiem towarowym;
- c) elementy prowadzące do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności (art. 119c § 2 pkt 3 OP) – korelacja wysokości amortyzacji podatkowej ustalonej w Spółce nr 2 z przychodami generowanymi z tytułu opłat licencyjnych,

a także wysokości opłat licencyjnych, do których zapłaty na rzecz Spółki nr 2 zobowiązana była spółka (...) S.A. z wynagrodzeniem za usługi marketingowe promocji znaków towarowych, czy finansowanie transakcji wzajemnymi pożyczkami w grupie;

d) ryzyko ekonomiczne lub gospodarcze przewyższające spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania (art. 119c § 2 pkt 5) – Strona wyzbyła się istotnego aktywa, dodatkowo powodującego generowanie wydatków związanych z zawartą umową licencji, w ramach której byli użytkownikami posiadanych wcześniej praw; gdyby nie struktura powiązań, rozsądnie działający podmiot nie doprowadziłby do takiego rozporządzenia istotnymi składnikami majątkowymi.

34. Analizując **przesłankę sprzeczności z celem i przedmiotem przepisu ustawy podatkowej** Rada uznała, że uzyskana przez Stronę korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem i celem przepisu art. 15 ust. 1 ustawy o CIT oraz art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 ustawy o CIT. W wyniku dokonania czynności Strona wraz z podmiotami powiązаныmi doprowadziła do sytuacji, w której znaki towarowe zostały sztucznie przeniesione do innych podmiotów po to, aby finalnie wrócić do Strony i ujawnić ich aktualną wartość, od której przysługiwały ponownie odpisy amortyzacyjne. Gdyby Strona nie przeniosła praw własności do znaków towarowych z wykorzystaniem spółek celowych, ale dokonała planowanego połączenia, to powstałoby dla niej zobowiązanie w podatku dochodowym od osób prawnych. 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.

35. Korzyść podatkowa uzyskana z zastosowaniem struktury opisanej wyżej jest sprzeczna z przedmiotem i celem także art. 16b ust. 1 pkt 4 i 6 ustawy o CIT, zgodnie z którym amortyzacji podlegają, z zastrzeżeniem art. 16c, nabyte nadające się do gospodarczego wykorzystania w dniu przyjęcia do używania autorskie lub pokrewne prawa majątkowe (pkt 4), jak również prawa określone w ustawie z dnia 30 czerwca 2000 r. – Prawo własności przemysłowej (pkt 6). Oznacza to, że amortyzacji podlegają tylko prawa autorskie lub pokrewne prawa majątkowe albo określone w prawie własności przemysłowej, które zostały „nabyte”. Zatem wytworzenie takiego prawa we własnym zakresie przesądza o braku podstaw, by zaliczyć odpisy amortyzacyjne z tego tytułu do kosztów uzyskania przychodów. W związku z tym, wykorzystywanie prawa do 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). Dokonane działania doprowadziły w istocie do zniesienia ograniczenia z art. 16b ust. 1 pkt 6 ustawy o CIT, ponieważ odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej wartości niematerialnej i prawnej, zaliczała do kosztów uzyskania przychodów Strona, jako pierwotny właściciel znaków, który wytworzył je we własnym zakresie.

36. W opinii Rady w niniejszej sprawie **nie występują przesłanki uniemożliwiające zastosowanie art. 119a Ordynacji**

podatkowej, o których mowa w art. 119b tej ustawy. Korzyści odniesione przez Stronę, przekraczają próg *de minimis*, który był uregulowany w art. 119b § 1 pkt 1 OP. Podatnik nie występował o wydanie opinii zabezpieczającej – w efekcie nie została spełniona żadna z przesłanek, o których mowa w art. 119b § 1 pkt 2 i 3 OP. Analizowany zespół czynności i osiągnięta przez Stronę korzyść podatkowa dotyczy podatku dochodowego, a nie podatku od towarów i usług – brak spełnienia przesłanki wyłączającej 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 lub efektywny pozwoliłby na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

37. Końcowo należy zwrócić uwagę, że 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.).

